

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Adresse, als Rechtsnachfolgerin der XY-Steuerberatung-GmbH, frühere Geschäftsanschrift Adresse, über die Beschwerde vom 12.9.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.8.2016, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 bis 2014 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:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine auf dem Gebiet der Steuerberatung tätige KG. Einziger Komplementär der Bf. ist Herr Mag. A, der auch mit der Geschäftsführung der Bf. befasst ist. Dessen Ehegattin, Frau B, ist einzige Kommanditistin der Bf..

Die Bf. ist Rechtsnachfolgerin der ebenfalls auf dem Gebiet der Steuerberatung tätig gewesenen XY-Steuerberatung-GmbH, deren gesamtes Vermögen im Zuge einer errichtenden Umwandlung gemäß §§ 1 und 5 UmwG unter Ausschluss der Abwicklung auf die zu diesem Zweck neu errichtete Bf. übertragen wurde (Umwandlungsvertrag vom 28.9.2017, Umwandlungsbeschluss vom 28.9.2017, Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch am 28.9.2017, Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch am 28.11.2017). Herr Mag. A war in den Streitjahren Alleingesellschafter der XY-Steuerberatung-GmbH sowie deren alleiniger Geschäftsführer.

Bei der XY-Steuerberatung-GmbH fand eine die Jahre 2012 bis 2015 umfassende Lohnabgabenprüfung statt.

Dabei traf die Prüferin die hier strittige Feststellung, Frau B stehe in einem steuerlichen Dienstverhältnis zur XY-Steuerberatung-GmbH. Im **Prüfungsbericht** vom 11.8.2016 wurde dies damit begründet, die Tätigkeit von Frau B für die XY-

Steuerberatung-GmbH umfasse die Lohnverrechnung und die Kanzleileitung. Frau B werde auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH mit dem Zusatz "Kanzleileitung" präsentiert. Sie nütze die gesamte Infrastruktur der XY-Steuerberatung-GmbH (EDV-System, Telefon, Räumlichkeiten etc.), ohne hierfür einen Aufwand (Miete) zu haben. Sie verfüge über eine E-Mail-Adresse der XY-Steuerberatung-GmbH sowie eine entsprechende Telefonnummer. Im Falle ihrer Abwesenheit werde sie durch Frau C, eine Mitarbeiterin der XY-Steuerberatung-GmbH, vertreten, die dann alle Arbeiten übernehme. Diverse Schulungs- und Weiterbildungsmaßnahmen würden von der XY-Steuerberatung-GmbH bezahlt werden. Dies alles spreche für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH. Eine freie Zeiteinteilung sei bei leitenden Angestellten (Kanzleileitung) durchaus üblich. Auch das arbeitsfreie Jahr 2015 spreche nicht gegen die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit (Sabbatical). Ein Unternehmerwagnis könne gänzlich ausgeschlossen werden, da Frau B alle Betriebsmittel von der XY-Steuerberatung-GmbH zur Verfügung gestellt bekommen habe und die XY-Steuerberatung-GmbH ihr sämtliche Aufwendungen ersetzt habe. Im Besonderen sei darauf hinzuweisen, dass Frau B ihre Leistungen ausnahmslos persönlich erbracht habe und überdies ausschließlich für die XY-Steuerberatung-GmbH tätig geworden sei. Aus der Art der Tätigkeit (Lohnverrechnung und Kanzleileitung) sei auf ein Dauerschuldverhältnis zu schließen und nicht auf ein abgeschlossenes Werk. Das monatliche Honorar ergebe sich aus einem fixen Stundensatz. Es könne somit davon ausgegangen werden, dass die für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechenden Merkmale überwiegen würden.

Als weitere hier strittige Feststellung hielt die Prüferin im Prüfungsbericht vom 11.8.2016 fest, die XY-Steuerberatung-GmbH habe an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn Mag. A Honorare für dessen Steuerberater Tätigkeiten ausbezahlt. Diese seien als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren und daher dem Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen.

Die belangte Behörde schloss sich der Ansicht der Prüferin an und forderte mit **Bescheiden** vom 11.8.2016 den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2014 nach.

Mit Schreiben vom 12.9.2016 wurde dagegen **Beschwerde** erhoben. Zur Einstufung von Frau B als steuerliche Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH wurde zusammengefasst folgendes vorgebracht:

Die Prüfungsorgane hätten Sachverhaltsermittlungen zu den in § 47 Abs. 2 EStG 1988 angeführten Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber sowie der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers nicht bzw. nur spärlich durchgeführt.

Frau B sei als Werkvertragsnehmerin mit der Lohnverrechnung betreffend die Dienstnehmer sowohl der XY-Steuerberatung-GmbH als auch der dieser nahestehenden Gesellschaften betraut. Weitere Lohnverrechnungen, insbesondere für Klienten der XY-

Steuerberatung-GmbH, seien von dem zwischen der XY-Steuerberatung-GmbH und Frau B bestehenden Werkvertrag nicht umfasst.

Frau B sei überdies die Kanzleileitung übertragen. Diese umfasse die gesamte organisatorische Leitung der Kanzlei, worauf auch auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH hingewiesen werde. Frau B komme die alleinige und gesamte Personalhoheit in formellen, organisatorischen und finanziellen Belangen zu. Ihr diesbezüglicher Zuständigkeitsbereich umfasse das Recruiting im Zusammenhang mit der Neuaufnahme von Mitarbeitern, die Beendigung von Dienstverhältnissen, die Erstellung von Kanzleivorgaben und -richtlinien sowie die Überwachung der Einhaltung derselben durch die Mitarbeiter (disziplinarische Verantwortung), die Überwachung der Zeitaufzeichnungen und Leistungen sämtlicher Mitarbeiter sowie das Urlaubsmanagement, wozu die Freigabe von Urlaubsanträgen und deren Verwaltung zählen würden. Frau B sei weiters alleine für die monatlichen Gehalts- und Entgeltsanweisungen an die Mitarbeiter samt Überprüfung der vorhandenen Liquidität zuständig. Der Aufgaben- und Verantwortungsbereich von Frau B erstrecke sich überdies auf sämtliche organisatorischen und kanzleiinternen Anfragen, das Marketing und den Werbeauftritt nach außen sowie das Bestellwesen im Hinblick auf für die Kanzlei notwendige Betriebsmittel.

Sämtliche der angeführten Leistungen seien von Frau B selbständig und ohne Einbeziehung der Geschäftsführung bzw. nur in Ausnahmefällen in Rücksprache mit der Geschäftsführung zu erbringen, zu veranlassen und zu verantworten.

Frau B sei weder zeit- noch ortsgebunden. Selbstverständlich würden sich aus der Art der Tätigkeit notwendige Aufenthalte in den Büroräumlichkeiten der XY-Steuerberatung-GmbH ergeben, etwa im Falle von Bewerbungsgesprächen mit neuen Mitarbeitern oder Besprechungen mit Lieferanten und Agenturen betreffend Werbung und Marketing. Der Großteil der Tätigkeiten könne von Frau B außerhalb der Büroräumlichkeiten und der Bürozeiten der XY-Steuerberatung-GmbH selbständig durchgeführt werden.

Die Entlohnung erfolge auf Basis jährlich neu festzusetzender Stundensätze und ausschließlich für tatsächlich geleistete, durch entsprechende Aufzeichnungen nachgewiesene Zeiten. Urlaubsbedingte oder sonstige Abwesenheitszeiten würden nicht entlohnt werden.

Die im Prüfungsbericht dargestellten Feststellungen zur Vertretung von Frau B durch Frau C, eine Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH, seien insofern richtig zu stellen, als die Vertretungsbefugnisse von Frau C ausschließlich fristenwahrender Natur seien, insbesondere im Zusammenhang mit An-, Ab- und Ummeldungen von Dienstnehmern der XY-Steuerberatung-GmbH. In Angelegenheiten der Kanzleileitung erfolge keine Vertretung durch Frau C und sei dies auch gar nicht möglich. Auch die von Frau B auf werkvertraglicher Basis monatlich durchzuführende Lohnverrechnung betreffend die Mitarbeiter der XY-Steuerberatung-GmbH sei von den Vertretungsbefugnissen von Frau C nicht umfasst.

Aus all diesen Ausführungen sei der Schluss zu ziehen, dass eine Eingliederung von Frau B in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH nicht vorliege, zumal Frau B aufgrund ihres durch den Werkvertrag festgelegten Leistungsumfanges den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH selbst vorgebe und bestimme.

Zum Kriterium der Weisungsgebundenheit sei anzumerken, dass der Prüfungsbericht diesbezügliche Feststellungen gänzlich vermissen lasse. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass eine Weisungsgebundenheit von Frau B gegenüber der XY-Steuerberatung-GmbH offensichtlich nicht bestehe.

Dass die Prüfungsorgane ein Unternehmerwagnis ausschließen, erscheine schon sehr skurril, wenn man sich die unterschiedlichen monatlichen und jährlichen Einkünfte von Frau B vor Augen halte. Hätten die Prüfungsorgane die diesbezüglichen Sachverhaltsermittlungen ordnungsgemäß durchgeführt, wäre zu erkennen gewesen, dass die monatlichen und jährlichen Einkünfte aus dem Werkvertrag starken Schwankungen unterliegen würden. Besonders deutlich werde dies im Jahr 2015, in welchem Frau B keine Leistungen an die XY-Steuerberatung-GmbH verrechnet habe.

Bei der Berechnung des jährlich neu festzusetzenden Stundensatzes werde der Umstand, dass die XY-Steuerberatung-GmbH Frau B Büroräumlichkeiten und sonstige Infrastruktur, wie Telefon und EDV, zur Verfügung stelle, als Abzugsposten entsprechend berücksichtigt. Auch darin komme ein Unternehmerwagnis zum Ausdruck.

Die von den Prüfungsorganen getroffene Feststellung, Frau B sei ausschließlich für die XY-Steuerberatung-GmbH tätig gewesen, könne ebenfalls nur der fehlenden Sachverhaltsermittlung zugeschrieben werden. Denn diese Feststellung treffe, wenn überhaupt, nur für den Prüfungszeitraum zu. Vor und nach dem Prüfungszeitraum sei Frau B sehr wohl für andere Werkvertragsbesteller tätig geworden. Frau B sei Mitunternehmerin diverser Gesellschaften bzw. Betriebe und überdies im Besitz mehrerer Gewerbeberechtigungen, die allesamt weder stillgelegt noch ruhendgemeldet seien. Ein diesbezügliches Tätigwerden sei nach dem zwischen der XY-Steuerberatung-GmbH und Frau B bestehenden Werkvertrag nicht ausgeschlossen.

Seit dem Abschluss des gegenständlichen Werkvertrages im Jahr 1998 sei Frau B als Abgabepflichtige sowohl zur Einkommensteuer als auch zur Umsatzsteuer erfasst und führe die Abgaben ordnungsgemäß ab. Seit dieser Zeit unterliege sie auch der Pflichtversicherung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen.

Zur Qualifikation der an Herrn Mag. A erfolgten Honorarzahlungen als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wurde in der Beschwerde zusammengefasst folgendes vorgebracht:

Wie von den Prüfungsorganen richtig festgestellt worden sei, habe die XY-Steuerberatung-GmbH an ihren wesentlich beteiligten Geschäftsführer Herrn Mag. A Honorare für dessen Tätigkeit als Steuerberater ausbezahlt. Dies sei auf Basis eines zwischen der XY-Steuerberatung-GmbH und Herrn Mag. A abgeschlossenen

Werkvertrages erfolgt, demzufolge Herr Mag. A für die XY-Steuerberatung-GmbH ausschließlich in seiner Eigenschaft als selbständiger Steuerberater und nicht in seiner Funktion als deren Geschäftsführer tätig sei.

Herr Mag. A habe Honorare ausschließlich für tatsächlich erbrachte Steuerberatungsleistungen auf Basis eines festgelegten Stundensatzes bezogen. Bei urlaubs- oder krankheitsbedingter Abwesenheit habe er keine Entgelte bezogen.

Eine Eingliederung des Herrn Mag. A in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH sei gar nicht möglich und auch nicht gewollt, zumal der gesamte organisatorische (und somit nicht die Steuerberatung im Außenverhältnis betreffende) Bereich in die ausschließliche Zuständigkeit von Frau B falle, welche mit der Kanzleileitung betraut sei.

Selbst die geringste Tätigkeit eines Geschäftsführers, wie die Bestellung von Büromaterial, die Wahrnehmung von Marketingagenden, die Beauftragung von EDV-Support-Firmen oder die Abwicklung des Zahlungsverkehrs gegenüber Dienstnehmern und Lieferanten bzw. sonstigen Professionisten, würden nicht von Herrn Mag. A wahrgenommen werden, sondern ausschließlich von Frau B.

Eine Weisungsgebundenheit sei nicht gegeben.

Zum Unternehmerrisiko sei auszuführen, dass Honorarzahlungen an Herrn Mag. A ausschließlich für beauftragte, geleistete und nachgewiesene "Zeitaufwendungen" erfolgt seien. Die von Herrn Mag. A in Rechnung gestellten und von der XY-Steuerberatung-GmbH bezahlten Honorare würden sowohl monatlich als auch jährlich schwanken. Darüber hinaus habe Herr Mag. A Entgelte auch von anderen Auftraggebern bezogen, welche höher gewesen seien als die von der XY-Steuerberatung-GmbH bezogenen Entgelte. Ein Unternehmerwagnis sei daher unzweifelhaft gegeben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 7.4.2017 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde abgewiesen. Zur Einstufung von Frau B als steuerliche Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH führte die belangte Behörde zusammengefasst folgendes aus:

Laut den Ausführungen im Prüfungsbericht und in der Beschwerde umfasse der Tätigkeitsbereich von Frau B beispielsweise die Lohnverrechnung, die Kanzleileitung in organisatorischer Hinsicht, das Recruiting, die Aufnahme von Mitarbeitern, die Beendigung von Dienstverhältnissen sowie Maßnahmen im Zusammenhang mit der disziplinären Verantwortung der Mitarbeiter. Derartige Tätigkeiten würden typischerweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses - und nicht im Rahmen eines Werkvertrages - erbracht werden, zumal sie keine in sich geschlossene, abgegrenzte, gewährleistungsfähige Einheit bilden würden. Es handle sich dabei um eine regelmäßige Erbringung von Leistungen und nicht um ein bereits vorab genau definiertes, einzelnes Projekt.

Aus der Beschwerde gehe wörtlich hervor, dass eine Vertretung von Frau B *"selbstverständlich und selbstredend [...] nicht gegeben und auch gar nicht möglich*

[...]“ sei. Eine Vertretung sei nur ausnahmsweise möglich und auch nur in jenen Fällen vorgesehen, in denen Fristen zu wahren und Termine einzuhalten seien. Es liege daher eine persönliche Arbeitspflicht vor und bestehe kein generelles Vertretungsrecht. Ein sanktionsloses Ablehnungsrecht gehe weder aus dem Akt hervor noch werde ein solches behauptet.

Hinsichtlich der Arbeitszeit und des Arbeitsortes sei anzumerken, dass Frau B grundsätzlich weder zeit- noch ortsgebunden gewesen sei. Eine derart flexible Arbeitszeiteinteilung könne zwar auf ein Werkvertragsverhältnis hinweisen. Jedoch gebe es auch bei "normalen" Dienstverhältnissen Modelle, bei denen Arbeitnehmer ihre Arbeitszeiten sehr frei wählen könnten, wie etwa Gleitzeitmodelle. Zudem seien leitende Angestellte, zu welchen Frau B zähle, regelmäßig sehr frei in ihrer Arbeitszeiteinteilung. Der Möglichkeit, über den Ort der zu verrichtenden Arbeiten frei entscheiden zu können, komme keine große Bedeutung zu, da die Möglichkeit der Heimarbeit (Teleworking) mittlerweile regelmäßiger Bestandteil von Dienstverhältnissen sei. Die diesbezügliche Gestaltungsfreiheit von Frau B könne daher kein zwingendes Argument für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit sein. Im übrigen würden sich aus der Natur der von Frau B durchzuführenden Tätigkeiten einige Bindungen im Hinblick auf die Arbeitszeit und den Arbeitsort ergeben. Bewerbungsgespräche und Besprechungen mit Lieferanten und Agenturen seien in den Büroräumlichkeiten der XY-Steuerberatung-GmbH abzuhalten. Für bestimmte Aufgaben, etwa für die Lohnverrechnung, gebe es zeitliche Vorgaben.

Das Kriterium der Weisungsgebundenheit sei für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses essenziell. Bei leitenden Angestellten reiche es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränke. Frau B leite die Kanzlei in organisatorischer, disziplinarer, finanzieller und personeller Hinsicht. Sie sei somit unzweifelhaft als leitende Angestellte zu qualifizieren. In einem solchen Fall bedürfe es keiner detaillierten Vorgaben durch den Gesellschafter-Geschäftsführer. Dies wäre auch gar nicht zweckmäßig, zumal Geschäftsführer mit Angelegenheiten der Kanzleileitung typischerweise nicht in gleichem Maße vertraut seien wie speziell für diese Zwecke angestellte Mitarbeiter. In der Beschwerde werde überdies ausdrücklich erwähnt, dass Frau B in Ausnahmefällen Rücksprache mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu halten habe. Damit sei die Hierarchie klar verteilt: Dem Gesellschafter-Geschäftsführer obliege die letzte Entscheidungsgewalt, er könne jederzeit einschreiten. Sämtliche Arbeiten würden unter der "stillen" Kontrolle des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgen.

Frau B sei von der XY-Steuerberatung-GmbH die für die Verrichtung ihrer Arbeiten notwendige Infrastruktur, wie Büroräumlichkeiten, Telefon und EDV, zur Verfügung gestellt worden. Sie habe daher nicht frei über die für die Verrichtung ihrer Arbeiten notwendigen Hilfsmittel verfügen können und sei in dieser Hinsicht als von der XY-Steuerberatung-GmbH wirtschaftlich abhängig anzusehen.

Frau B scheine auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH unter der Rubrik "Team" als deren Mitarbeiterin auf, ohne dass irgendein Unterschied zu den übrigen dort angeführten Mitarbeitern erkennbar sei. Sie verfüge über eine E-Mail-Adresse der

Kanzlei, zudem sei ihr eine entsprechende Telefon-Durchwahl zugeordnet. Es seien keine Umstände erkennbar, welche auf ein eigenes Unternehmen von Frau B schließen lassen würden, wie etwa eine eigene Homepage oder ein eigenes Logo. Der mangelnde Auftritt nach außen sei ein starkes Indiz dafür, dass Frau B nur im Namen und auf Rechnung der XY-Steuerberatung-GmbH handle.

Zum Bestehen einer Pflichtversicherung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen sei anzumerken, dass dies nicht ins Gewicht falle. Auf die Beurteilung in anderen Rechtsgebieten komme es nicht an.

Zu den Gewerbeberechtigungen sei anzumerken, dass Frau B laut einer GISA-Abfrage über sechs Gewerbeberechtigungen verfüge, von denen jedoch die Hälfte nicht mehr aktiv sei. Die einzige Gewerbeberechtigung, welche in einem weiteren Sinne für die von Frau B für die XY-Steuerberatung-GmbH ausgeführten Tätigkeiten relevant sein könnte, laute auf "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik". Diese umfasse jedoch bei weitem nicht alle Bereiche, für welche Frau B im Rahmen ihrer Tätigkeit für die XY-Steuerberatung-GmbH zuständig sei.

Die im gegenständlichen Fall erfolgende Entlohnung auf Basis eines Stundenlohnes spreche für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, zumal die für einen Werklohn charakteristische, erfolgsabhängige Leistungskomponente fehle. Schwankungen des monatlichen Bezuges aufgrund der unterschiedlich hohen Anzahl an geleisteten Arbeitsstunden würden nicht zwingend für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit sprechen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die für die Annahme eines Dienstverhältnisses sprechenden Umstände eindeutig überwiegen würden.

Zur Qualifikation der an Herrn Mag. A erfolgten Honorarzählungen als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 führte die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung zusammengefasst folgendes aus:

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Beurteilung der Frage, ob Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt würden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter im Rahmen seiner Tätigkeit für die Gesellschaft in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen sei. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft werde nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde.

In der Beschwerde werde zwar bestritten, dass Herr Mag. A im organisatorischen Bereich der XY-Steuerberatung-GmbH tätig werde, die operative Tätigkeit als Steuerberater werde jedoch ausdrücklich bestätigt. Anzumerken sei, dass die Ausführungen in der Beschwerde, sämtliche Geschäftsführungsaufgaben würden von Frau B wahrgenommen werden, gar nicht zutreffen können. Gewisse Aufgaben seien zwingend von einem Geschäftsführer wahrzunehmen, wie etwa die Unterzeichnung von Jahresabschlüssen der Gesellschaft oder die im Falle einer Änderung der Geschäftsanschrift der Gesellschaft notwendige Firmenbucheingabe. Bereits dieses "Mindestmaß" an organisatorischen bzw. nicht operativen Tätigkeiten weise auf eine Eingliederung des Herrn Mag. A in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft hin. Diesbezüglich erübrige sich jedoch eine weitere Erörterung, zumal das Eingliederungsmerkmal bereits durch die operative Tätigkeit des Herrn Mag. A für die XY-Steuerberatung-GmbH erfüllt sei.

Im **Vorlageantrag** vom 8.5.2017 wurde ohne weiteres Vorbringen ausgeführt, die mit der Beschwerdevorentscheidung erfolgte Abweisung der Beschwerde entspreche nicht den rechtlichen Bestimmungen und sei zu Unrecht erfolgt.

In der Folge legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies im **Vorlagebericht** vom 26.7.2017 auf die Ausführungen in ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

1.1. Zur gesellschaftlichen Struktur:

Bei der Bf. handelt es sich um eine auf dem Gebiet der Steuerberatung tätige KG. Einziger Komplementär der Bf. ist Herr Mag. A, der auch mit der Geschäftsführung der Bf. befasst ist. Dessen Ehegattin, Frau B, ist einzige Kommanditistin der Bf..

Die Bf. ist Rechtsnachfolgerin der ebenfalls auf dem Gebiet der Steuerberatung tätig gewesenen XY-Steuerberatung-GmbH, deren gesamtes Vermögen im Zuge einer errichtenden Umwandlung gemäß §§ 1 und 5 UmwG unter Ausschluss der Abwicklung auf die zu diesem Zweck neu errichtete Bf. übertragen wurde (Umwandlungsvertrag vom 28.9.2017, Umwandlungsbeschluss vom 28.9.2017, Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch am 28.9.2017, Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch am 28.11.2017).

Herr Mag. A war in den Streitjahren Alleingesellschafter der XY-Steuerberatung-GmbH sowie deren alleiniger Geschäftsführer.

1.2. Zu den von der XY-Steuerberatung-GmbH an Frau B ausbezahlten Honoraren:

Am 2.1.2003 wurde zwischen der Z Steuerberatung GmbH, deren Rechtsnachfolgerin die XY-Steuerberatung-GmbH war (Spaltung zur Aufnahme in die XY-Steuerberatung-GmbH durch Übertragung der Zweigstelle Ort1 im Jahr 2009), und Frau B eine schriftliche, als "Werkvertrag" titulierte Vereinbarung abgeschlossen, welche nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut *"auch etwaige Rechtsnachfolger des Auftraggebers mitumfasst und auch für diese als vereinbart gilt"*. Deren Inhalt lautet auszugsweise wie folgt:

"I. Vertragsgegenstand

(1) Die Auftragnehmerin verfügt über die Berechtigung vom 11. Mai 1998 zur Ausübung des Gewerbes "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik" (§ 153 GewO idF des BGBl. 2002 I/111) und wird für den Auftraggeber alle Aufträge durchführen, zu denen sie gemäß § 153 GewO berechtigt ist.

(2) Da somit die gesetzliche Norm des § 153 GewO Basis für den vorliegenden Vertrag ist, wird sie - zur besseren Übersicht - mit ihrem vollen Wortlaut in den Vertragstext aufgenommen: "Gewerbetreibende, die zur Ausübung des Gewerbes der Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik berechtigt sind, sind zur Erstellung von Problemlösungen, insoweit hiezu die Techniken, Verfahren und Methoden der Informationstechnologie angewandt werden, berechtigt."

II. Auftragsdurchführung

(1) Die Auftragnehmerin hat selbst und auf eigene Rechnung für die zur Erfüllung der Vereinbarung bzw. zur Durchführung der von ihr übernommenen Aufträge erforderlichen Betriebs- und Hilfsmittel zu sorgen. Sie ist nicht an die Verwendung bestimmter Arbeitsmittel des Auftraggebers gebunden, es wird ihr jedoch ermöglicht, zur Durchführung ihrer Aufträge die Räume des Auftraggebers, insbesondere Besprechungszimmer, Bibliothek etc. zu nutzen.

(2) Eine arbeitsbezogene Weisungsbefugnis des Auftraggebers besteht nicht, die Auftragnehmerin erbringt ihre Leistungen eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Dessen ungeachtet sollten die Vertragspartner danach trachten, Einvernehmen hinsichtlich der sachlichen und fachlichen Gestaltung des Auftrages herzustellen.

(3) Die Auftragnehmerin ist nicht an bestimmte Dienstzeiten des Auftraggebers gebunden, auch ist sie berechtigt, sich den Ablauf ihrer Arbeit selbst einzuteilen und jederzeit zu ändern. Die Auftragnehmerin ist aber verpflichtet, die von ihr übernommenen Aufträge (Werke) fristgerecht fertigzustellen.

(4) Der Auftragnehmerin steht es frei, von ihr übernommene Leistungen in ihrer Verantwortlichkeit auch von entsprechend qualifizierten, von ihr auszuwählenden Vertretern und/oder unter Heranziehung von Hilfskräften auf eigene Kosten durchführen zu lassen. Zum Schutze der Mandanten des Auftraggebers sind solche Vertretungen dem Auftraggeber namhaft zu machen und sämtliche sich für die Auftragnehmerin aus

diesem Vertrag ergebende Verpflichtungen von dieser an den Vertreter zu überbinden, insbesondere die Verpflichtungen gemäß Pkt. IV.

(5) Die Auftragnehmerin ist berechtigt, Auftragsanbote abzulehnen. Die zu vergebenden Aufträge werden vom Auftraggeber im voraus bekannt gegeben. Für jeden zu vergebenden Auftrag wird der Auftraggeber das von der Auftragnehmerin maximal verrechenbare Honorar mitteilen. Den tatsächlichen Umfang ihrer Tätigkeit für die Z bestimmt somit die Auftragnehmerin durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen selbst.

III. Kostentragung

(1) Aufwendungen, die der Auftragnehmerin durch die Vorbereitung bzw. Ausübung der vertragsgegenständlichen Tätigkeit erwachsen, sind von ihr selbst zu tragen. § 1014 ABGB wird ausdrücklich ausbedungen. Dies gilt nicht für Auslagenersätze und Barauslagen, soweit sie an Mandanten des Auftraggebers weiterverrechnet werden können.

(2) Die Auftragnehmerin hat auch alle im Zusammenhang mit dem vorliegenden Vertragsverhältnis - wann und aus welchem Grunde immer - anfallenden Steuern, Abgaben und Beiträge zu tragen und den Auftraggeber diesbezüglich schadlos zu halten.

IV. Verschwiegenheitspflicht, Datenschutz und Missbrauch von Insiderinformationen

[...]

V. Klientenschutz

(1) Die Auftragnehmerin verpflichtet sich, während aufrechter Dauer des Auftragsverhältnisses sowie ein Kalenderjahr nach Beendigung des Auftragsverhältnisses Klienten des Auftraggebers [...] weder zur direkten oder indirekten, entgeltlichen oder unentgeltlichen Betreuung, welche der Betreuung beim Auftraggeber vergleichbar ist, zu übernehmen noch einer anderen Kanzlei im sachlichen Beratungsbereich des Auftraggebers zuzuführen, es sei denn im Einverständnis und nach schriftlicher Vereinbarung mit dem Auftraggeber.

[...]

VI. Honorar

(1) Das Honorar für die erbrachten Projekt-/Werkleistungen ist vor jedem Auftrag zu vereinbaren. Mangels solcher Vereinbarung werden die einzelnen Projekt-/Werkleistungen - entsprechend der bei den Wirtschaftstreuhandberufen üblichen Honorargestaltung - mit einem Stundensatz abgegolten, der zwischen Auftraggeber und Auftragnehmerin einvernehmlich und schriftlich zu vereinbaren ist. Dieser Stundensatz beträgt zu Beginn des Vertragsverhältnisses EUR 34,00 exkl. gesetzlicher USt pro verrechenbarer Stunde.

(2) Die Auftragnehmerin legt unverzüglich nach Ablauf der monatlichen Abrechnungsperiode eine Honorarnote zuzüglich allfälliger USt. Das Honorar wird, sofern die Auftragnehmerin den jeweiligen Auftrag mängelfrei erbracht hat, vom Auftraggeber

nach Eingang der Honorarnote binnen vierzehn Tagen auf ein von der Auftragnehmerin zu benennendes Konto bei einer Bank in Österreich überwiesen.

[...]

VII. Steuern und Abgaben

[...]

VIII. Leistungsverhinderung

Unterbleibt die vertragsgegenständliche Leistung trotz Leistungsbereitschaft der Auftragnehmerin durch Umstände, die aufseiten des Auftraggebers liegen, besteht ein Honoraranspruch der Auftragnehmerin für die verhinderte Leistung bloß in dem Fall, daß den Auftraggeber ein grobes Verschulden trifft und die Auftragnehmerin dem Auftraggeber zuvor eine angemessene Frist zur Nachholung gesetzt hat. Außerdem muss sich die Auftragnehmerin anrechnen lassen, was sie sich infolge Unterbleibens der Arbeit erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat. Der Auftragnehmerin wird empfohlen, für eigene Verhinderungsfälle (Krankheit ua.) eine Betriebsunterbrechungsversicherung abzuschließen.

IX. Haftung

Die Auftragnehmerin haftet dem Auftraggeber gegenüber nach den Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches, soweit etwaige Schäden, die im Zusammenhang mit ihren im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers erbrachten Leistungen entstehen, nicht von der Vermögenshaftpflichtversicherung des Auftraggebers gedeckt sein sollten.

X. Vertragsdauer

(1) Das Vertragsverhältnis beginnt mit Übernahme eines Auftrages bzw. einer Projektleistung und endet jeweils automatisch mit deren Fertigstellung.

(2) Arbeitet die Auftragnehmerin ausnahmsweise an einer länger dauernden Werkleistung, beträgt die beiderseitige Kündigungsfrist ein Monat zu jedem Monatsletzten

XI. Sonstiges

[...]."

Frau B wurde in den Streitjahren als Kanzleileiterin der XY-Steuerberatung-GmbH tätig und war überdies mit der laufenden Lohnverrechnung betreffend die Dienstnehmer der XY-Steuerberatung-GmbH (und der dieser nahestehenden Gesellschaften) befasst.

Der Tätigkeitsbereich "Kanzleileitung" umfasste die gesamte organisatorische Leitung der XY-Steuerberatung-GmbH, wozu nachfolgend angeführte Aufgaben zählten:

- (alleinige) Personalhoheit in formellen, organisatorischen und finanziellen Belangen (Recruiting im Zusammenhang mit der Neuaufnahme von Mitarbeitern, Beendigung von Dienstverhältnissen, Aufstellung von Kanzlei-Richtlinien für Mitarbeiter und Überwachung der Einhaltung dieser Richtlinien in disziplinarer Hinsicht, Überwachung

der Zeitaufzeichnungen und Leistungen der Mitarbeiter, Urlaubsmanagement, monatliche Gehalts- und Entgeltsanweisungen nach Überprüfung der Liquidität)

- Bestell- und Beschaffungswesen betreffend notwendige Betriebsmittel
- Bearbeitung sämtlicher organisatorischer und kanzleiinterner Anfragen
- Marketing, Werbeauftritt nach außen

Die angeführten Tätigkeiten wurden von Frau B in hohem Maße eigenständig ausgeführt. In Ausnahmefällen hatte sie jedoch Rücksprache mit der Geschäftsführung der XY-Steuerberatung-GmbH zu halten

Frau B war bei der Ausführung der angeführten Tätigkeiten grundsätzlich weder zeit- noch ortsgebunden, aus der Art der Tätigkeiten ergaben sich jedoch notwendige Aufenthalte in den Büroräumlichkeiten der XY-Steuerberatung-GmbH, wie etwa im Falle von Bewerbungsgesprächen mit potenziellen Mitarbeitern oder Besprechungen mit Lieferanten und Agenturen betreffend Werbung und Marketing.

Die Entlohnung erfolgte ausschließlich nach der Anzahl geleisteter Arbeitsstunden auf Basis jährlich neu festgesetzter Stundensätze. In den Jahren 2012 und 2013 legte Frau B einmal monatlich eine Honorarnote an die XY-Steuerberatung-GmbH. Die in Rechnung gestellten Beträge bewegten sich in einer Bandbreite von etwa 3.800,00 Euro bis etwa 4.700,00 Euro. In drei Fällen lagen die in Rechnung gestellten Beträge außerhalb dieser Bandbreite (Honorarnote 01/2012: 5.001,54 Euro; Honorarnote 13/2012: 2.720,25 Euro; Honorarnote 12/2013: 3.539,11 Euro). Im Jahr 2014 legte Frau B vier Honorarnoten an die XY-Steuerberatung-GmbH.

Im Falle ihrer abwesenheitsbedingten Verhinderung wurde Frau B durch Frau C, eine Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH, vertreten. Die Vertretungsbefugnisse von Frau C beschränkten sich auf jene Fälle, in denen es um die Wahrung gesetzlicher Fristen und die Einhaltung von Terminen ging, insbesondere im Zusammenhang mit An-, Ab- und Ummeldungen von Dienstnehmern der XY-Steuerberatung-GmbH. In Angelegenheiten der Kanzleileitung erfolgte keine Vertretung durch Frau C und war dies auch gar nicht möglich. Die von Frau B monatlich durchgeführte Lohnverrechnung war von den Vertretungsbefugnissen von Frau C ebenfalls nicht umfasst. Frau B wurde in diesen Angelegenheiten auch nicht durch von ihr selbst bestimmte gesellschaftsfremde Personen, etwa eigenständige Unternehmer, vertreten.

Die XY-Steuerberatung-GmbH stellte Frau B am Kanzleisitz Büroräumlichkeiten, ein Telefon und eine EDV-Ausstattung zur Verfügung.

Frau B schien auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH unter der Rubrik "Team" als deren Mitarbeiterin mit einem Hinweis auf eine auf die XY-Steuerberatung-GmbH lautende E-Mail-Adresse sowie eine entsprechende Festnetz-Telefon-Durchwahl auf.

Frau B verfügt seit 11.5.1998 über eine Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik" und seit 8.8.2013 über eine Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit mittels der

Methode von Dr. Bach [...]". Weitere auf Frau B als Gewerbeinhaberin lautende Gewerbeberechtigungen bestanden in den Streitjahren nicht.

1.3. Zu den von der XY-Steuerberatung-GmbH an Herrn Mag. A ausbezahlten Honoraren:

Herr Mag. A war in den Streitjahren Alleingesellschafter der XY-Steuerberatung-GmbH sowie deren alleiniger Geschäftsführer.

Für die von ihm über den gesamten Streitzeitraum hindurch kontinuierlich wahrgenommenen Aufgaben der Geschäftsführung bezog er keine gesonderte Vergütung.

Darüber hinaus erbrachte Herr Mag. A der XY-Steuerberatung-GmbH laufend und in erheblichem Umfang Steuerberatungsleistungen für deren operativen Bereich (Betreuung von Klienten in steuerlichen Angelegenheiten), in welchen er eingebunden war.

Herr Mag. A wurde auf der (den Streitzeitraum betreffenden) Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH als deren Geschäftsführer mit dem Tätigkeitsschwerpunkt "maßgeschneiderte Lösungen für Klienten entwickeln" und dem Hinweis auf eine auf die XY-Steuerberatung-GmbH lautende E-Mail-Adresse sowie eine entsprechende Festnetz-Telefon-Durchwahl präsentiert.

Für die von ihm laufend erbrachten Steuerberatungsleistungen legte er einmal monatlich eine Honorarnote an die XY-Steuerberatung-GmbH. Die Abrechnung erfolgte ausschließlich nach Zeitaufwand auf Basis eines festgelegten Stundensatzes. Die in Rechnung gestellten Beträge bewegten sich in einer Bandbreite von etwa 8.000,00 Euro bis etwa 24.000,00 Euro. In vier Fällen lagen die in Rechnung gestellten Beträge außerhalb dieser Bandbreite (Honorarnote 01/2012: 3.800,00 Euro; Honorarnote 06/2012: 6.075,00 Euro; Honorarnote 01/2013: 5.133,00 Euro; Honorarnote 08/2013: 1.433,00 Euro).

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den gesellschaftlichen Strukturen, insbesondere zu der im Jahr 2017 erfolgten (errichtenden) Umwandlung gemäß §§ 1 und 5 UmwG, ergeben sich aus einer aktenkundigen Abfrage des Firmenbuches sowie der dort archivierten Urkunden.

Die Feststellungen zu den Abrechnungsmodalitäten betreffend die von Frau B für die XY-Steuerberatung-GmbH entfaltete Tätigkeit gründen sich einerseits auf die seitens der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Beschwerde, andererseits auf die aktenkundigen Buchhaltungsunterlagen der XY-Steuerberatung-GmbH sowie die ebenfalls im Akt aufliegenden, von Frau B an die XY-Steuerberatung-GmbH gelegten Honorarnoten.

Dass Frau B im Falle ihrer abwesenheitsbedingten Verhinderung durch von ihr selbst bestimmte gesellschaftsfremde Personen, etwa eigenständige Unternehmer, vertreten worden wäre, wurde weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag behauptet und finden sich diesbezüglich auch keinerlei Hinweise in den Akten.

Die Feststellungen zur Präsentation von Frau B auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH entstammen einem aktenkundigen, den Streitzeitraum betreffenden Homepageauszug, abrufbar über das Internet-Archiv <https://web.archive.org>, in welchem historische Homepage-Inhalte gespeichert sind.

Die Feststellungen zu den Gewerbeberechtigungen ergeben sich aus einer aktenkundigen Abfrage des Gewerbeinformationssystems Austria (GISA). Wenn die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung von sechs Gewerbeberechtigungen spricht und sich dabei auf einen dem Bundesfinanzgericht im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelten GISA-Auszug stützt, so ist dazu anzumerken, dass vier der darin dokumentierten Gewerbeberechtigungen, von denen der Großteil in den Streitjahren nicht mehr aufrecht war, nicht auf Frau B als Gewerbeinhaberin lauten, sondern diese als gewerberechtliche Geschäftsführerin einer Gesellschaft ausweisen.

Die übrigen Feststellungen, welche die Tätigkeit von Frau B betreffen, sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen in der Beschwerde.

Dass Herr Mag. A in den Streitjahren Alleingesellschafter der XY-Steuerberatung-GmbH sowie deren einziger Geschäftsführer war, ist unstrittig.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, Herr Mag. A nehme keinerlei Geschäftsführungsaufgaben für die XY-Steuerberatung-GmbH wahr, so ist dies bereits insofern widersprüchlich, als im selben Schriftstück an anderer Stelle ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die für die organisatorische Leitung der XY-Steuerberatung-GmbH zuständige Frau B *"in Ausnahmefällen Rücksprache mit der Geschäftsführung"* zu halten habe. Darin kommt unzweifelhaft zum Ausdruck, dass oberster Entscheidungsträger der XY-Steuerberatung-GmbH (auch in organisatorischen Belangen) Herr Mag. A als deren alleiniger Geschäftsführer war. Eine aktenkundige Abfrage des Firmenbuches sowie der dort archivierten Urkunden hat überdies ergeben, dass sämtliche Firmenbucheingaben betreffend die XY-Steuerberatung-GmbH von Herrn Mag. A in dessen Eigenschaft als Geschäftsführer unterzeichnet wurden, was ebenfalls auf eine laufende Wahrnehmung von Geschäftsführungsaufgaben hinweist. Auch im hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden sämtliche Schriftstücke, wie insbesondere die Beschwerde und der Vorlageantrag, von Herrn Mag. A namens der XY-Steuerberatung-GmbH unterzeichnet. Vor diesem Hintergrund nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass Herr Mag. A über den gesamten Streitzeitraum hindurch kontinuierlich Geschäftsführungsaufgaben für die XY-Steuerberatung-GmbH wahrgenommen hat.

Dass Herr Mag. A für die von ihm kontinuierlich wahrgenommenen Geschäftsführungsaufgaben keine gesonderte Vergütung bezogen hat, wird auch von der belangten Behörde nicht bestritten.

Dass Herr Mag. A der XY-Steuerberatung-GmbH laufend Steuerberatungsleistungen erbrachte, ergibt sich aus den insoweit übereinstimmenden Ausführungen in der Beschwerde, dem Prüfungsbericht sowie der Beschwerdeentscheidung, und ist überdies durch die aktenkundigen Buchhaltungsunterlagen der XY-Steuerberatung-GmbH belegt, welchen zu entnehmen ist, dass Herr Mag. A einmal monatlich eine Honorarnote gelegt hat. Die Höhe der im Monatsrhythmus auf Stundenbasis verrechneten Beträge lässt darauf schließen, dass die von Herrn Mag. A der XY-Steuerberatung-GmbH laufend erbrachten Steuerberatungsleistungen ein beträchtliches Ausmaß annahmen.

Die Feststellungen zur Präsentation des Herrn Mag. A auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH entstammen einem aktenkundigen, den Streitzeitraum betreffenden Homepageauszug, abrufbar über das Internet-Archiv <https://web.archive.org>, in welchem historische Homepage-Inhalte gespeichert sind. Die dortige Nennung als Geschäftsführer der XY-Steuerberatung-GmbH mit dem Tätigkeitsschwerpunkt "maßgeschneiderte Lösungen für Klienten entwickeln" sowie der Hinweis auf eine auf die XY-Steuerberatung-GmbH lautende E-Mail-Adresse und eine entsprechende Festnetz-Telefon-Durchwahl lassen darauf schließen, dass Herr Mag. A in den operativen Bereich der XY-Steuerberatung-GmbH eingebunden war.

Im übrigen erscheint es nicht besonders glaubwürdig, dass ein Steuerberater, der eine Steuerberatungskanzlei in der Rechtsform einer GmbH betreibt, deren Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer er ist, nicht in den operativen Bereich dieser GmbH eingebunden sein soll.

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 (Abweisung):

3.1.1. Zu den von der XY-Steuerberatung-GmbH an Frau B ausbezahlten Honoraren:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer im Sinne dieser Vorschrift sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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

Ein Werkvertrag liegt vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (vgl. etwa VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082).

Festzuhalten ist zunächst, dass es sich bei der im Zuge des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens vorgelegten, als „Werkvertrag“ bezeichneten schriftlichen Vereinbarung vom 2.1.2003 um eine bloße Rahmenvereinbarung über nach dem jeweiligen Bedarf zu erbringende Leistungen handelt. Unter Punkt I. Vertragsgegenstand heißt es wörtlich wie folgt: „ (1) Die Auftragnehmerin [Anmerkung: gemeint ist Frau B] verfügt über die Berechtigung vom 11. Mai 1998 zur Ausübung des Gewerbes "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik" (§ 153 GewO idF des BGBl. 2002 I/111) und wird für den Auftraggeber alle Aufträge durchführen, zu denen sie gemäß § 153 GewO berechtigt ist. “ Dazu ist anzumerken, dass die von Frau B für die XY-Steuerberatung-GmbH tatsächlich durchgeführten Tätigkeiten (Lohnverrechnung und Kanzleileitung) in dem zitierten Vertragsgegenstand keine Deckung finden, weswegen dieser schriftlichen Vereinbarung im Rahmen der nachfolgenden Beurteilung keine gesonderte Bedeutung beigemessen werden kann. Dies umso mehr, als nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend ist, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 26.11.2015, 2013/15/0176).

Die von Frau B für die XY-Steuerberatung-GmbH tatsächlich durchgeführten Tätigkeiten sind nicht als Herstellung eines Werkes als in sich geschlossene Einheit einer individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung anzusehen. Es handelt sich vielmehr um laufend zu erbringende, qualifizierte (Dienst)leistungen. Dies zeigt sich neben der kontinuierlichen Leistungserbringung, die auf ein Dauerschuldverhältnis hindeutet, auch daran, dass die Leistungen von Frau B nach den dafür aufgewendeten Arbeitsstunden abgegolten worden sind (in diesem Sinne auch VwGH 26.5.2014, 2012/08/0233).

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der Verwaltungsgerichtshof in dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates die in einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung, auf die sich die Prüfung des "Gesamtbildes" vorrangig zu beziehen hat (vgl. etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit schließt im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus. Allerdings reicht es bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175).

Eine solche (eingeschränkte) Weisungsgebundenheit ist im vorliegenden Fall gegeben, zumal Frau B, der aufgrund des ihr zugewiesenen Aufgabenbereiches zweifelsfrei eine Leitungsfunktion zukam, zwar in hohem Maße eigenständig agieren konnte, in Ausnahmefällen jedoch Rücksprache mit der Geschäftsführung zu halten hatte und zumindest insoweit fremdbestimmt war.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Festzuhalten ist zunächst, dass die Ausübung eines Großteils der von Frau B verrichteten Tätigkeiten ohne unmittelbare Einbindung in die betrieblichen Abläufe der XY-Steuerberatung-GmbH undenkbar erscheint. Wie beispielsweise die Überwachung der von den Mitarbeitern vorgenommenen Zeitaufzeichnungen oder die Abklärung kanzleiorganisatorischer Anfragen ohne eine solche Einbindung möglich sein sollen, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht und konnte weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag nachvollziehbar dargelegt werden.

Für eine unmittelbare Einbindung in die betrieblichen Abläufe der XY-Steuerberatung-GmbH spricht überdies, dass Frau B auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH unter der Rubrik "Team" als deren Mitarbeiterin aufschien und ihr überdies eine auf die XY-Steuerberatung-GmbH lautende E-Mail-Adresse sowie eine entsprechende Festnetz-Telefon-Durchwahl zugeordnet waren.

Der Umstand, dass die organisatorischen Kanzleileitungsaufgaben in den ausschließlichen und alleinigen Zuständigkeitsbereich von Frau B fielen, macht umso mehr deutlich, dass Frau B einen unverzichtbaren und integralen Bestandteil im geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH bildete. Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, Frau B könne gar nicht in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH eingliedert sein, weil sie diesen selbst vorgebe und bestimme, so ist dies schon insofern widersprüchlich, als im selben Schriftstück an anderer Stelle darauf hingewiesen wird, dass Frau B in Ausnahmefällen Rücksprache mit der Geschäftsführung zu halten habe. Darin zeigt sich, dass nicht Frau B, sondern der Alleingesellschafter und einzige Geschäftsführer Herr Mag. A oberster Entscheidungsträger der XY-Steuerberatung-GmbH auch in organisatorischen Belangen war.

Der Umstand, dass Frau B im Falle ihrer abwesenheitsbedingten Verhinderung nicht durch einen von ihr selbst bestimmten, gesellschaftsfremden Dritten vertreten wurde, sondern - eingeschränkt auf Ausnahmefälle - durch eine andere Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH, weist ebenfalls auf eine Eingliederung von Frau B in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH hin, bedarf es diesbezüglich doch stets einer koordinativen Abstimmung mit der betreffenden Dienstnehmerin.

Für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus spricht weiters, dass Frau B seitens der XY-Steuerberatung-GmbH sämtliche für die Wahrnehmung der ihr zugewiesenen Aufgaben notwendigen Betriebsmittel, wie etwa Büroräumlichkeiten, ein Telefon und eine EDV-Ausstattung, bereitgestellt wurden.

Dass Frau B ihre Arbeiten für die XY-Steuerberatung-GmbH teilweise auch außerhalb der Büroräumlichkeiten der XY-Steuerberatung-GmbH verrichtete, ist eine im Wirtschaftsleben nicht unübliche Gestaltungsweise und spricht für sich noch nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (vgl. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087).

Da die nach der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorrangig zu prüfenden Kriterien der (persönlichen) Weisungsgebundenheit sowie der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im vorliegenden Fall gegeben sind, ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schon aus diesem Grund zu bejahen. Auf weitere Abgrenzungskriterien ist diesfalls nicht Bedacht zu nehmen.

Aber selbst eine Prüfung anhand weiterer Abgrenzungskriterien führt zu keinem anderen Ergebnis.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, die Entlohnung von Frau B ausschließlich nach der Anzahl tatsächlich geleisteter Arbeitsstunden auf Basis jährlich neu festgesetzter Stundensätze spreche für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Vereinbarung eines Stundenhonorars nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür darstellt, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schulden, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Darüber hinaus ist auch nicht zu erkennen, dass Frau B ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatte. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180). Entgegen dem Beschwerdevorbringen begründet die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Fehl geht auch der Hinweis in der Beschwerde auf die monatlichen Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sprechen derartige Einnahmenschwankungen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191). Auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist nicht erkennbar, wurden Frau B doch sämtliche für die Verrichtung ihrer Tätigkeiten notwendigen Betriebsmittel seitens der XY-Steuerberatung-GmbH bereitgestellt. Daran ändert auch das Beschwerdevorbringen nichts, bei der Berechnung des jährlich neu festgesetzten Stundensatzes sei die Zurverfügungstellung der Büroräumlichkeiten und der sonstigen Infrastruktur, wie Telefon und EDV, als Abzugsposten entsprechend berücksichtigt worden. Eine ausgabenseitige Risikokomponente kann darin nicht erblickt werden und lässt die Beschwerde diesbezügliche Ausführungen gänzlich vermissen.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, für eine selbständige Tätigkeit spreche das Vorhandensein von Gewerbeberechtigungen, so vermag dies schon insofern nicht zu überzeugen, als nicht ersichtlich ist, inwiefern die in den Streitjahren aufrechten Gewerbeberechtigungen für die von Frau B für die XY-Steuerberatung-GmbH ausgeführten Tätigkeiten (Lohnverrechnung, Kanzleileitung) überhaupt relevant sein sollen. Im übrigen genügt der Hinweis darauf, dass das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich ist wie der Hinweis in der Beschwerde auf die Meldung von Frau B bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl. etwa VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2012/15/0025, jedoch auch ausgeführt hat, kommt dem Umstand einer eingeräumten Vertretungsbefugnis nur eingeschränkte Bedeutung zu, wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird. Frau B wurde im Falle ihrer abwesenheitsbedingten Verhinderung nicht durch einen von ihr selbst bestimmten, gesellschaftsfremden Dritten vertreten, sondern - eingeschränkt auf Ausnahmefälle - durch eine andere Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH. Daraus ergeben sich keine Anhaltspunkte für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit. Vielmehr spricht, wie bereits an obiger Stelle ausgeführt wurde, die abwesenheitsbedingte Vertretung durch eine andere Dienstnehmerin der XY-Steuerberatung-GmbH für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Da somit im vorliegenden Fall nicht nur die primär zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung gegeben sind, sondern auch weitere für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechende Umstände vorliegen, kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie in der gegenständlichen Leistungsbeziehung ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erblickt.

3.1.2. Zu den von der XY-Steuerberatung-GmbH an Herrn Mag. A ausbezahlten Honoraren:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

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 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 Teilstich 2 EStG 1988 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 Rechtsprechung entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. seitdem in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; 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 Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl. etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

Herr Mag. A war in den Streitjahren zu 100% und somit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 am Stammkapital der XY-Steuerberatung-GmbH beteiligt.

Die Eingliederung des Herrn Mag. A in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH ergibt sich bereits aus den von diesem über den gesamten Streitzeitraum hindurch kontinuierlich wahrgenommenen Aufgaben der Geschäftsführung. Daran ändert auch nichts, dass er sich hierbei tauglicher Gehilfen bediente (in diesem Sinne auch VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048). Dass der Alleingesellschafter einer GmbH, der zugleich deren einziger Geschäftsführer ist und überdies in erheblichem Ausmaß in deren operativem Bereich tätig wird, nicht alle organisatorischen Aufgaben alleine bewerkstelligen kann, sondern diese weitgehend an einen oder mehrere Dienstnehmer der GmbH delegiert, die wie im vorliegenden Fall auch mit entsprechender Entscheidungskompetenz ausgestattet sind, ist eine im Wirtschaftsleben durchaus übliche Gestaltungsweise.

Ungeachtet dessen ergibt sich die Eingliederung des Herrn Mag. A in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH (auch) aus den von diesem der XY-Steuerberatung-GmbH für deren operativen Bereich (Betreuung von Klienten in steuerlichen Angelegenheiten) laufend erbrachten und im Monatsrhythmus abgerechneten Steuerberatungsleistungen. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, klar zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit

eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen (ebenso VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181).

Das Beschwerdevorbringen, Herr Mag. A habe der XY-Steuerberatung-GmbH die Steuerberatungsleistungen als "selbständiger Einzelunternehmer" ausschließlich auf werkvertraglicher Basis ohne jede Einbindung in deren operativen Bereich erbracht, steht in völligem Widerspruch zu den (den Streitzeitraum betreffenden) Angaben auf der Homepage der XY-Steuerberatung-GmbH. Dort wurde Herr Mag. A als deren Geschäftsführer mit dem Tätigkeitsschwerpunkt "maßgeschneiderte Lösungen für Klienten entwickeln" und unter Hinweis auf eine auf die XY-Steuerberatung-GmbH lautende E-Mail-Adresse sowie eine entsprechende Festnetz-Telefon-Durchwahl präsentiert. Darin kommt unzweifelhaft zum Ausdruck, dass Herr Mag. A in den operativen Bereich der XY-Steuerberatung-GmbH eingebunden war.

Das in der Beschwerde vorgetragene Argument, Herr Mag. A habe der XY-Steuerberatung-GmbH die Steuerberatungsleistungen als "selbständiger Einzelunternehmer" erbracht, überzeugt aber auch insofern nicht, als der Verwaltungsgerichtshof etwa auch Honorare für Ziviltechnikerleistungen eines Ziviltechnikers mit "selbständiger betrieblicher Organisation" für den operativen Bereich (Realisierung von Bauprojekten) jener GmbH, deren Geschäftsführer dieser Ziviltechniker ist und an deren Stammkapital er zu 75% beteiligt ist, unter den Einkünftenbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 subsumiert hat (vgl. VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048).

Der Hinweis in der Beschwerde, Herr Mag. A habe neben seiner Tätigkeit für die XY-Steuerberatung-GmbH Entgelte in größerem Umfang auch von weiteren Auftraggebern bezogen, vermag der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, hat der Verwaltungsgerichtshof doch wiederholt klargestellt, dass es der Eingliederung nicht entgegensteht, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß auch einem anderen Unternehmen widmet oder auch Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt (vgl. etwa VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181).

Da somit das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung des Herrn Mag. A in den geschäftlichen Organismus der XY-Steuerberatung-GmbH unzweifelhaft gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (vgl. etwa VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019).

Im übrigen ist nicht zu erkennen, dass Herr Mag. A ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatte. Entgegen dem Beschwerdevorbringen begründet die

Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit kein (einnahmenseitiges) Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Dem Beschwerdehinweis auf die fehlende Weisungsgebundenheit des Herrn Mag. A kommt schon deswegen keine Relevanz im Hinblick auf den Einkünftebestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu, weil - wie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits oben zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ausgesprochen hat - das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verwendeten Ausdruck "sonst" beseitigt wird, sodass dieses Merkmal keine Voraussetzung für die Verwirklichung des Einkünftebestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist. Folglich schließt die in der Beschwerde ins Treffen geführte, fehlende Weisungsgebundenheit des Herrn Mag. A die Anwendbarkeit des Einkünftebestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere seinem im verstärkten Senat gewonnenen Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und der daran anknüpfenden Judikaturlinie abgewichen, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 3. Februar 2020

