

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

24.11.2016

**Geschäftszahl**

2013/13/0046

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, über die Beschwerde der R GmbH in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Februar 2013, Zl. RV/2075-W/11, betreffend Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2006 bis 2008, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1 Streitpunkt des Beschwerdefalles ist, ob die beschwerdeführende GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Rechtsanwaltschaft besteht, für ihre nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, die neben ihrer Tätigkeit als Anwalt gegenüber der Beschwerdeführerin auch Geschäftsführungsaufgaben wahrnehmen, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten hat.

2 Im Jahr 2010 fand bei der beschwerdeführenden GmbH eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) für den Zeitraum 2006 bis 2008 durch die Gebietskrankenkasse statt.

3 Gestützt auf die Feststellungen der GPLA-Prüfung, wonach die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur beschwerdeführenden GmbH in einem Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden, erließ das Finanzamt am 16. November 2010 Bescheide über die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2006 bis 2008, wobei es die an die Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Vergütungen insgesamt in die Steuerbemessungsgrundlage nach § 41 Abs. 3 FLAG einbezog.

4 Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der beschwerdeführenden GmbH nur insoweit Folge, als sie die Abspaltung der Teilbetriebe zweier Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2007 und 2008 berücksichtigte.

5 Die belangte Behörde stellte zunächst fest, dass die beschwerdeführende Rechtsanwalts-GmbH im Jahr 2005 aufgrund der nach der Rechtsanwaltsordnung (§ 1a RAO) gesetzlich geschaffenen Möglichkeit, die Rechtsanwaltschaft auch in der Rechtsform einer GmbH auszuüben, aus der Umgründung einer Rechtsanwalts-OEG entstanden sei. Entsprechend der RAO seien die einbringenden sowie die neu eintretenden Rechtsanwalts-Gesellschafter von der Generalversammlung zu Geschäftsführern bestellt worden. Dem Firmenbuch sei zu entnehmen, dass (im Außenverhältnis) jeder Geschäftsführer allein zur Vertretung und Geschäftsführung befugt sei. Aus dem aktuellen Gesellschaftsvertrag (Pkt. 6.4.2) gehe hervor, dass im Innenverhältnis 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".

6 Weiters traf die belangte Behörde die Feststellung, dass die im Streitzeitraum zu je 4,76 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit der beschwerdeführenden GmbH zum Zeitpunkt der Bestellung als Geschäftsführer mündliche, in der Folge (ab dem Jahr 2007) schriftlich ausgefertigte, als "Werkvertrag" bezeichnete Verträge über ihre Tätigkeit als "Rechtsanwalts-Geschäftsführer" abgeschlossen hätten. "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."

7 Eine gesellschaftsrechtliche Sonderstellung (Sperrminorität) der Gesellschafter-Geschäftsführer bestehe nicht. Die Auszahlung der Vergütung ihrer Leistungen sei in unterschiedlicher Form erfolgt, entweder monatlich, quartalsmäßig oder nach Honorarlegung, wobei zum Teil auch Akontozahlungen stattgefunden hätten. Kosten für die Nutzung der Infrastruktur der Kanzlei, der Büroräumlichkeiten etc. seien den Gesellschafter-Geschäftsführern nicht verrechnet worden.

8 Die belangte Behörde hielt weiters fest, aus dem Inhalt der auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen "Werkverträge" und dem aktuellen Gesellschaftsvertrag sei zu schließen, dass zwischen der beschwerdeführenden GmbH und ihren Gesellschafter-Geschäftsführern ein Dauerschuldverhältnis bestehe. Gegenstand der Verträge sei nicht die Erbringung einer abgeschlossenen Leistung, eines einzelnen "Werkes", sondern die laufende Zurverfügungstellung der Arbeitskraft der Gesellschafter-Geschäftsführer.

9 Die Dienstnehmereigenschaft der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer sei nach den allgemeinen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988, nämlich nach den beiden Merkmalen der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit zu beurteilen.

10 Die in Punkt 1.2 des Vertrags normierte Weisungsfreiheit beziehe sich lediglich auf die Ausübung des Mandats iSd RAO, somit auf die operative Tätigkeit, und sei für die Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses infolge der Geschäftsführungstätigkeit nicht maßgeblich. Auf berufsrechtlichen Bestimmungen beruhende vertragliche Gestaltungen seien für die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit und der daraus resultierenden Einkünfte nicht entscheidend.

11 Maßgeblich sei vielmehr, dass die Geschäftsführer einer GmbH - unabhängig von einer allfälligen Beteiligung - nach dem GmbH-Gesetz verpflichtet seien, den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung nachzukommen. Dass die Generalversammlung aufgrund des GmbH-Gesetzes grundsätzlich berechtigt sei, an den organschaftlich bestellten Geschäftsführer Weisungen zu erteilen, werde von der beschwerdeführenden GmbH nicht in Abrede gestellt. Bei einer GmbH liege der Schwerpunkt der Willensbildung bei der Generalversammlung. Dieser sei es auch überlassen, den Geschäftsführern im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag allenfalls weitestgehende (Weisungs-) Freiheiten einzuräumen. Daraus folge aber, dass auf diese Weise eingeräumte Freiheiten nicht als Ausfluss des Willens der Geschäftsführer zu beurteilen seien, sondern als Ausfluss des zugrunde liegenden Willens der Generalversammlung. Der Wille der Generalversammlung komme auch in der vorliegenden Vertragsgestaltung zum Ausdruck, in der den Gesellschafter-Geschäftsführern unter anderem die Wahl des Arbeitsortes und der Arbeitszeit frei gestellt worden sei. Auch wenn die Geschäftsführer dadurch ermächtigt worden seien, ihre Tätigkeit frei auszuüben, würden sie damit doch dem Willen der Generalversammlung folgen und seien daher in diesem Sinne weisungsgebunden. Angesichts des Weisungsrechts und der "stillen Autorität" der Generalversammlung könnten daher Bestimmungen ausschließlich in einem Anstellungsvertrag nicht wirksam eine generelle Weisungsfreiheit der Geschäftsführer festlegen. Auch wenn keine direkten Weisungen seitens der Generalversammlung erfolgt seien, ändere dies nichts an der Tatsache, dass die Generalversammlung an die Geschäftsführer - außerhalb der Mandatsverhältnisse - hätte Weisungen erteilen können. So sei beispielsweise dem aktuellen Gesellschaftsvertrag zu entnehmen, dass die Generalversammlung in Bezug auf jene Angelegenheiten, die nicht die Ausübung des Rechtsanwaltsberufs betreffen würden, eine Geschäftsordnung beschließen könne. Diese wäre im Sinne einer Weisung jedenfalls von den Gesellschafter-Geschäftsführern zu beachten. Die Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer sei daher nicht als weisungsfreie Tätigkeit zu beurteilen.

12 Weiters bejahte die belangte Behörde die organisatorische Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden GmbH. Die "Rechtsanwalts-Geschäftsführer" hätten ihre Tätigkeit seit ihrer Bestellung, nach außen erkennbar, für die beschwerdeführende GmbH ausgeübt. Die Rechnungslegung an die Mandanten sei durch die beschwerdeführende GmbH erfolgt. Die "Rechtsanwalts-Geschäftsführer" hätten bei der Ausübung ihrer Tätigkeiten die Infrastruktur der Kanzlei genutzt. Die den Gesellschafter-Geschäftsführern zur Verfügung stehenden Teams seien durch diese geleitet und in ihrer Tätigkeit angewiesen worden. Zwar seien die Personalentscheidungen vom jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführer allein getroffen worden, doch habe er mit dieser Entscheidung im unternehmerischen Sinn für die beschwerdeführende GmbH gehandelt. Das "Team-

Personal" sei bei der beschwerdeführenden GmbH angestellt, dieser zuzuordnen und damit auch deren Organisationsstruktur unterlegen. Die Gesellschafter-Geschäftsführer seien zudem in die Unternehmensplanung involviert, da sie zur Budgeterstellung der beschwerdeführenden GmbH ihre jeweiligen "Team-Budgets" bekanntzugeben und diese im Hinblick auf das Budgetziel der beschwerdeführenden GmbH zu verfolgen hätten.

13 Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik der beschwerdeführenden Partei und Vorlage der Verwaltungsakten erwohnen hat:

14 Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

15 Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 sind Dienstnehmer 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.

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

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

18 Im Streitzeitraum 2006 bis 2008 waren die Gesellschafter-Geschäftsführer an der beschwerdeführenden GmbH zu je 4,76 %, somit nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, beteiligt.

19 § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 gelangt im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Aus den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde geht nicht hervor, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung weisungsfrei gewesen wären.

20 Im Beschwerdefall ist somit, wie bei nicht beteiligten Geschäftsführern, entscheidend, ob die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 erfüllt sind.

21 Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 zweiter Satz leg. cit. sind zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu entnehmen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0088, mwN).

22 Die Beschwerde wendet sich zunächst gegen die Annahme der Weisungsgebundenheit der Gesellschafter-Geschäftsführer durch die belangte Behörde.

23 Maßgeblich für die Beurteilung der Weisungsgebundenheit von Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht die sachliche, sondern die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit (vgl. die zu nicht beteiligten Geschäftsführern ergangenen Erkenntnisse vom 25. Juni 2008, 2008/15/0090, vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0088, und vom 21. April 2016, 2013/15/0202). Die Bindung eines Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit her (vgl. das Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 97/13/0169, sowie idS auch das Erkenntnis vom 19. Dezember 2012, 2010/08/0240). Die belangte Behörde kann daher die Annahme der Weisungsgebundenheit der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht erfolgreich auf die sich aus dem GmbH-Gesetz ergebende Verpflichtung, den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung Folge zu leisten, stützen; ebenso wenig wie auf das der Generalversammlung im (aktuellen) Gesellschaftsvertrag eingeräumte Recht, eine Geschäftsordnung zu beschließen, die von den Geschäftsführern im Sinne einer "Weisung" zu beachten "wäre".

24 Ob die Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 "ihre Arbeitskraft schulden", ist aufgrund der zwischen den Geschäftsführern und der GmbH bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisse zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis vom 28. Juni 2006, 2002/13/0175, sowie nochmals die Erkenntnisse vom 21. Oktober 2015 und vom 21. April 2016).

25 Die Beschwerde wendet sich aber auch zu Recht gegen die Ansicht der belangten Behörde, wonach sich die Weisungsgebundenheit der Gesellschafter-Geschäftsführer aus den abgeschlossenen "Werkverträgen" ergebe, weil die vertraglich eingeräumte Weisungsfreiheit nur als Ausfluss des Willens der Generalversammlung anzusehen sei.

26 Mit der Bezeichnung "stille Autorität" des Arbeitgebers wird ein - durch Kontrollrechte abgesichertes - Weisungsrecht des Arbeitgebers umschrieben, welches sich nicht in konkreter Form äußert, weil der Arbeitnehmer z.B. von sich aus weiß, wie er sich "im Betrieb" des Dienstgebers zu bewegen und zu verhalten hat (vgl. etwa das Erkenntnis vom 19. Februar 2003, 99/08/0054, VwSlg 16.012/A). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den bereits zitierten Erkenntnissen vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0088, und vom 21. April 2016, 2013/15/0202, ausgesprochen hat, ist hingegen ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht mit der "stillen Autorität" eines Weisungsberechtigten, der keine Weisungen erteilt, nicht vergleichbar.

27 Im Beschwerdefall wurde eine Weisungsbindung hinsichtlich der für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belange in den zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern und der beschwerdeführenden GmbH abgeschlossenen Werkverträgen nicht nur nicht vereinbart, sondern ausdrücklich ausgeschlossen. Soweit die belangte Behörde die Ansicht vertritt, die vertraglich eingeräumte Weisungsfreistellung umfasse lediglich die direkte Mandatsausübung, lässt sie außer Acht, dass nach den Punkten 1.3 bis 1.5 der Werkverträge keine arbeitsbezogene Weisungsbefugnis der beschwerdeführenden GmbH besteht. Danach sind die Gesellschafter-Geschäftsführer an keine bestimmten Arbeitszeiten oder Tätigkeitsorte gebunden. Auch können sie den Umfang ihrer Arbeitsleistungen selbst bestimmen und haben sie die Möglichkeit, sich (unter Einhaltung der berufsrechtlichen Vorschriften) vertreten zu lassen. Dass die tatsächlichen Verhältnisse von dieser vertraglichen Vereinbarung abweichen würden, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Weiters geht die belangte Behörde weder davon aus, dass in den Streitjahren ein Entzug der (persönlichen) Weisungsfreiheit erfolgt wäre, noch dass (persönliche) Weisungen erteilt worden wären.

28 Vor diesem Hintergrund ist der belangten Behörde aber nicht zu folgen, wenn sie die Weisungsgebundenheit der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH bejaht hat und von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausging.

29 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

30 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

31 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 24. November 2016