

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 7. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. April 2009 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Säumniszuschläge für die Jahre 2005, 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. Eine ordentliche *Revision* an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht *zulässig*.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die DB-Pflicht von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern einer Rechtsanwälte-GesmbH.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine die Rechtsanwaltschaft ausübende GesmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 2004 wurde lt. Firmenbuch FN 7272k die Firma Bf1 (vormals Bf2) errichtet.

An dieser Gesellschaft sind lt. Firmenbuch FN 7272k in den Streitjahren folgende Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt:

A, geb. J1

B, geb. J2

C, geb. J3

D, geb. J4

E (geb. J5) bis 25. Juli 2006

F (geb. J6) ab 4. Jänner 2007

Mit Spaltungs- und Übernahmsvertrag vom 19. Juli 2006 wurde der Teilbetrieb „E“ von der Bf. unter Anwendung des Spaltungsgesetzes abgespalten und war somit bei der Festsetzung des DB nicht miteinzubeziehen und ist auch nicht streitgegenständlich.

Bei der Bf. fand für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, DB und DZ statt, wobei folgender Sachverhalt festgestellt wurde (vgl. Bp-Bericht vom 4. April 2009):

- Die Heranziehung zur Arbeitgeberhaftung sei aufgrund von Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen von nicht bloß geringem Ausmaß erforderlich gewesen.
- Die Beschäftigung des nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF würde die Merkmale des § 47 Abs. 1 EStG 1988 erfüllen.
- Es sei unstrittig, dass die GF kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung und der operativen Tätigkeit nach außen hin erkennbar und auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) angelegt erfüllt haben und durch diese Tätigkeiten der Unternehmenszweck der Gesellschaft, für welche die Geschäftsabschlüsse getätigt worden seien, verwirklicht worden sei.
- Dabei sei es unerheblich, ob die Gesellschafter nur als GF oder (auch bzw. überwiegend) im operativen Bereich tätig werden.
- Es sei demnach von einer organisatorischen Eingliederung der Gesellschafter-GF in der Gesellschaft auszugehen, dies auch bei freier Zeiteinteilung und Ausübung der Tätigkeiten außerhalb der Räumlichkeiten der Gesellschaft.
- Im GF-Vertrag werde darauf verwiesen, dass es sich um einen „freien Dienstvertrag“ handle. Der Begriff „freies Dienstverhältnis“ stamme jedoch aus dem Sozialversicherungsrecht und sei dem Abgabenrecht fremd.
- Die Vorgaben des Arbeitgebers hinsichtlich Arbeitsinhalt und Arbeitsumfang seien zu erfüllen, auch wenn – auf Grund der Entscheidung des Arbeitgebers – hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort (in manchen Fällen) größere Freiräume eingeräumt werden würden.
- Lt. VwGH vom 26.7.2007, 2007/15/0095, seien Bezüge eines unter 50 % beteiligten Gesellschafter-GF regelmäßig als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einzustufen. Dies deshalb, weil das Rechtsverhältnis von Gesellschafter-Geschäftsführern zu ihren Gesellschaften, insbesondere im Hinblick auf die Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft, regelmäßig die Kriterien eines steuerlichen Dienstverhältnisses erfülle.
- In die Bemessungsgrundlagen für den DB seien alle Vergütungen und geldwerten Vorteile der GF, wie Ersatz der Reisespesen und Kfz-Aufwendungen für Privatnutzung einzubeziehen. Mangels vorgelegter Aufzeichnungen sei der maßgebliche Privatanteil mit 40 % der tatsächlichen Kfz-Aufwendungen geschätzt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 4. April 2009 Bescheide über die Festsetzung des DB sowie Bescheide über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB, jeweils für die Jahre 2005, 2006 und 2007.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde (Berufung) vom 7. Mai 2009 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die K sei mittels Einbringungsvertrag vom 8. Oktober 2004 durch deren Gesellschafter C, E, A, D und B in eine GmbH eingebracht worden.
- Erst seit wenigen Jahren stehe es dem Berufsstand der Rechtsanwälte offen, seine Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Rechtsform auszuüben (§ 1a Abs. 1 RAO). Mit dieser Bestimmung sei es erstmals ermöglicht worden, dass eine juristische Person – eben die Rechtsanwalts-GmbH – als Mandatsträger für den Schaden haftet, der einem Klienten bei Ausübung des der Gesellschaft erteilten Mandats zugefügt worden sei.
- Die im gegenständlichen Fall vorgenommene Umgründung habe aber nichts am bisherigen Leben der Gesellschafter als selbständig tätige Rechtsanwälte geändert. So sei jeder beteiligte Rechtsanwalt in der Annahme und Auswahl seiner Causen genauso frei wie vor der Änderung der Rechtsform.
Jeder könne frei entscheiden, ob er Fachpublikationen erstellt oder Fachvorträge abhält. Jeder bestimme das Ausmaß seines Arbeitspensums.
- In den GF-Verträgen sei auch die unverändert selbständige unternehmergleiche Tätigkeit der Rechtsanwälte festgehalten worden.
- Nach Ansicht der Bf. würden folgende Kriterien gegen eine Dienstnehmer- bzw. dienstnehmerähnliche Stellung der Rechtsanwälte sprechen:

* Keine persönliche Weisungsbindung (Präambel und Punkt 2 des GF-Vertrages).

* Keine Verpflichtung zur Arbeitsleistung (Punkt 4 des GF-Vertrages).

* Keine Vorgaben betreffend Arbeitsort, Arbeitszeit, Art der Durchführung des Auftrages (Punkt 4 des GF-Vertrages).

* Befugnis, sich vertreten zu lassen (Punkt 4 des GF-Vertrages).

* Erfolgsbezogene Entlohnung (Punkt 5 und 6 des GF-Vertrages).

Hingewiesen werde auch auf die berufsrechtliche Sonderbestimmung des § 21c Z 10 RAO, wonach ein Rechtsanwalt, der Gesellschafter ist, bei der Mandatsausübung von Gesellschafterweisungen bzw. –zustimmungen freigestellt sei.

Lt. VwGH-Judikatur müssten bei nicht wesentlich (= bis 25 %) beteiligten Geschäftsführern die Kriterien gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, d.h.

- a) die Weisungsgebundenheit (anhand der Vereinbarungen des Anstellungsvertrages prüfen) und
- b) die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfüllt sein.

Im gegenständlichen Fall sei somit die VwGH-Judikatur zu § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bzw. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 (= bloße Prüfung der betrieblichen Eingliederung) nicht anwendbar.

Von einem „Schulden der Arbeitskraft“ könne im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

- Auch die Problematik, dass Reisekosten nicht aus der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer bzw. DB auszuscheiden sei, sei für den gegenständlichen Fall nicht relevant, da die diesbezügliche VwGH-Judikatur „sonstige Vergütungen an wesentlich Beteiligte (über 25 %)“ betroffen habe.

Darüber hinaus hätten Reisekosten beim Rechtsanwalt „Durchlaufcharakter“, da diese Beträge an die Klienten weiterverrechnet würden.

Bei der privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen sei der maximale Wert nach der lohnsteuerlichen Sachbezugsverordnung anzusetzen; im vorliegenden Fall seien jedoch teilweise höhere Werte in Ansatz gebracht worden.

- Weiters würden die angefochtenen Bescheide weder im Spruch noch in der Begründung eine gesetzliche Grundlage für die Nachforderung enthalten.

- Schließlich beantrage die Bf. die Nicht-Festsetzung eines Säumniszuschlages, weil im gegenständlichen Fall kein Verschulden der Bf. im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vorgelegen habe.

Da damit zu rechnen war, die Bf. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte mit Vorhalt vom 6. April 2017 die Bf. um Bekanntgabe der Kfz-Anschaffungskosten, da lt. den Ausführungen in der Beschwerdeschrift vom 7. Mai 2009 Punkt 4 (für den Fall einer „Dienstnehmereigenschaft“) die Reisekosten zur Gänze aus der DB-Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien und die betraglichen Werte für die Privatnutzung der betrieblichen Kraftfahrzeuge mit der lohnsteuerrechtlichen Sachbezugsverordnung zu begrenzen sei.

Im Antwortschreiben vom 25. April 2017 gab die Bf. die Kfz-Anschaffungskosten bekannt und verwies auf die VwGH-Judikatur, wonach es primär auf eine persönliche Weisungsgebundenheit bei einer DB-Pflicht von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern ankäme.

Im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung am 4. Mai 2017 hob der steuerliche Vertreter der Bf. nochmals hervor, dass es auf den Anstellungsvertrag ankäme und demzufolge im gegenständlichen Fall keine DB-Pflicht bestünde.

Aufgrund der vorliegenden VwGH-Judikatur schloss sich der Amtsbeauftragte der Ansicht der Bf. an, dass im gegenständlichen Fall keine DB-Pflicht bestehe.

Mit BFG-Erkenntnis vom 18. Mai 2017 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde (Berufung) nur in einem die Bemessung der Beiträge betreffenden Nebenpunkt Folge und bejahte das Vorliegen von Dienstverhältnissen, da im gegenständlichen Fall ein Fall einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliege und gem. § 47 Abs. 2 (dritter Satz) dieses Gesetzes ein Dienstverhältnis anzunehmen sei, weshalb auch auf die Ausführungen der Bf. über die Geschäftsführungsverträge nicht mehr einzugehen sei.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 17.10.2018, Ra 2017/13/0051, wurde das BFG-Erkenntnis vom 18. Mai 2017 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Im fortgesetzten Verfahren wurde folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. ist eine die Rechtsanwaltschaft ausübende GesmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 2004 wurde lt. Firmenbuch FN 7272k die Firma Bf1 (vormals Bf2) errichtet.

An dieser Gesellschaft sind in den Streitjahren folgende Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt:

- A, geb. J1
 - B, geb. J2
 - C, geb. J3
 - D, geb. J4
- E (geb. J5) bis 25. Juli 2006
- F (geb. J6) ab 4. Jänner 2007

Mit Spaltungs- und Übernahmsvertrag vom 19. Juli 2006 wurde der Teilbetrieb „E“ von der Bf. unter Anwendung des Spaltungsgesetzes abgespalten und in die G (FN 2030m) aufgenommen, weshalb für die Bf. diesbezüglich keine DB-Pflicht besteht (diese Abspaltung ist auch nicht streitgegenständlich).

Die GF haben unstrittig kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung und der operativen Tätigkeit erfüllt, es wird von einer organisatorischen Eingliederung der o.a. Gesellschafter-GF in die Gesellschaft ausgegangen.

In den „Geschäftsführer-Verträgen“ wurde unter Punkt 2. u.a. vereinbart, dass der GF aufgrund des GF-Vertrages keinen „persönlichen“ Weisungen der Gesellschaft gleich einem Arbeitnehmer („Arbeitgeberweisungen“) unterliegt und insbesondere seine Anwaltstätigkeit als GF persönlich frei und unabhängig ausübt.

Im „Gesellschaftsvertrag“ vom 8. Oktober 2004 wurde unter Punkt VI. Absatz 4 im Wesentlichen vereinbart, dass die GF verpflichtet sind, die Geschäfte der Gesellschaft in Übereinstimmung mit dem Gesetz, diesem Gesellschaftsvertrag, sowie den Beschlüssen der Gesellschafter gem. der Sorgfalt eines ordentlichen Rechtsanwalts zu führen. Die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalt ist **nicht an eine Weisung** oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden.

Dieser Sachverhalt war rechtlich in der für die Streitjahre gültigen Fassung folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag (DB) alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 lautet:

Dienstnehmer sind 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.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Ein Dienstverhältnis liegt 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.

Ein Dienstverhältnis ist **weiters dann anzunehmen**, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988** vorliegen.

Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 beziehen.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften „nicht wesentlich“ im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund „gesellschaftsvertraglicher“ **Sonderbestimmung** fehlt.

Der Gesellschaftsvertrag führt unter Punkt „VI. Geschäftsführung und Vertretung“ wie folgt aus:

- (1) Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer. Gesellschafter, die Rechtsanwälte sind, sind zu Geschäftsführern zu bestellen (§ 21c Z 2 RAO).
- (2) Andere Personen als Rechtsanwalts-Gesellschafter dürfen nicht zu Geschäftsführern bestellt werden, Prokura darf nicht erteilt werden (§ 21c Z 9a RAO).
- (3) Die Geschäftsführer sind einzelnvertretungsbefugt (§ 21c Z 9 RAO).
- (4) Die Geschäftsführer sind verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft in Übereinstimmung mit dem Gesetz, diesem Gesellschaftsvertrag, sowie den Beschlüssen der Gesellschafter gemäß der Sorgfalt eines ordentlichen Rechtsanwalts zu führen. Die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalt ist nicht an eine Weisung oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden (§ 21c Z 10 RAO).

§ 21c Z 10 RAO lautet:

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 (Gesellschafterversammlung) gebunden werden.

Der zweite Satz dieser Bestimmung geht auf das Rechtsanwalts-Berufsrechts-Änderungsgesetz 1999, BGBl. I Nr. 71, zurück und wurde in der Regierungsvorlage wie folgt begründet (1638 BlgNR 20. GP 17):

„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.“

§ 63 Abs. 1 VwGG lautet:

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.10.2018 (und der darin verwiesenen Judikatur) schließt sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes lt. Erkenntnis vom 17.10.2018, Ra 2017/13/0051, an, wonach sich die Ausführungen im gegenständlichen Gesellschaftsvertrag nur auf einen „Teilbereich“ – nämlich auf die unmittelbare Ausübung des Mandats – beziehen und im Übrigen bei der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 an „Sperrminoritäten“ gedacht gewesen sei und im gegenständlichen Beschwerdefall eine unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 subsumierbare gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung jedenfalls nicht vorliegt.

Da somit im gegenständlichen Beschwerdefall die Kriterien eines steuerlichen Dienstverhältnisses bei den o.a. Gesellschafter-GF nicht erfüllt sind, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen das Erkenntnis des BFG wird gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG insbesondere hinsichtlich der DB-Pflicht einer die Rechtsanwaltschaft ausübende GmbH mit nicht wesentlichen beteiligten Gesellschafter-GF, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt (siehe VwGH-Erkenntnis vom 17.10.2018, Ra 2017/13/0051).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2019