



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Manuela Fischer, Mag. Michael Schiller und Isabella Krejci über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62 - 64, vom 20. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. November 2010 betreffend Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2006 bis 2008 nach der am 31. Jänner 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag 2006 bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeiträge 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (in Euro):

Bemessungsgrundlage 2006: 5.304.008,92 – Dienstgeberbeitrag: 238.680,41

Bemessungsgrundlage 2007: 6.958.037,88 – Dienstgeberbeitrag: 313.111,70

Bemessungsgrundlage 2008: 7.977.939,12 – Dienstgeberbeitrag: 359.007,26

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Betrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist in der Rechtsform einer GmbH tätig und hat ihren Sitz in Wien. Der Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag die Ausübung der Rechtsanwaltschaft einschließlich der erforderlichen Hilfstätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens (§ 21c Z 6 RAO).

Wie im Firmenbuch eingetragen ist, wurde die Bw. im Jahr 2005 in der Rechtsform einer GmbH errichtet. Mit Einbringungsvertrag vom Datum¹ wurden sämtliche Anteile der einbringenden Rechtsanwalts-Gesellschafter an der RechtsanwälteOEG entsprechend den Regelungen des Art. III Umgründungssteuergesetz von der Bw. erworben. Dadurch ist die RechtsanwälteOEG erloschen und wurde deren Vermögen gem. § 142 HGB durch die Bw. übernommen.

Die Geschäftsführung und Vertretung der Bw. erfolgt/e durch die jeweiligen Rechtsanwalts-Gesellschafter. Diese waren/sind jeweils mit weniger als 25% an der Gesellschaft beteiligt.

Im Jahr 2010 fand bei der Bw. eine **GPLA** (gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben) hinsichtlich der Kommunal- und Lohnsteuer sowie der Sozialversicherung für die Zeiträume 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2008 durch die WGKK statt.

Die Prüfungsfeststellungen wurden in der **Niederschrift zur Schlussbesprechung** gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 5. November 2010 festgehalten. An der Schlussbesprechung nahmen Vertreter der Bw. sowie der steuerlichen Vertretung teil. Eine Kopie der Niederschrift (insgesamt 114 Seiten) wurde übergeben.

Es wurde darin u.a. festgestellt, dass mit allen geschäftsführenden Gesellschaftern, die zum Zeitpunkt der Prüfung mit je 4,76% am Stammkapital beteiligt waren, Werkverträge abgeschlossen worden waren. Es habe sich dabei jedoch gem. § 47 Abs. 2 EStG um Dienstverhältnisse gehandelt, sodass Versicherungspflicht gem. § 4 Abs. 2 ASVG vorgelegen sei. Die Sozialversicherungsbeiträge für angestellte Rechtsanwälte, Mitarbeitervorsorgebeiträge, Service-Entgelt, Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer seien nachzuverrechnen gewesen.

In der Niederschrift waren die jeweiligen Bemessungs- und Beitragsgrundlagen personen- und zeitraumbezogen sowie die entsprechenden Nachforderungsbeträge dargestellt.

Im **Bericht gem. § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung (AP) vom 16. November 2010 waren die Feststellungen hinsichtlich der Nachzahlungen aus dem Titel Dienstgeberbeitrag für die geschäftsführenden Gesellschafter in den jeweiligen Zeiträumen sowie die Nachverrechnungen an Lohnsteuer aufgrund an sonstige Angestellte übergebene Gutscheine angeführt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der GPLA und erließ mit Datum 16. November 2010 u.a. die entsprechenden **Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)** für die Jahre 2006, 2007 und 2008.

Die Nachforderungen betrugen für das Jahr 2006 – Euro 34.542,37, für das Jahr 2007 – Euro 65.148,72 und für das Jahr 2008 – Euro 84.744,00; insgesamt Euro 184.435,09.

Gegen die oben angeführten Bescheide hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge wurde mit Schreiben vom 20. Dezember 2010 rechtzeitig das Rechtsmittel der **Berufung** erhoben. Es wurde die Aufhebung der Bescheide und Neuausfertigung in den folgenden Punkten iSd nachstehend dargelegten Berufungsgründe beantragt.

1. Die Bescheide seien formell mangelhaft, da sie keine gesetzliche Grundlage für die Nachforderung der DB enthielten. Die Nachforderung der DB könne sich auf Bestimmungen des FLAG 1967, insbesondere dessen § 41 stützen. Im Prüfbericht fänden sich lediglich ein Verweis auf § 47 Abs. 2 EStG bzw. § 4 Abs. 2 ASVG und die Aussage, dass für die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer Dienstverhältnisse vorlägen.

Es sei zwar zu vermuten, dass sich das Finanzamt auf § 41 Abs. 2 FLAG stütze. Es könne jedoch nicht nachvollzogen werden, welchen Sachverhalt das Finanzamt dem Bescheid zugrunde gelegt habe und auf welche Bestimmung des EStG 1988 (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz oder § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b iVm § 47 Abs. 2, 3. Satz) rekurriert werde. Dies sei aber relevant, da es zu beiden Personenkreisen unterschiedliche Judikatur gebe.

Die Bescheide enthielten keine Sachverhaltsdarstellung und es liege keine Bescheidbegründung vor. Weder dem Bescheid noch dem Bericht über das Ergebnis der AP vom 16. November 2010 sei zu entnehmen, auf die Bezüge welcher Personen die einzelnen Nachforderungsbeträge entfielen. Eine Überprüfung der Nachforderung sei daher der Höhe nach nicht möglich. Zudem sei zu erwähnen, dass zwei der Gesellschafter-Geschäftsführer über 60 Jahre alt seien und deren Bezüge schon wegen § 41 Abs. 4 lit. f FLAG nicht beitragspflichtig sein könnten.

Die Bescheide seien speziell betreffend Nachverrechnung der DB mangelhaft. Die vorliegenden Bescheide enthielten zwar die gesamte Bemessungsgrundlage, nicht aber die Differenz zwischen alter und neuer Bemessungsgrundlage. Ein einwandfreier Bescheid müsse die gesamte und die Differenz-Bemessungsgrundlage enthalten. Selbstbemessungsabgaben seien Abgaben, die für einen bestimmten Kalendermonat anfallen (s. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2135). Hier seien diese aber für das gesamte Kalenderjahr festgesetzt worden.

2. Im Hinblick auf eine materielle Mangelhaftigkeit der Bescheide stützte sich die Bw. auf die Judikatur des VwGH zum Thema Dienstgeberbeitragspflicht für Gesellschafter-

Geschäftsführer.

Für den Fall der gesellschaftsrechtlichen Weisungsfreiheit habe der VwGH (vgl. Erkenntnisse 2003/13/0018 v. 10.11.2004; 2006/15/0305 v. 28.5.2008) folgende Rechtssätze geprägt:

Entscheidende Bedeutung kommt dem Umstand zu, ob dieser Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Durch die kontinuierliche Wahrnehmung der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum ist die Eingliederung gegeben.

Durch die Definition der "betrieblichen Eingliederung" in der Form, dass diese ohne Prüfung der sonstigen Umstände anzunehmen sei, wenn ein Geschäftsführer für einige Zeit im Firmenbuch stehe, und der Unterstellung, dass alle sonstigen Kriterien nicht mehr relevant seien, nehme der VwGH nach Erachten der Bw. eine Interpretation vor, die durch den gesetzlichen Typusbegriff "Dienstnehmer" bzw. "diesen Gleichgestellte" nicht mehr gedeckt sei, und werde eine solche Interpretation erforderlichenfalls als nicht verfassungskonform zu bekämpfen sein.

Richtigerweise gehe es bei der betrieblichen Eingliederung nicht um ein funktionelles Verständnis der Geschäftsführung ("Eintragung" im Firmenbuch ist gleich "Eingliederung") sondern um eine Einzelfall-Prüfung. Dementsprechend sei maßgeblich, welche anderen Tätigkeiten und Funktionen ausgeübt werden, die auf eine mangelnde Eingliederung schließen lassen. Die Gesellschafter-Geschäftsführer seien im vorliegenden Fall beispielsweise als Aufsichtsrat, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren, Privatstiftungsvorstand, Vortragender bzw. Fachbuchautor tätig.

Der VwGH judiziere schon seit vielen Jahren, dass es bei nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern auf beide in § 47 Abs. 2 EStG 1988 angeführten Kriterien ankomme, somit die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus andererseits.

Der VwGH habe präzisiert, dass die Frage, ob Weisungsgebundenheit vorliege, entscheidungswesentlich sei und nicht anhand der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen, sondern anhand der maßgebenden Vereinbarungen des Anstellungsvertrages zu prüfen sei. Dies entspreche auch der hA in der Literatur – sowohl aus der Sicht der Finanzverwaltung (siehe *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Heft Körperschaftsteuer 2010, Juni 2010, 36) als auch aus der Sicht der Beratung (s. *Sedlacek/Brunner*, AnwBl 2008, 391). In der zitierten Literaturquelle der Finanzverwaltung sei sogar ausdrücklich festgehalten, dass die für ein steuerliches Dienstverhältnis notwendige persönliche Weisungsbindung nicht vorliege, wenn die Weisungsfreiheit im Anstellungsvertrag geregelt sei. Genau eine solche Vereinbarung liege im vorliegenden Fall bei jedem Gesellschafter-Geschäftsführer vor.

Für die richtige Zuordnung der Einkünfte komme es nicht auf die Rechtsprechung zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)", sondern auf die übliche Abgrenzung zwischen einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 1. und 2. Satz EStG 1988 und einem freien Dienstverhältnis an, wenn auch unter Berücksichtigung der Organstellung der Geschäftsführer (vgl. VwGH 99/14/0166 v. 19.12.2000; 2001/14/0015 v. 23.2.2005; 2008/15/0090 v. 25.6.2008).

Der VwGH gehe in seiner ständigen Rechtsprechung davon aus, dass für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus kumulativ erforderlich seien, weshalb das völlige Fehlen der Weisungsunterworfenheit ein Dienstverhältnis ausschließe. Es sei aber nicht die aufgrund der Beteiligung gegenüber der Generalversammlung bestehende Weisungsgebundenheit (allein) entscheidend, sondern (auch) das schuldrechtliche Verhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft.

Der VwGH definiere den Begriff "Weisungsgebundenheit" aufgrund der im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen in seinem Erkenntnis 2001/14/0219 v. 22.10.2002 wie folgt: *"In der am Beginn eines Vertragsverhältnisses vorgenommenen Festlegung des Aufgabenumfanges als solcher liegt keine Weisungsunterworfenheit. Weisungsunterworfenheit bedeutet vielmehr, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann."*

Es liege daher kein steuerliches Dienstverhältnis vor, wenn die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen laufende "individuell-konkrete" Anweisungen durch die Generalversammlung ausschließen. Es müsse dabei um den Ausschluss des arbeitsbezogenen persönlichen Weisungsrechts gehen, die sachliche Weisungsfreiheit allein reiche nicht aus. Sei im Anstellungsvertrag des Geschäftsführers geregelt, dass er seine Leistungen weisungsungebunden und frei von jeder persönlichen Abhängigkeit erbringen könne, er sich den Arbeitsablauf selbst frei einteilen und jederzeit so abändern könne, dass auch seine "Freizeit" für ihn frei einteilbar werde, er sich vertreten lassen und Hilfskräfte einsetzen könne, er Aufträge annehmen und ablehnen könne und damit die Möglichkeit bestehe den eigenen Arbeitsumfang und damit wieder seine "Freizeit" selbst bestimmen zu können, liege kein steuerliches Dienstverhältnis vor.

Die Bw. brachte weiter vor, dass die RechtsanwälteOEG mit Einbringungsvertrag vom Datum 1 durch Übertragung sämtlicher Mitunternehmeranteile in die Bw. eingebracht und in eine andere Rechtsform umgewandelt wurde. Die erst seit wenigen Jahren dem Berufsstand der Rechtsanwälte offen stehende Möglichkeit die Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung auszuüben und damit die persönliche Haftung des Rechtsanwaltes zu

begrenzen, sei von den Gesellschaftern der RechtsanwälteOEG zum Anlass genommen worden, die Personengesellschaft in eine GmbH umzugründen.

Die Umgründung habe jedoch nichts am bisherigen Leben der Gesellschafter als selbständig tätige Rechtsanwälte geändert. Beispielsweise seien die beteiligten Rechtsanwälte in der Annahme und Auswahl ihrer Causen genauso frei wie vor Änderung der Rechtsform. Jeder könne nach wie vor frei entscheiden, ob er Fachpublikationen erstelle oder Fachvorträge abhalte und er könne das Ausmaß des Arbeitspensums nach den eigenen Vorstellungen bestimmen. Es habe sich an der gelebten Form der Ausübung des Anwaltsberufes durch die Umgründung in eine GmbH nichts geändert. Von der für einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlichen Möglichkeit des Eingehens eines echten Dienstverhältnisses sei daher nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragspartner bewusst nicht Gebrauch gemacht worden.

Abgesehen davon ließen nach Ansicht der Bw. die Bestimmungen der Rechtsanwaltsordnung (RAO), insbesondere die §§ 10 Abs.1, 21c Z 10 und 21d, ein zivilrechtliches Dienstverhältnis der Gesellschafter-Geschäftsführer einer RA-GmbH nicht zu. Demnach könne der Geschäftsführer einer RA-GmbH nicht in einem Dienstverhältnis stehen, weil das Recht die Vertretung einer Partei abzulehnen und das damit verbundene Verbot den Geschäftsführer zur Vertretung einer Partei zu zwingen, eindeutig das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausschließen würden.

Allein diese gesetzliche Weisungsfreistellung stelle wohl ein beachtliches Argument dafür dar, dass die bisherige VwGH-Rechtsprechung zu Gesellschafter-Geschäftsführern nicht auf Rechtsanwälte übertragbar sei. Umso mehr gelte dies im vorliegenden Fall, bei dem die Weisungsfreiheit der Anwälte durch die Regelungen im Anstellungsvertrag noch weiter über § 21c Z 10 RAO hinausginge und deren tatsächliche Handhabung sich auch aus der historischen Entwicklung der Gesellschaft erklären lasse.

Im Hinblick auf den zu beurteilenden Sachverhalt komme es, unter Berücksichtigung der bisherigen Ausführungen, entscheidend darauf an, wie die Vertragsverhältnisse der Rechtsanwalts-Geschäftsführer vertraglich und tatsächlich gestaltet gewesen seien. Aus den von mehreren Personen vorgelegten Verträgen mit der Bw. seien die folgenden Vereinbarungen hervorzuheben, die gegen eine Dienstnehmer- bzw. dienstnehmerähnliche Stellung der Rechtsanwälte sprechen:

- a) generelle Weisungsfreiheit (Punkt 1.2 des Vertrages)
- b) freie Wahl des Tätigkeitsortes (Punkt 1.3)
- c) freie Gestaltung der Arbeitszeit (Punkt 1.4)
- d) Eigenbestimmung des Umfangs der Arbeitsleistungen (Punkt 1.5)
- e) Befugnis, sich vertreten zu lassen und Subkräfte einzusetzen (Punkt 1.6)

f) erfolgsabhängige Vergütung (abhängig von den eingegangenen Honorarnoten, bei Nicht-Erreichen der Untergrenze kein Entgeltanspruch) (Punkt 2.2 iVm Anlage 1 zum Vertrag).

Einige hervorzuhebende Punkte der im Zuge der AP durchgeführten niederschriftlich dokumentierten Befragungen mit vier Rechtsanwälten (Dr.F., Dr.L., Dr.U. und Dr.H.) bestätigen die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen. So z.B. würden Honorarvereinbarungen mit Kunden eigenständig gemacht; es gebe keine Vorgaben / Richtlinien seitens der Bw. Es werde die Arbeitsleistung im Büro der Bw., im Home-Office, im Privathaus und ggf. bei Klienten, jeweils nach eigener Entscheidung, erbracht; es gebe keine Regelung zu einer Anwesenheitspflicht am Ort der Bw. Es gebe keine Bindung an eine bestimmte Arbeitszeit und auch mehrmonatige Arbeitsunterbrechungen habe es gegeben. Das unternehmerische Risiko werde auf der Einnahmen- und Ausgabenseite getragen.

Aus den Niederschriften sei ersichtlich, dass die im Vertrag erwähnten Merkmale, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen, auch gelebt werden.

Es werde daher beantragt, die in der Berufungsschrift namentlich angeführten Gesellschafter-Geschäftsführer (insgesamt 13) einzuvernehmen, um die selbständige Berufsausübung, wie sie sich aus dem Vertrag ergebe, auch im faktischen Vollzug festzustellen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei grundsätzlich vom schriftlichen Vertrag auszugehen, er habe die Vermutung der Richtigkeit. Lediglich dann, wenn die tatsächliche Handhabung davon abweichen sollte, sei der Vertrag allein nicht mehr maßgeblich.

Im Ergebnis sei daher im vorliegenden Fall aufgrund der vertraglichen und tatsächlichen Gegebenheiten sowie unter Berücksichtigung der zwingend anzuwendenden Bestimmungen der RAO davon auszugehen, dass die Geschäftsführer weisungsungebunden und frei von jeder persönlichen Abhängigkeit tätig seien und daher nicht in einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 gestanden seien.

Lediglich bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, bei Dr.L. könnte man im Prüfungszeitraum die Frage stellen, ob seine Bezüge zu einem Teil als Geschäftsführungsbezüge angesehen werden könnten. Außer ihm habe es keinen anderen Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben, der nennenswerte Tätigkeiten auf dem Gebiet der eigentlichen Geschäftsführung ausgeübt habe. Die Geschäftsführungsagenden seien von leitenden Mitarbeitern bzw. von externen Beratern inkl. Steuerberatung so vorbereitet bzw. durchgeführt worden, dass sich die einzelnen Rechtsanwälte auf ihr Kerngeschäft, den Rechtsanwaltsberuf, konzentrieren hätten können.

3. In einem weiteren Punkt brachte die Bw. vor, dass die beiden Rechtsanwalt-Geschäftsführer, Dr.W.A. und Dr.A.N., ihre Teilbetriebe iSd § 32 Abs. 3 Z 2 UmgrStG mit Spaltungsplan vom 25.6.2010 von der Bw. abgespalten hätten. Die Abspaltung habe aufgrund ihrer Wirkung als Gesamtrechtsnachfolge zur Folge, dass auch sämtliche abgabenrechtliche

Verpflichtungen auf den Rechtsnachfolger übergehen (vgl. § 19 Abs. 1 BAO sowie VwGH 2005/13/0135 v. 4.6.2008).

Dies bedeute, dass betreffend die Höhe einer allenfalls zu Recht bestehenden Nachforderung an DB die Bezüge der beiden Herren auszuscheiden seien. Konkret handle es sich um folgende Beträge (in Euro):

Jahr – Bemessungsgrundlage DB zum FLAF – DB

2006 – 166.358,84 – 7.486,15

2007 – 57.740,00 – 2.598,30

2008 – 439.200,00 – 19.765,00.

Mit Datum 13. Mai 2011 erging seitens des Finanzamtes eine **Berufungsvorentscheidung (BVE)**. Die Berufung wurde damit als unbegründet abgewiesen.

Fasst man die Ausführungen darin zusammen, wurde als entscheidende Frage zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 und von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit festgehalten, inwieweit eine organisatorische Eingliederung der betreffenden Personen in das Unternehmen und Weisungsgebundenheit gegeben seien.

Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall ausgeschlossen werden könne, dass Werkverträge mit den Gesellschafter-Geschäftsführern vorlägen, sei das Merkmal der Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus der Bw., unter Bezug auf die diesbezügliche ständige Rechtsprechung des VwGH, durch die Tatsache der Tätigkeit als Geschäftsführer als verwirklicht anzusehen.

Da im gegenständlichen Fall davon auszugehen sei, dass neben der zweifelsfrei vorliegenden organisatorischen Eingliederung und jederzeitigen Abberufungsmöglichkeit des Rechtsanwalt-Geschäftsführers, dieser auch den Kanzleibetrieb regelnde Organisationsvorschriften oder gepflogene Usancen in einem Mindestmaß einzuhalten habe, werde auch das Kriterium der Weisungsgebundenheit erfüllt. Die Weisungsfreiheit beziehe sich im gegenständlichen Fall auf die Tätigkeit als Rechtsanwalt, nicht aber auf jene als Geschäftsführer.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei in solche einem Fall auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa Fehlen eines Unternehmerrisikos, Einschränkungen hinsichtlich Arbeitszeit und –ort, Anspruch auf Urlaub etc.) nicht Bedacht zu nehmen. Es lägen daher beide im § 47 Abs. 2 EStG 1988 geforderten Kriterien für ein echtes Dienstverhältnis vor.

Im **Vorlageantrag** vom 16. Juni 2011 beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und führte zudem u.a. aus.

Unter Verweis auf die in der RAO enthaltenen Verpflichtungen (insbesondere §§ 9, 10 Abs. 1, 21c Z 10) werde festgehalten, dass Rechtsanwälte in Ausübung ihres Berufes weder

Weisungen eines Dienstgebers noch – im Falle des Geschäftsführers einer RA-GmbH – der Generalversammlung unterliegen dürfen. Unter anderem müssten sie das uneingeschränkte Recht haben, die Vertretung einer Partei ohne Angabe von Gründen und damit auch derartige Aufträge eines anderen Rechtsanwaltes bzw. der Generalversammlung abzulehnen.

Im Übrigen sei in der BVE nicht dargelegt, aufgrund welcher Feststellungen von angeblich vorliegenden Spielregeln und Organisationsvorschriften in der Kanzlei der Bw. ausgegangen werde. Ein solches Kriterium sei für die Beurteilung der Weisungsunterworfenheit nicht anwendbar, da der OGH in seiner Entscheidung (8 Ob A 55/07g, 10.7.2008 – zu einem freiberuflich tätigen Gefängnisarzt) selbst das Einhalten von "Spielregeln" und Organisationsvorschriften als "sachliche Weisung", welche auch für Werkverträge oder Dauerschuldverhältnisse ohne echten Arbeitnehmercharakter üblich seien, angesehen habe.

Der Inhalt der Berufung werde zur Gänze zum Inhalt des Vorlageantrages gemacht. Es werden nochmals die beanstandeten Formmängel der Bescheide sowie deren inhaltlichen Mängel hervorgehoben. Es sei keine Würdigung der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung erfolgt. Die früheren OEG Mitunternehmer agierten auch nach der Umgründung in eine GmbH wie Selbständige. Sie seien freiberuflich tätig und erhielten ihr Entgelt von der GmbH ausschließlich für ihre freiberufliche Tätigkeit als Rechtsanwälte, die sie als Gesellschafter und damit berufsrechtlich zwingend auch als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer (siehe § 21c Z 2 RAO) ausübten.

Es werde der Meinung des Finanzamtes entgegengetreten, dass sich die Weisungsfreiheit auf die Tätigkeit als Rechtsanwalt, nicht aber auf jene als Geschäftsführer beziehe. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer einer RA-GmbH ausgeübte Rechtsanwaltschaft einerseits und die unternehmensrechtliche Geschäftsführung/Verwaltung der GmbH andererseits ließen sich nicht in zwei verschiedene Tätigkeiten trennen. Es bestehe ein so enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, dass von einer einheitlichen Tätigkeit auszugehen sei. Der Schwerpunkt der Tätigkeit von Geschäftsführern einer RA-GmbH sei regelmäßig die den berufsrechtlichen Bestimmungen der RAO unterliegende Ausübung der Rechtsanwaltschaft. Die eigentliche unternehmensrechtliche Geschäftsführung und Verwaltung der Gesellschaft könne immer nur von untergeordneter Bedeutung sein.

Dazu komme, dass Rechtsanwälte, dies bringe schon ihr Berufs- und Standesrecht mit sich, der Verkehrsauffassung nach als selbständig tätig angesehen werden. Schon deshalb könnten die Geschäftsführer einer RA-GmbH nach dem Gesamtbild ihrer Tätigkeit nicht in einem steuerlichen Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Umso mehr sei ein solches Dienstverhältnis auszuschließen, wenn der Werk- bzw. Anstellungsvertrag der Generalversammlung das ihr aufgrund der Beteiligung des Geschäftsführers zustehende Weisungsrecht in seiner Gesamtheit ausdrücklich nehme.

Festgehalten werde auch, dass die BVE nicht auf die Abspaltung zweier Gesellschafter (Dr.W.A. und Dr.A.N.) eingehe, obwohl die Bw. hinsichtlich der Lohnabgaben der beiden betroffenen Gesellschafter nicht haftbar gemacht werden könne.

Im Zuge der Bearbeitung der dem **UFS** vorgelegten Berufung wurde an die Bw. am 6. April 2012 ein **Vorhalt** gerichtet.

Mit diesem wurden auch zwei ergänzende Unterlagen in Kopie übersendet, d.h. Zusammenfassungen der in der Niederschrift zur Schlussbesprechung zur AP angeführten Details. Es waren dies die "Zusammenstellung BemGrdlg DB nach Gesellschafter-Geschäftsführern und Zeiträumen (9 Seiten)" sowie die "Feststellungsübersicht nach Dienstnehmern (16 Seiten)".

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., dass weder den Bescheiden noch dem Bericht über die AP zu entnehmen sei, welche Bezüge, Nachforderungen etc. welcher Person zuzuordnen seien, wurde festgehalten, dass der Bw. mit Datum 5.11.2010 nachweislich eine "Niederschrift über die Schlussbesprechung" im Umfang von 114 Seiten übergeben worden sei. Darin seien sämtliche Daten und Feststellungen, bezogen auf konkrete Zeiträume und Personen enthalten. Die in den Bescheiden bzw. im Bericht angeführten Beträge und Bemessungsgrundlagen seien somit als nachvollziehbar zu beurteilen. Dass dies der Bw. möglich gewesen sei, spiegle sich auch in den gestellten Anträgen in der Berufung wider. Die in den Bescheiden nicht angeführten Differenz-Bemessungsgrundlagen seien infolge der in den Bescheiden angeführten Beträge eindeutig zu errechnen. Die Beträge wurden im Vorhalt den Jahren entsprechend angeführt.

Es wurde klargestellt, dass in den angeführten Bemessungsgrundlagen keine Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern enthalten seien, die das 60. Lebensjahr überschritten hätten. Die mit der Abspaltung zweier Gesellschafter verbundene Gesamtrechtsnachfolge sei, wie in der Berufung argumentiert, in den Jahren 2007 und 2008 mit den angeführten Beträgen zu beachten.

Zudem wurde mit dem Vorhalt dem Antrag der Bw. Rechnung getragen, die dreizehn in der Berufung namentlich angeführten Gesellschafter-Geschäftsführer zu ihrer Tätigkeit und den Aufgabenbereichen persönlich zu befragen. Es wurde u.a. um Beantwortung der folgenden Fragen und Themen in schriftlicher Form ersucht:

"A) ...

- Insbesondere wird um Auskunft über jeweilige Tätigkeiten als Geschäftsführer aus unternehmensrechtlicher Sicht, unabhängig von der anwaltlichen Mandatsausübung, ersucht.
- Wie oft im Jahr finden Generalversammlungen (GV) sowie Besprechungen der Gesellschafter-Geschäftsführer (insbesondere im Hinblick auf die Leitung der GmbH) statt?
- Worüber werden Beschlüsse oder Vereinbarungen durch die GV, abseits der im

Gesellschaftsvertrag angeführten Bereiche, gefasst?

- *Werden durch die GV Beschlüsse gefasst, die Maßnahmen der Leitung der Gesellschaft umfassen, die den Einzelnen betreffen (abseits der Mandatsausübung)?*
- *Inwieweit ist der einzelne Geschäftsführer der Bw. in die Unternehmensplanung und die Unternehmensleitung involviert?*
- *Im Hinblick auf die grundsätzliche Verantwortlichkeit eines Geschäftsführers für die laufende Geschäftsführung, stellt sich die Frage wie und durch wen personelle, organisatorische und administrative Entscheidungen für die GmbH getroffen werden?*

Wer ist z.B. für das nicht anwaltliche Personal grundsätzlich sowie für dessen Aufnahme, für das Marketing etc. verantwortlich?

Wenn diese Aufgaben durch einen oder mehrere Geschäftsführer erfüllt werden, inwieweit ist damit eine Bindung an Entscheidungen, Weisungen der GV verbunden?

- *Werden in der GV bzw. in Besprechungen der Geschäftsführer allgemeine Strategien besprochen und beschlossen, die z.B. spezielle Mandantenbereiche und Arbeitsbereiche betreffen, ohne diese auf (einen) konkrete(n) Mandanten zu beziehen? D.h. legen die GV und/oder die Geschäftsführer in ihrer Funktion z.B. fest, welche Aufgabengebiete der Bw. ausgeweitet, vermindert, neu aufgenommen etc. werden? Dass es „Strategiebesprechungen“ gibt, ist der vorliegenden Niederschrift mit Dr.U. zu entnehmen.*
- *Gibt es innerhalb der GmbH durch die GV bzw. die Geschäftsführer grundsätzlich festgelegte Richtlinien betreffend die Honorarbemessung? Denkbar wäre dies im Hinblick auf die Außenwirkung und den Auftritt der GmbH am Markt, aber auch im Hinblick auf Vermeidung einer konkurrenzierenden Preisgestaltung innerhalb des Unternehmens.*
- *Wer legt fest wie und wann seitens der GmbH die Verrechnung an die Klienten erfolgt? Werden an die Klienten nur die anwaltlichen Honorare der Gesellschafter-Geschäftsführer verrechnet oder gibt es allgemeine Kosten, die zusätzlich verrechnet werden? Wenn ja, welche und durch wen werden diese festgelegt?*
- *Wie den vorliegenden Werkverträgen sowie den Niederschriften zu entnehmen ist, erfolgte die Verrechnung der Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer vierteljährlich gestaffelt nach den seitens der GmbH fakturierten Leistungen. Wann erfolgte die Auszahlung der Vergütung; jeweils vierteljährlich oder entsprechend geteilt monatlich?*

B) In den vorliegenden Niederschriften wird Dr.L. als Managing Partner bezeichnet. Es wird daher zusätzlich Dr.L. ersucht konkret dazu schriftlich Auskunft zu geben.

- *Was hat man sich unter der Funktion Managing Partner und dessen Arbeitsbereich vorzustellen?*
- *Wurde diese Funktion durch die GV beschlossen und die Aufgabe an Dr.L. übertragen?*
- *Ist Dr.L. in diesem Bereich der GV verantwortlich und kann ihm diese Weisungen erteilen?*
- *Welche Aufgaben sind mit der Funktion des Managing Partners verbunden?*
- *Wie umfangreich sind diese Aufgaben und welcher Zeitaufwand hängt damit zusammen?*
- *Durch wen werden die Aufgaben wahrgenommen, wenn Dr.L. nicht verfügbar ist? Gibt es diesbezügliche Vertretungsregelungen?*
- *Gibt es noch andere, weitere Aufgabenbereiche, die die GmbH, das Unternehmen, organisatorisch, administrativ, finanziell etc. betreffen und die an einzelne Gesellschafter-Geschäftsführer übertragen sind?*

... "

Die Auskunftersuchen wurden sämtlich bis Mitte Juni 2012 schriftlich beantwortet.

Zusammengefasst ergibt sich aus den vorliegenden Antworten der einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer sowie den bereits vorliegenden Niederschriften der AP das folgende Bild:

Ein Großteil der nunmehrigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. waren bereits Mitunternehmer in der früheren OEG. Die weiteren Gesellschafter kamen im Zuge der Umgründung im Jahr 2005 bzw. in den Folgejahren zur Bw. Die Gesellschafter-

Geschäftsführer sehen sich als freiberuflich tätig im klassischen Sinn.

Die anwaltliche Tätigkeit der Befragten werde in den jeweiligen Spezialgebieten (wie z.B. Zivilrecht, Insolvenzrecht, Baurecht, Wettbewerbs- und Immaterialgüterrecht, Umwelt- und Anlagenrecht etc.) selbständig und in der Gestaltung frei ausgeübt. Formal besteht die Mandatsbeziehung zwischen der Bw. und den Klienten. Die Akquirierung und die Betreuung der Mandanten erfolgten jeweils persönlich durch die Gesellschafter-Geschäftsführer. Die den Mandanten verrechneten Honorare richten sich nach dem Markt und werden insoweit frei festgelegt; grundsätzliche Vorgaben seitens der Bw. bzw. der Generalversammlung gibt es nicht. Es werden zusätzlich zu den Honoraren eventuelle Barauslagen und anfallende Gebühren, jedoch keine "allgemeinen Kosten" verrechnet. Die Verrechnung erfolgt nach den Angaben des jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführers.

Jedem Gesellschafter-Geschäftsführer steht ein Team (Sekretariat und Konzipienten, "Kanzlei in der Kanzlei") zur Seite, das eigenverantwortlich geführt werde. Die Entscheidungen im Mitarbeiterbereich (z.B. Einstellung, Fortbildung, Beendigung von Dienstverhältnissen etc.) obliegen sämtlich dem jeweiligen Anwalt allein und unterliegen keinen Weisungen von anderer Seite. Im Rahmen des zur Verfügung stehenden Team-Budgets (ein Teil des Gesamtbudgets der Bw.) ist jeder Geschäftsführer frei unternehmerische Entscheidungen zu treffen.

Zum Großteil sind die Befragten zudem auch wissenschaftlich tätig, publizieren Fachliteratur, tragen bei Veranstaltungen und Seminaren und an Universitäten vor oder agieren in Fachgremien.

Der Arbeitsort wird frei gewählt, d.h. es werde am Sitz der Bw. oder in privaten Büros zu Hause gearbeitet. Die Anwälte sind nicht an Anwesenheitszeiten am Sitz der Bw. gebunden. Es stehen ihnen jedoch Büros sowie die Infrastruktur der Kanzlei (Notebooks, Telefon, allgemeine zentrale Dienste oder Stabstellen wie z.B. Bibliothek, IT-Abteilung, Marketing und Buchhaltung, die durch leitende Angestellte betreut und durch den Managing Partner überwacht werden) zur Verfügung.

Als Geschäftsführer der Bw. in unternehmensrechtlicher Sicht sehen sich die Befragten nicht. Die Agenden der Geschäftsführung würden nicht durch sie, sondern durch den Managing Partner Dr.L. wahrgenommen. Die Teilnahme an der Unternehmensplanung bestünde darin, dass Umsatzerwartungen und Kosten für das nächste Jahr im Hinblick auf die Budgeterstellung gemeldet werden.

Generalversammlungen finden vier- bis sechsmal im Jahr statt. Diese dienen dazu, die im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Beschlüsse (z.B. über den Rechnungsabschluss, die Gewinnverteilung) zu fassen. Zum Teil werden nach Aussage der Gesellschafter-Geschäftsführer Strategien, neue Standorte oder die Aufnahme neuer Gesellschafter besprochen. Eingriffe in die Team-Autonomie der einzelnen Geschäftsführer gibt es dabei

nicht. Beschlüsse oder Weisungen, die die persönliche Mandatsausübung betroffen hätten, werden nicht gefällt bzw. sind solche den Befragten nicht Erinnerungswürdig. Nach deren Angaben würde dies auch dem Selbstverständnis als freiberuflich tätiger Anwalt widersprechen.

Die Auszahlung der Vergütungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt auf Basis der geschlossenen Werkverträge nach Rechnungslegung, zum Teil monatlich bzw. vierteljährlich, wobei es sich meist um Akontozahlungen handelt.

Die Befragung des als Managing Partner agierenden Gesellschafter-Geschäftsführers Dr.L. ergab zusammengefasst Folgendes:

Die Funktion "Managing Partner" gebe es so nicht. Sie habe sich in der Praxis entwickelt. Es handle sich dabei lediglich um eine Bezeichnung für einen Partner, der in erster Linie Partner, also Gesellschafter, der Bw. sei.

Das Schwergewicht der Tätigkeit liege in der Tätigkeit als selbständiger Anwalt, frei von Weisungen jeder Art, frei in der Entscheidung der Mandatswahl und Art der Mandatsbearbeitung.

Dr.L. sei als Managing Partner mit allgemeinen unternehmerischen Agenden betraut. Das betreffe die Erarbeitung von Vorschlägen betreffend die Unternehmensstrategie, das Vermitteln in Konfliktsfällen zwischen den Gesellschaftern sowie die Verantwortung für die Stabsabteilungen. In den Stabsabteilungen seien die allgemeinen operativen Funktionen der Bw. (die Infrastruktur der Kanzlei) zusammengefasst. Dr.L. habe für jede Stabsabteilung eine Person für die Leitung bestellt und sei diese jeweils mit der Leitung der Abteilung im Wesentlichen in eigener Verantwortung betraut. Der Zeitaufwand für die Aufgaben als Managing Partner variere sehr stark, sei jedoch, abgesehen von etwaigen seltenen Sonderfällen, insgesamt nicht hoch. Es gebe keine Vertretungsregelung für die Tätigkeit als Managing Partner. Sollten Aufgaben dringlich zu erledigen sein, so werden diese von einem der Partner, der sich selbst oder den die übrigen für am geeignetsten halten, übernommen. Dr.L. gab an von der Generalversammlung zum Managing Partner gewählt worden zu sein. Aufgrund des GmbH-Gesetzes sei die Generalversammlung grundsätzlich berechtigt ihm in seiner Funktion als organschaftlich bestellter Geschäftsführer Weisungen zu erteilen und wäre er ihr gegenüber gesellschaftsrechtlich auch verantwortlich, soweit dies nicht dem anwaltlichen Standesrecht widerspreche.

In der Praxis werde jedoch nicht nur die Rechtsanwaltschaft, sondern auch die Tätigkeit als Managing Partner völlig weisungsfrei ausgeübt. Hinzu komme, dass dies keine Funktion im organschaftlichen Sinn sei und keine Tätigkeit als Vertretung im Sinn des § 20 Abs. 1 GmbHG darstelle.

Der Vorhalt, die Beantwortung dessen sowie die Antwortschreiben der Gesellschafter-Geschäftsführer wurden mit **Schreiben vom 13. Juni 2012 der Amtspartei** in Kopie zur Kenntnis übermittelt und um Stellungnahme ersucht.

Die **Stellungnahme des Finanzamtes** erfolgte mit Schreiben vom 23. Juli 2012.

Zusammengefasst verwies die Behörde darin u.a. darauf, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer neben der Wahrnehmung ihrer Geschäftsführerfunktionen und der Erbringung von Beratungsleistungen an die Klienten der Bw. auch mit der Leitung von Teams betraut seien. Aufgrund der abgeschlossenen Werkverträge und der daraus ersichtlichen Verpflichtung laufend Beratungsleistungen gegenüber den Klienten der Bw. zu erbringen, liege zwischen der Bw. und den Rechtsanwälten ein Dauerschuldverhältnis vor. Die Beratungsleistungen würden unter Nutzung der von der Bw. zur Verfügung gestellten Ressourcen erbracht. Die Einbindung in den gemeinsamen Kanzleibetrieb führte auch dazu, dass die von den Gesellschafter-Geschäftsführern geleiteten Teams z.B. einheitlichen Vorschriften betreffend Risikoanalyse vor Übernahme von Mandaten sowie einheitlichen Vorgaben hinsichtlich der Einhaltung von Dokumentationspflichten unterlägen. Die Nutzung der durch die Bw. zur Verfügung gestellten Infrastruktur führte dazu, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer auch an die den Kanzleibetrieb regelnden Organisationsvorschriften sowie die Usancen des Kanzleibetriebes gebunden seien.

Die einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer hätten sich weiters dazu verpflichtet die jeweils durch die GV beschlossenen Budgetziele zu erreichen und damit zum Unternehmenserfolg beizutragen.

Die organisatorische Eingliederung der im Rahmen von Werkverträgen für die Bw. tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer sei jedenfalls gegeben.

Die Weisungsgebundenheit liege aufgrund der (nicht wesentlichen) Beteiligung vor. Dieses Weisungsrecht sei der GV im konkreten Fall auch nicht aufgrund einer im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarung genommen worden.

Die Tatsache, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer laut Anstellungsvertrag bei der Ausübung ihrer Mandate nicht an Weisungen der GV gebunden seien, bedeute nicht, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der GV gegenüber generell weisungsungebunden wären.

Nach Ansicht des Finanzamtes lägen beide im § 47 Abs. 2 EStG 1988 geforderten Kriterien für ein Dienstverhältnis vor.

In der am **31. Jänner 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens der Bw. ergänzend auf das VwGH-Erkenntnis 2010/08/0240 vom 19.12.2012 verwiesen. Dieses sei zu nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern ergangen. Der VwGH verweise darin neuerlich darauf, dass hinsichtlich der Weisungsbindung

nicht die gesellschaftsrechtlichen, sondern die schuldrechtlichen Verhältnisse ausschlaggebend seien. Im nun gegenständlichen Fall würden sich die schuldrechtlichen Verhältnisse aus den vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen sowie den tatsächlichen Verhältnissen ergeben. Die tatsächlichen Verhältnisse entsprächen dem im Rahmen der Verhandlung vorgetragenen Ermittlungsergebnis des Vorhalteverfahrens.

Es werde auch auf die Entscheidung des VwGH 2007/11/0128 vom 30.9.2011 verwiesen in welchem der VwGH zu einer RA-GmbH ausgeführt habe, dass es maßgeblich sein könne, ob Einzel- oder Kollektivzeichnungsbefugnis vereinbart sei. Die Entscheidung sei zum Behinderteneinstellungsgesetz ergangen.

Im strittigen Fall liege Einzelzeichnungsbefugnis der Gesellschafter vor.

Zur Stellungnahme der Amtspartei führte der Vertreter der Bw. aus, dass keine Verpflichtungen zur Durchführung von Beratungsleistungen und zur Einhaltung von Budgetzielen vorgelegen seien.

Die Bw. ersuchte um Stattgabe der Berufung.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen und ersuchte um Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Vorbringen der formalen Mangelhaftigkeit der Bescheide:

Gemäß **§ 93 iVm § 96 BAO** muss ein Bescheid folgende Merkmale aufweisen:

- Bezeichnung der Behörde
- Bezeichnung als Bescheid
- den Spruch (Willenserklärung der Behörde)
- eine Begründung

sowie eine Rechtsmittelerklärung, das Datum der Entscheidung und eine Unterschrift (ausgenommen automatisationsunterstützte Ausfertigungen).

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., dass die angefochtenen Bescheide formal mangelhaft gewesen seien, wird festgestellt, dass die Bescheide grundsätzlich sämtliche gem. § 93 iVm § 96 BAO erforderlichen Merkmale eines Bescheides aufgewiesen haben. Auch wenn einige Merkmale (etwa Spruch und Begründung) als schwach ausgeprägt gesehen werden könnten, sind aufgrund der Eindeutigkeit des Gegenstandes keine Zweifel über die gesetzliche Grundlage, nämlich § 41 FLAG iVm § 47 Abs. 2 EStG 1988, gegeben.

Den Argumenten, dass weder dem Bescheid noch dem Bericht über die Außenprüfung (AP) vom 16. November 2010 zu entnehmen war, welche Bezüge und Nachforderungen, in

welchen Zeiträumen, welcher Person zuzuordnen waren, wird entgegnet, dass der Bw. (Herrn Dr. T.) nachweislich eine "Niederschrift über die Schlussbesprechung" im Umfang von 114 Seiten mit sämtlichen Details mit Datum 5. November 2010 übergeben worden ist. Sämtliche Feststellungen und Daten der AP, die sich auch im Bericht wiederfinden, sind darin, bezogen auf Zeiträume und Personen, enthalten.

Die in den angefochtenen Bescheiden angeführten (Sammel-)Beträge und Bemessungsgrundlagen sind daher jedenfalls als für die Bw. nachvollziehbar zu beurteilen. Dass die Nachvollziehbarkeit der Bescheide für die Bw. wohl gegeben war und somit die vorgebrachten Mängel nicht vorlagen, findet sich auch durch die konkreten, mit Namen, Nachforderungsbeträgen und Bemessungsgrundlagen ausgeführten, Berufungsanträge bestätigt.

Es wird zudem darauf hingewiesen, dass ein zweitinstanzlicher Bescheid, auch soweit er eine Berufung abweist, an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt und dessen Wirksamkeit völlig verdrängt. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 6.11.1991, 90/13/0282, 0283; 14.12.2005, 2001/13/0281; 28.2.2012, 2009/15/0181).

Zur Thematik Dienstgeberbeitragspflicht:

Gemäß **§ 41 Abs. 1 FLAG** haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß **§ 41 Abs. 2 FLAG** (vor BudgetbegleitG 2009) sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß **§ 41 Abs. 3 FLAG** (vor BudgetbegleitG 2009) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß **§ 47 Abs. 2 EStG 1988** liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer

Kapitalgesellschaft nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Die Bestimmung des **§ 25 Abs. 1 EStG 1988** lautet:

"§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. ...
- b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt."

Das Einkommensteuergesetz stellt auf die Beteiligungsverhältnisse ab, sodass nach der gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch bei Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Sonderstellung (Sperrminorität), den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden.

Eine nicht wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers 25% nicht übersteigt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die an der Bw. im Prüfungszeitraum nicht wesentlich (zu 4,76%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Bw. aus steuerlicher Sicht in einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 standen und in der Folge der Dienstgeberbeitrag gem. § 41 Abs. 1 iVm Abs. 2 FLAG von den Einkünften der geschäftsführenden Gesellschafter zu leisten war. Eine gesellschaftsrechtliche Sonderstellung (Sperrminorität) war bei den in Rede stehenden Gesellschafter-Geschäftsführern nicht gegeben.

Bei der Bw. handelt es sich um eine Rechtsanwalts-GmbH (RA-GmbH) die im Jahr 2005, aufgrund der nach der Rechtsanwaltsordnung (§ 1a RAO) gesetzlich geschaffenen Möglichkeit die Rechtsanwaltschaft auch in einer GmbH auszuüben, aus der Umgründung der Rechtsanwältin OEG entstanden ist.

Entsprechend der RAO wurden zu Geschäftsführern die einbringenden sowie neu eintretende Rechtsanwalts-Gesellschafter durch die Generalversammlung bestellt. Wie dem Firmenbuch zu entnehmen ist, ist (im Außenverhältnis) jeder Geschäftsführer allein zur Vertretung und Geschäftsführung befugt. Aus dem aktuellen Gesellschaftsvertrag geht hervor, dass im Innenverhältnis (Punkt 6.4.2) *"In Angelegenheiten, die nicht die Ausübung des Rechtsanwaltsberufs betreffen, die Geschäftsführer gemeinsam zur Geschäftsführung berechtigt sind, soweit sich nicht aus einer allenfalls beschlossenen Geschäftsordnung für die Geschäftsführung etwas anderes ergibt."*

Die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer hatten mit der Bw. (über die Gesellschafterversammlung) zum Zeitpunkt der Bestellung als Geschäftsführer mündliche, in der Folge schriftlich (ab dem Jahr 2007) ausgefertigte, als "Werkvertrag" bezeichnete Verträge über ihre Tätigkeit als "Rechtsanwalts-Geschäftsführer" abgeschlossen. Die wesentlichen Vereinbarungen darin sind (gekürzt dargestellt):

Punkt 1.2 Weisungsfreiheit bei Ausübung eines Mandats

Punkt 1.3. freie Wahl des Tätigkeitsortes

Punkt 1.4. freie Gestaltung der Arbeitszeit

Punkt 1.5 freie Bestimmung des Umfangs der Arbeitsleistungen, Vertretungsmöglichkeit unter Einhaltung der berufsrechtlichen Vorschriften

Punkt 2 erfolgsabhängige Vergütung auf Basis der quartalsmäßig fakturierten Leistungen, Auszahlung der quartalsmäßigen Vergütung in einem Betrag bzw. jeweils in drei monatlichen Tranchen für das jeweils vorangegangene Quartal.

Punkt 3.1 Bei Ende des Vertrages ist der Rechtsanwalt-Geschäftsführer verpflichtet, alle ihm anvertrauten Schriftstücke, Drucksachen, Bücher, Schriften und Geschäftspapiere sowie alle anderen Ergebnisse seiner beruflichen Arbeit (einschließlich Datenträger ...) unaufgefordert an die Gesellschaft zurückzugeben. ...

Hinsichtlich der Vergütungen wird festgehalten, dass die Auszahlung derselben (nach den Angaben der Gesellschafter-Geschäftsführer) in unterschiedlicher Form erfolgte. Diese konnte monatlich, quartalsmäßig oder nach Honorarlegung, auch zum Teil als Akontozahlungen, erfolgen. Kosten für die Nutzung der Infrastruktur der Kanzlei, der Büroräumlichkeiten etc. wurden dabei nicht in Abzug gebracht oder dem Gesellschafter-Geschäftsführer verrechnet.

Da es bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, nicht auf die gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes ankommt, kommt dem Umstand, dass die Bw. die mit den Rechtsanwalts-Geschäftsführern abgeschlossenen Vereinbarungen als "Werkverträge" bezeichnet hat, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Nach dem Inhalt lassen die auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Verträge jedoch darauf schließen, dass zwischen der Bw. und den Rechtsanwalt-Geschäftsführern ein Dauerschuldverhältnis bestand. Nicht die Erbringung einer abgeschlossenen Leistung, eines einzelnen "Werkes", war Gegenstand der Verträge, sondern die laufende Zurverfügungstellung der Arbeitskraft der Gesellschafter-Geschäftsführer.

Dass die Bw. auf die Widmung der Arbeitskraft der Gesellschafter-Geschäftsführer bedacht war, findet sich auch in der Präambel zum aktuellen Gesellschaftsvertrag wieder; heißt es doch dort unter Punkt B) "*Die Gesellschafterstellung eines jeden Gesellschafters ist untrennbar verbunden damit, dass jeder Gesellschafter dem Unternehmen seine volle*

persönliche Arbeitskraft widmet. Die Gesellschafterstellung eines jeden Gesellschafters ist daher, wie jedes andere Zusammenarbeitsverhältnis unter natürlichen Personen, auf eine zeitlich befristete, vertrauensvolle Kooperation und nicht auf typische Kapitalbeteiligung angelegt."

Auch wenn es sich hierbei um den im Jahr 2010 neugefassten Gesellschaftsvertrag handelt, war davon auszugehen, dass es sich um einen von Beginn der Gesellschaft an maßgeblichen Grundsatz handelt und dieser nun auch schriftlich festgehalten wurde. Es kann davon ausgegangen werden, dass mit dem im Jahr 2010 im Detail neugefassten Gesellschaftsvertrag lediglich die in der Gesellschaft zum Großteil bereits bisher gelebte Ordnung und Organisation zusammengefasst und niedergeschrieben worden war.

Die Dienstnehmereigenschaft ist, wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, nach den allgemeinen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988, nämlich nach den beiden Merkmalen der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 25.11.2010, 2007/15/0130) zu beurteilen. Liegen diese beiden Kriterien vor, ist auf weitere (hilfsweise heranzuziehende) Merkmale wie z.B. Arbeitszeit, –ort und Unternehmerwagnis nicht mehr einzugehen.

Wie der VwGH weiters ausführt, stellt sich jedoch bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer von vornherein die Frage nicht, dass er keinem "fremden" Willen unterliegen, also weisungsungebunden sei, und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095 sowie Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018). Entscheidende Bedeutung kommt somit dem Umstand zu, ob die Geschäftsführer der Bw. bei ihrer Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert waren.

Wie in der Berufung argumentiert wurde und den einzelnen Aussagen der seitens des UFS individuell befragten Gesellschaft-Geschäftsführer zu entnehmen war, sahen sich die Gesellschafter-Geschäftsführer im Hinblick auf die gesetzlichen Bestimmungen der RAO in der Ausübung der Mandate nicht an Weisungen oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden (§ 21c Z 10 RAO) und liege daher Weisungsfreiheit vor.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer sahen sich aber auch generell bei Ausübung ihrer (Geschäftsführer-)Tätigkeit als Selbständige. Sie agierten auch nach der Umgründung der OEG im Rahmen der GmbH weisungsfrei bezüglich der Rechtsanwaltschaft, sie übten keine Geschäftsführungstätigkeit in unternehmensrechtlicher Sicht aus und sie seien in ihren Entscheidungen frei auch andere Aufgaben zu erfüllen, wie z.B. als Fachautoren, als Vortragende an Universitäten und bei Seminaren sowie als Schiedsrichter.

Die Agenden der Geschäftsführung würden durch den Managing Partner, Dr.L., bzw. durch leitende Angestellte wahrgenommen. Dr.L., der nach seinen Angaben von der Generalversammlung zum Managing-Partner gewählt worden war, gab zu seiner Tätigkeit als Managing-Partner an, dass er sich zwar um allgemeine unternehmerische Agenden kümmere, dass der Arbeitsumfang jedoch gering sei und auch seine Haupttätigkeit im Bereich der Rechtsanwaltschaft liege. Er bestelle die Abteilungsleiter der Stabstellen, die jedoch im Wesentlichen in eigener Verantwortung agierten. Es bestehe keine Vertretungsregelung im Bereich der Aufgaben des Managing-Partners. Dringende Aufgaben würden von einem Partner, der sich selbst oder den die übrigen am geeignetsten hielten, übernommen. Es könne daher nach der nach wie vor "gelebten Selbständigkeit" nach Ansicht der Bw. bzw. der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht die Rede vom Vorliegen von Dienstverhältnissen sein und somit auch keine Dienstgeberbeitragspflicht bestehen.

Auch wenn die Bw. bzw. die Gesellschafter-Geschäftsführer sowie der Managing-Partner ausführen, dass sich nur in geringem Umfang oder gar nicht um Geschäftsführungsagenden kümmern und daher keinen Weisungen unterliegen, ist der Bw. nach Ansicht des UFS jedoch nur im Hinblick auf die gesetzlich gegebene Weisungsfreiheit im Zusammenhang mit der Mandatsausübung zuzustimmen.

Es wird dazu festgestellt, dass sich die Vorgaben der RAO (§ 21c Z 10 2. Satz) zur Weisungsfreiheit **nur** auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft beziehen und auswirken, nicht jedoch auf die Geschäftsführertätigkeit.

Auch dem weiteren Argument der Bw., dass aufgrund der in den, zwischen der Gesellschaft und den Gesellschafter-Geschäftsführern geschlossenen und als "Werkvertrag" bezeichneten, Verträgen enthaltenen Bestimmungen grundsätzlich Weisungsfreiheit in Bezug auf ihre Tätigkeit vorliege, kann nicht gefolgt werden.

Punkt 1.2 des Vertrages lautet: *"Die Ausübung eines Mandats durch den Rechtsanwalts-Geschäftsführer ist nicht an eine Weisung oder Zustimmung der Generalversammlung oder eines anderen Organs der Gesellschaft gebunden. Bei Ausübung seiner Tätigkeit ist der Rechtsanwalts-Geschäftsführer daher weisungsfrei."*

Nach Ansicht des UFS bezieht sich diese Bestimmung im Vertrag wiederum nur auf die Ausübung des Mandats iSd RAO, d.h. auf die operative Tätigkeit, und ist sie für die hier notwendige Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses infolge der Geschäftsführungstätigkeit nicht maßgeblich. Vertragliche Gestaltungen, die wie hier auf berufsrechtlichen Bestimmungen beruhen, sind für die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit und der daraus resultierenden Einkünfte nicht entscheidend.

Seitens der Bw. wird zudem übersehen, dass der Geschäftsführer, nach den eindeutigen und klaren Bestimmungen des GmbH-Gesetzes, unabhängig von einer allenfalls bestehenden Beteiligung, jedenfalls verpflichtet ist den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung nachzukommen (z.B. §§ 16 Abs. 1 – Abberufung; 20 Abs. 1, 35 Abs. 1 Z 5 GmbHG). So hat der OGH z.B. in seiner Entscheidung vom 8.5.2008, Zl. 6Ob36/08z zur möglichen Entziehung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis eines Rechtsanwalts-Gesellschafters entschieden, dass "*§ 16 Abs. 2 GmbHG durch § 21c RAO nicht derogiert wird. Weder aus dem Gesetzestext noch aus den Gesetzesmaterialien ergeben sich Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber durch Einführung des § 21c RAO grundlegende Wertungen des allgemeinen Gesellschaftsrechts aufheben wollte*". Daraus ist zu schließen, dass, ausgenommen für die Tätigkeit der Rechtsanwaltschaft, das GmbHG jedenfalls der RAO vorgeht.

Dass die Generalversammlung aufgrund des GmbHG grundsätzlich berechtigt ist, an den organschaftlich bestellten Geschäftsführer Weisungen zu erteilen wird von den Gesellschafter-Geschäftsführern auch nicht in Abrede gestellt (siehe z.B. Aussagen Dr.H., Dr. L., Dr.L.).

Da bei einer GmbH der Schwerpunkt der Willensbildung bei den Gesellschaftern bzw. der Generalversammlung liegt, bleibt es auch der Generalversammlung überlassen, den Geschäftsführern im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag allenfalls weitestgehend (Weisungs-)Freiheiten einzuräumen (z.B. bei der Wahl des Arbeitsortes und der Arbeitszeiten). Daraus folgt jedoch, dass diese Wahlmöglichkeiten nicht als Ausfluss des Willens des Geschäftsführers zu beurteilen sind, sondern wiederum Ausfluss des zugrunde liegenden Willens der Gesellschaft sind. Dieser Wille kommt auch in der vorliegenden Vertragsgestaltung zum Ausdruck, wurde den Gesellschafter-Geschäftsführern doch z.B. die Wahl des Arbeitsortes, der Arbeitszeit frei gestellt. Auch wenn der Geschäftsführer ermächtigt ist, seine Tätigkeit frei auszuüben, folgt er dem Willen eines anderen, d.h. der Generalversammlung, und ist somit in diesem Sinn weisungsgebunden.

Der Hinweis der Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung auf die zum Sozialversicherungsrecht ergangene Entscheidung des VwGH vom 19.12.2012, 2010/08/0240 zur Dienstnehmereigenschaft eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, in der auf die Maßgeblichkeit des schuldrechtlichen Anstellungsvertrages verwiesen werde, lässt unbeachtet, dass das Weisungsrecht und damit die "stille Autorität" der Generalversammlung als gegeben zu beurteilen sind.

Daraus ergibt sich, dass Bestimmungen ausschließlich in einem Anstellungsvertrag wirksam keine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festlegen können.

Der Hinweis der Bw. auf die zum BehinderteneinstellungsgG zu einer RA-GmbH ergangene Entscheidung des VwGH vom 30.9.2011, 2007/11/0128, in der es um die Frage der Dienstnehmereigenschaft von nicht wesentlich beteiligten Partneranwälten iSd BEinstG ging,

kann eine generelle Weisungsfreiheit von nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern einer RA-GmbH nicht untermauern. Der VwGH verweist darin auf die Judikatur zu Mehrheitsgesellschaftern bzw. Gesellschaftern mit Minderheitsrechten und deren Möglichkeit persönliche Weisungen an sie zu verhindern. Die Entscheidung enthält jedoch keine Aussage darüber, ob dies auch auf die Stellung der nicht wesentlich beteiligten Partneranwälte der beschwerdegegenständlichen RA-GmbH zutrifft. Der Sachverhalt dazu war nicht erhoben worden, sodass der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben worden war.

Auch wenn in der hier gegenständlichen Berufung der Bw. sowie in den Aussagen der Gesellschafter-Geschäftsführer vorgebracht wird, dass es nach ihrer Beurteilung keine direkten Weisungen seitens der Gesellschafterversammlung gegeben habe, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Generalversammlung an die Geschäftsführer – außerhalb des Mandatsverhältnisses – hätte Weisungen erteilen können. Es ist letztlich nicht entscheidend inwieweit dieses Recht tatsächlich ausgeübt wurde.

Es wird dazu angemerkt, dass sich, als Beispiel für ein mögliches Weisungsrecht, im aktuellen Gesellschaftsvertrag unter Punkt 6.4. "*Geschäftsführungsregelungen im Innenverhältnis*", konkret unter Punkt 6.4.4., die Bestimmung findet, dass "*In Bezug auf Angelegenheiten, die unter 6.4.2. (Angelegenheiten, die nicht die Ausübung des Rechtsanwaltsberufs betreffen) fallen, die Generalversammlung eine Geschäftsordnung beschließen kann. ...*". Daraus folgt, dass z.B. eine solche Geschäftsordnung iSe Weisung jedenfalls durch die Gesellschafter-Geschäftsführer zu beachten wäre.

Bei Beurteilung des Sachverhaltes wird, unter Bezug auf die ständige Rechtsprechung des VwGH, im Ergebnis daher durch den UFS festgestellt, dass die Tätigkeit der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., abgesehen von der direkten Mandatsbetreuung, nicht als weisungsfreie Tätigkeit zu beurteilen ist. An diesem Ergebnis können auch die Angaben der Rechtsanwalts-Geschäftsführer nichts ändern, dass eine Einschränkung der Weisungsfreiheit mit ihrem Selbstverständnis als selbständig tätige Rechtsanwälte nicht vereinbar gewesen wäre.

Im Hinblick auf die Beurteilung des Vorliegens der Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. wird ebenfalls auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen. Demnach wird die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 26.7.2007, 2007/15/0095). Dabei kommt es nicht darauf an, ob dies durch die Ausübung der Tätigkeit

der Rechtsanwalts-Geschäftsführer im operativen Bereich erfolgt oder durch die Tätigkeit im Bereich der Geschäftsführung.

Im gegenständlichen Fall haben die Rechtsanwalts-Geschäftsführer ihre Tätigkeit für die Bw. seit ihrer Bestellung ununterbrochen, nach außen erkennbar, ausgeübt. Auch wenn die Ausübung der Rechtsanwaltschaft, die Betreuung der Mandate, grundsätzlich nach den Bestimmungen des Berufsrechts weisungsfrei erfolgte, wurden die im Außenverhältnis akquirierten Mandatsverträge im Hinblick auf die Verfolgung des Unternehmenszwecks im Namen der Bw. und nicht im Namen der einzelnen Rechtsanwälte abgeschlossen. Die Rechnungslegung an die Mandanten erfolgte durch die Bw. Die Rechtsanwalts-Geschäftsführer nutzten bei Ausübung ihrer Tätigkeiten die Infrastruktur der Kanzlei, wie z.B. die Räumlichkeiten, die IT-Anlagen, PC, Telefon und Bibliothek. Zudem kann geschlossen werden, dass sie an die in der Kanzlei üblichen und gelebten, ob nun schriftlich oder nicht schriftlich vorliegenden, Gepflogenheiten und Aufzeichnungspflichten, iS einer Geschäftsordnung, gebunden waren. Die den Gesellschafter-Geschäftsführern zur Verfügung stehenden Teams wurden durch diese geleitet und in ihrer Tätigkeit angewiesen. Die Personalentscheidung wurde zwar, wie in den Auskunftsschreiben angegeben, durch den jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführer allein getroffen, doch handelte er mit dieser Entscheidung im unternehmerischen Sinn für die Bw. Das Team-Personal war / ist bei der Bw. angestellt und daher dieser zuzuordnen und damit auch deren Organisationsstruktur unterlegen. Entscheidungen über Aufnahme und Ausbildung des Personals, gegebenenfalls auch über Auflösung von Dienstverhältnissen betreffen damit direkt das Unternehmen der Bw. und sind nicht Ausfluss der Mandatsausübung der Rechtsanwälte. Die Gesellschafter-Geschäftsführer waren zudem in die Unternehmensplanung involviert, da sie zur Budgeterstellung der Bw. ihre jeweiligen Team-Budgets zu liefern und diese dann auch im Hinblick auf das Budgetziel der Bw. zu verfolgen hatten. Abweichungen vom Budget wären, bei Überschreitung gewisser Beträge, gemäß Gesellschaftsvertrag jeweils durch die Gesellschafterversammlung zu genehmigen gewesen.

Dass Tätigkeiten (auch) von z.B. einem privaten Büro aus erbracht wurden und keine Bindung an betriebliche Arbeitszeiten gegeben war, sind Umstände, die einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft und damit dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht entgegenstehen. Ist es doch im heutigen Wirtschaftsleben üblich auch mit Geschäftsführern bzw. sonstigen (leitenden) Angestellten individuelle Arbeitszeiten und -orte zu vereinbaren. Auch zusätzliche Tätigkeiten der Gesellschafter-Geschäftsführer als Lektoren, Fachautoren, Vortragende etc. sind für die Feststellung des Vorliegens von Dienstverhältnissen iSd EStG nicht schädlich.

Die schon rein funktional gegebene Eingliederung der in Rede stehenden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Bw. wird durch den oben angeführten Sachverhalt noch untermauert.

Es sind somit für die an der Bw. nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer beide für das Vorliegen von Dienstverhältnissen erforderlichen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988, d.h. sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die organisatorische Eingliederung, klar gegeben. Weiteren, eventuell hilfsweise heranzuziehenden, Merkmalen, wie die Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos oder laufende Lohnzahlungen, kommt in diesem Fall keine Bedeutung mehr zu.

Für die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. wird daher festgestellt, dass für die in Rede stehenden Zeiträume Dienstverhältnisse iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vorlagen.

Die jeweiligen, im Prüfungszeitraum erzielten, Einkünfte sind daher für die Leistung des Dienstgeberbeitrages gem. § 41 Abs. 1 iVm Abs. 2 FLAG heranzuziehen.

Zum Thema Abspaltung der Gesellschafter Dr.W.A. und Dr.A.N.:

Wie der Aktenlage zu entnehmen war, wurden die Teilbetriebe der beiden angeführten Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw. laut Spaltungsplan vom Datum2 mit Datum 31.8.2010 (Eintragung ins Firmenbuch am 7.9.2010) abgespalten. Aufgrund der damit verbundenen Gesamtrechtsnachfolge gehen sämtliche abgabenrechtliche Verpflichtungen auf die Rechtsnachfolger, d.h. die Herren Dr.W.A. bzw. Dr.A.N. über. Eine Vorschreibung der im Zuge der AP im Nachhinein festgestellten Dienstgeberbeiträge zum FLAG im Zusammenhang mit den bei der Bw. erhaltenen Bezügen hat somit nicht mehr gegenüber der Bw. zu erfolgen.

Die seitens der Herren Dr.W.A. und Dr.A.N. in den Jahren der bestehenden Beteiligung 2007 (jeweils 14.11. – 31.12.2007) und 2008 (jeweils 1.1. – 31.12.2008) bezogenen Einkünfte sind daher aus den Bemessungsgrundlagen für die DB bei der Bw. auszuscheiden.

Es handelt sich um folgende Beträge:

2007: 2x Euro 28.870 = 57.740 sowie

2008: 2x Euro 219.600 = 439.200.

Die in diesem Zusammenhang weitere in der Berufung genannte Bemessungsgrundlage aus dem Jahr 2006 (Euro 166.358,84) betrifft die beiden ausgeschiedenen Gesellschafter nicht. Es handelt sich dabei um die Bezüge (29.3. – 31.12.2006) des im Prüfungszeitraum nach wie vor beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers Mag.E., sodass dieser Teil der Bemessungsgrundlage aus der Berechnung nicht auszuscheiden ist.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 27. Februar 2013