

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, die Richterin Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Gertraud Lunzer in der Beschwerdesache *****Bf1***** (vormals: *****3*****), *****Bf1-Adr***** über die Beschwerde vom 8. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 16. Juni 2011 betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2005 bis 2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. Mai 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin Christina Seper zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. GPLA- Prüfung für den Zeitraum 01/2005 bis 12/2009

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (im Folgenden kurz: Beschwerdeführerin) fand für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2009 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben statt.

1.1. Stellungnahme Beschwerdeführerin

Nach Erteilung des Prüfungsauftrages vom 21.10.2010 und Besprechungstermin vom 25.2.2011 gab die Beschwerdeführerin am 17.3.2011 eine Stellungnahme ab, welche inhaltlich dieselben Ausführungen wie die später folgende Berufung aufgreift.

1.2. Befragung *1*****

Am 19.4.2011 wurde Frau ***1*** (in Anwesenheit von ***2***) als Auskunftsperson betreffend ihres Werkvertrages mit der Beschwerdeführerin befragt. Sie führte aus, dass die Arbeit sowohl von zu Hause aus wie auch von der Kanzlei aus erledigt werde bzw. auch Kundenbesuche gemacht werden.

Außer den Kunden der Steuerberatungskanzlei ***Bf*** gäbe es auch noch andere Kunden. Sie sei jedoch aufgrund ihrer WT-Befugnis nicht berechtigt diese Kunden zu nennen.

Die Erfassung im Arbeitsbericht werde von ihr selbst erledigt. Die Kunden laut Arbeitsbericht werden in verschiedenen Bereichen betreut. Es gäbe keine Kunden für die sie die laufende Buchhaltung mache. Für die Kanzlei ***Bf*** erledigte sie Vorbereitungsarbeiten für die Bilanzen sowie Aushilfsarbeiten für die Lohnverrechnung. Eine der Hauptaufgaben seien die „BuchhaltungsChecks“ vor Ort in den Unternehmen, wofür umfangreiche Bilanzierungskennnisse erforderlich seien um anschließend in der Kanzlei rascher Bilanzieren zu können. Der Ablauf der „BuchhaltungsChecks“ sehe folgendermaßen aus: Die Kanzlei ***Bf*** (Herr oder Frau Mag. ***Bf***) erteile ihr den Auftrag und würden die Details besprochen werden (zB. ob es Änderungen/Anpassungen gegenüber dem Vorjahr gibt). Anschließend vereinbare sie mit dem Kunden einen Termin und führe die „Kontrollmaßnahmen“ durch. Das Ergebnis werde zusammengefasst um „Bilanzierungsreife“ zu erreichen. Anschließend erfasse sie zeitnah ihre Tätigkeiten im Leistungserfassungsprogramm BMD und erstelle ihre Honorarnoten.

Dokumentiert werde ihre Arbeit indem die Buchungen vor Ort im Unternehmen durchgeführt und mit dem „lokalen Buchhalter“ abgestimmt/durchgeführt werden.

Verrechnet werden auf manchen Honorarnoten 20.- bzw. 30.- Euro pro Stunde, dies liege daran, dass es sich bei den 20.- Euro Stundenleistungen um einfachere Tätigkeiten gehandelt habe, wie z.B. fallweise Lohnverrechnung und Schreibarbeiten (zB. Sekretariatsarbeiten – Aktennotizen).

Betreffend der „Honorarnote 63/07“ gebe sie an, dass sie für diesen Abgabepflichtigen die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Zusammenarbeit mit der Kanzlei ***Bf*** erstellt habe. Das Honorar werde individuell/einzeln vereinbart.

Zum Werkvertrag führte sie aus, dass der Dienstort der ***4*** sei.

Zum BMD System gab sie an, dass die Nutzung des Systems in Punkt 1 des Werkvertrages umfassend geregelt sei.

Zur Vertretungsbefugnis erklärte sie, dass dies vereinzelt vorkomme, Frau ***5*** vertrete sie beispielsweise.

Zum Büro in ***14*** führte sie aus, dass sie die Möglichkeit habe ein Büro im Bereich der „***6***“ zu nutzen. Einen Vertrag zwischen ihr und ***6*** gäbe es nicht. Sie habe einen „Bausch und Bogen Vertrag“ mit der Firma ***Bf***. Sie erhalte das Nutzungsrecht von BMD und die Nutzung der Sicherungsmöglichkeiten. Eine gesonderte Mietabrechnung für den „Arbeitsplatz“ gäbe es nicht.

1.3. Prüfungsfeststellungen

Folgende Prüfungsfeststellungen wurden im Zuge der Schlussbesprechung am 15.6.2011 besprochen:

„Die beiliegenden Feststellungen wurden mit dem Unternehmen bzw. dessen Vertreter besprochen.

1. Gem. § 41 FLAG sind Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art in die Bemessung für die Lohnnebenkosten aufzunehmen (hier DB und KommSt).

Aufgrund der Formulierung des § 41 FLAG ist es letztlich ohne Bedeutung ob von den Geschäftsführern/Gesellschaftern gegenüber der Gesellschaft ausschließlich Geschäftsführungstätigkeiten erbracht werden oder mit den Bezügen Tätigkeiten im operativen Bereich entlohnt werden.

*Daher sind die Honorare an Herrn ***2*** und Frau ***7*** in die Bemessung für die Lohnnebenkosten (DB und KommSt) aufzunehmen (bisher in der Lohnverrechnung mit LNK abgerechnete Honorare wurden berücksichtigt).*

*Zu dieser Feststellung wird Folgendes eingewandt: Die Leistungen von Herrn Mag. ***Bf*** werden vom Standort ***8*** erbracht (dies wurde auch vom Finanzamt ***14*** bei einer BP festgestellt und der Kammer der Wirtschaftstreuhand im Rahmen der Umlagenerklärung gemeldet) und an die ***Bf1*** fakturiert (diesbezüglich wird auch auf die UFS-Entscheidung UFS RV/0253-I/05 verwiesen).*

2005 96.775,60

2006 87.520,00

2007 78.614,90

2008 68.550,40

2009 68.360,00

2. Am 1.9.2007 wurde zwischen der "****Bf1****" und Frau ****1**** ein Werkvertrag abgeschlossen.

Wesentliche Eckpunkte dieses Vertrages: Buchhaltungs-Bilanzierungs und steuerliche Beratungstätigkeiten - keine Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort - EDV-Programm (BMD) wird angemietet - kein Konkurrenzverbot (allerdings Infopflicht falls Frau ****1**** andere Kunden betreut) - Honorar EUR 30,- pro Stunden - Vertretungsbefugnis wurde vereinbart (mit Infopflicht an ****Bf**** & ****Bf**** GmbH)

[...]

Für die Beantwortung der Frage, ob eine Leistung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht wird, ist folgende Prüfreihefolge zu beachten:

Liegt eine Leistung in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit vor? - wenn ja
Echter Dienstvertrag

wenn nein -> ev Freier Dienstvertrag bzw. Werkvertrag.

Merkmale für einen "Echten Dienstvertrag"

es wird eine Arbeitsleistung geschuldet - kein Erfolg

Entlohnung nach Arbeitszeit (30,- pro Stunde)

Haftung für ein Bemühen

Die Arbeit ist grundsätzlich selbst zu erbringen (Infopflicht wenn ein Vertreter bestellt wird)

Arbeitsort (ergibt sich aufgrund der BuchhaltungsChecks vor Ort in den Unternehmen bzw. im Bereich der Fa. ****6**** ohne erkennbaren Rechtsgrund)

Vertragsdauer (rd 740h für das Jahr 2008 - dies kommt einer Halbtagesbeschäftigung nahe)

Anzahl der "Werke" 2008 — lt Arbeitsbericht werden über 500 Arbeitsschritte erfasst (Mehrfachnennungen möglich wenn zB Jahresabschluß f Klienten mehrere Tage dauert)

Vertretung – Infopflicht an ****Bf**** & ****Bf**** Stb GmbH - Vertretung kommt "vereinzelt" vor

Mitarbeit in der Kanzlei - lt Auskunft fallweise Vertretung bei Lohnverrechnung, Sekretariatsarbeiten,...

Aufgrund der oben angeführten Merkmale Überwiegen die Merkmale eines echten Lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses.

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird keine Lohnsteuer vorgeschrieben — die Einkünfte wurden bereits einer Besteuerung unterzogen.

*Von Seiten Herrn Mag. ***Bf*** wird eingewandt dass er über dieses Thema Werkvertrag/Dienstverhältnis noch Frau ***1*** zu hören wäre, die Schlussbesprechung wäre zu unterbrechen und fortzusetzen.*

*Aus Sicht der Finanzverwaltung (***9***) ist das Thema erschöpfend besprochen worden.*

Summe Honorare (und auch Grundlage für die Anmeldung bei GKK

2007 10.670,00

2008 26.145,20

2009 672,50“

2. Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag vom 16.6.2011

Auf Grundlage dieser Feststellungen erließ die belangte Behörde die verfahrensgegenständlichen Bescheide, jeweils vom 16.6.2011 und setzte die Dienstgeberbeiträge für den Streitzeitraum 2005 bis 2009 entsprechend neu fest.

3. Berufung vom 8.8.2011

Mit Anbringen vom 8.8.2011 wurde fristgerecht Berufung gegen die von der belangten Behörde erlassenen Bescheide erhoben und begründend ausgeführt:

„Materielle Begründung:

Unsere Begründung gliedern wir in zwei Teile:

Im ersten Teil halten wir einen formellen Mangel in der Bescheidausfertigung fest, sowie einen Verfahrensmangel einer nicht durchgeführten Befragung im Prüfungsverfahren, was zu einer Verletzung des Parteiengehörs führte.

- *Im gegenständlichen Bescheid vom 16.7.2011, zugegangen am 20.7.2011 fehlt eine materielle Begründung, es wird lediglich auf den GPLA - Prüfungsbericht vom 16.6.2011 verwiesen.*

Dies ist eine Verletzung der Bestimmung des § 93 Abs. 3 a BAO.

Der gegenständliche Bescheid wurde von Amts wegen erlassen. Die Begründung soll uns ermöglichen zu verstehen, welche maßgeblichen Überlegungen zu dieser behördlichen Entscheidung geführt haben.

Gemäß Literatur Ellinger - Iro- Kramer - Sutter - Urtz, BAO zu § 93 hält dieser im Punkt 15 fest, dass in der Begründung folgende Punkte zusammenzufassen sind:

- *) die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Sachverhaltsfeststellungen);*
- *) die Beweismwürdigung und die hierfür maßgeblichen Erwägungen;*
- *) die Beurteilung von Vorfragen;*
- *) die für die Lösung der Hauptfrage, über die in dem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren abzusprechen war, maßgeblichen rechtlichen Erwägungen, deretwegen der angesprochene Tatbestand als erfüllt erachtet wurde, und*
- *) bei Ermessensentscheidungen die für die Ermessungsübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen.*

Jeder Bescheid hat eine ausreichende Begründung zu enthalten, dies ist in diesem Fall nicht gegeben und wir fechten daher diesen Bescheid im Rahmen unseres Berufungsbegehrens aus formellen Gründen an.

- *Der Betriebsprüfer, Herr ***10***, hat bei der Besprechung vom 15. Juni 2011 (Zwischen- oder Schlussbesprechung) der GPLA-Prüfung abgelehnt, Frau ***1*** als Auskunftsperson zu befragen, was von uns formell beantragt wurde.*

*Der ADir. Herr ***11*** meinte, dass das Thema erschöpfend besprochen worden wäre.*

- *Frau ***1*** wurde vor ihrer Einvernahme am 19.4.2011 von Herrn ***10***, dem Betriebsprüfer kontaktiert und er meinte, er möchte ein Gespräch mit ihr führen.*

*Verabsäumt hat Herr ***10*** ihr mitzuteilen, in welcher Funktion sie dieses Gespräch mit ihm führen sollte. Er teilte ihr nicht mit, ob sie als Auskunftsperson oder als Zeugin im gegenständlichen GPLA Prüfungsverfahren aussagen sollte.*

- *Die Versagung der Besprechung mit Frau ***1*** im Rahmen der Schlussbesprechung ist eine Verletzung des Parteiengehörs gemäß § 115 BAO.*

Eine nochmalige Urgenz des Parteiengehörs in einer schriftlichen Eingabe blieb von Seiten der GPLA -Prüfungsorgane unbeantwortet, was kein korrekter Umgang zwischen dem Steuerpflichtigen als Kunden und der Finanzverwaltung zu bewerten ist.

*Nunmehr zu der Begründung der Berufung und den Argumenten, die wir im Themenbereich ***1*** anführen:*

*1) Frau ***1*** hat ein Büro als "selbständige Buchhalterin" am ***4***.*

Sie ist Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, verweise dabei auf das aktuelle Verzeichnis der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und verweise weiters auf die Niederschrift des Finanzamtes Lilienfeld St. Pöiten vom 19. April 2011.

*2) Frau ***1*** schuldet uns im Rahmen eines Zielschuldverhältnis die Verfertigung von Jahresabschlüssen, von Lohnverrechnungsarbeiten und die Verfertigung von monatlichen oder quartalsweisen laufenden Finanzbuchhaltungen.*

Vereinbart ist mit ihr, dass dieses Zielschuldverhältnis teilweise pauschal verrechnet wird, aber auch ein Stundensatz in Anrechnung kommt. Als Stundensatz werden € 30,00 pro Leistungsstunde und für einfache Tätigkeiten einen Stundensatz von € 20,00 verrechnet.

3) Die Entlohnung wird nach Erfolg verrechnet und ausbezahlt.

*4) Das Risiko für die Nützlichkeit der Leistung trägt Frau ***1*** als Werkunternehmerin und sie haftet auch für den bestimmten Erfolg dieser erbrachten Leistung.*

*5) Die Werkunternehmerin, Frau ***1*** kann jederzeit fremde Personen mit der Arbeit betrauen, ohne dass sie mit der Steuerberatungskanzlei ***Bf*** & ***Bf*** eine gesonderte Vereinbarung benötigt.*

6) Die Arbeitszeit ist für ***1*** frei gestaltbar ebenso der Arbeitsort, der grundsätzlich im Büro am ***4*** ist.

Weitere Arbeitsorte sind bei "Buchhaltungschecks " die Betriebsorte der Klienten oder fallweise werden Besprechungen in der ***17*** ***14***, Standort der Steuerberatungskanzlei ***Bf*** & ***Bf***, durchgeführt.

7) Frau ***1*** ist frei von Beschränkungen hinsichtlich ihres persönlichen Verhaltens, sie unterliegt keinerlei Weisungen des Werkvertragesgebers.

8) Hinsichtlich der Fürsorgepflicht kann gesagt werden, dass keine besteht.

9) Hinsichtlich der eigenen Betriebsmittel hat der GLA Prüfer, Herr ***10***, bewusst Missverständnisse erzeugt und zwar hinsichtlich des verwendeten Kanzleiprogrammes "BMD". Dieses BMD-Programm ist schon immer von Frau ***1*** verwendet worden, sie hat bereits vor ihrer Werkvertragstätigkeit mit der Kanzlei ***Bf*** & ***Bf*** dieses BMD Programm bei sich benutzt.

Eine Identität, dass der Werkvertragesgeber und der Werkvertragesnehmer dieses Programm benutzen, lässt nicht darauf schließen, dass Frau ***1*** in die Kanzleiorganisation des Auftraggebers einbezogen ist.

10) Frau ***1*** ist pflichtversichert bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, sie bekommt vom Auftraggeber keinerlei Sozialleistungen.

Der Werkvertrag ist ein Zielschuldverhältnis, nach Erbringung des Werkes endet das Vertragsverhältnis, ein umfassendes Unternehmerwagnis bei ***1*** liegt vor.

Hinsichtlich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens muss festgestellt werden, dass Frau ***1*** am ***4*** tätig ist und in keiner Weise in der Organisation des Auftraggebers.

Folgende tiefstehende Argumente hinsichtlich des Themenkomplexes Einzelkanzlei (Wirtschaftstreuhandkanzlei) ***15*** in ***8***:

Auf Basis der übermittelten Unterlage Überschneidungsmerkmale im Überblick zwischen Werkvertrag (echter Dienstvertrag sowie freier Dienstvertrag) dürfen wir noch einmal präzisiert darlegen, dass diese Honorare aufgrund einer WT-Befugnis und WT-Kanzlei, ***8*** geleistet wurde. Die Entlohnung war erfolgsabhängig, geschuldet wurde ein entsprechendes Werk, das Risiko der Nützlichkeit der Leistung trug ***15***, er hatte für diese Leistung die volle Haftung gemäß Wirtschaftstreuhandberufsordnung sowie der Haftpflichtversicherung Generali, Unterlagen alle einsehbar.

*Er hat selbstverständlich die Arbeit selbst zu erbringen, konnte jedoch mit einem Werkvertrag auch andere Personen gemäß WT-Befugnis beauftragen dies zu erledigen; dies war mehrmals der Fall mit Wirtschaftstreuhandern, z.B. dem WT ***12*** aus Wien.*

*Er hatte die Arbeitszeit selbst und frei einzuteilen, der Arbeitsort war im hohen Maße im Außendienstbereich gelegen. Sehr oft war die Arbeitsstätte zwischen mit Arbeitsbeginn 19 Uhr bis 23 Uhr ***8***. Er hatte kein arbeitsbezogenes Verhalten im Bezug von Beschränkungen, hatte keine Weisungen der Organe der ***3***, insbesondere nicht von der Geschäftsführerin ***7*** bzw. deren Kanzleileiterin ***13***, Bilanzbuchhalterin, die neben Frau ***7*** für die Organisation der Geschäfte in der ***3*** vorhanden war.*

*Er hatte logischerweise mit einem PC, Benützung von Betriebsmittel, in ***8*** eigene Betriebsmittel. Sozialleistungen bezog er keine, die Vertragsdauer war klar definiert, es war ein Zielschuldverhältnis und abgerechnet wurde monatlich jedesmal mit Erbringung des entsprechenden Werkes.*

*Er trug das volle Unternehmerwagnis, eine Eingliederung in die wirtschaftliche Organisation bei der ***Bf*** & ***Bf*** war bei den Leistungshonoraren nicht der Fall. Die ***3*** hat weder eine Zweigstelle noch einen eingetragenen Filialbetrieb in ***8***.*

*Bei der Einzelkanzlei Mag. Erich L. ***Bf*** ist eine eigene Angestellte beschäftigt, die ihm bei seiner Arbeitsverrichtung unterstützt.*

*Eine UFS-Entscheidung aus dem Jahr 2007, Zahl UFS RV/0253-I/05 hat als Beweggrund, dass die Berufung als unbegründet abgewiesen worden war, den Umstand, dass bei der Rechtsform der GmbH ein Beteiligungsverhältnis von 50 : 50 bestanden hat. Das schwerwiegende Argument dabei war, dass der Steuerpflichtige, der an der Gesellschaft zu 50 % beteiligt war, auch im Rahmen seiner persönlichen Befugnis die Adresse, die betriebliche Organisation und die Bürogemeinschaft seiner Einzelfirma im Gebäudekomplex der ***bf1*** hatte und von dort auch tätig war.*

*Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, sodass bei einer Beachtung dieser UFS Entscheidung man zum Schluss kommen muss, dass es sich dabei um einen klassischen Werkvertrag handelt, der im Rahmen eines Zielschuldverhältnisses von Seiten der Einzelkanzlei ***15*** erbracht werden muss.*

Wir behalten uns weitere Begründungen im Rahmen des Berufungsverfahrens vor und beantragen bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung im Rahmen einer möglichen UFS-Entscheidung in der II. Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat des UFS in der II. Instanz.“

4. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 29.6.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Im November 2010 wurde mit der GPLA Prüfung für den Zeitraum 01.01.2005 bis 31.12.2009 begonnen. Gegen die am 16.6.2011 erstellten Bescheide wurde fristgerecht (die Berufungsfrist wurde bis 10.08.2011 verlängert) am 08.08.2011 die Berufung eingebracht.

Zu den in der Berufung angeführten Punkten wird wie folgt Stellung genommen:

*1. Feststellungen Geschäftsführertätigkeit ***2*** und ***7****

*Herr ***2*** und Frau ***7*** sind handelsrechtliche Geschäftsführer der ***3***.*

*Herr ***2*** und Frau ***7*** waren im Prüfungszeitraum mit jeweils 50% beteiligt.*

*Im Zuge der GPLA Prüfung wurde festgestellt, dass Herr ***2*** und Frau ***7*** Honorarnoten für die „Leistungsabrechnung der verrechenbaren Stunden“ an die ***3*** in Rechnung stellten. Diese Einnahmen wurden nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.*

*In der Berufung wird ausgeführt, dass diese Honorare aufgrund einer WT-Befugnis der WT- Kanzlei in der ***8*** gelegt wurden. Diese Entlohnung war erfolgsunabhängig für ein entsprechendes Werk und Herr Mag. ***Bf*** musste die Arbeit selbst erbringen. Aufgrund des Werkvertrages war Herr Mag. ***Bf*** berechtigt auch andere Personen gem. WT-Befugnis zu beauftragen. Weiters wurde in der Berufung angeführt, dass die Arbeitszeit selbst eingeteilt wurde und keine Weisungen der Organe der ***Bf1*** zu befolgen waren.*

Gem. § 41 Familienlastenausgleichsgesetz haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Beitrag des Dienstgebers ist 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 (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im

Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Zu den Einkünften im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1998 zählen unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Grundsätzlich bestehen zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist zur Klärung der Frage, ob bei Einkünften im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988 „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen gerade bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern ausschließlich das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlich Organismus maßgeblich (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die dauerhafte und kontinuierliche Erfüllung der Geschäftsführung spricht - unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit - für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft (VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055; VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140).

Der VwGH hat bereits in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, zum Ausdruck gebracht, dass ein Gesellschafter, welcher nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrnimmt, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt (zB die „fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen) von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ausgegangen werden kann (vgl. auch VwGH vom 23.08.2010, 2010/15/0121).

*Da Herr Mag. ***Bf*** und Frau Mag. ***Bf*** als Gesellschafter-Geschäftsführer unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren sind, sind alle von ihnen vereinnahmten Vergütungen („jeder Art“) als solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 anzusehen.*

*Herr Mag. ***Bf*** und Frau Mag. ***Bf*** waren im gesamten Prüfungszeitraum Geschäftsführer der ***Bf*** und ***Bf*** Steuerberatungs- und ***bf1***.*

Die ausbezahlten Entgelte für diverse Leistungen waren daher dem Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

*2. Buchhalterin ***1****

*Mit Frau ***1*** (Selbständige Buchhalterin) wurde ein Werkvertrag abgeschlossen. In diesem wurde folgendes vereinbart:*

Die Unternehmerin verpflichtet die übergebenen Buchhaltungs- oder Bilanzierungstätigkeiten sowie die steuerlichen Beratungstätigkeiten vorzunehmen.

Die Unternehmerin führt diese Tätigkeiten selbständig aus und ist an keine Arbeitszeit oder Arbeitsort gebunden. Der Unternehmerin wird das Programm der Kanzlei zur Verfügung gestellt und die Unternehmerin hat jedoch eine monatliche Miete zu überweisen. Weiters ist ein Honorar für die zu erbringenden Leistungen in Höhe von Eur 30,00 zuzüglich Ust vereinbart. Es ist jedoch auch möglich für einen Auftrag eine Pauschale zu vereinbaren. Die Unternehmerin hat die im Vertrag festgelegte Tätigkeit durchzuführen und einen genauen Tätigkeitsbericht samt Stundenabrechnung vorzulegen. Ein Weisungsrecht des Bestellers gegenüber der Unternehmerin besteht mit Ausnahme von sachlichen Weisungen nicht.

Die Unternehmerin ist berechtigt, sich geeignete Vertreter oder Gehilfen zu bedienen. Aus administrativen Gründen hat die Unternehmerin dem Besteller die Tatsache der Vertretung und die Person des Vertreters mitzuteilen. Die Unternehmerin und der Besteller sind beiderseits berechtigt, mit sofortiger Wirkung das Vertragsverhältnis zu beenden.

*Im Zuge Ihrer Stellungnahme vom 17.03.2011 wurde der Behörde mitgeteilt, dass Frau ***1*** als selbständige Buchhalterin im WT-Verzeichnis geführt ist und daher völlig eigenverantwortlich tätig ist. Frau ***1*** ist nicht in die Organisation bzw. den Räumlichkeiten der Steuerberaterkanzlei ***Bf*** & ***Bf*** GmbH eingegliedert, da sie in einem eigenen Raum der Firma ***6*** eingemietet ist.*

Ein Werkvertrag gemäß § 1151 ABGB besteht, wenn jemand die Herstellung eines Werks gegen Entgelt übernimmt. Wesentlich ist daher das Vorliegen eines im Vorhinein vereinbarten, im Einzelnen festgelegten und abgrenzbaren Werkes. Im Gegensatz wird bei umschriebenen Dienstleistungen, die auszuführende Tätigkeit vom Arbeitgeber laufend oder fallweise konkretisiert. Beim Werkvertrag liegt ein erfolgsorientiertes Zielschuldverhältnis vor. Der Werkvertrag ist daher mit Erreichen des Ziels, der Fertigstellung des Werkes oder der Erbringung der Leistung automatisch beendet.

Beim Werkvertrag kommt es auf das Ergebnis der Arbeitsleistung an, das ein Werk, somit eine geschlossene Einheit, darstellen muss, welches bereits im Vertrag - also im Vorhinein - individualisiert und konkretisiert wurde. Der Werkvertrag begründet ein

Zielschuldverhältnis, die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Verhältnis (vgl. VwGH 25.4.2007, 2005/08/0162; VwGH 19.1.1999, 96/08/0350)

Fraglich ist im vorliegenden Fall ob hier eine abgeschlossene Tätigkeit (Werkvertrag) vereinbart wurde oder eine zeitlich unbegrenzte Verpflichtung zum Tun.

Auch nach der Judikatur des OGH liegt ein Werkvertrag nur dann vor, wenn Gegenstand der vereinbarten Leistung ein bestimmtes Projekt ist. Bei der Erbringung einzelner manueller Beiträge zu einem Werk hat der VwGH deren Erbringung nicht als die selbständige Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit angenommen. Die zu erbringende Dienstleistung ist schon im Vertrag zu konkretisieren bzw. individualisieren. (vgl. OGH (26.03.1997, 90bA 54/97z.59, VwGH 30.05.2001, 98/08/0388)

Gem. § 47 (2) EStG liegt ein Dienstverhältnis vor wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn eine 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. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art und dem Inhalt der ausgeübten Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist eine Rechtsfrage, dabei hat sich die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit zu verschaffen (Doralt, EStG6, § 47 Tz 25 und die dort zitierte Judikatur).

In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. Ein Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen (durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit)

beeinflussen, Aufträge auch ablehnen kann und für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, sie also vom Auftraggeber nicht ersetzt werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2010, g 47 Rz 8).

*In der am 19.04.2011 durchgeführten Niederschrift gab Frau ***1*** an, dass die erteilten Aufträge mit der Kanzlei besprochen werden. Anschließend wird mit dem Klienten ein Termin vereinbart und die Kontrollmaßnahmen durchgeführt. Die Buchungen werden mit den Buchhaltern abgestimmt. Das Ergebnis wird zusammengefasst und die Tätigkeiten im Leistungsprogramm BMD eingegeben.*

*Aufgrund der Ausführungen sind die (Buchhaltung-) Arbeiten mit dem Arbeitsablauf in der Kanzlei koordiniert. Frau ***1*** musste täglich viertelstündige Arbeitsberichte für die Kanzlei führen. Weiters konnte das Programm BMD und die Sicherungsmöglichkeiten der Kanzlei genutzt werden. Frau ***1*** hatte ebenfalls die Möglichkeit ein Büro im Bereich der ***6*** zu nutzen. Eine gesonderte Mietabrechnung, wie im Vertrag vereinbart, erfolgte nicht bzw. wurde der Behörde nicht vorgelegt. Lt. Angabe von Frau ***1*** wurde ein „Bausch und Bogenvertrag“ vereinbart. Frau ***1*** wurde auf der Homepage zum Zeitpunkt der Prüfung der Kanzlei als Mitarbeiterin geführt.*

Aufgrund der Ausführungen war eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben. Dass Arbeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses teilweise auch zu Hause ausgeführt werden, ist eine im Wirtschaftsleben nicht unübliche Gestaltungsweise und spricht für sich noch nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit. Eine Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden bringt auch noch nicht zum Ausdruck, dass ein bestimmter Arbeitserfolg und nicht nur die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft geschuldet wird. (vgl. VwGH 29.02.2012, 2008/13/0087)

3. Fehlende materielle Begründung/Verletzung des Parteiengehörs

In der Berufung wurde eine fehlende materielle Begründung des Bescheides bemängelt.

Eine fehlende oder mangelhafte Begründung stellt gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, jedoch steht dies der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. Stoll BAO Kommentar, Band 1, Seite 964, 2. Absatz).

Die Begründung eines Bescheides hat nämlich nur informative, für sich nicht normative Bedeutung und ist zur Interpretation des Spruches heranzuziehen.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117); daher kann zB die Begründung einer

Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (VwGH 23.9.1982, 81/15/0091).

Dem in der Berufung erhobenen Vorwurf, das Finanzamt hätte den Grundsatz des Parteiengehörs verletzt geht ebenfalls ins Leere.

Die gegenständlichen Prüfungsfeststellungen wurden am 25.02.2011 im Zuge eines Besprechungstermines besprochen, Ihrerseits wurde am 17.03.2011 eine Stellungnahme dazu abgegeben. Am 15.06.2011 fand die GPLA Schlussbesprechung betreffend der Zeiträume 01.01.2005 bis 31.12.2009 statt. Weiters hätten Sie jederzeit die Möglichkeit gehabt eine zu den Prüfungsfeststellungen abweichende Darstellung des Sachverhaltes abzugeben.

4. Festsetzung des Säumniszuschlages

Da die Abgabe gem. § 217 BAO nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde, war die Festsetzung des Säumniszuschlages zu Recht.“

5. Vorlageantrag

Mit Anbringen vom 27.7.2012 wurde der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz durch die Beschwerdeführerin gestellt. Im Wesentlichen wird darin auf die bereits in der Berufung vorgebrachten Ausführungen verwiesen. Ergänzend wurde vorgebracht:

*„a.) Es ist unrichtig, dass Frau ***1*** auf der Homepage zum Zeitpunkt der Prüfung als Mitarbeiterin der Kanzlei geführt wurde, sondern als Kooperationspartnerin, die eine eigene Kanzlei als "selbständige Buchhalterin" im Rahmen der aufrechten Befugnis der Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat;*

b.) Es ist weiters unrichtig, dass Sie das Programm BMD der Kanzlei benutzte, sie hatte ein eigenes BMD-Programm und dies, bevor Sie noch werkvertragliche Tätigkeiten mit uns aufgenommen hat;

*c.) Eine ungerechtfertigte vorgefasste Meinung hat der Betriebsprüfer, Herr ***10*** bei der Interpretation der am 19.04.2011 durchgeführten Niederschrift, erteilte Aufträge sind mit unserer Kanzlei als Werkvertragsgeber besprochen worden, dies führte jedoch nie dazu, dass dadurch Arbeitsabläufe in der Kanzlei mit der Werkvertragsnehmerin koordiniert worden wären;*

d.) Es ist auch unrichtig, dass Frau ***1*** täglich viertelstündige Arbeitsberichte in der Kanzlei führen müsste, Herr ***10*** liegt auch in diesem Punkt vollkommen falsch, was auf eine Voreingenommenheit in der seiner Funktion als GPLA-Prüfer schließen lässt.

Nochmals festgestellt ist, dass es bei Frau ***1*** keine Eingliederung in die geschäftliche Organisation unseres Unternehmens gegeben hat, dies hat auch die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse festgestellt, die wiederum sämtliche Beitragsvorschreibungen Arbeitgeber/Arbeitnehmerbeiträge, Pensionsversicherungs- und Unfallversicherungsbeiträge, die Sie vorgeschrieben hat, wieder storniert hat. Die Rechtsabteilung der NÖ Gebietskrankenkasse war bei Übermittlung unserer Argumentation äußerst erstaunt, dass die GPLA-Prüfung auf dem Standpunkt gestanden ist, dass Frau ***1*** als "selbständige Buchhalterin" und Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder nicht ein Werkvertragsverhältnis mit unserer Kanzlei gehabt hätte.

Hinsichtlich der weiteren Punkte und Ausführungen der Berufungsvorentscheidung nehme ich der fehlenden materiellen Begründung/Verletzung des Parteiengehörs möchten wir folgendes feststellen.

Wir nehmen nach eingehendem Studium der Literatur zur Kenntnis, dass der Begründungsmangel laut gängiger Judikatur der erstinstanzlich vorgekommen ist, nunmehr durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung saniert wurde.

Wir haben auch den Vorwurf erhoben, dass das Finanzamt den Grundsatz des Parteiengehörs verletzt hätte.

Zu diesem Punkt einige Präzisierungen, wir verweisen auf BAO-Kommentar von Christoph Ritz, 4. Auflage, Seite 333 ff. Wichtig dabei ist uns die Beachtung des Rechtes auf Parteiengehör zu den fundamentalen Grundätzen den Rechtsstaates zählt. Wir haben anlässlich der letzten Besprechung bei der GPLA-Prüfung, die nochmalige Befragung von ***1*** urgiert, dies protokollieren lassen, unser Ansinnen wurde von der Finanzverwaltung negiert. Die VwGH-Entscheidung vom 15.11.1986 Zahl 85/13/0021 ist Parteiengehör speziell bei abgabenbehördlichen Prüfungen ohne Einschränkung anzuwenden, die Verletzung dieser Entscheidung ist bei dieser GPLA-Prüfung vorgekommen.

Die Betriebsprüfung hat uns bei der letzten Besprechung eine Verschleppungsabsicht vorgeworfen, die VwGH-Entscheidung vom 25.05.1993 Zahl 93/14/0019 führt aus, dass das Parteiengehör auch deshalb nicht verletzt werden darf, wenn ein Verschleppungsabsicht vermutet wird. Wir weisen dies zurück, da es wohl üblich sein kann, dass eine Befragung von Frau ***1*** nicht einmal, sondern ergänzend ein zweites Mal durchgeführt wird. Die in der Berufungsvorentscheidung dargelegten

Argumente der Rechtfertigung hinsichtlich des Grundsatzes des Parteiengehörs sind für uns unzureichend.

Wir behalten uns weitere Begründungen im Rahmen des Berufungsverfahrens vor. Wir beantragen bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung im Rahmen einer möglichen UFS-Entscheidung in der zweiten Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat des UFS in der zweiten Instanz, was bereits in unserer Berufungseingabe beantragt wurde.“

6. Vorlagebericht

Am 4.9.2012 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

7. Mündliche Senatsverhandlung

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, unverzüglich nach Erhalt der Ladung, den im Verfahren angesprochenen, jedoch bis dato nicht dem Gericht vorliegenden Bescheid vom 20.7.2011, mit dem die belangte Behörde die Berufungsfrist bis 10.8.2011 verlängert habe, dem Gericht (in Kopie) zu übermitteln. Am 6.4.2021 langte der angeforderte Bescheid beim Gericht ein.

Am 4.5.2021 wurde in Anwesenheit der Beschwerdeführerin die beantragte mündliche Senatsverhandlung durchgeführt und hierüber folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

„Beginn: 13:05 Uhr

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat findet auf Antrag der beschwerdeführenden Gesellschaft statt.

Der Vorsitzende ruft die im Zuge der Ladung mitgeteilten COVID-19-Regeln in Erinnerung, wonach insbesondere während der gesamten Verhandlung eine FFP2-Maske zu tragen ist.

Der Vorsitzende erteilt der Berichterstatterin das Wort. Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO).

Der Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort.

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

*Die bf. Partei verweist auf die aktenkundige Niederschrift mit Frau ***1*** vom 19. April 2011, in welcher sie zu den hier streitgegenständlichen Punkten befragt wurde. Darin sei insbesondere angegeben worden, dass Frau ***1*** über ein eigenes Büro in ***18*** verfüge. Das ***6***-Bürozimmer sei demgegenüber nur eine Ausweichmöglichkeit für Frau ***1*** gewesen und wurde auch für viele andere Zwecke verwendet.*

Im Zuge einer Gegenüberstellung der Kriterien eines Dienstverhältnisses gegenüber eines Werkvertrages seien im vorliegenden Fall allein der Verrechnungsfaktor (nach Erfolg oder nach Zeit) aus Sicht der bf. Partei strittig. Diesbezüglich wird auf andere verkehrsübliche Beispiele (Installateurauftrag) verwiesen, welche ebenso einen Erfolgs- und einen Zeitaspekt in der Honorarlegung aufweisen würden.

Alle anderen Kriterien sprechen aus Sicht der bf. Partei unzweifelhaft für das Vorliegen eines Werkvertrages.

*Die bf. Partei verweist weiters auf eine Stellungnahme der NÖGKK vom 10. Jänner 2012, in der ausgeführt wird, dass nach Durchsicht der Vereinbarung zwischen Frau ***1*** und der bf. Partei aufgrund des vereinbarten umfassenden Vertretungsrechtes nicht vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG ausgegangen werden kann.*

Die bf. Partei legt dieses Schreiben vom 10. Jänner 2012 dem Gericht als Beweismittel vor. Weiters wird dem Gericht eine SVA-Bestätigung vom 18. März 2005 vorgelegt, in welcher eine Pflichtversicherung nach dem GSVG für den Zeitraum ab 1. Februar 2005 festgestellt wurde.

Der Vorsitzende erteilt der Amtspartei zu diesem Thema das Wort:

*Die Amtspartei verweist auf den aktenkundigen Umstand, dass Frau ***1*** über eine Kanzlei-Email-Adresse der bf. Partei verfügt und im Außenauftritt auch Mails unter Verwendung der Kanzleisignatur abschickt.*

Die bf. Partei erklärt diesen Umstand mit organisatorischen Vorkehrungen, die notwendig waren, um eine Erreichbarkeit für Mandanten oder auch externe Stellen (z.B. Finanzverwaltung) sicherzustellen und die allfällig erforderliche weitere Bearbeitung durch die bf. Partei zu ermöglichen.

Nach Ansicht der Amtspartei zeigt dieser Umstand die behauptete Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der bf. Partei auf.

Die bf. Partei erwidert, dass das Nichteinhalten der beschriebenen organisatorischen Maßnahmen realitätsfremd sei.

Der Prüfer weist darauf hin, dass die beiden überreichten Schreiben keinen aussagekräftigen Beweiswert haben. Dies deswegen, weil das Schreiben der NÖGKK ein bloßes Informationsschreiben darstellt, aber keine bescheidmäßige Feststellung und dass auch die Information der SVA über eine bestehende GSVG Versicherung keine inhaltliche Prüfung bekundet.

*Prüfer weist zudem auf den Pkt. 2 des Werkvertrages zwischen Frau ***1*** und der bf. Partei, wonach unter dem Titel „Konkurrenzverbot“ eine Informationspflicht für Frau ***1*** für den Fall der Übernahme weiterer Aufträge neben der bf. Partei normiert wird.*

*Die bf. Partei widerspricht dem Argument der Amtspartei, dass eine Überprüfung der GSVG-Pflicht nicht möglich wäre. Es wird auf das übliche Übersenden eines entsprechenden Fragebogens hingewiesen, den Frau ***1*** dann auch wahrheitsgemäß ausfüllen hätte müssen.*

*Zum Konkurrenzverbot wird ergänzend angemerkt, dass dies aus Vorsichtsgründen deswegen vereinbart wurde, um im Einzelfall das Ressourcen-Potential von Frau ***1*** abschätzen und beurteilen zu können.*

Im Übrigen sei diese Vereinbarung branchenüblich.

*Zum Beschwerdepunkt „***15***“:*

Die bf. Partei verweist auf die bereits in der Berufung vorgebracht Entscheidung des UFS aus 2007, GZ RV/0253-I/05 und stellt die zu dieser Entscheidung differenzierte Sachverhaltslage dar.

*Dr. ***Bf*** habe den Sitz seiner Einzelkanzlei in ***18*** gehabt und sei in die Organisation des Kanzleisitzes der bf. Partei in ***14*** nur in einem geringen Teil eingebunden gewesen. Dies sei der wesentliche Unterscheid zum Sachverhalt in der zitierten UFS-Entscheidung, in welcher ein derartiges eigenes Büro samt Betriebsmitteln einer Einzelkanzlei nicht gegeben war.*

*Zum Vorwurf der bf. Partei, dass der Kanzleisitz samt Infrastruktur der Einzelkanzlei von Dr. ***Bf*** nicht der Augenschein genommen worden sei, entgegnet der Prüfer, dass sehr wohl im Prüfungszeitraum er sich an dieser Adresse ca. 10 Tage aufgehalten hat. Seine damaligen Wahrnehmungen waren:*

Er habe an der Adresse übliche Büroräumlichkeiten vorgefunden.

Bf. Partei ergänzt dazu, dass sich der Prüfer nur in einem Raum aufgehalten habe und nicht sämtliche Räumlichkeiten in Augenschein genommen hat.

Das wird auch vom Prüfer nicht weiter bestritten.

Die Amtspartei verweist auf ihre Feststellungen der Außenprüfung und ergänzt.

*Es hat nicht nur Frau ***1*** Stundenaufzeichnungen geführt, sondern auch Herr Dr. ***Bf***. Als Beispiel werden genannt:*

Im Jänner bis Februar 2012 waren von 270 Stunden 115 nicht verrechenbare.

*Herr Dr. ***Bf*** habe also auch andere Tätigkeiten als WT-Tätigkeiten ausgeführt.*

Die bf. Partei weist dieses Beispiel zurück und entgegnet, dass sich das Jahr 2012 außerhalb des gegenständlichen Prüfungszeitraumes befinde.

Der Prüfer führt aus, dass er auch ein Beispiel im Prüfungszeitraum habe, nämlich:

Im Zeitraum 1.1. 2006 bis 31.7.2006 wurden z.B. ca. 1.000 produktive Stunden und 500 nicht verrechnete Stunden geleistet.

*Die bf. Partei bestreitet nicht, dass es auch im Prüfungszeitraum sowohl produktive Leistungen als auch sogenannte unproduktive Leistungen gab, jedoch seien lediglich die produktiven Leistungen Gegenstand der Verrechnung der Einzelkanzlei Dr. ***Bf*** an die bf. Partei gewesen.*

Zeugeneinvernahme

*Der Senat beschließt die Einvernahme der erschienenen Zeugin Frau ***1***. Diese wird aufgerufen und einvernommen. Die Niederschrift wird gesondert aufgenommen. Nach Unterfertigung der Zeugen-Niederschrift verlässt die Zeugin wieder den Verhandlungssaal.*

Ergänzende Fragen des Vorsitzenden / der Berichterstatterin:

1. Zum Beschwerdepunkt: Vertragsverhältnis zu *1*****

1.1.) Frage des Vorsitzenden/der Berichterstatterin: Gibt es zu der soeben gehörten Zeugenaussage ergänzende Ausführungen?

Antwort der bf. Partei:

Die Zeugenaussage hat bestätigt, dass im vorliegenden Fall ein Werk geschuldet wurde, auch das vorhin angegebene Installateurbeispiel (differenzierte Verrechnung nach Stunden oder Erfolg) wurde bestätigt.

Antwort der Amtspartei:

*Auf Befragen der Amtspartei des Herrn Dr. ***Bf***, warum es 2015 zur Anstellung von Frau ***1*** als Dienstnehmerin kam (nicht vollbeschäftigt), antwortet die bf. Partei, dies ist aus Gründen einer Übersiedlung und durch Klientenzuwachs begründeten inneren Umstrukturierung der Kanzlei erfolgt.*

2. Zum Beschwerdepunkt: Gesellschafter-Geschäftsführer *15*****

2.1.) Frage des Vorsitzenden/der Berichterstatte(r)in:

Laut Firmenbuchauszug waren Sie im Prüfungszeitraum zu 50 % an der bf GmbH beteiligt und als Geschäftsführer eingetragen. Wird diese Eintragung bestritten?

Antwort der bf. Partei:

Nein.

*Der Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das **letzte Wort** (§ 275 Abs 2 letzter Satz BAO):*

Die bf. Partei beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Ende des Beweisverfahrens.“

Über die **Einvernahme der Zeugin ***1***** am 4.5.2021 wurde folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

„Beginn der Zeugeneinvernahme: 14:15 Uhr

Die Zeugin wird gemäß § 174 BAO über die Vernehmungsverbote nach § 170 BAO, die Aussageverweigerungsrechte nach § 171 BAO und die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage (§ 288 StGB) belehrt und ermahnt, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen. Die diesbezügliche Rechtsbelehrung wurde der Zeugin auch bereits im Zuge der Ladung übermittelt.

*Als Gegenstand der Vernehmung wurde in der Ladung: Tätigkeit für ***3*** im Prüfungszeitraum (2005-2009), angegeben.*

Hierzu gibt die Zeugin an:

Ich war für die bf. Partei selbständig tätig, ich habe auf Basis der Vereinbarung mit der bf. Partei vom 1. September 2007 verschiedenste Projekte abgewickelt. Diese wurden teilweise nach Stunden abgerechnet, konkret wurden beispielsweise Bilanzen, Buchhaltungsüberprüfungen, laufende Buchhaltungen, Steuererklärungen ausgeführt, wo eben gerade Bedarf zur Auslagerung bei der bf. Partei bestand.

Ergänzende Fragen durch den Vorsitzenden / die Richterin:

1) Laut dem aktenkundigen so bezeichneten Werkvertrages wurde Ihnen von der bf Partei die Nutzung von BMD 5.5. und BMD NTCS zur Verfügung gestellt und Ihnen hierfür ein Nutzungsentgelt iHv 113 € (netto) pro Monat verrechnet. Zu den diesbezüglichen Feststellungen der belangten Behörde (im BP-Bericht bzw der BVE) hat die bf Partei in der Berufung und dem Vorlageantrag entgegnet, dass diese Feststellungen unrichtig seien. Was können Sie uns dazu sagen?

Antwort:

Es trifft zu, dass ich die BMD Produkte der bf. Partei verwendet habe und hierfür ein Nutzungsentgelt entrichtet habe.

2) Laut den uns vorliegenden Akten hatten Sie jedenfalls ab dem Jahr 2011 bis heute nicht nur eine Email-Adresse der bf Partei, sondern verwendeten diese auch samt Kanzleisignatur für sowohl interne (gegenüber Mandanten) als auch externe (gegenüber Finanzverwaltung) Adressaten. Warum wurde diese Form des Außenauftritt gewählt und wesentliche Zusatzfrage: Erfolgte der Außenauftritt auch bereits im Prüfungszeitraum (2005-2009) in dieser Form?

Antwort:

Ab wann diese Gestaltung vorgenommen wurde, ist mir nicht mehr erinnerlich. Ein wesentlicher Grund dafür war, dass die von mir betreuten Klienten gegenüber dem Finanzamt Klienten der bf. Partei waren. Intern gegenüber den Mandanten hatte der Außenauftritt mit Kanzlei Email und Kanzleisignatur praktische Marketinggründe.

3) Sie gaben in Ihrer Einvernahme am 19.4.2011 an, zwar andere Auftraggeber – neben der bf Partei – im Prüfungszeitraum (2005-2009) gehabt zu haben, diese aber unter Berufung auf Ihre Verschwiegenheitsverpflichtung nicht nennen zu können. Können Sie

hier und heute Ihre Aussage, auch andere Auftraggeber gehabt zu haben, in irgendeiner Weise belegen?

Antwort:

Ich verweise auf meine eigene Einnahmen/Ausgabenrechnung, die höhere Erlöse ausweist, als nur gegenüber der bf. Partei verrechnet. In dieser Differenz ist meine Tätigkeit für andere Auftraggeber ersichtlich.

Der Prüfer merkt an, dass die damalige Nichtnennung der Namen der anderen Auftraggeber durch die Zeugin rechtlich nicht gedeckt gewesen sei.

Auf Befragen der Amtspartei, wie sich bei der beispielhaft aufgezählten Tätigkeit (lt. Stundenaufzeichnung der Zeugin) eine Übernahme/Übergabe des einen konkreten Werkes gestalten soll, gibt die Zeugin an:

Ich habe den konkreten Auftrag von der bf. Partei erhalten und nach Abschluss der Arbeiten (z.B. Lohnverrechnung für 2 Dienstnehmer, 30 Minuten) die Abrechnung an den jeweiligen Klienten geschickt.

Auf Befragen der Laienrichterin woher die Stundenaufzeichnungen des Prüfers stammen, antwortet der Prüfer, dass diese von der bf. Partei zur Verfügung gestellt wurden.

*Auf Befragen des Vorsitzenden, ob Frau ***1*** wie von der BP festgestellt, viertelstündige Zeitaufzeichnungen gemacht habe, antwortet diese:*

Ja, insbesondere zur nachvollziehbaren Verrechnung der bf. Partei an die Klienten.

*Bf Partei merkt abschließend an, dass die Klientenstruktur von Frau ***1*** jederzeit im Rahmen einer Nachschau bei ihr möglich und überprüfbar gewesen wäre.*

Prüfer weist darauf hin, dass die Angaben der Zeugin zu ihrem aktuellen Beruf insofern ergänzungsbedürftig sind, als sie jetzt aktuell nicht nur als selbständige Bilanzbuchhalterin tätig ist, sondern auch als Dienstnehmerin bei der bf. Partei.

Ende der Einvernahme: 14:40 Uhr“

Nach Beratung und Abstimmung durch den Senat verkündet der Vorsitzende die Entscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß [§ 323 Abs. 38 BAO](#) sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

1. Sachverhalt

Feststellungen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

1.1. Betreffend Gesellschafter-Geschäftsführer *15*****

a) Herr ***15*** war im Prüfungszeitraum (neben Frau ***7***) zu 50% an der Beschwerdeführerin beteiligt und fungierte (neben Frau ***7***) als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer.

b) An den Gesellschafter-Geschäftsführer ***15*** wurden von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum Bezüge in folgender Höhe ausbezahlt:

2005: 96.775,60 €, 2006: 87.520,00 €, 2007: 78.614,90 €, 2008: 68.550,40 €, 2009: 68.360,00.

c) Der Gesellschafter-Geschäftsführer ***15*** war im Streitzeitraum in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

1.2. Betreffend Vertragsverhältnis zu *1*****

- a) Frau ***1*** war im Prüfungszeitraum während ihres aufrechten Vertragsverhältnisses (somit 1.9.2007 bis 31.12.2009) in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.
- b) Für die von der Beschwerdeführerin beauftragten Leistungen lag seitens Frau ***1*** kein Unternehmerrisiko vor.
- c) Hinsichtlich einer persönlichen Weisungsbindung sprechen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die überwiegenden Umstände für das Vorliegen einer solchen Weisungsgebundenheit.

2. Beweiswürdigung

2.1. Betreffend Gesellschafter-Geschäftsführer ***15***

- a) Die Beteiligungshöhe als Gesellschafter und die Eigenschaft als vertretungsbefugter Geschäftsführer ergeben sich aus dem aktenkundigen Firmenbuchauszug und wurde von der beschwerdeführenden Partei auch in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt.
- b) Die Tatsache der Bezugsauszahlungen sowie deren Höhe wurden auch von der Beschwerdeführerin im Verfahren nicht bestritten.
- c) Die Eingliederung von ***15*** in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin ergibt sich im vorliegenden Fall aus dem Gesamtbild der Verhältnisse.

Zunächst wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits durch den Umstand der Wahrnehmung der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum (der im vorliegenden Fall jedenfalls gegeben ist) das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin erfüllt (vgl für viele VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#) vS; sowie VwGH 4.2.2009, [2008/15/0260](#); VwGH 23.1.2013, [2010/15/0187](#)).

Zudem tritt hinzu, dass ausweislich der aktenkundigen Honorarnota des des Gesellschafter-Geschäftsführers die für die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen kontinuierlich und im operativen Bereich (Steuerberatung) der Beschwerdeführerin erfolgten (vgl Honorarnota vom 30.12.2005 für den Leistungszeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2005 oder Honorarnota Nr. 002/07 vom 30.6.2007 für den Leistungszeitraum 1.4.2007 bis 30.6.2007, welche beide den abschließenden Hinweis enthielten, dass die Bezahlung über laufende Entnahmen (lt. Verrechnungskonto) des jeweiligen Jahres erfolge). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus aber nicht nur bereits bei mit einer kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch bereits mit kontinuierlich

erbrachten Leistungen, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt sind, gegeben (VwGH vom 26.11.2003, [2001/13/0219](#)).

Angesichts der vorliegenden klaren Beweislage konnten weitere Erhebungen und Beweiswürdigungen zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und eines Vertretungsrechts für den Gesellschafter-Geschäftsführer unterbleiben (vgl für viele VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#) vS).

2.2. Betreffend Vertragsverhältnis zu ***1***

a) Die Eingliederung von Frau ***1*** in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin ergibt sich im vorliegenden Fall aus dem Gesamtbild der Verhältnisse:

So fällt zunächst auf, dass im aktenkundigen Werkvertrag gerade nicht die Erbringung einer bereits individualisierten Leistung vereinbart war, deren vertragskonforme Erfüllung die Beendigung des Werkvertrages zur Folge gehabt hätte, sondern vielmehr hat sich Frau ***1*** unbefristet dazu verpflichtet, für den Besteller (die Beschwerdeführerin) von ihm übergebene Buchhaltungs- und Bilanzierungstätigkeiten und steuerliche Beratungstätigkeiten vorzunehmen (vgl Punkt 1. und 7. des Werkvertrages). Dies wird auch durch die Aussage der Zeugin in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Ein - für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist, sprechender - Werkvertrag liegt hingegen nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte (nur) dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht sodann darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (zB OGH 26.3.1997, [9 Ob A 54/97](#); VwGH 30.5.2001, [98/08/0388](#); VwGH 15.5.2009, [2009/09/0094](#), mwN). Da eine solche bereits im Vertrag konkretisierte und individualisierte Werkbeschreibung im vorliegenden Fall aber nicht vorlag, mussten die für die Beschwerdeführerin auszuführenden Dienstleistungen von dieser laufend bestimmt und konkretisiert werden, wodurch sich zwangsläufig und systemimmanent eine laufende Einbindung in die betrieblichen Abläufe der Beschwerdeführerin ergab.

Auch die erfolgte Leistungsverrechnung lassen ausweislich der aktenkundigen Honorarnota von Frau ***1*** an die Beschwerdeführerin nicht erkennen, dass einzelne Werke – im oben dargestellten Sinn – geschuldet oder erbracht wurden. Die verrechneten Leistungen wurden vielmehr umschrieben mit „Beratung, Bilanzierung, Lohnverrechnung, Buchhaltung 64,25 Stunden à € 30,00“, „interne Zeiten Juni 2009 1 Std á € 20,00“. Die Abrechnungen erfolgten nach geleisteten Stunden, teilweise waren Leistungszeiträume (Monat) angegeben.

Hinzu tritt, dass Frau ***1*** das zentrale Arbeitsmittel ihrer Tätigkeit, die Nutzungsmöglichkeit der Finanzbuchhaltungssoftware (BMD) samt damit verbundener Sicherungsmöglichkeit von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt bekam. Diese Tatsache findet sich nicht nur ausdrücklich im aktenkundigen Werkvertrag (Punkt 1. vierter Absatz), sondern deckt sich auch mit den niederschriftlich vorliegenden Aussagen von Frau ***1*** sowohl vom 19.4.2011 als auch im Zuge der mündlichen Verhandlung am 4.5.2021. Soweit die Beschwerdeführerin in der Berufung bezüglich der Nutzung von BMD von „bewusst erzeugten Missverständnissen“ seitens des GPLA-Prüfers spricht und im Vorlageantrag überhaupt die Nutzung der BMD-Lizenz der Beschwerdeführerin durch Frau ***1*** bestreitet, entfernt sie sich von der bezughabenden Aktenlage (vgl dazu für viele auch VwGH 25.1.2000, 94/14/0034, mwN, wonach es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass frühere Ausführungen der Wahrheit näher kommen als spätere). Die tatsächliche Entrichtung des im Werkvertrag vereinbarten Nutzungsentgelts iHv 113 € pro Monat für die Nutzungsmöglichkeit von BMD durch Frau ***1*** an die Beschwerdeführerin konnte dabei im Verfahren nicht belegt werden. Nach den eigenen Angaben in der niederschriftlichen Einvernahme durch Frau ***1*** konnte sie auch Büroräumlichkeiten am Standort der Beschwerdeführerin nutzen, dies ohne eine spezifische Vertragsgrundlage und ohne eine entsprechende Gegenleistung.

Weiters spricht auch das im Werkvertrag in Punkt 2. enthaltene und durch Frau ***1*** durch ihre Aussage am 4.5.2021 bestätigte Konkurrenzverbot, für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin. Demnach war es Frau ***1*** zwar grundsätzlich erlaubt, „Aufträge auch für ähnlich geartete Tätigkeiten auch von anderen Bestellern anzunehmen“, jedoch war darüber die Beschwerdeführerin zu informieren, was nach allgemeiner menschlicher Lebenserfahrung keinesfalls einem fremdüblichen Werkvertragsverhältnis unter Berücksichtigung der Erwerbsfreiheit entspricht. Zudem verpflichtete sich Frau ***1*** nach Beendigung des Werkvertrages die von ihr bearbeiteten Kunden der Beschwerdeführerin in keiner Weise abzuwerben, widrigenfalls eine Konventionalstrafe iHv 150 % des Jahresumsatzes dieses Kunden (Durchschnitt der letzten zwei Jahre) fällig würde, was typischerweise für eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistungsbeziehung und gegen eine konkret werkbezogene Auftragsbeziehung spricht.

Ein weiterer Umstand, der auf die Eingliederung von Frau ***1*** in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführer hinweist, ist die (auszugsweise in den Akten enthaltene) alltägliche E-Mail-Korrespondenz von Frau ***1***, welche nicht nur über eine personenbezogene E-Mail-Adresse der Beschwerdeführerin verfügte, sondern diese auch unter Verwendung der Kanzleisignatur der Beschwerdeführerin nutzte und dies nicht nur im Verhältnis zu den Kunden der Beschwerdeführerin, sondern auch gegenüber der Finanzverwaltung, wodurch ein fremder Dritter anhand dieses Außenauftritts unzweifelhaft auf eine betriebliche Eingliederung schließen konnte.

Soweit Frau ***1*** schließlich im Zuge ihrer niederschriftlich vorliegenden Einvernahme vom 19.4.2011 ihre Behauptung, dass sie neben der Beschwerdeführerin auch noch andere Auftraggeber habe, unter Hinweis auf ihrer Verschwiegenheitspflicht nicht belegen zu können vermeinte, genügt ein Hinweis auf die diesbezügliche ständige höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten (im Einzelfall) zu einem Mehraufwand, somit einer erhöhten Mitwirkungspflicht, des zur Verschwiegenheit Verpflichteten führen. Bücher und Aufzeichnungen – hier: als Beweismittel – sind dementsprechend so zu gestalten, dass abgabenrechtliche Pflichten – hier: die belegmäßige Glaubhaftmachung einer Aussage – erfüllt werden können, ohne dabei die Verschwiegenheitspflicht zu verletzen (vgl VfGH 17.3.1972, [B 689/70](#); VwGH 16.9.1986, [85/14/0007](#); VwGH 19.2.1992, [91/14/0216](#); VwGH 29.6.1992, [92/15/0090](#); VwGH 25.6.1997, [96/15/0225](#), 0226; sowie *Unger*, Der Geheimnisschutz im Abgabenverfahrensrecht, 7 ff, mwN).

Trotz der zu diesem Zweck ausdrücklichen Aufforderung in der Zeugenladung, alle diesbezüglich erforderlichen Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzunehmen, konnte die Zeugin auch im Zuge der Einvernahme in der mündlichen Verhandlung, ihre obige Behauptung nicht belegmäßig glaubhaftmachen.

b) Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Worin ein einnahmen bzw ausgabenseitiges Unternehmerwagnis von Frau ***1*** bestehen soll wurde von der Beschwerdeführerin nicht dargetan und ist auch aus den Akten nicht erkennbar. Hinsichtlich eines einnahmenseitigen Risikos ist nicht erkennbar, dass Frau ***1*** ein entscheidender Spielraum bei der Gestaltung ihrer Einnahmen eingeräumt gewesen wäre. So liegen zB keine Kalkulationsunterlagen beziehungsweise Kostenvoranschläge über die schließlich zur Verrechnung gelangten Preise vor und ist auch sonst nicht ersichtlich, dass sie die Höhe der Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besonderes Geschick hätte beeinflussen können. Abgerechnet wurde nach übereinstimmenden Angaben im Verfahren sowie laut den aktenkundigen Honorarnoten vielmehr mit einem im vorhinein festgelegten Stundenpreis. Das Fehlen jedweder eigener betrieblicher Strukturen, wie zum Beispiel eines eigenen Büros, eines Aktenlagers, Angestellte udgl, ist im gegebenen Zusammenhang nicht nur ein Indiz für eine Eingliederung von Frau ***1*** in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin, sondern belegt auch das Fehlen ihres ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses.

c) Soweit die Beschwerdeführerin im Verfahren betont, dass sich Frau ***1*** ihre Arbeitszeit frei einteilen konnte, ist auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof zu verweisen, wonach dies weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit noch

gegen das Bestehen einer betrieblichen Eingliederung spricht (vgl VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#)).

Die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten war im vorliegenden Fall jedoch jedenfalls maßgeblich, da die Beschwerdeführerin ihrerseits an bestimmte – gesetzlich vorgegebene – Termine (Anmeldefristen im Bereich der Lohnverrechnung, Meldefristen im Bereich Umsatzsteuervoranmeldung, Abgabefristen im Bereich Jahresabschluss/Steuererklärungen) gebunden war. Eine Leistungsbeziehung, bei der eine Person ihre Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung stellt, und bei der das Hauptaugenmerk des Empfängers der Arbeitsleistung darauf gerichtet ist, dass die Arbeiten zeitgerecht erbracht werden, trägt ein (auf die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten zielendes) Weisungsrecht zwangsläufig mit sich. Da die gegenständlichen Tätigkeiten von Frau ***1*** somit typisch dafür sind, dass sie unter der Weisung und Kontrolle eines anderen ausgeführt werden, kann auch im vorliegenden Fall bei der Integration der Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit vorausgesetzt werden (vgl VwGH 23.2.2005, [2002/08/0220](#)).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

3.1.1. Betreffend Gesellschafter-Geschäftsführer ***15***

[§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) (FLAG) lautet:

„(1) Den Dienstgeberbeitrag haben 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.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist 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 (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.
- e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,
- f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 Euro, so verringert sie sich um 1 095 Euro.

(5) Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

(6) Der Dienstgeberbeitrag wird nach Maßgabe des Bundesgesetzes, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird, BGBl. I Nr. 106/1999, nicht erhoben.“

[§ 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 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.“

Zu den Einkünften iSd [§ 22 Abs. 2 EStG 1988](#) zählen unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im gegenständlichen Fall kann aufgrund der Höhe der Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers eine Dienstgeberbeitrags-Pflicht nur dann bestehen, wenn der Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für die Gesellschaft tätig ist. Das bedeutet, es müssen für ihn „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, [2003/13/0018](#), hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 26.7.2007, [2007/15/0095](#); VwGH 23.1.2013, [2010/15/0187](#); VwGH 29.5.2018, [Ra 2017/15/0108](#)).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl zB VwGH 19.12.2001, [2001/13/0151](#), mwN; VwGH 1.6.2006, 006/15/0029; VwGH 4.2.2009, [2008/15/0260](#)), was im vorliegenden Fall aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen somit jedenfalls gegeben ist.

Für die Belange einer Dienstgeberbeitragspflicht ist es nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch nicht von Belang, ob und in welchem Verhältnis neben den Aufgaben der (unternehmensrechtlichen) Geschäftsführung auch Tätigkeiten im operativen Bereich der beschwerdeführenden GmbH wahrgenommen wurden und daher eine Aufteilung der erhaltenen Vergütungen in einen Anteil für Geschäftsführertätigkeiten und einen Anteil für sonstige (operative) Tätigkeiten erfolgt ist oder erfolgen könnte, weil die Bestimmungen des § 41 Abs 2 FLAG und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Solcherart steht es einer Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Abs 2 Teilstrich 2 EStG nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, sonst eine andere

Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG geböte (vgl zB VwGH 19.12.2001, [2001/13/0151](#), betreffend einen Rechtsanwalt als 75%-Gesellschafter-Geschäftsführer; VwGH 26.11.2003, [2001/13/0219](#), betreffend einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer; VwGH 23.5.2007, [2004/13/0073](#), betreffend einen 75%-GesGF; VwGH 19.3.2008, [2008/15/0083](#), betreffend ausbezahlte Versicherungsprovisionen an zwei 50%-GesGF; VwGH 23.9.2010, [2010/15/0121](#), betreffend erbrachte Programmierleistungen von zwei 50%-GesGF).

Vor diesem Hintergrund war die in den angefochtenen Bescheiden von der belangten Behörde vorgenommene Einbeziehung der an den Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich ausbezahlten Bezüge in die Bemessungsgrundlage der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2005 bis 2009 rechtmäßig.

3.1.2. Betreffend Vertragsverhältnis zu *1*****

Die in der oben zitierten Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH 22.1.1986, [84/13/0015](#); VwGH 31.3.1987, [84/14/0147](#)). Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#), VwGH 28.4.2004, [2000/14/0125](#); VwGH 18.3.2004, [2000/15/0079](#); VwGH 4.3.1986, [84/14/0063](#)), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#); VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#); VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die (persönliche) Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (VwGH

21.10.2010, [2009/15/0001](#); VwGH 28.10.2010, [2007/15/0177](#); VwGH 29.4.2010, [2008/15/0103](#); VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#); VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#); VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#); VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 29.7.2010, [2007/15/0223](#); VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 28.10.2010, [2007/15/0177](#); VwGH 21.10.2010, [2009/15/0001](#); VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#); VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#)).

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.12.2013, [2009/13/0230](#)).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es jedenfalls nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an.

Entscheidend ist vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)).

Eine Entlohnung nach Arbeitstagen oder Arbeitsstunden stellt nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätige Person nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Monatliche Einnahmenschwankungen aufgrund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen daher nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#); VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#); VwGH 29.6.2016, [2013/15/0281](#)).

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stellt daher für sich allein auch noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und spricht – vor allem bei organisatorischer Eingliederung und Überwachung – für eine nichtselbständige Tätigkeit (VwGH 18.7.01, [2001/13/0082](#)) (Jakom, EStG, § 47, Rz9).

Da aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen die belangte Behörde bei Beurteilung des Gesamtbildes der strittigen Tätigkeiten zu Recht von einem Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses und somit einer nichtselbständigen Tätigkeit bei der im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin beschäftigten Person ausgegangen ist, kann in der erfolgten

Einbeziehung der Honorare von Frau ***1*** bei Festsetzung der strittigen Dienstgeberbeiträge keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Darüber hinaus ist das Bundesfinanzgericht mit der vorliegenden Entscheidung auch nicht von der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, sondern folgt seiner, mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018 begonnenen, Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 11. Mai 2021