

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch die V, Adresse1, über die Beschwerde vom 6. Juni 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 3. Mai 2012 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Säumniszuschlag für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

1. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2007 wird mit 35.047,98 Euro festgesetzt.
2. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2008 wird mit 37.599,04 Euro festgesetzt.
3. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2009 wird mit 39.569,02 Euro festgesetzt.
4. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2010 wird mit 44.830,27 Euro festgesetzt.
5. Die Bescheide betreffend die Säumniszuschläge für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 bis 2010 werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 3. Mai 2012 wurde der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, für die Jahre 2007 bis 2010 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Säumniszuschlag vorgeschrieben.

In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 3. Mai 2012 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, die zu je 10,003% an der Gesellschaft nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer hätten so wie

die wesentlich beteiligten Geschäftsführer eine monatliche Geschäftsführervergütung erhalten. Die Geschäftsführervergütungen seien vom Dienstgeber in die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und der Kommunalsteuer einbezogen worden. Darüber hinaus hätten alle Geschäftsführer Honorare für ihre Tätigkeit als Rechtsanwalt für die Gesellschaft erhalten. Die Honorare für die wesentlich beteiligten Geschäftsführer seien ebenfalls vom Dienstgeber für die Bemessung des Dienstgeberbeitrages und der Kommunalsteuer berücksichtigt worden, nicht jedoch die Honorare für die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zählten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt seien, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehle. Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die zu nicht mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital beteiligt seien, stünden unter den Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft. Nach § 7 Pkt. 7.8 des Gesellschaftsvertrages dürfe der der Gesellschaft angehörende Rechtsanwalt nicht an eine Weisung oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden werden. Eine Weisungsgebundenheit sei auch schon durch § 21c der Rechtsanwaltsordnung (RAO) ausgeschlossen.

Bei den nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern komme dem Umstand entscheidende Bedeutung zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei. Auch die im operativen Bereich angesiedelten Tätigkeiten des Geschäftsführers würden für die Eingliederung in das Unternehmen sprechen. Für die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer würden daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen.

Die Geschäftsführerbezüge für die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer seien vom Dienstgeber bereits selbst als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert worden und dementsprechend auch der Dienstgeberbeitrag und die Kommunalsteuer davon abgeführt worden. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zählten jedoch alle Bezüge und Vorteile zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die ausbezahlten Honorare für die Tätigkeit als Rechtsanwalt seien daher ebenfalls bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages und der Kommunalsteuer zu berücksichtigen. Diese seien im Zuge der Prüfung nachzufordern gewesen.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 6. Juni 2012. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die V, Steuerberatung, brachte Folgendes vor:

"1. Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Jahre 2007 – 2010 – alle vom 3.5.2012, eingelangt am 8.5.2012.

(...)

A. Inhaltliche (materiellrechtliche) Rechtswidrigkeit:

1. Argumentation des GPLA-Prüfers:

Im Bericht zur GPLA-Prüfung vom 3.5.2012 stellt der Prüfer fest, daß nicht wesentlich beteiligte Gesellschafts-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften in einem Dienstverhältnis zur GmbH stehen, unter den Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (bei Überwiegen der Merkmale der Unselbstständigkeit) bzw. des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 (Eingliederung in den Organismus des Betriebes des Unternehmens, VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Nach den Ausführungen des Prüfers liegen im Fall der (...) GmbH Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG vor: Nach § 7 Pkt. 7.8. des Gesellschaftsvertrages dürfe der der Gesellschaft angehörende Rechtsanwalt nicht an eine Weisung oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden werden. Eine Weisungsgebundenheit sei auch schon durch § 21c der RAO ausgeschlossen. Da eine Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft im Rahmen der Tätigkeit anzunehmen sei, lägen Einkünfte gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG vor. Da gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG jedoch alle Bezüge und Vorteile zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, seien auch die Honorare für die Tätigkeit als Rechtsanwalt in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen gewesen. Die Geschäftsführerbezüge wurden im Rahmen der Lohnverrechnung bereits dem DB unterworfen, lt. Prüfer wurden die Einkünfte der nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer damit vom Dienstgeber bereits selbst als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert.

Diesen Ausführungen ist folgendes entgegenzusetzen und wurde dies auch im Zuge der Prüfung mehrfach vorgebracht, vom Prüfer jedoch nicht in Betracht gezogen:

2. Zur Weisungsfreiheit: Gesellschaftsrecht

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, wenn Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 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 Sonderbestimmungen fehlt. Ist der Geschäftsführer daher aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden, liegt jedenfalls ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 vor. Daß eine derartige Sonderbestimmung in diesem Fall vorliege, leitet der Prüfer aus Pkt. 7.8. des Gesellschaftsvertrages ab.

Der entsprechende Punkt im Gesellschaftsvertrag lautet: Die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalt darf nicht an eine Weisung oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden werden (§ 21c Z 10 RAO). Daraus jedoch eine Weisungsfreiheit im Sinne der § 25 Abs 1 Z 1 lit. b EStG abzuleiten, wäre völlig verfehlt. In Pkt. 7.5. des Gesellschaftsvertrages

wird ausdrücklich geregelt, daß soweit im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht anders bestimmt ist, Gesellschafterbeschlüsse mit einfacher Mehrheit gefaßt werden. Geschäftsführer, die mit 10,33% an der Gesellschaft beteiligt sind, können daher aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keine Sperrminorität iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit. b ableiten. Der Gesellschaftsvertrag kennt vielmehr ausdrücklich Abstimmungsregeln, welche auf Mehrheitsverhältnissen aufbauen und die Möglichkeit des Überstimmens von Gesellschaftern vorsehen.

3. Zur Weisungsfreiheit § 21c Z 10 RAO

Aber auch der Verweis auf § 21c RAO als ausreichende Grundlage für eine Dienstnehmereigenschaft begründende gesetzliche Weisungsfreiheit iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b führt ins Leere: § 21c Z 10 RAO, auf den im Gesellschaftsvertrag verwiesen wird, lautet vollständig: Am Kapital der Gesellschaft muss Rechtsanwälten die Mehrheit und bei der Willensbildung ein bestimmender Einfluß zukommen. Die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalt darf nicht an eine Weisung oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden werden.

§ 21c RAO wurde im Zuge der Novellierung der RAO eingefügt, welche die Rahmenbedingungen zur Gründung von GmbHs auch zur Ausübung des Rechtsanwaltsberufs einführte. Die Regierungsvorlage zur entsprechenden Novelle der RAO, mit welcher § 21c RAO in der heute gültigen Fassung beschlossen wurde, vermerkt dazu auf Seite 17 von 47 (letzter Absatz): Der neue letzte Satz der Z 10 soll die völlige Unabhängigkeit des Rechtsanwalts-Gesellschafters bei der unmittelbaren Mandatsausübung im Hinblick auf die gebotene Wahrung des Vertrauensverhältnisses zwischen dem Klienten und dem konkret tätig werdenden Rechtsanwalt sicherstellen.

Da § 21c Z 10 RAO durch die zuständigen Ausschüsse und das Plenum des Nationalrates gemessen an der Regierungsvorlage nicht mehr geändert wurde, geben die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage somit den historischen Willen des Gesetzgebers wieder. Der Gesetzgeber spricht ausdrücklich ausschließlich von der unmittelbaren Mandatsausübung und zwar im unmittelbaren Verhältnis zwischen Klienten und dem konkret tätig werdenden Rechtsanwalt. Der Gesetzgeber spricht von Mandatsausübung und nicht wie an zahlreichen anderen Stellen der RAO bzw. der Richtlinien der Berufsausübung von der Ausübung der Anwaltschaft. Die Regierungsvorlage verwendet zusätzlich das Wort unmittelbar und bringt damit zum Ausdruck, daß in Angelegenheiten, welche mittelbar das Mandat betreffen (z.B. Akquisemaßnahmen, Honorargestaltung, Pflege der Mandantenbeziehung außerhalb des unmittelbaren Mandates - etwa Kontaktaufnahme um zu Weihnachten zu gratulieren) sehr wohl Weisungen erteilt werden können. Der Mandat wird gemäß Regierungsvorlage durch einen konkreten Anwalt vertreten, in dessen Urteilsvermögen er Vertrauen setzt und hat daher Anspruch darauf, daß die Vertretungshandlungen dieses Anwaltes eben aus diesem Urteilsvermögen heraus und nicht aus dem Urteilsvermögen einer Gesellschaftermehrheit der RA-GmbH heraus gesetzt werden, deshalb lt. Regierungsvorlage der Ausschluß der Weisungsbefugnis.

§ 21 c Z 10 RAO bezieht sich somit nur auf einen Teil der Tätigkeit als Rechtsanwalt, nämlich auf die unmittelbare Mandatsbearbeitung. Die nicht unmittelbar an die Mandatsbearbeitung anknüpfenden Aspekte der Ausübung der Anwaltschaft sind nicht erfaßt. Nur die Ausübung des Mandates darf nicht an eine Weisung oder Zustimmung der Gesellschafter gebunden werden; diese fachliche Weisungsungebundenheit hinsichtlich der konkreten Mandatsbearbeitung (was in einem Verfahren vorgebracht, welche Urkunden vorgelegt werden und welche nicht, welche Fragen an Zeugen gestellt werden und welche nicht; wie bestimmte Vertragsklauseln formuliert werden) besteht sogar für den im arbeitsrechtlichen Sinne angestellten Rechtsanwalt.

Nicht erfaßt ist durch § 21c Z 10 RAO aber v.a. die Stellung als Gesellschafter der RA-GmbH, wie von § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG angesprochen. Das ergibt sich u.a. aus der Bestimmung des § 21c Z 10 erster Satz, wonach Rechtsanwälten gegenüber Nicht-Rechtsanwälten unter den Gesellschaftern bei der Willensbildung ein bestimmender Einfluß zukommen muß. Innerhalb des Kreises der Rechtsanwälte greifen jedoch die allgemeinen Bestimmungen des GmbHG; somit kann ein beteiligter Rechtsanwalt ohne im Gesellschaftsvertrag eingeräumte Sperrminorität auch überstimmt werden und könnten ihm - ausgenommen eben im Bereich der unmittelbaren Mandatsausübung - durch die Gesellschafterversammlung Weisungen erteilt werden.

4. Zur Weisungsfreiheit Zusammenarbeitsvereinbarung:

Daß somit keineswegs ein steuerliches Dienstverhältnis aufgrund mangelnder Weisungsbindung iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit. b EStG vorliege, sondern vielmehr die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z lit. a EStG vorliegen müßten, um in diesem Fall die Geschäftsführerbezüge und Honorare der Gesellschafter der DB-Bemessungsgrundlage zu unterwerfen, wurde trotz mehrfachem Vorbringen vom Prüfer nicht weiter berücksichtigt, die angebotenen Unterlagen zum Nachweis, daß im gegebenen Fall einkommensteuerpflichtige freie Dienstverhältnisse vorliegen und damit keine DB-Pflicht gegeben sein kann, vom Prüfer nicht einmal entgegengenommen - insoweit liegt schon aus diesem Grund aufgrund fehlender Feststellungen ein Mangel der Bescheide vor.

Der VwGH gibt zu nicht bzw. nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern ohne gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung folgende Judikaturlinie zur Entscheidung der Frage vor, ob im Einzelfall von einem lohnsteuerlichen Dienstverhältnis oder einem einkommensteuerpflichtigen freien Dienstvertrag auszugehen ist:

Ein Geschäftsführer ist nur unter der Voraussetzung im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses tätig, wenn die beiden Merkmale der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 kumulativ vorliegen, d.h. der Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert ist (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; 22.10.2002, 2001/14/0219).

Da Geschäftsführer schon aufgrund ihrer Organstellung regelmäßig als eingegliedert gelten (VwGH 28.4.2004, 2004/14/0009; 10.11.2004, 2003/13/0018), kommt es auf das

Merkmal der Weisungsgebundenheit an. Ob diese im Einzelfall vorliegt, muß mit der folgenden zweistufigen Prüfung geklärt werden:

Ist der Geschäftsführer aufgrund seiner gesellschaftsvertraglichen Beziehung der Gesellschaft gegenüber weisungsgebunden und besteht diese Weisungsbindung auch aufgrund der im Anstellungsvertrag getroffenen schuldrechtlichen Vereinbarungen?

Ist der Geschäftsführer somit aufgrund seiner Beteiligung wie in gegenständlichen Fall, weisungsgebunden - wie dargelegt, wird das Weisungsrecht der Generalversammlung jedoch aufgrund der im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen auf schuldrechtlicher Ebene ausgeschlossen, so ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 mangels Weisungsunterworfenheit ausgeschlossen; stattdessen erzielen die Geschäftsführer, wie im vorliegenden Fall, einkommensteuerpflichtige Einkünfte gemäß § 22 EStG.

Wie der VwGH ausführt (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0090; 2.9.2009, 2005/15/0143), kommt es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerlichen Sinne allein auf das schuldrechtliche Verhältnis aufgrund des Anstellungsvertrages an, der nicht vom GmbHG overruled wird. Analog muß dies auch, in Ergänzung zu den bereits vorgebrachten Argumenten zur Auslegung des § 21c auch für die RAO gelten.

Der gegenständliche Anstellungsvertrag (geteilt in einen Geschäftsführervertrag und eine Zusammenarbeitsvereinbarung) schließt das Recht der Generalversammlung auf arbeitsbezogene persönliche Weisungserteilung ausdrücklich aus. Die Geschäftsführer haben vertraglich vereinbart das Recht, sich selbst den Arbeitsablauf frei einzuteilen und jederzeit so abzuändern, daß auch die jeweilige Freizeit frei einteilbar ist. (Es ist etwa üblich, dass die Kanzleipartner sich tageweise "terminfrei" halten und dann ua abhängig vom Wetter tagaktuell entscheiden, ob sie diesen Tag in der Kanzlei verbringen oder nicht). Es wurde ein Vertretungsrecht, i.e. Substitution durch frei gewählte, auch kanzleifremde Rechtsanwälte eingeräumt. Ein Unternehmenswagnis ergibt sich u.a. aufgrund der weitgehend erfolgsabhängigen Entlohnung, der Haftung und Verpflichtung zur Mängelbehebung sowie der Tatsache, daß für Zeiten der Abwesenheit (egal aus welchem Grund) keinerlei Anspruch auf Entgelt besteht. Der Geschäftsführer ist weiters frei, ohne Wettbewerbsverbot am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. (Dies erfolgt vornehmlich durch die teils intensive Tätigkeit der Anwälte als Universitäts-/ FH-Lektoren, Vortragende und Autoren von Fachbüchern.) Die Bestimmungen des Anstellungsvertrages werden nachweislich auch tatsächlich gelebt, allein aus den vorgelegten monatlichen Honorarnoten ist bereits die abweichende, durch den eigenen Arbeitseinsatz selbstbestimmte, Entlohnung ersichtlich.

Daß die Tätigkeit der Geschäftsführer im Rahmen von zivilrechtlich freien Dienstverhältnissen ohne Anwendbarkeit des Arbeitsrechts erfolgt, ergibt sich auch aus der Einschätzung des Prüfers, der eben keine ASVG-Unterworfenheit festgestellt hat. Die

Geschäftsführervergütung stellt überdies lediglich einen Ersatz für die Wahrnehmung der organschaftlichen Funktion dar.

Die im Zuge der Lohnverrechnung versehentliche DB-Unterwerfung nicht nur der Geschäftsbezüge der wesentlich beteiligten Geschäftsführer, sondern auch der nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer stellt insoweit keine Qualifizierung als nichtselbständige Tätigkeit durch den Dienstgeber dar, vielmehr wird der schon im Rahmen der Prüfung vorgebrachte Antrag, die für die Geschäftsbezüge bereits abgeführten DB-Beiträge in Höhe von insgesamt € 4.185 im Prüfungszeitraum, in Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten mit NULL festzusetzen und entsprechend gutzuschreiben, aufrechterhalten.

B. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde wie bereits ausgeführt, kein zur Klärung der Tatfragen bzw. des Sachverhaltes ausreichendes Ermittlungsverfahren durchgeführt.

Die Verfahrensmängel sind insbesondere folgende: Die belangte Behörde ist bei ihrem Ermittlungsverfahren äußerst einseitig vorgegangen. So wurde jedes Gegenvorbringen mit Hinweis auf § 21c RAO ignoriert, das Anbot der detaillierten Sachverhaltsdarstellung als unnötig zurückgewiesen und die Einsicht in die vorgelegten Verträge als für die Einschätzung unwichtig angesehen und unterlassen.

*Wir stellen daher die **Anträge**:*

- 1. den angefochtenen Bescheid der Begründung entsprechend dahingehend zu ändern, dass die Haftungsbescheide unter Kürzung der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag von derzeit gesamt € 955.290 auf NULL neu ausgefertigt werden, da eben keine DB-Unterworfenheit vorliegt.*
- 2. die für die Geschäftsbezüge bereits abgeführten DB-Beiträge in Höhe von insgesamt € 4.185 in Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheit mit NULL festzusetzen und entsprechend gutzuschreiben*
- 3. für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die zweite Instanz eine mündliche Verhandlung abzuhalten,*
- 4. für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die zweite Instanz auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, sowie*
- 5. (...)*

Weiters ersuchen wir unabhängig von den bisherigen Ausführungen um Nachsicht der vorgeschriebenen Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt € 859,76 gem. § 217(7) BAO mangels groben Verschuldens unserer Mandantin und mit dem Hinweis, dass unsere Mandantin ihren Steuerverpflichtungen immer pünktlichst nachgekommen ist."

In der mündlichen Verhandlung am 20. Mai 2015 brachte die Beschwerdeführerin vor, bei einer Rechtsanwaltsgesellschaft mit beschränkter Haftung seien die Kriterien gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 entscheidend. Die Anteile der nicht wesentlich

beteiligten Geschäftsführer am Stammkapital der Gesellschaft hätten in den verfahrensgegenständlichen Jahren jeweils 0,2% betragen. Jeder Rechtsanwalt betreue eigene, klar abgetrennte Sachgebiete und erteile den ihm zugewiesenen Bediensteten Weisungen, deren Einhaltung zu überwachen sei. Betreffend die tägliche Arbeit gäbe es keine Weisungen, solche würden nur betreffend die Gesellschafterstellung erteilt.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Juni 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Jänner 2017, Ra 2015/15/0064, aufgehoben.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2017 hat die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit dem Erkenntnis vom 9. Juni 2015, RV/2100544/2012, auf das – sofern nachfolgend nicht abweichend ausgeführt – verwiesen wird, hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ist betreffend die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer vom Vorliegen von Dienstverhältnissen ausgegangen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof mit dem vorstehend angeführten Erkenntnis vom 26. Jänner 2017 (auszugsweise) Folgendes festgestellt:

„Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG (in der für die Jahre 2007 bis 2009 anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 52/2009) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, wurde § 41 Abs. 2 FLAG dahin geändert, dass Dienstnehmer auch freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG sind (gemäß § 55 Abs. 14 FLAG in Kraft getreten mit 1. Jänner 2010).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist 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.

In Bezug auf die rechtlichen Voraussetzungen für die Verpflichtungen zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und das allein strittige Vorliegen von Dienstverhältnissen gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 gleicht der vorliegende Fall dem Erkenntnis vom 24. November 2016, 2013/13/0046, auf dessen Begründung insoweit gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird (vgl. weiters VwGH vom 24. November 2016, Ro 2014/13/0040).

Entscheidend ist demnach - wie auch vom Bundesfinanzgericht dargelegt -, ob die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer im Streitzeitraum weisungsgebunden waren; dass sie in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert waren, ist unstrittig.

Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass die Geschäftsführer einer auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkten Weisungsgebundenheit unterlegen seien. Sie seien verpflichtet gewesen, den Mitarbeitern der Gesellschaft gegenüber Ordnungsvorschriften zu erlassen und zu überwachen, für die Ausbildung der Mitarbeiter zu sorgen und für das Personalwesen und das Wissensmanagement Sorge zu tragen. Die Grenzen der Dispositionsfreiheit orientierten sich an den gesetzlichen Vorschriften, dem Gesellschaftsvertrag und dem anwaltlichen Standesrecht. Durch diese Bestimmungen im Geschäftsführervertrag seien die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen in das schuldrechtliche Verhältnis übernommen worden; die Geschäftsführer seien somit schuldrechtlich verpflichtet gewesen, den Beschlüssen der Generalversammlung und sonstigen Obliegenheiten nachzukommen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe durch seine Tätigkeit den Unternehmenszweck der Gesellschaft zu verwirklichen. Bei höher qualifizierten Leistungen trete die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.

Es trifft zwar zu, dass es bei leitenden Angestellten ausreicht, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, erforderlich ist aber dennoch, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. das auch vom Bundesfinanzgericht zitierte Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2006, 2002/13/0175; sowie neuerlich VwGH Ro 2014/13/0040, mwN).

In der am Beginn eines Vertragsverhältnisses vorgenommenen Festlegung des Aufgabenumfangs als solcher liegt aber keine Weisungsunterworfenheit (vgl. VwGH vom 22. Oktober 2002, 2001/14/0219, VwSlg. 7757/F). Dass die Geschäftsführer nach dem Geschäftsführervertrag dazu verpflichtet sind, den Mitarbeitern der Gesellschaft gegenüber Ordnungsvorschriften zu erlassen und zu überwachen sowie für die Ausbildung der Mitarbeiter zu sorgen und für das Personalwesen und das Wissensmanagement Sorge zu tragen, umschreibt nur den Aufgabenumfang der Geschäftsführer. Ein persönliches Weisungsrecht gegenüber den Geschäftsführern, das über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinausginge und auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft der Geschäftsführer gerichtet wäre (vgl. etwa VwGH vom 20. Jänner 2016, 2012/13/0059), kann daraus nicht abgeleitet werden.

Auch der Verweis auf gesetzliche Vorschriften, den Gesellschaftsvertrag und das anwaltliche Standesrecht ist nicht geeignet, eine Bindung der Geschäftsführer an persönliche - im Unterschied zu sachlichen, auf den Erfolg einer bestimmten Leistung gerichteten - Weisungen zu begründen.

Das Vertragsverhältnis ist davon geprägt, dass eine Weisungsbindung ausdrücklich ausgeschlossen ist und die Geschäftsführer an Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden sind. Dass die tatsächlichen Verhältnisse von der vertraglichen Vereinbarung abweichen würden, nimmt auch das Bundesfinanzgericht nicht an.

Vor diesem Hintergrund ist dem Bundesfinanzgericht nicht zu folgen, wenn es von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen ist.

Dass die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG zu beurteilen wären und daher aus diesem Grund ihre Bezüge in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer für das Jahr 2010 einzubeziehen wären, wurde vom Bundesfinanzgericht zu Recht nicht angenommen. Der Verweis in § 41 Abs. 2 FLAG bezieht sich auf die Bestimmung des § 4 Abs. 4 ASVG zur Gänze und umfasst damit auch die im zweiten Teilsatz enthaltenen Ausnahmebestimmungen (vgl. hierzu das Erkenntnis vom heutigen Tag, Ro 2016/15/0022). Nach § 4 Abs. 4 lit. c ASVG sind aber jene Tätigkeiten ausgenommen, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründen, was hier der Fall ist (vgl. § 22 RAO).“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei den nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG. Für diese war daher kein Dienstgeberbeitrag zu leisten und der von der Beschwerdeführerin berechnete und entrichtete Dienstgeberbeitrag antragsgemäß zu berichtigen.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. In den verfahrensgegenständlichen Fällen sind die die Säumniszuschläge begründenden Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag weggefallen und somit wurden die Grundlagen für die Säumniszuschläge beseitigt. Mit der Berufung (nun Beschwerde) vom 6. Juni 2012 wurden die Abgabenbescheide vom 3. Mai 2012 und somit auch die Bescheide betreffend Festsetzung der Säumniszuschläge bekämpft. Es war daher über den Wegfall der Säumniszuschläge zu entscheiden.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf die im verfahrensgegenständlichen Beschwerdefall ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. Juli 2017