

BES IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, die Richterin***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die Parallel GmbH, ebenfalls Adresse Parallel GmbH, über die Beschwerde vom 8. August 2011 gegen die Bescheide des FA Waldviertel vom 16. Juni 2011 betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) Steuernummer ***BF1StNr1*** in der Sitzung des Senates am 28. Juni 2021 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide über den Dienstgeberbeitrag (DB) werden abgeändert wie folgt:

1. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2005 in Höhe von 2.347,81 €
2. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von 1.803,75 €
3. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 1.928,7 €
4. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 1.935,95 €
5. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von Null €.

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. Verfahren vor der belangten Behörde:

Im Zuge einer Sozialversicherung-, Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung der Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) sowie deren steuerlicher Vertretung an derselben Adresse Parallel GmbH (, mittlerweile Parallel GmbH, in der Folge als ***Bf*** bezeichnet, erneut an derselben Adresse wie die Bf) wurde am 17.12.2010 eine Niederschrift über die verfahrensgegenständliche Schlussbesprechung betreffend die Bf aufgenommen, derzufolge eine pauschale Nachrechnung für Mitarbeiterleistungen des Mag. A gem. § 41 FLAG sowie für private KFZ-Nutzung vorgenommen wurde.

Die diesbezüglichen Feststellungen wurden mit dem Unternehmer bzw. dessen steuerlicher Vertretung besprochen. Bezüglich einer Mitarbeiterin, Fr. Mitarbeiterin der Bf, wurde festgestellt, dass kein konkretes Werk genannt werden hätte können, sondern jährlich gleich hoch lautende Honorarnoten gelegt wurden (mit Ausnahme der Erhöhung 2007), desweiteren kein Unternehmerrisiko erkennbar und nicht zum Tragen gekommen wäre. Es erfolgte die Anmeldung in Höhe der Honorarnoten für 2005 und 2006 in Höhe von 1.140 € und ab 2007 in Höhe von 1.210 €.

In der Folge fand ein Besprechungstermin am 25.2.2011 mit der Bf statt.

In der Folge übermittelte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung [...] ein **Schreiben am 17.3.2011 an die belangte Behörde.**

Darin wurden offene Fragen im Wesentlichen folgendermaßen beantwortete:

Punkt 1:

Betreffend der Leistungshonorare von Mag. A wurde in Bezug auf die Überschneidungsmerkmale von Dienstvertrag und Werkvertrag präzisiert, dass die Honorare auf Grund einer WT-Befugnis und WT-Kanzlei in ABC geleistet wurden. Das Entlohnem wäre erfolgsabhängig gewesen, geschuldet wäre ein entsprechendes Werk, das Risiko der Nützlichkeit hätte Mag. A getragen, da er für diese Leistung die volle Haftung gemäß Wirtschaftstreuhandberufsordnung sowie Haftpflichtversicherung tragen müsse. Er hätte die Arbeit selbst zu erbringen gehabt, hätte aber mit Werkvertrag auch andere Personen gemäß der WT-Befugnis beauftragen können, dies zu erledigen, was mehrmals der Fall gewesen wäre

mit Wirtschaftstreuhandern, genannt wurde ein Mag. aus Wien. Er hätte die Arbeitszeit selbst einzuteilen gehabt, der Arbeitsort wäre größtenteils im Außendienstbereich gelegen. Sehr oft

wäre die Arbeitsstätte zwischen Arbeitsbeginn 19 h bis 23 h in ABC, er hätte kein arbeitsbezogenes Verhalten im Sinn von Beschränkungen, keine Weisungen der Organe der [...], wie insbesondere nicht von der Geschäftsführerin. Er hätte mit dem eigenen PC in ABC und eigenen Betriebsmitteln gearbeitet, keine Sozialleistungen bezogen. Auch wäre die Vertragsdauer klar definiert, es wäre ein Zielschuldverhältnis gewesen und monatlich jedes Mal die Erbringung des entsprechenden Werkes abgerechnet worden. Er hätte das volle Unternehmerwagnis getragen, eine Eingliederung in die wirtschaftliche Organisation bei der [...] wäre bei den Leistungshonoraren nicht der Fall gewesen, die [...] hätte weder eine Niederlassungszweigstelle oder einen eingetragenen Filialbetrieb in ABC.

Punkt 2:

Betreffend der Geschäftsführerin wurde klargestellt „...“, dass diese auf Grund ihrer 50%igen Beteiligung eine Klarheit im Abstimmungsbereich bei der GmbH, die Geschäftsführerin des Unternehmens ist, die innerhalb ihrer WT-Befugnis die auch in PLZ ABC, ..., angesiedelt ist, die volle Organisations- und Geschäftsführung der [...] war nimmt. Es war daher von uns bereits klargestellt, dass es dabei zur Verrechnung von Lohnnebenkosten zu kommen hat. Wir haben dies bereits bei der Besprechung am 25. Februar 2011 dargelegt.“

Punkt 3:

Hinsichtlich der sonstigen Fremdhonorare der Fr. Mitarbeiterin der Parallel GmbH 2007 bis 2009 wurde vereinbarungsgemäß der Arbeitsbericht 2008 und der entsprechende Vertrag der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH mit der [...] übermittelt.

Klargestellt wurde auch, dass die Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH im WT-Verzeichnis als selbständige Bilanzbuchhalterin aufscheine und daher vollkommen eigenverantwortlich tätig geworden sei. Ihr Firmensitz wäre auch in ABC, sie hätte die Werksleistung im vollen Umfang dahingehend zu erbringen, dass sie dies auf ihrem Arbeitsort dort bewerkstelligte und finalisiere, in einem eigenen Arbeitsraum in ABCD, wo sie aufhältig wäre, genau wie eine andere Mitarbeiterin, die in diesem Raum für die Bf arbeite. Dieser Arbeitsraum wäre auch von der Bf angemietet, der Vermieter sei die [...]. Dies stelle somit klar, dass sie nicht in die Organisation des Unternehmens eingegliedert sei, da sie selbst nicht einmal in einem Arbeitsraum mit Bestandsrecht der [...] sitze.

Im Übrigen wurde auf die beigelegte Unterlage „***1***“ vom März 2010 sowie das UFS Journal und den im Heft 3 des 4. Jahrgangs März 2011 abgedruckten Artikel einer RichterIn (damals noch UFS Mitglied) betreffend Abgrenzung Dienst- und Werkvertrag bei Hilfstätigkeiten verwiesen etc.

Punkt 4:

Betreffend der Besprechungspunkte der Bf, wurde auf die Honorarnoten 2005 bis 2009, dass es sich dabei um dieselben Argumente wie bei der [...] bei der Einzelkanzlei des Mag. A handle und eine umfassende Projektabrechnung der Wirtschaftsberatung in einer Liegenschaftsangelegenheit handelte, die sich über Jahre gezogen hätte. Die Bf hätte selbst kein Personal, sodass teilweise über Zukäufe von Leistungen von Ziviltechnikern, Rechtsanwälten, Notaren, Bausachverständigen die Leistungen von Mag. A die Möglichkeiten erbracht hätten, dass dieses Projekt verwirklicht worden sei. Federführend bei diesem Projekt wäre die Bf. Eine diesbezügliche Betriebsprüfung hätte diese Angelegenheit eingehend überprüft und die entsprechenden Honorare des Mag. A 2005 bis 2009 festgestellt. Die Bf hätte neben der Geschäftsführung von Mag. A eine weitere Geschäftsführerin, Fr. C, die als Organgeschäftsführerin für den Auslandsbereich der Bf zuständig sei und für einen weiteren Geschäftsbereich ein Gesellschafter. Daneben habe die Geschäftsführung des Mag. A eine reine Koordinationsaufgabe, die er als Organgeschäftsführer kostenlos verrichte, da er den Nutzen aus Aufträgen erhalte und weiters nutzenstiftend sei, dass viele Nachfolgeaufträge bei der [...] landen würden und dort positiv mit Gewinn abgewickelt würden. Die Bf sehe daher keinerlei Berechtigung, dass dies kein Werkvertrag wäre und lohnnebenkostenpflichtig gestellt würde.

Punkt 5:

Hinsichtlich der Fr. Mitarbeiterin der Bf und ihren Bezug in den Jahren 2005 bis 2009 wurde eine Tätigkeitsbeschreibung dahingehend gegeben, dass sie mit 40 Wochenstunden bei der [...] beschäftigt sei. Ihre Arbeiten bei der Bf seien selbständige Recherchearbeiten für einen optimalen Auftritt der Bf nach außen, Internetrecherchen, Überarbeitung und Tippgebung für Internet und Homepage.

Als ehemalige langjährige Assistentin im EU-Parlament wäre sie beauftragt, selbständige Recherchen und Kontaktaufnahmen mit Mitarbeitern und Abgeordneten zu führen, um bei Förderfragen optimale Ergebnisse zu erzielen.

Die meisten ihrer Arbeiten würden von ihr in den Abendstunden von ihrem Wohnsitz erledigt, sie hätte dort ihren eigenen PC als selbständige Buchhalterin und eine umfassende Datei an Kontaktpersonen, die sie teilweise befrage.

Die jeweiligen Beträge seien angemessen mit max. 1.210 €, sie sei auch Gesellschafterin der Bf und habe bei einem optimalen und umfassenden Geschäftsgang auch die Chance als GmbH-Gesellschafterin an Ausschüttungen und damit Einkommen aus Kapitalvermögen teilzunehmen und entsprechende Beträge zu lukrieren.

Punkt 6:

Betreffend die andere Mitarbeiterin, die im selben Raum wie die Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH sitze, wurde noch angemerkt, dass diese freie Dienstnehmerin 2007 und 2008 und danach selbständig gewesen wäre, eine Gewerbeberechtigung im Bereich Buchhaltung erworben hätte und konkret für das Rechnungswesen der Bf arbeite.

Die Auslagerung dieser Leistung wäre vonnöten gewesen, da innerhalb der [...] die Personalkapazität zu knapp gewesen wäre. Die Arbeiten würden von ihr zu Hause von ihrem PC erledigt, Ausdruck und Kurzbesprechung im Büro der Bf.

Am 15.6.2011 wurde Fr. Mitarbeiterin der Bf als Handlungsbevollmächtigte der Bf von der Finanzverwaltung befragt. Sie gab im Wesentlichen Folgendes zu Protokoll:

Ihre Tätigkeit sei am Abend oder am Wochenende zu Hause im Büro der Fr. Mitarbeiterin der Bf erbracht worden.

Ihre Werkleistung bestünde darin, Kontakte für Fördermöglichkeiten (telefonisch oder per mail) auszuloten und die Erstellung von Kommentaren – im Sinne einer Zusammenfassung von Recherchen im Internet, welche Fördermöglichkeiten bestünden und Internetrecherchen ebenfalls im Zusammenhang mit allfälligen EU-Fördermöglichkeiten, beginnend beim Land NÖ bis zu EU.

Weiters gab Fr. Mitarbeiterin der Bf zu Protokoll, dass der Ablauf bei Internetrecherchen so erfolge, dass sie den Werkauftrag vom Geschäftsführer der Bf, Mag. A, erhalte zB ob Fördermöglichkeiten zur Verbesserung der Erreichbarkeit iHv 77 Mio € für die mitteleuropäischen Staaten nur für Flugplätze oder für Flugambulanzen gelten würden. Die Fr. Mitarbeiterin der Bf würde dann im Internet recherchieren, Ausdrücke erstellen und Zusammenfassungen der Möglichkeiten schreiben.

Neben Schreibarbeiten würde sie aber auch die Werkleistung der Homewagewartung machen, indem sie Fotos etc. aktualisiere, wobei sie die Beiträge von den Geschäftsführern erhalte und die technische Umsetzung mache, sodass der Internetauftritt „passe“.

Betreffend des Entgelts sei eine Anhebung im Jahr 2007 auf ca 400 € jeweils für Internetrecherchen, Homewagewartung und Schreibarbeiten erfolgt.

Die jährlich gleich hohen Beträge seien darauf zurückzuführen, dass sie immer in etwa gleich hohe Aufträge erhalten habe, weil sie darüber hinaus gehenden Aufträge auf Grund ihrer anderweitigen Verpflichtungen wie Vollbeschäftigung und selbständige Buchhalterin nicht annehmen hätte können.

Die Vertretung der Fr. Mitarbeiterin der Bf sei Mag. A.

Betreffend der Vertragsdauer sei kein Ende vereinbart worden, der Vertrag sei mündlich abgeschlossen worden.

Ein unternehmerisches Wagnis liege insofern vor, als bei schlechter Recherche kein Werklohn ausbezahlt würde, was aber noch nie der Fall gewesen sei. Das Werkhonorar würde am Ende des Jahres auf Grund der Aufträge ermittelt, und gemeinsam vereinbart.

Im Zuge des **Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.6.2011** wurden die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellten Nachrechnungen festgehalten.

Am selben Tag ergingen die dementsprechenden **Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag in folgender Abgabenhöhe (Nachforderungen)**:

1. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2005 in Höhe von 2.399,11 €
2. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von 1.855,05 €
3. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 1.983,15 €
4. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 1.990,40 €
5. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 54,45 €

Auf Grund dessen richtete die Bf am 20.6.2011 ein Schreiben an die belangte Behörde, mit dem Recherchearbeiten der Fr. Mitarbeiterin der Bf übermittelt wurden, und der Antrag gestellt wurde, Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH als Zeugin zu vernehmen.

Am **8.8.2011 erhob die Bf Berufung, die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist**, gegen die genannten Bescheide.

Begründet wurde diese im Wesentlichen mit grober Rechtswidrigkeit der Bescheide und unrichtiger Würdigung der tatsächlichen betrieblichen Umstände:

Zum einen wurde eine Verletzung des § 93 Abs. 3 lit. a BAO festgestellt, da die gegenständlichen Bescheide keine materielle Begründung aufwiesen, sondern als Begründung lediglich auf den GPLA Bericht verwiesen worden sei.

Zum anderen würde Fr. Mitarbeiterin der Bf als Werkvertragsnehmerin einen bestimmten Erfolg oder ein Werk wie zB die Verfertigung und Finalisierung von Texten für eine laufende „Bf-Homepage“ schulden, die Entlohnung wäre nach Erfolg vereinbart, das Risiko der Nützlichkeit trage sie als Werksunternehmerin und sie hafte auch für einen bestimmten Erfolg, dies insbesondere bei umfassenden Recherchearbeiten für Unternehmensförderungen der Europäischen Union oder nationaler Unternehmensförderungen. Auch brauche sie die Arbeit nicht selbst zu erbringen, sondern könne auch Fremde mit dieser Arbeit betrauen. Arbeitsort- und Zeit sei auch ihr selbst überlassen und zu bestimmen. Sie hätte auch keine Weisungen des

Werkvertragsgebers zu befolgen, maximal ein Verlangen des Auftraggebers, dass das Werk binnen einer gewissen Frist zu erledigen sei.

Fr. Mitarbeiterin der Bf hätte dieses Werk von ihrem Arbeitsplatz aus zu erbringen, der sich nicht in den Räumen der Bf befinde. Sie würde nur ihre eigenen Betriebsmittel und ihren eigenen PC verwenden. Sozialleistungen würde sie keine erhalten. Mit Beendigung des Werkes würde auch ihr Vertragsverhältnis enden, sie müsse das volle Unternehmerwagnis tragen. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf existiere nicht.

Auf der Homepage der Bf sei sie als Handlungsbevollmächtigte geführt, die Handlungsvollmacht habe den Grund, wenn eine werkvertragliche Leistung abgerufen würde, müsse sie sich bei gewissen Stellen melden und dazu benötige sie eine Bevollmächtigung.

Betreffend des Geschäftsführers der Bf, Mag. A, wurde insofern Stellung genommen, als die Bf eine umfassende Projektabrechnung gehabt hätte, die sich über Jahre gezogen hätte - 2005 bis 2009. Die Bf selbst hätte kein Personal, sodass teilweise über Zukäufe von Leistungen von Ziviltechnikern, Rechtsanwälten, Notaren, Bausachverständigen und Leistungen des Mag. A, die Möglichkeiten erbracht worden wären, dass das Projekt verwirklicht worden sei.

Federführend dabei wäre die Bf mit denselben größtenteils wortgleichen Hinweisen wie im Schreiben vom 17.3.2010, Punkt 4, wie schon oben dargestellt. Betont wird in diesem Zusammenhang die reine Koordinationsaufgabe, die er als Organgeschäftsführer kostenlos verrichten würde.

Am **29.6.2012 erging die Berufungsvorentscheidung** (nunmehr als Beschwerde vorentscheidung zu behandeln) der belangten Behörde und beinhaltete im Wesentlichen die folgenden Argumente:

Stellung genommen wurde insbesondere zu den Feststellungen betreffend Fr. Mitarbeiterin der Bf und Mag. A und der fehlenden Begründung der bekämpften Bescheide.

Betreffend Fr. Mitarbeiterin der Bf sieht die belangte Behörde in ihrer Tätigkeit für die Bf keine Werksleistung, sondern ein Dienstverhältnis. Begründet wird dies insbesondere damit, dass ein Werkvertrag gem. § 1151 ABGB darin bestehe, dass jemand die Herstellung eines Werks gegen Entgelt übernehme, wobei das Vorliegen eines im Vorhinein vereinbarten im Einzelnen festgelegten Werkes wesentlich sei. Im Gegensatz dazu werde bei umschriebenen Dienstleistungen, die auszuführenden Tätigkeit vom Arbeitgeber laufend oder fallweise konkretisiert.

Beim Werkvertrag liege ein erfolgsorientiertes Zielschuldverhältnis vor, der Werkvertrag sei daher mit Erreichen des Zieles, der Fertigstellung des Werkes oder der Erbringung der Leistung automatisch beendet. Beim Werkvertrag komme es auf die das Ergebnis der Arbeitsleistung an, das Werk müsse somit eine geschlossene Einheit darstellen, was bereits im Vertrag – also im

Vorhinein – individualisiert und konkretisiert würde. Der Werkvertrag begründe daher ein Zielschuldverhältnis, die Verpflichtung bestehe darin, dass die genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung würde dann das Verhältnis nach VwGH 25.4.2007, 2005/08/0162 enden.

Zitiert wurde auch der Oberste Gerichtshof (OGH 26.03.1997, 9ObA 54/97z.59) sowie der Verwaltungsgerichtshof (VwGH vom 30.05.2001, 98(08/0388) wonach die zu erbringende Dienstleistung schon im Vertrag zu konkretisieren bzw. individualisieren sei.

Die belangte Behörde ist der Ansicht, dass dadurch dass kein schriftlicher Vertrag existiere, aus dem der genaue Umfang der Tätigkeit ersichtlich sei, und die notwendigen Arbeitsaufträge jeweils anlassbezogen erteilt worden wären, sowie die Auszahlung mittels annähernd gleich bleibenden Jahreshonorars erfolgt sei, kein Hinweis auf eine genaue Leistung bzw. ein konkretes Werk ableitbar sei, sondern vielmehr die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt worden sei und daher ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege.

Betreffend den Geschäftsführer Mag. A begründete die belangte Behörde ihre Bescheide dahingehend, dass er Honorarnoten in Höhe von 40.000 € für seine geleisteten Geschäftsführungs- und Beratungsarbeiten an die Bf gestellt hätte, desweiteren wäre der betriebliche BMW auch privat genutzt worden. Diese Einnahmen wären nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB einbezogen worden.

In der Berufung wäre dazu ausgeführt worden, dass es sich dabei um eine umfassende Projektabrechnung gehandelt habe. Gem. § 41 FLAG hätten den DB alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen würden.

Dienstnehmer seien Personen, die in einem Dienstverhältnis gem § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden, freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Beitrag des Dienstgebers sei von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden seien, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen würden oder nicht.

Arbeitslöhne seien Bezüge gemäß § 25 Abs.1 Z1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 des EStG 1988 und an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG. Zu den Einkünften gem. § 22 Abs.2 EStG 1988 würden ua Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art zählen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Eine Person sei dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % betrage.

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

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

Diese sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die dauerhafte und kontinuierliche Erfüllung der Geschäftsführung spreche – unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit – für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft (VwGH 02.07.2002, 2001/14/0055; VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140). Schon im Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219 hätte der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass ein Gesellschafter, der nicht nur Aufgaben der handelsrechtlichen Geschäftsführung wahrnimmt, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH die zB fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen würden, von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ausgegangen werden könne.

Da der Mag. A als Gesellschafter Geschäftsführer unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren sei, seien alle von ihm vereinnahmten Vergütungen als solche anzusehen.

Da Mag. A im gesamten Prüfzeitraum Geschäftsführer der Bf war, seien die ausbezahlten Beträge für diverse Leistungen dem DB zu unterziehen.

Betreffend der fehlenden materiellen Begründung wurde darauf hingewiesen, dass diese zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstelle, aber der Annahme der Bescheidqualität nicht entgegenstehe, weil sie nur informative und nicht normative Bedeutung hätte und darüber hinaus ein Begründungsmangel im Rechtsmittelverfahren saniert werden könne, was durch die angeführten Begründungen in der Beschwerdeentscheidung erfolgt sei.

Am **27.7.2012 stellte die Bf Vorlageantrag** auf Entscheidung durch die II. Instanz des Unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Bundesfinanzgericht) betreffend den DB.

Der Vorlageantrag umfasste – nicht wie die Berufung ursprünglich auch die Bescheide über den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, die dadurch in Rechtskraft erwachsen und nicht mehr verfahrensgegenständlich sind – sondern richtete sich erstmalig auch gegen Bescheide betreffend Festsetzung der Säumniszuschläge 2005 bis 2009, die jedoch dem Bundesfinanzgericht nicht vorliegen und ebenfalls nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind.

Begründet wurde der Vorlageantrag im Wesentlichen damit, dass die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung die Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der Bf – aus Sicht der Bf unrichtigerweise – als Schulden der Arbeitskraft und damit Dienstverhältnis qualifiziert und nicht als Werkvertrag.

Die Projekte wurden im Wesentlichen in Form konkreter Internetrecherchen für Fördermöglichkeiten innerhalb der EU genannt sowie das konkrete immer wieder kehrende Projekt der Homepagegestaltung der Bf.

Es sei daher unrichtig, dass ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege.

Hinsichtlich der Feststellungen des Geschäftsführers Mag. A sei klargelegt worden, dass er einer von zwei Geschäftsführern sei und eine reine Koordinationsaufgabe als Organgeschäftsführer kostenlos verrichte.

Alle übrigen Aufträge der Bf erledige er im Rahmen einer fixen Honorarvereinbarung mit einzelnen Projekten. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf das Vorbringen in der Berufung.

Die Bf räumt ein, dass der Verfahrensmangel der fehlenden Begründung der Bescheide, der von der Bf in der Berufung moniert wurde, durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung saniert wurde und sohin nicht mehr besteht.

Neben Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde ein Erörterungstermin angeregt.

2. Verfahren vor dem UFS:

Der gegenständliche Akt wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 16.8.2012 vorgelegt.

Der Vorlagebericht gibt als Streitpunkt lediglich die Anerkennung des Werkvertrages der Fr. Mitarbeiterin der Bf und die Entrichtung des DB für Honorare eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers an.

Die belangte Behörde gab zum Vorlageantrag keine inhaltliche Stellungnahme oder einen Bericht mehr ab.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

In der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichtes ist der Akt seit März 2018 anhängig.

Im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde die Bf in Person des Mag. A am 10. Februar 2021 nach Rückruf vom Bundesfinanzgericht zum einen über die Rahmenbedingungen der mündlichen Verhandlung in Hinblick auf die weltweite Corona Pandemie und den Aufruf der Bundesregierung, Zusammenkünfte von Personen in geschlossenen Räumen möglichst zu reduzieren bzw. tunlichst zu vermeiden nur und falls unbedingt nötig nur unter sehr eingeschränkten Vorgaben zu gestatten informiert, sowie über die dadurch bedingten räumlichen Engpässe der Verhandlungsräume für Senatsverhandlungen und die lange Vorlaufzeit in der Planung im Bundesfinanzgericht.

Desweiteren wurde die Bf darüber informiert, dass mündliche Verhandlungen nach dem VwGH grundsätzlich zur Ermittlung eines unklaren Sachverhaltes und nicht für die Erörterung von Rechtsfragen vorgesehen sind und diese Voraussetzungen gerade im gegenständlichen Fall nicht gegeben sind, weil der Sachverhalt feststünde. Eine mündliche Verhandlung wäre daher im gegenständlichen Fall besonders wenig sinnvoll, zumal die Entscheidungsfindung betreffend der Bezüge des Mag. A in Hinblick auf die klare VwGH Judikatur durch eine allfällige mündliche Verhandlung überhaupt nicht verändert werden könnte und betreffend Fr. Mitarbeiterin der Bf das Bundesfinanzgericht ohnehin eine Stattgabe auf Grund der Unterschiede zu den Tätigkeiten der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH im Parallelverfahren der [...] RV/7102491/2012 erwog.

Mag. A wollte Rücksprache halten und kündigte einen Rückruf an, der am 12.2.2021 erfolgte. Dabei sprach er mündliche Verhandlungen beim Landesgericht ABCD und eine unterschiedliche Beurteilung der Geschäftsführerin Fr. C hinsichtlich einer DB-Pflicht an bzw. verwies statt der mündlichen Verhandlung auf die Abhaltung des angeregten Erörterungstermins.

Die zuständige Richterin entgegnete, dass ein Erörterungstermin gleichermaßen in geschlossenen Räumen stattfinden müsse und daher ebenso auf Grund der Gesundheitsgefährdung tunlichst zu vermeiden wäre, dass eine Vergleichbarkeit mit anderen Gerichten schon auf Grund der räumlichen Situation nicht gegeben wäre und ein Vorbringen der Bf hinsichtlich Fr. C nicht aus dem Akt hervorging.

Mag. A wollte daraufhin erneut Rücksprache halten und in der folgenden Woche des 15. Februar 2021 das Bundesfinanzgericht noch einmal telefonisch kontaktieren, um bekanntzugeben, ob die mündliche Verhandlung zurückgezogen werde bzw. allenfalls weiteres Vorbringen zu erstatten. Dieser Anruf ist fast vier Monate bis Ende Mai nicht erfolgt, genauso wenig wie eine sonstige Kontaktaufnahme mit dem Bundesfinanzgericht oder zumindest eine Verständigung, dass die Bf noch mehr Zeit benötige.

In dieser Zeit war Hr. Mag. A am 4.5.2021 im Bundesfinanzgericht in der mündlichen Verhandlung des Parallelverfahrens der [...] RV/7102491/2012 anwesend, die nach dementsprechend langer Vorlaufzeit der Planung auch die Vernehmung der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH als Zeugin beinhaltete, da der Sachverhalt diesbezüglich noch zu klären war.

Deren Aussagen sind zwar nicht inhaltlich, aber als Vergleich und zur Abgrenzung von der Tätigkeit und den Arbeitsmodalitäten der Fr. Mitarbeiterin der Bf, auch für das gegenständliche Verfahren von Interesse, wie noch im Rahmen der Beweiswürdigung auszuführen sein wird.

Die Aussagen der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH hatten im Parallelverfahren jedenfalls eine Abweisung der Berufung der [...] in Bezug auf ihre Person zur Folge.

Der zweite Berufungspunkt war – genau wie im gegenständlichen Fall die DB-Pflicht der dortigen Gesellschafter-Geschäftsführer Bezüge des Mag. A, der auch bei der [...] mehr als 25 % beteiligt war. Auch in diesem Punkt wurde die Berufung abgewiesen – auf Grund der eindeutigen Judikatur des VwGH, die auch im gegenständlichen Fall gleichermaßen von Bedeutung ist.

Da auch nach Abweisung des Parallelverfahrens der angekündigte Anruf der Bf nicht erfolgte, übermittelte das Bundesfinanzgericht der Bf schließlich am 26.5.2021, um der Bf im Zuge des Parteiengehörs und sinngemäß stellvertretend für den angeregten Erörterungstermin die Möglichkeit für eine ausführliche Stellungnahme zu geben, folgenden Beschluss in Form eines Vorhalts und ersuchte um Kenntnisnahme bzw. Stellungnahme binnen drei Wochen ab Zustellung:

„...“

Da das gegenständliche Beschwerdeverfahren, das in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung seit 1. März 2018 anhängig ist, seit Februar 2021 einer Erledigung zugeführt werden soll, wird die beschwerdeführende Partei (in der Folge als Bf bezeichnet) binnen obiger Frist um Kenntnisnahme aller folgenden Punkte und Stellungnahme zu Punkt 4 ersucht:

1. In der Berufung vom 8.8.2011, die – auf Grund des Zuständigkeitsübergangs auf das Bundesfinanzgericht gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, demzufolge die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen sind – als Beschwerde zu behandeln ist, wurden die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 bis 2009 hinsichtlich der Nachforderungen der belangten Behörde für Mag. A und Fr. Mitarbeiterin der Bf bekämpft.

2. Betreffend der Vergütungen für die Geschäftsführungs-/Beratungstätigkeit des Mag. A ist die langjährige Tätigkeit als Geschäftsführer durch die mehr als 25 % ige Beteiligung gem. § 41 FLAG zu den Einkünften iSd § 22 Abs. 2 EStG 1988 zu zählen, wenn „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen. In diesem Zusammenhang kommt es nach VwGH primär auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus an, wie die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung richtig ausführt. Nach VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055; 26.11.2003, 2001/13/0219; 22.12.2004, 2002/15/0140 spricht für eine Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft die dauerhafte und kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführungstätigkeit. Da die Geschäftsführertätigkeit im gegenständlichen Fall durchgehend seit dem Jahr 1999 erfolgt ist, ist nach einschlägiger Judikatur durch das Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zweifelsfrei gegeben. Im Vorlageantrag gibt die Bf an, dass die Geschäftsführungstätigkeit des Mag. A nur zur Hälfte und auch nur als reine Koordinationsaufgabe und kostenlos verrichtet worden sei. Diesbezüglich ist dasselbe Erkenntnis des VwGH zu nennen, in dem er das Überwiegen der Tätigkeit des Geschäftsführers im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung als bedeutungslos beurteilt hat. Desweiteren hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 04.06.2020, Ra 2020/15/0002 klargestellt, dass die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstellt. Vergütungen von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 aufweisende Beschäftigung, sind stets den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 2 EStG 1988 zuzurechnen. Es kommt dabei nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH 28.11.2002, 98/13/0041) an und es ist auch nicht auf die Art der Tätigkeit abzustellen. Das bedeutet, dass unter diese Bestimmung nicht nur die Geschäftsführer-Tätigkeit fällt, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten. Im Sinn der einschlägigen höchstgerichtlichen Judikatur fallen sogar Vergütungen eines mehr als 25% beteiligten Gesellschafters, der als Kraftfahrer beschäftigt ist (VwGH vom 30.04.2003, 2001/13/0320) oder Vergütungen eines an einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH mehr als 25% beteiligten Gesellschafters mit der Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, wenn er im operativen Bereich dieser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH eine einem Wirtschaftsprüfer entsprechende Tätigkeit ausübt und dabei dienstnehmerähnlich tätig wird (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219) unter die in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 2 EStG 1988 normierten Vergütungen „jeder Art“. Auch wenn ihnen keinerlei Bindungswirkung dem Bundesfinanzgericht gegenüber zukommen, wird angemerkt, dass die Richtlinien zur Einkommensteuer in Rz 5267 ebenfalls in diesem Sinn argumentieren unter Bezugnahme auf die Judikatur des VwGH. Auch die Fachliteratur zB Lennis, Jakom zu § 22 Z 2 EStG 1988, Rz 106 zitiert die einschlägige VwGH Judikatur, derzufolge es nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Ges ankommt und nicht auf die Art der Tätigkeit abzustellen ist (VwGH 25.6.07, 2002/14/0100 StB-GmbH; 30.4.03, 2001/13/0320 Tätigkeit als Marktfahrer; EStR 5267). Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988 geböte. Auf Grund der dargelegten Argumentation und eindeutigen höchstgerichtlichen Judikatur ist in

diesem Punkt der Beschwerde der Erfolg zu versagen, wie schon telefonisch am 10. Februar 2021 von der zuständigen RichterIn Hrn. Mag. A mitgeteilt wurde.

3. Zum selben Erkenntnis kam das Bundesfinanzgericht auch kürzlich in dem gleichgelagerten Parallelverfahren betreffend der mit der gegenständlichen Bf eng verwobenen Steuerberatung [...] (selbes Firmenlogo, Fr. Mitarbeiterin der Bf ist dort angestellt, Mag. A ist bei beiden wesentlich beteiligter Geschäftsführer etc.) in seinem Erkenntnis nach mündlicher Senatsverhandlung vom 4.5.2021, RV/7102491/2012. Gegenstand dieses Verfahrens und der mündlichen Verhandlung war dieselbe Thematik bei der [...] wie im gegenständlichen Verfahren bei der Bf, da Mag. A auch bei der [...] mit mehr als 25 % wesentlich beteiligter Geschäftsführer ist. Das Erkenntnis des BFG begründet seine Abweisung vom 4.5.2021 ebenfalls damit, dass es für die Belange einer Dienstgeberbeitragspflicht nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht von Belang ist, ob und in welchem Verhältnis neben den Aufgaben der 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 nicht erfolgt, 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 eben nicht abstellen.

4. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 4.5.2021 auch im zweiten Berufungspunkt betreffend der stundenweisen Abrechnung der Leistungen Beratung, Bilanzierung, Lohnverrechnung und Buchhaltung der dortigen mit schriftlichem „Werkvertrag“ – der auch Bestandteil des gegenständlichen Aktes ist – beschäftigten Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH die Berufung abgewiesen, weil darin auch auf Grund des vom Bundesfinanzgericht nicht erkennbaren Unternehmerrisikos, organisatorischer Einbindung durch betriebsinterne Mail-Adresse, Aufzeichnungen, stundenweise Bezahlung etc. keine Werksleistung, sondern vielmehr ein Dauerschuldverhältnis erkannt werden konnte.

Im gegenständlichen Verfahren verfügte die mit mündlichem Werkvertrag beschäftigte Fr. Mitarbeiterin der Bf über eine Handlungsbevollmächtigung, ebenfalls eine Mail-Adresse bei der Bf, allerdings erfolgte die Abrechnung nicht stundenweise, sondern jährlich und für andere Tätigkeiten. Es liegen daher nicht dieselben Rahmenbedingungen wie bei Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH vor. Fr. Mitarbeiterin der Bf, zu deren Tätigkeit sie bei ihrer Befragung zu Protokoll gegeben hat, dass sie Kontakte für Fördermöglichkeiten (telefonisch oder per mail) ausgelotet hätte und Kommentare – Zusammenfassung von Recherchen im Internet – verfasst hätte, welche Fördermöglichkeiten bestünden. Weiters gab sie zu Protokoll, dass sie die Homepagewartung gemacht hätte, indem sie Fotos etc. aktualisiert hätte, wobei sie die Beiträge von den Geschäftsführern erhalte und die technische Umsetzung gemacht hätte. Die Honorarnoten von Fr. Mitarbeiterin der Bf, die pro Jahr pauschal erstellt wurden, lauten auf Tätigkeit als Handlungsbevollmächtigte. Mit dem von Mag. A im Telefonat im Februar 2021 erwähnten VwGH Erkenntnis vom 26.11.2015, 2013/15/0176, wurde ein

Kommunalsteuerbescheid betreffend diese Tätigkeit von Fr. Mitarbeiterin der Bf wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, ohne jedoch eine inhaltliche Aussage zu treffen, ob ihre Tätigkeit als selbständig oder unselbständig zu beurteilen ist. Auf Grund der Unterschiede zur Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH erwägt das Bundesfinanzgericht jedoch eine Stattgabe der Beschwerde betreffend Fr. Mitarbeiterin der Bf. Zur Konkretisierung stellt sich nur mehr die Frage: Wofür wurde Fr. Mitarbeiterin der Bf als Handlungsbevollmächtigte konkret entlohnt bzw. können Werkleistungen der Fr. Mitarbeiterin der Bf genannt werden und kann so das diesbezügliche Vorbringen in der Berufung konkretisiert werden?

5. Mündliche Verhandlungen dienen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Wahrung der Parteienrechte, insbesondere der Mitwirkung der Aufklärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (VwGH 29.06.2016, Zl.2013/15/0245). Da es sich bei den beschwerdegegenständlichen Fragen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes um keine Sachverhalts- sondern reine Rechtsfragen handelt – wie durch die höchstgerichtliche Judikatur dargelegt wurde (siehe ausführlich Punkt 2) – ist die von der Bf im Vorlageantrag beantragte mündliche Verhandlung nicht sinnvoll, da sie keine andere rechtliche Beurteilung zur Folge haben kann. (Sollten jedoch verfahrensgegenständlich relevante Informationen zum Sachverhalt vorliegen und diese dem Bundesfinanzgericht nicht mitgeteilt worden sein, wird darauf hingewiesen, dass die Bf durch ihren bevollmächtigten Parteienvertreter gem § 265 Abs 6 letzter Satz BAO iVm § 8 Abs 1 ZustellG stets die Verpflichtung trifft, das Bundesfinanzgericht unverzüglich von allen tatsächlichen oder rechtlichen Änderungen der Verhältnisse zu verständigen. Dies betrifft insbesondere Änderungen des Firmenwortlautes bzw der Adresse der beschwerdeführenden Partei sowie Änderungen der Vollmachtsverhältnisse. Die Unterlassung dieser Meldepflicht führt zu einer Verfahrensverzögerung und kann neben zustellrechtlichen Konsequenzen gem. § 8 Abs 2 Zustell) auch die Verhängung einer Mutwillensstrafe gem. § 112a BAO nach sich ziehen.)

Abgesehen von inhaltlichen Überlegungen im gegenständlichen Fall wird allgemein darauf hingewiesen, dass mündliche Verhandlungen zu Zeiten einer weltweiten Pandemie in Hinblick auf die gesundheitliche Gefährdung der Teilnehmerinnen und Teilnehmer durch das Covid 19 Virus grundsätzlich nur stattfinden sollten, wenn dies unerlässlich ist und auch dann nur unter Einhaltung diverser Sicherheitsmaßnahmen stattfinden dürfen, die dem Leiter der Amtshandlung obliegen (FFP2 Maske, offene Fenster etc.). Es ist auf Grund der weiteren Pandemieentwicklung und diesr Rechnung tragenden räumlichen Ressourcen im Übrigen ungewiss, wann eine mündliche Verhandlung stattfinden könnte.

Aus den genannten Gründen, umso mehr vor dem Hintergrund, dass erst kürzlich am 4.5.2021 im Parallelverfahren der gleichgelagerte Sachverhalt bei der [...] in Hinblick auf die Beweiswürdigung der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH, aber auch betreffend Geschäftsführervergütungen vom Bundesfinanzgericht verhandelt und auf Grund der

umfangreichen VwGH Judikatur entschieden wurde (siehe Punkt 3), beabsichtigt das Bundesfinanzgericht daher von der Abhaltung einer weiteren mündlichen Verhandlung für den gegenständlichen Fall Abstand zu nehmen. Dies führt nicht zur Aufhebung durch den VwGH, wenn, wie bereits erläutert, auf Grund von Rechtsfragen keine andere rechtliche Beurteilung erfolgen kann, die Verletzung also nicht als „wesentlich“ zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, 97/13/0138; 27.1.2009, 2008/13/0199; 29.7.2010, 2006/15/0215; 20.12.2012, 2009/15/0033).

6. Sollte die Bf der Auffassung sein, dass die Durchführung einer mündlichen Verhandlung im gegenständlichen Fall trotzdem erforderlich sein sollte, so wird sie ersucht, innerhalb der oben genannten Frist die Gründe dafür schriftlich darzulegen oder andernfalls unter Angabe der gegenständlichen Geschäftszahl schriftlich (kein E-Mail, Fax möglich) mitzuteilen, dass der Antrag auf mündliche Verhandlung nicht aufrecht bleibt. Sollte innerhalb der angegebenen Frist keine Stellungnahme seitens der Bf erfolgen, wird ihr Einverständnis vorausgesetzt, keine mündliche Verhandlung abzuhalten. Die Senatszuständigkeit bleibt selbstverständlich jedenfalls aufrecht.

7. Über die Punkte 1, 2 und 5 sowie darüber, dass ein Erörterungstermin in Zeiten der Corona Pandemie auf Grund der Zusammenkunft von Personen in geschlossenen Räumen gleichermaßen wie mündliche Verhandlungen aus den genannten Gründen nicht stattfinden sollte, wurde Hr. Mag. A bereits im Telefonat am 10./12. 2.2021 informiert, insbesondere da es sich im gegenständlichen Fall nicht um Sachverhaltsfragen handelt. Betreffend den allfälligen Rückzug des Antrags auf mündliche Verhandlung und einem möglichen weiteren Vorbringen zu Punkt 2 kündigte Mag. A in Bezug auf die andersartige Besteuerung der anderen Geschäftsführerin der Bf, Fr. C, einen Anruf für die 6. Kalenderwoche 2021 bei der zuständigen Richterin an, der bis dato – 21. Kalenderwoche – nicht erfolgt ist. Es wurde dem Bundesfinanzgericht von der Bf zum gegenständlichen Fall auch schriftlich bis zum heutigen Datum nichts vorgelegt. Betreffend ein allfälliges weiteres Vorbringen in Bezug auf andere Personen im gegenständlichen Verfahren wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine – allenfalls auch unrichtige – nicht erfolgte Steuerfestsetzung einer anderen Geschäftsführerin der Bf selbstverständlich kein Argument dafür ist, dass auch bei Mag. A eine bestehende Dienstgeberbeitragspflicht nicht zu entrichten ist und sogar zu einer Verböserung im gegenständlichen Verfahren führen könnte. In der Bundesabgabenordnung gilt kein Verbot der *reformatio in peius*.

8. Im Zuge des Parteiengehört hat die Bf binnen der genannten Frist die Möglichkeit, zu diesem Vorhalt Stellung zu nehmen. Sollte innerhalb der angegebenen Frist keine Stellungnahme erfolgen, wird der Senat auf Grund der Aktenlage entscheiden. ...“

Daraufhin antwortete die Bf mit Antwortschreiben vom 18.6.2021, einlangend beim Bundesfinanzgericht mit 22.6.2021, Folgendes:

„...“

*Unsere Kanzlei vertritt die ***Bf1*** und dürfen die tieferstehende Beantwortung der 7 Punkte des Beschlusses vom 26. Mai 2021 übermitteln: a) Im Punkt 4. des uns zugegangenen Beschlusses geben Sie bekannt, dass aufgrund der Unterschiede zur Tätigkeit von Fr. Mitarbeiterin der Parallel GmbH im Erkenntnis vom 4. Mai 2021 in der Sache nunmehr [...] und Stiefner Steuerberatung GmbH sie als Bundesfinanzgericht eine Stattgabe der Beschwerde betreffend Fr. Mitarbeiterin der Bf in Erwägung ziehen.*

*Fr. Mitarbeiterin der Bf hatte eine Handlungsvollmacht, deren Grund bereits in der Berufung vom 8. August 2011 dargelegt worden ist. Es existiert ein Hinweis im Vorlageantrag, dass Fr. Mitarbeiterin der Bf Internetrecherchen für Fördermöglichkeiten innerhalb der Europäischen Union als Projektarbeit übernahm, sowie Arbeiten für die Homepage-Gestaltung der ***Bf1*** Dazu ist auszuführen, dass Fr. Mitarbeiterin der Bf ab 1993 bis Mitte 1998 parlamentarische Mitarbeiterin des damaligen Abg.z.nR Mag. A gewesen ist. Er war in diesem Zeitraum Finanzsprecher einer österreichischen Parlamentsfraktion, und im Jahr 1995-1996 Mitglied des europäischen Parlamentes. In dieser Funktion war er Mitglied des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik, in dessen Bereich viele EU-Förderprojekte diskutiert und deren Ausgestaltung dort entschieden worden ist. Fr. Mitarbeiterin der Bf verschaffte sich einen großen Überblick über umfassende Förderungen der EU, dies war von besonderer Wichtigkeit, da Österreich erst im Jahr 1995 der EU beigetreten war.*

Das Jahr 1995 war geprägt durch eine intensive Einarbeitungszeit der EU-Parlamentarier und deren Mitarbeiter, um die Vorteile der Mitgliedschaft der EU der österreichischen Bevölkerung und den österreichischen Unternehmen aufzuzeigen.

*Fr. Mitarbeiterin der Bf hat als Projektleiterin für EU-Förderfragen im Rahmen ihrer Handlungsbevollmächtigung in der ***Bf1*** diese gewonnene Expertise über die Kenntnis von EU-Förderungen genutzt. Ab 1998 war sie wiederum in vollem Umfang Angestellte der Wirtschaftstreuhandkanzlei von Mag. A in ABCD.*

Nähere Erläuterungen zu dieser Projektarbeit können gerne in der mündlichen Verhandlung des Bundesfinanzgerichtes gemacht werden. Dies ist auch der materielle Grund, warum unsere Kanzlei entschieden hat, in der eingebrachten Berufung vom 8. August 2011 sowie im Vorlageantrag vom 27. Juli 2012 eine mündliche Verhandlung zu beantragen.

b) Wir nehmen unpräjudiziell die Darlegung der Punkte 1, 2 und 3 des Beschlusses vom 26. Mai 2021 zur Kenntnis und warten die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, getroffen in einer Senatsentscheidung, ab.

c) Im Punkt 5 des Beschlusses vom 26. Mai 2021 werden Punkte angeführt, bei denen wir uns nicht betroffen zeigen. Ganz allgemein wird uns dargelegt, dass eine mündliche Verhandlung zur Zeiten einer weltweiten Pandemie im Hinblick auf gesundheitliche Gefährdung der Teilnehmer und Teilnehmerinnen nur scheinbar in Ausnahmesituationen stattfinden sollte.

Wir können uns dieser Meinung nur bedingt anschließen, da in den letzten Monaten während der sehr intensiven COVID-19 Pandemie Gerichtsverhandlungen beim Landesgericht ABCD in Präsenzmodus stattfanden, bei denen wir teilgenommen haben.

Auch beim Bundesfinanzgericht fand am 4. Mai 2021 in unserem Beisein eine mündliche Verhandlung statt, sie zitierten dieses Datum im Punkt 4 Ihres Beschlusses. d) Zum Punkt 6 des Beschlusses: Wir haben im gegenständlichen Fall eine mündliche Verhandlung in der am 08.08.2011 eingebrachten Berufung beantragt, sowie wiederholt auch am 27.07.2012 im Vorlageantrag.

Die mündliche Verhandlung ist sehr umfassend im § 274 BAO geregelt. Wir beachten diese Bestimmung mit größter Sorgfalt einschließlich der Literaturmeinungen zur mündlichen Verhandlung, und stellen bei vielen Beschwerden bzw. Vorlageanträgen den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Uns ist nie in den Sinn gekommen, dass wir bei der mündlichen Verhandlung eine gesonderte Begründung vorlegen müssen, warum wir diese beantragen. Wir können auch im § 274 BAO keine Bestimmung nachlesen, die uns die Darlegung einer Begründung vorschreiben würde.

Das Bundesfinanzgericht ist ein Spezialgerichtshof für abgaben rechtliche Fragen und wir sind der Meinung, dass alle Gerichtshöfe selbstverständlich für die Wahrheitsfindung eine mündliche Verhandlung benötigen.

e) Zum Punkt 7 des Beschlusses möchten wir festhalten, dass wir nach dem Anruf in unserer Kanzlei einige Koordinationsfragen erläutern mussten und es zu einem avisierten Rückruf nicht gekommen ist, da keine Klarheit in dieser Sache bestand.

Vollkommen unverständlich ist uns die Darlegung im Punkt 7 letzter Absatz. Wir könnten ein Vorbringen in Bezug auf andere Personen im gegenständlichen Verfahren in Erwägung ziehen und daher eine Verböserung riskieren.

Uns sind die Bestimmungen der BAO bekannt, auch die Bestimmung, dass kein Verbot der "reformatio in peius" existiert.

f) Zu Punkt 8: Wir haben diesen Punkt zur Kenntnis genommen und haben Ihnen in der angegebenen Frist eine Stellungnahme mit dem heutigen Schriftsatz zukommen lassen....“

Am 28.6.2021 entschied der Senat des Bundesfinanzgerichtes ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Als Ergebnis einer Sozialversicherung-, Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung der Bf sowie ihrer steuerlichen Vertretung ([...]), die eine enge betriebliche Zusammenarbeit pflegten und auf Grund der Personenidentitäten nicht nur des bei beiden als langjähriger Geschäftsführer über 25 % beteiligten Mag. A, sondern auch der gegenständlichen Fr. Mitarbeiterin der Bf, die für die [...] mit 40 Wochenstunden und für die Bf mit Werkvertrag beschäftigt war, kam es zu einer pauschalen Nachrechnung für honorierte Mitarbeiterleistungen des Mag. A, die zur Bemessungsgrundlage für DB gem. § 41 FIAG hinzugerechnet wurden.

Auch betreffend Fr. Mitarbeiterin der Bf, die per mündlichem Werkvertrag für die Bf arbeitete, kam es zu Nachverrechnungen, da die belangte Behörde nicht von einer Beschäftigung durch Werkvertrag, sondern von der zur Verfügung Stellung von Arbeitskraft in Form eines Dienstverhältnisses ausging.

Die Bf und die [...] arbeiten gleichsam als Parallelfirmen, die durch und um die Person des Mag. A konstruiert sind an derselben Firmenadresse, zum Zeitpunkt der Berufung war es bei beiden Firmen die Straße in ABCD, in der Zwischenzeit ist es die Adresse Parallel GmbH in ABCD. Geschäftsführer ist bei beiden Firmen mit mehr als 25 % Beteiligung Mag. A, die Bf ist Mieterin eines Arbeitsraumes von der [...], Fr. Mitarbeiterin der Bf ist mit 40 Wochenstunden bei der [...] beschäftigt und mit Werkvertrag bei der Bf, die [...] ist steuerliche Vertreterin der Bf im gegenständlichen Verfahren etc.

Die Bf gab an, über de facto kein Personal zu verfügen, und die gegenständlichen Leistungen wären für eine umfassende Projektabrechnung für Wirtschaftsberatung in einer Liegenschaftsangelegenheit erfolgt. Gleichsam erfolgte eine Hinzurechnung für eine private KFZ-Nutzung durch Mag. A.

Nach eigener Aussage durch die protokollierte Befragung der Fr. Mitarbeiterin der Bf am 15.6.2011 als Handlungsbevollmächtigte der Bf durch die Finanzverwaltung, erbrachte sie die Tätigkeit am Abend oder am Wochenende zu Hause in ihrem Büro. Als Werkleistungen wurden die Homepagewartung für die Bf, projektbezogene Recherchen und Zusammenfassungen und themenbezogene Kontaktpflege zB zur Auslotung von Fördermöglichkeiten etc. genannt. Die Bezahlung erfolgte jährlich in etwa gleicher Höhe.

Die Vertretung der Fr. Mitarbeiterin der Bf war Mag. A.

Die diesbezüglichen Feststellungen (im Detail im Verfahrensgang) wurden mit der Bf bzw. dessen steuerlicher Vertretung, Mag. A, besprochen.

Benutzung von Betriebsmitteln der Bf oder eine Eingliederung in den Geschäftsbetrieb, persönliche Weisungsgebundenheit konnten von der belangten Behörde nicht nachgewiesen werden.

Der privaten Nutzung des betrieblichen Kfz wurde seitens der Bf weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag widersprochen, sondern blieb auch in ihrem Schreiben vom 17.3.2011 als geklärt unwidersprochen.

Folgende gegenständliche Bescheide wurden am 16.6.2011 erlassen:

1. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2005 in Höhe von 2.399,11 €
2. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von 1.855,05 €
3. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 1.983,15 €
4. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 1.990,40 €
5. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 54, 45 €

Berufen wurde am 8.8.2011 fristgerecht gegen sämtliche Bescheide über die Festsetzung des DB.

Es erging am 29.6.2012 eine in beiden Berufungspunkten abweisende Berufungsvorentscheidung, die die Werksabgrenzung der Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der Bf bestritt und in ihrer Tätigkeit für die Bf die zur Verfügung Stellung von Arbeitskraft und damit ein Dienstverhältnis erblickte und die Vergütungen für Mag. A unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 subsumierte.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten Aktes durch die belangte Behörde, der auch die Ergebnisse der Betriebsprüfung sowie Aussagen der betroffenen Personen und das Rechtsmittelvorbringen enthält, sowie insb. den Firmenbuchauszug betreffend der mehr als 25 % igen Beteiligung des Mag. A und der Aussagen der Fr. Mitarbeiterin der Bf zu ihrer Tätigkeit als Werkvertragsnehmerin für die Bf als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde sowie dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. nunmehr Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die Rechtsmittel sowie die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht ebenfalls evident.

Die Aussagen der Fr. Mitarbeiterin der Bf betreffend ihre Tätigkeit für die Bf wurden in einer Niederschrift über die Befragung der Fr. Mitarbeiterin der Bf vom 15.6.2011 – also zeitnahe zum verfahrensrelevanten Geschehen – festgehalten und beschreiben ihre Tätigkeit bzw. zeigen auch die Unterschiede zur Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH, die für die [...] mit – im gegenständlichen Akt befindlichem – schriftlichem Werkvertrag Buchhaltungsarbeiten durchgeführt hat, auf.

Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH wurde am 4.5.2021 bei der mündlichen Senatsverhandlung des Bundesfinanzgerichtes vernommen, deren Tätigkeit sich von der der Fr. Mitarbeiterin der Bf im gegenständlichen Fall unterscheidet, insbesondere in Hinblick auf Bezahlung und Arbeitsmodalitäten.

Zur noch genaueren Präzisierung der Tätigkeiten der Fr. Mitarbeiterin der Bf und im Rahmen des Parteiengehörs wurde die Bf im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes mit Beschluss vom 26.5.2021 dazu explizit befragt.

Die Angaben im Antwortschreiben vom 18.6.2021 deckten sich inhaltlich mit dem bisherigen Parteivorbringen und waren im Wesentlichen folgende:

Fr. Mitarbeiterin der Bf hätte Internetrecherchen für Fördermöglichkeiten innerhalb der Europäischen Union als Projektarbeit übernommen, sowie Arbeiten für die Homepage-Gestaltung der ***Bf1***. Die Angaben der Bf klärten lediglich glaubhaft über den Hintergrund der diesbezüglichen Fachexpertise der Fr. Mitarbeiterin der Bf auf, da sie ab 1993 bis Mitte 1998 parlamentarische Mitarbeiterin des damaligen Abg.z.NR Mag. A gewesen sei, der in diesem Zeitraum Finanzsprecher einer österreichischen Parlamentsfraktion, und im Jahr 1995-1996 Mitglied des europäischen Parlamentes gewesen wäre. In dieser Funktion war er Mitglied des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik, in dessen Bereich viele EU-Förderprojekte diskutiert und deren Ausgestaltung dort entschieden worden seien.

Fr. Mitarbeiterin der Bf hätte sich einen großen Überblick über umfassende Förderungen der EU verschaffen können, was bedeutsam gewesen wäre, weil Österreich erst im Jahr 1995 der EU beigetreten ist. Fr. Mitarbeiterin der Bf habe als Projektleiterin für EU-Förderfragen im Rahmen ihrer Handlungsbevollmächtigung in der ***Bf1*** diese gewonnene Expertise über die Kenntnis von EU-Förderungen genutzt. Ab 1998 wäre sie wiederum in vollem Umfang Angestellte der Wirtschaftstreuhandkanzlei von Mag. A in ABCD.

Diese Ausführungen sind zwar inhaltlich für das gegenständliche Verfahren nicht von abgabenrechtlicher Relevanz, machen aber glaubhaft, dass durch eine mehrjährige Tätigkeit als parlamentarische Mitarbeiterin eines Nationalratsabgeordneten sich Fr. Mitarbeiterin der Bf eine Vielzahl von EU-Kontakten und einen themenbezogenen Überblick verschaffen konnte, der sie für die Projektarbeit und EU-Recherchen für die Bf prädestinierte, wobei die Inhalte dieser Projekte für die gegenständliche abgabenrechtliche Beurteilung nicht von Relevanz sind.

Durch diese Ausführungen eines ehemaligen Nationalratsabgeordneten konnte der für das Bundesfinanzgericht schon auf Grund der Aktenlage und der darin enthaltenen Ausführungen entstandene Eindruck der abgrenzbaren Werkvertragstätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der Bf, den sie durch ihre eigenen Aussagen in der genannten Niederschrift vermittelte, lediglich verfestigt werden. Erklärt ist dadurch verstärkt auch im Sinne der Ausführungen der Bf ihre Fachexpertise beim Ausloten von Fördermöglichkeiten, Recherchen und Projektarbeiten durch ihre Tätigkeit als parlamentarische Mitarbeiterin.

Dadurch ist auch naheliegend, dass sie in ihrer Funktion keinen Vertreter außer Mag. A haben konnte, was in diesem konkreten Fall nicht notwendigerweise ein Indiz für ein Dienstverhältnis darstellt (siehe dazu zur Vertretungsmöglichkeit in der rechtlichen Beurteilung).

Die im Antwortschreiben angekündigten weiteren Erläuterungen zu dieser Projektarbeit in der mündlichen Verhandlung, die als einziger Grund für die Beantragung derselben genannt wurde, sind daher irrelevant. Verfahrensgegenständlich zu beurteilen ist lediglich, ob Fr. Mitarbeiterin der Bf abgrenzbare Werke – im Sinne von Projekten oder der Homepagewartung verrichtet hat – was bereits festgestellt wurde – nicht jedoch deren Inhalt oder Modalitäten.

Da mündliche Verhandlungen keinen Selbstzweck darstellen, sondern – wie die Bf richtig ausführt – der Wahrheitsfindung dienen, womit allerdings selbstverständlich die Feststellung des verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes gemeint sein muss. § 274 BAO sieht jedenfalls sicher nicht die „grundsätzliche“ Abhaltung einer mündlichen Verhandlung bei jedem Verfahren vor, da dies bei einem klaren Sachverhalt entbehrlich und daher nicht immer sinnvoll ist, abgesehen von der überdimensionalen Ressourcenbindung und der klaren diesbezüglichen Aussage des VwGH: Die Durchführung mündlicher Verhandlungen dient nach der Rechtsprechung des VwGH der Wahrung der Parteienrechte, insbesondere der Mitwirkung bei der Aufklärung des (entscheidungsrelevanten) Sachverhaltes (VwGH vom 29. Juni 2016, Zl. 2013/15/0245). Mündliche Verhandlungen dienen daher nicht der Erörterung von Rechtsfragen.

Aus diesem Grund ist daher nicht nur eine Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes nach den Gründen für eine mündliche Verhandlung durchaus üblich und sinnvoll (siehe zB BFG vom 16.06.2020, RV/7103468/2020 oder BFG vom 11.12.2020, RV/7101678/2020), sondern aus diesem Grund werden auch Verfahren, bei denen die mündliche Verhandlung trotz Antrages unterbleibt, wie zB BFG vom 11.12.2020, RV/7101678/2020 oder erst jüngst BFG vom 06.04.2021, RV/7101512/2019, was zwar grundsätzlich eine Verfahrensverletzung darstellt, vom VwGH – abgesehen vom Bereich der Grundrechtscharta, der im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist – aber nur dann aufgehoben, wenn die Verfahrensverletzung als „wesentlich“ zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, 97/13/0138; 27.1.2009, 2008/13/0199; 29.7.2010, 2006/15/0215; 20.12.2012, 2009/15/0033), siehe *Ritz*⁶, zu § 274 BAO, Rz 10a.

Dies ist hier nicht der Fall und das Bundesfinanzgericht hat daher von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen, da dies im gegenständlichen Fall nicht notwendig, sondern geradezu weiter verfahrensverzögernd wäre, zumal der Sachverhalt nicht unklar ist, kein Ermittlungsbedarf mehr besteht und das Parteiengehör ausreichend gewahrt wurde.

Der Bf wurde durch den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 26.5.2021 Gelegenheit zu einer umfangreichen Stellungnahme gegeben. Es wurde kein neues verfahrensrelevantes Vorbringen erstattet.

Dazu kommt insb., dass das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall bei Durchführung der mündlichen Verhandlung nicht einmal zu einem anderen Ergebnis hätte gelangen können:

Betreffend den ersten Beschwerdepunkt, die Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der Bf wird der Beschwerde ohnehin stattgegeben, was im Sinne der Bf ist und betreffend den zweiten Beschwerdepunkt, die Bezüge des Mag. A ist die Judikatur des VwGH eindeutig, woran auch eine mündliche Verhandlung nichts ändern hätte können, wie der Parallelfall anhand der Abweisung trotz mündlicher Verhandlung am 4.5.2021, RV/7102491/2012, eindeutig gezeigt hat, als es um dieselbe Rechtsfrage der Geschäftsführerbezüge des Mag. A bei ebenfalls als 25 % iger Beteiligung bei der [...] ging.

Dazu kommt, dass das Bundesfinanzgericht auf Grund der weltweiten Corona Pandemie noch immer eingeschränkt tätig sein muss und Zusammenkünfte im geschlossenen Raum wie mündliche Verhandlungen durch die Pandemie noch immer potentielle Gesundheitsgefährdungen darstellen sowie auch der eben erwähnte Umstand, dass sogar genau dieselbe Konstellation der DB-Pflicht für über 25 % beteiligte Geschäftsführer Bezüge im Parallelverfahren der [...] mit Hrn. Mag. A persönlich im Senat am 4.5.2021, bereits mündlich verhandelt wurde, weil dort – im Unterschied zum gegenständlichen Fall – der Sachverhalt betreffend Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH erst durch ihre Zeugenaussage geklärt werden musste.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wäre daher im gegenständlichen Fall weder sinnvoll noch notwendig gewesen und hätte nur zu einer weiteren Verzögerung des Verfahrens und möglicherweise sogar zu einer gesundheitlichen Gefährdung der teilnehmenden Personen geführt.

Betreffend die Aussage der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH – die die darauffolgende Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes ihrer buchhalterischen und sonstigen mit schriftlichem Werkvertrag abgeschlossenen Tätigkeit als nicht selbständig und demzufolge Abweisung der Beschwerde auch in diesem Punkt zur Folge hatte – war zwar nicht inhaltlich relevant für die abgabenrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falls, jedoch für den gegenständlichen Fall in der Abgrenzung von Interesse, weil dadurch, wie schon erwähnt, die Unterschiede zur

Tätigkeit und Bezahlung bzw. organisatorischen Einbindung der Fr. Mitarbeiterin der Bf – worauf in Punkt 3.1.3.3. im Zuge der rechtlichen Beurteilung ausführlich eingegangen wird – noch deutlicher geworden sind.

Von Fr. Mitarbeiterin der Bf war indes keine Zeugenaussage notwendig, weil eine zeitnahe Aussage von ihr zum gegenständlichen Geschehen vom 15.6.2011 im Akt enthalten ist.

Laut VwGH 25.1.2000, 94/14/0034, mwN entspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass frühere Ausführungen der Wahrheit näher kommen als spätere.

Demzufolge sind die Aussagen der Fr. Mitarbeiterin der Bf besonders relevant für die gegenständliche Beurteilung, die noch durch die Ausführungen der Bf in der Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes bekräftigt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 47 EStG 1988 idgF

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) 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.

§ 22 Z 2 EStG 1988 idgF

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- *Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).*
- *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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.*

§ 41 FLAG 1967 idgF

(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, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, 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 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

(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.

(7) Die Steuerbefreiung nach § 50 Abs. 2 des Bundesbahngesetzes, BGBl. Nr. 825/1992, ist in Bezug auf den Dienstgeberbeitrag nicht anzuwenden.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

3.1.3.1 Abgrenzung Dienstverhältnis Werkvertragsverhältnis

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten. Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Pflicht des Dienstgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer gründet sich auf § 82 EStG.

Die Definition des § 47 Abs 2 ist nach *Fellner* im Hofstätter/Reichel Kommentar zu § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht noch anderen Rechtsgebieten entnommen.

Die Beurteilung der Frage, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen, hat gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen. Daher kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern lediglich auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, also auf die tatsächlichen Verhältnisse – damit sind ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend, auch die Bezeichnung des Vertrages als „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ ist irrelevant – entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs.2 EStG entspricht (siehe dazu umfangreiche VwGH Judikatur, insb. 18.10.1989, 88/13/0185 sowie 23.3.1983, 82/13/0063 und 3.8.2004, 2000/13/0046, 19.9.2007, 2007/13/0071).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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.

Diese beiden Hauptkriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind daher ausschlaggebend zur Beurteilung, ob es sich um einen Dienstnehmer handelt.

Unter Weisungsgebundenheit ist die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit in Form von weitgehender Unterordnung zu verstehen, die in der Folge zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Darunter ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen – die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein. In deutlicher Abgrenzung dazu steht die sachliche Weisungsgebundenheit, die sich bei Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den

Arbeitserfolg bezieht, wie zB die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.5.1015, 2013/15/0162).

Im gegenständlichen Fall sind lediglich terminbezogene Vorgaben der Bf hinsichtlich der Projektarbeit der Fr. Mitarbeiterin der Bf festgestellt worden.

Eine sachliche Weisungsgebundenheit steht demzufolge dem Selbständigenbegriff nicht entgegen.

Persönliche Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und nicht einzelne Arbeiten verspricht; dieses persönliche Weisungsrecht fordert also einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; 28.05.2009, 2007/15/0163).

Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht zB die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung – siehe dazu auch *Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 6.

3.1.3.2 Beschwerdepunkt der Bezüge des Mag. A

Betreffend die Leistungen des Mag. A und seine dafür entrichteten Honorare wurde seitens der Bf behauptet, dass diese primär für eine umfangreiche Projektabrechnung einer langwierigen Liegenschaftsangelegenheit bezogen worden wären.

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.

Dies ist im gegenständlichen Fall gegeben:

Wie die belangte Behörde richtig dargelegt hat, ist Hr. Mag. A handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf und war bis Juli 2009 mit 49 % und ab August 2009 mit 34 % an der Bf beteiligt. Diese Ausführungen der belangten Behörde blieben auch von der Bf unwidersprochen.

Die langjährige Tätigkeit des Mag. A als Geschäftsführer ist also durch seine mehr als 25 % ige Beteiligung gem. § 41 FLAG zu den Einkünften iSd § 22 Abs. 2 EStG 1988 zu zählen, wenn „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen.

Der VwGH hat im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dargelegt, wenn 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 würde, 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 (seither ständige Rechtsprechung des VwGH: VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108).

Wie die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung richtig ausführt, kommt es primär auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus an, die durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, 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).

Nach VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055; 26.11.2003, 2001/13/0219; 22.12.2004, 2002/15/0140 spricht für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft die dauerhafte und kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführungstätigkeit. Da die Geschäftsführertätigkeit durchgehend seit dem Jahr 1999 erfolgt ist, ist nach einschlägiger Judikatur durch das genannte Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zweifelsfrei gegeben.

Im Vorlageantrag gibt die Bf an, dass die Geschäftsführungstätigkeit des Mag. A nur zur Hälfte und auch nur als reine Koordinationsaufgabe und kostenlos verrichtet worden sei. Diesbezüglich ist dasselbe Erkenntnis des VwGH zu nennen, in dem er das Überwiegen der Tätigkeit des Geschäftsführers im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung als bedeutungslos beurteilt hat.

Desweiteren hat der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH vom 04.06.2020, Ra 2020/15/0002 klargestellt, dass die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstellt. Der

Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988 geböte.

Betreffend die Vergütungen von Mag. A besagt die Judikatur des VwGH daher Folgendes:

Vergütungen von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 aufweisende Beschäftigung, sind stets den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 2 EStG 1988 zuzurechnen. Es kommt dabei nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH 28.11.2002, 98/13/0041) an und es ist auch nicht auf die Art der Tätigkeit abzustellen. Das bedeutet, dass unter diese Bestimmung nicht nur die Geschäftsführer-Tätigkeit fällt, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten. Im Sinne der einschlägigen höchstgerichtlichen Judikatur fallen Vergütungen eines mehr als 25% beteiligter Gesellschafters, der als Kraftfahrer beschäftigt ist (VwGH vom 30.04.2003, 2001/13/0320) oder Vergütungen eines an einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH mehr als 25% beteiligten Gesellschafters mit der Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, wenn er im operativen Bereich dieser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH eine einem Wirtschaftsprüfer entsprechende Tätigkeit ausübt und dabei dienstnehmerähnlich tätig wird (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219) unter die in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 2 EStG 1988 normierten Vergütungen „jeder Art“.

Auch wenn ihnen keinerlei Bindungswirkung dem Bundesfinanzgericht gegenüber zukommt, wird angemerkt, dass die Richtlinien zur Einkommensteuer in Rz 5267 ebenfalls in diesem Sinn argumentieren unter Bezugnahme auf die dargestellte Judikatur des VwGH. Auch die Fachliteratur zB *Lenneis*, Jakob zu § 22 Z 2 EStG 1988, Rz 106 zitiert die einschlägige VwGH Judikatur, derzufolge es nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft ankommt und nicht auf die Art der Tätigkeit abzustellen ist (VwGH 25.6.07, 2002/14/0100 StB-GmbH; 30.4.03, 2001/13/0320 Tätigkeit als Marktfahrer; EStR 5267).

Der Judikatur des VwGH folgend ist auch die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes demgemäß, wie zB RV/7104140/2015 oder RV/7400005/2020, mit der auf das VwGH Erkenntnis vom 04.02.2009, Zl. 2008/15/0260 eingegangen wird, demzufolge nicht einmal für den Fall, dass die Art der Tätigkeit, wenn sie nicht der Gesellschaft erbracht werden würde, als andere Einkunft zu qualifizieren wäre, einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 entgegen stünde.

Auch die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes im dieselben Rechtsfragen betreffenden Parallelfall der steuerlichen Vertreter-Firma [...], die gleichsam wie die gegenständliche Bf von Mag. A geleitet wird und mit dieser wie ein Unternehmen wirkt (selbes

Firmenlogo, selbe Firmenadresse, Fr. Mitarbeiterin der Bf ist dort mit 40 h angestellt, Personenidentität des Geschäftsführers Mag. A, der mehr als 25 % beteiligt ist, etc.), zeigt diese rechtliche Beurteilung:

Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde, die dieselben Argumente wie im gegenständlichen Fall enthält, in seiner oben genannten Senats-Entscheidung BFG vom 11.5.2021, RV/7102491/2012 nach mündlicher Senatsverhandlung am 4.5.2021 ab. Gegenstand dieses Verfahrens und der mündlichen Verhandlung war dieselbe Thematik von Bezügen des Mag. A bei der [...] wie im gegenständlichen Verfahren bei der Bf, da er auch bei der [...] mit mehr als 25 % wesentlich beteiligter Geschäftsführer ist.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes begründet seine Abweisung ebenfalls damit, dass es für die Belange einer Dienstgeberbeitragspflicht nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht von Belang ist, ob und in welchem Verhältnis neben den Aufgaben der 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 nicht erfolgt, 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 eben nicht abstellen.

Das Bundesfinanzgericht stützte sich dabei ebenfalls auf die bereits dargestellte VwGH-Judikatur.

Diese rechtlichen Ausführungen wurden der Bf schriftlich im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 26.5.2021 schon im Wesentlichen zur Kenntnis gebracht (siehe oben Verfahrensgang). Der Aufforderung zu einer Stellungnahme dazu kam die Bf nicht nach und erstattete keinerlei weiteres Vorbringen.

Auf Grund dieser höchstgerichtlichen Judikatur kann in diesem Punkt der gleichartigen Argumentationslinie der Bf im gegenständlichen Fall nicht gefolgt werden und keine Rechtswidrigkeit der belangten Behörde festgestellt werden.

Daher war auch der Beschwerde in diesem Punkt im gegenständlichen Fall der Erfolg zu versagen und abzuweisen.

3.1.3.3 Beschwerdepunkt betreffend Leistungen der Fr. Mitarbeiterin der Bf

Anders verhält es sich betreffend die Beurteilung der Tätigkeit von Fr. Mitarbeiterin der Bf für die Bf.

Hinsichtlich einer Weisungsgebundenheit ist diese im gegenständlichen Fall bei einem Werkvertrag nur in Form der Auftragserteilung erfolgt. Nach übereinstimmenden Aussagen der Bf und der Fr. Mitarbeiterin der Bf wurden ihr diese Aufträge allerdings mündlich erteilt – auch der Werkvertrag wurde mündlich abgeschlossen – und hätten in selbständigen Recherchearbeiten bestanden, die von der Fr. Mitarbeiterin der Bf auf Grund ihrer Erfahrungen als Assistentin im EU-Parlament eigenständig durchgeführt hätten werden können bzw. in engem Zusammenhang mit ihren Kontakten.

Eine dem widersprechende Vorgehensweise konnte die belangte Behörde nicht nachweisen.

Persönliche Weisungen gehen aus der Aktenlage nicht hervor und werden auch von der belangten Behörde nicht behauptet.

Die belangte Behörde geht vielmehr auf Grund der immer wiederkehrenden Leistungen und des nicht genau spezifizierten „Werkes“ von einer zur Verfügung Stellung der Arbeitskraft und damit von einem Dienstverhältnis aus.

Die belangte Behörde führt zu Recht aus, dass beim Werkvertrag ein erfolgsorientiertes Zielschuldverhältnis vorliegt, der Werkvertrag mit Erreichen des Zieles und Fertigstellung des Werkes oder Erbringung der Leistung endet – was die Bf auch in ihren Ausführungen im Wesentlichen gleichartig sah.

Auch komme es laut den Ausführungen der belangten Behörde beim Werkvertrag auf das Ergebnis der Arbeitsleistung an, wobei das Werk eine geschlossene Einheit darstellen müsse, was bereits im Vertrag – also im Vorhinein – individualisiert und konkretisiert sein müsse.

Dazu ist anzumerken, dass eine „Wiederkehr“ von Arbeiten oder Projekten wie Homepagewartung oder themenbezogene Recherchen in der Natur der Sache liegt und grundsätzlich nicht gegen die Abgrenzbarkeit eines Werkes spricht.

Die Homepagewartung stellt vielmehr als Werk eine geschlossene Einheit dar und wird in der Landschaft der Betriebe vielfach einmal im Jahr durchgeführt – dafür spricht auch die Bezahlung der Fr. Mitarbeiterin der Bf pro Jahr.

Im deutlichen Unterschied dazu stehen zB die Arbeitsmodalitäten und die der Bezahlung der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH, bei der kein Werkvertrag vorliegt, wie das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 11.5.2021 feststellte. Darauf wird noch in der Folge einzugehen sein.

Nach Aussage der Fr. Mitarbeiterin der Bf bei der Befragung durch die Finanzverwaltung vom 15.6.2011 hat sie zu Protokoll gegeben, dass sie bei der Homepagewartung Fotos etc. aktualisiert bzw. Beiträge ins Internet gestellt hätte. Das kann – je nach Handhabung der Aktualisierungen der Homepage zB bei wöchentlichem oder monatlichem Update – zwar schon

auch auf eine dauerhaft notwendige Dienstleistung hindeuten, dafür gibt es aber keine Anhaltspunkte im Akt und auch die belangte Behörde erstattete kein diesbezügliches Vorbringen.

Dadurch, dass kein schriftlicher Vertrag mit Fr. Mitarbeiterin der Bf existierte, sondern nur mündliche Aussagen herangezogen werden können, ist eine andersgeartete Handhabung wohl auch schwer nachweisbar. Aber da Verträge grundsätzlich auch mündlich abgeschlossen werden dürfen und daher Gültigkeit besitzen, wäre gegenteilige Behauptungen von der belangten Behörde erst nachzuweisen.

Nicht beeinträchtigt wird dadurch jedenfalls die grundsätzliche Abgrenzbarkeit der Tätigkeit der Homepagewartung als Werk.

Auch die von Fr. Mitarbeiterin der Bf beschriebenen auftragsbezogenen Kontaktaufnahmen zu konkreten Themen der Auslotung von Fördermöglichkeiten stellen wohl je Fördermöglichkeit einen konkreten Werkauftrag dar, dessen Ergebnis, in Form der Auskunft oder Zusammenfassung, die sie verfassen musste, als Werk eine geschlossene Einheit darstellt. Derartige auftragsbezogene Recherchen und anschließende Erstellung von Zusammenfassungen der recherchierten Fördermöglichkeiten sind als Werke grundsätzlich ein- und abgrenzbar.

Dass Fr. Mitarbeiterin der Bf diese Arbeiten neben ihrem 40 Stunden Job bei der [...] macht, spricht nicht per se gegen eine Werkleistung. Auch in diesem Zusammenhang gibt es keinen Hinweis auf persönliche Weisungen.

Es ist auch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass die Werkaufträge des Mag. A an Fr. Mitarbeiterin der Bf bis zu einem bestimmten Datum zu erledigen waren, was ebenfalls nicht gegen die von der belangten Behörde dargestellte Eigenschaft des Werkvertrages als Zielschuldverhältnis, dem die Verpflichtung innewohnt, dass die genau umrissene Leistung termingerecht zu erbringen ist, spricht.

Das zweite Kriterium der organisatorischen Eingliederung besagt, dass der Dienstnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Dienstgebers sein muss. Dafür spricht insb., wenn der Dienstnehmer die Tätigkeit an einem bestimmten Ort im Betrieb des Dienstgebers verrichtet (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 7). Dass Arbeiten nicht unbedingt in den Räumlichkeiten des Dienstgebers ausgeführt werden müssen, spricht aber nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da es im Wirtschaftsleben durchaus nicht unüblich ist (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087).

Vielmehr kommt es in Bezug auf die organisatorische Eingliederung auf die Ausgestaltung der Arbeitszeit an, ob diese zB vom Dienstgeber vorgegeben wird, oder Abrufbereitschaft besteht. Dafür gibt es keine konkreten Hinweise, zumal Fr. Mitarbeiterin der Bf ausgesagt hat, dass sie

ihre Tätigkeiten am Abend oder Wochenende verrichtet, also außerhalb von herkömmlichen Bürostunden, auch ist eine Abrufbereitschaft nicht aktenkundig, genauso wenig wie zB eine verpflichtende telefonische Erreichbarkeit.

Im gegenständlichen Fall sind auf Grund der Aussagen der Fr. Mitarbeiterin der Bf keine Hinweise für eine Eingliederung in die Organisation der Bf gegeben, zumal diese praktisch über kein Personal verfügte.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens kann allerdings angenommen werden, dass die Bf und die [...], in engster Zusammenarbeit, gleichsam wie eine Einheit als „Parallelfirmen“ agierten, und daher eine Eingliederung in die Organisation der Bf auf Grund dieser engen Verzahnung der Bf mit der [...] – die durch und um die Person des Mag. A konstruiert sind – nicht unwahrscheinlich ist, zumal beide Firmen an derselben Adresse beheimatet waren, Fr. Mitarbeiterin der Bf bei der [...] 40 Stunden beschäftigt ist, die Bf Mieterin eines Arbeitsraumes von der [...] ist, eine Mitarbeiterin der [...] in diesem angemieteten Raum für die [...] tätig ist etc. Aber für eine konkrete organisatorische Eingliederung der Fr. Mitarbeiterin der Bf in die Bf sind keine konkreten Anhaltspunkte gegeben und auf Grund der unterschiedlichen Aufgabengebiete kann dies ohne Beweise – der bei mündlichen Vereinbarungen grundsätzlich schwer zu erbringen ist – nur gemutmaßt werden und daher nicht berücksichtigt werden.

Auch die Handlungsvollmacht, die für werkvertragliche Recherchen und damit verbundene Auskünfte und Meldungen eingegangen wurde, spricht nicht für eine direkte Eingliederung in die Organisation der Bf, zumal sie als notwendig für die Recherchearbeiten der Fr. Mitarbeiterin der Bf als Bevollmächtigte nicht unglaublich erklärt wurde.

In diesem Zusammenhang ist auch der Arbeitsmodalität hinsichtlich Betriebsmittel etc. besonderes Augenmerk zu schenken, da die Bereitstellung von Arbeitsmitteln durch den Auftraggeber ein weiteres Indiz für die organisatorische Eingliederung darstellt (VwGH 21.11.18, Ra 2018/13/0045). Fr. Mitarbeiterin der Bf hat diesbezüglich ausgesagt, dass sie von zu Hause aus mit ihrem Telefonanschluss etc. arbeitet. Eine Bereitstellung von Betriebsmitteln ist daher auch nicht ersichtlich und konnte von der belangten Behörde nicht nachgewiesen werden.

Ermöglichen die beiden genannten Kriterien persönliche Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit, ist unter Heranziehung weiterer Kriterien nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

Eines dieser Kriterien, das einen Selbständigen vom Dienstnehmer unterscheidet, ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Ein solches liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die

Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit, Fleiß oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, wobei er auch Aufträge ablehnen kann bzw. für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, weil ihm diese als Selbständiger nicht vom Auftraggeber ersetzt werden.

Das Unternehmerrisiko hielt sich im gegenständlichen Fall schon nach Aussage der Fr. Mitarbeiterin der Bf sehr in Grenzen, da sie selbst aussagte, dies bestünde lediglich in einer „schlechten Recherche“, die noch nie der Fall gewesen sei.

Der VwGH definiert jedoch in seinem Erkenntnis vom 20.01.2016, 2012/13/009 Unternehmerrisiko damit, dass es darin besteht, 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.

Hinsichtlich der Vertretungsmöglichkeit ist noch auszuführen:

Wenn sich Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und über die Vertretung selbst bestimmen können, spricht das gegen ein Dienstverhältnis. Im Sinne der stRsp des VwGH muss jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, dh nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH 20. 4. 2005, 2002/08/0222 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Fr. Mitarbeiterin der Bf hätte laut Aussage sich von Mag. A vertreten lassen können, wobei es keinen Hinweis dafür gibt, dass sie dies nicht hätte selbst bestimmen können. Da auf Grund ihrer langjährigen Tätigkeit für Mag. A und ihrer Expertise eine gleichartige wohl kaum anderswo zu finden sein würde, spricht die Tatsache, dass sie nur Mag. A als Vertretung genannt hat, im gegenständlichen Fall aber nicht grundsätzlich gegen eine Selbständigkeit.

Einzugehen ist betreffend den gegenständlichen Fall inhaltlich insbesondere auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.5.2021, RV/7102491/2012, da es sich dabei ebenfalls um ein Unternehmen des Mag. A und seine Person handelt, quasi ein Parallelunternehmen, die [...]:

Wie schon beim Beschwerdepunkt der Fr. Mitarbeiterin der Bf ausgeführt, ist dieses Parallelunternehmen eng mit der Bf verwoben durch dieselbe Geschäftsführung des Mag. A persönlich, weitere Mitarbeiteridentitäten (Fr. Mitarbeiterin der Bf war bei der [...] im verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit 40 Stunden beschäftigt), beide GmbHs waren und sind an derselben Adresse, verfügen über dasselbe Firmenlogo – Symbol – bzw. über ein wechselseitiges Bestandsverhältnis etc.

In diesem Parallelfall war die Tätigkeit der mit schriftlichem Werkvertrag (der auch Inhalt des gegenständlichen Aktes ist) beschäftigten Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH zu beurteilen, die im dortigen Verfahren als Zeugin befragt wurde. Im Unterschied zu Fr. Mitarbeiterin der Bf bestand die Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH nicht in abgrenzbaren Werken, sondern vielmehr in der Erstellung von Bilanzen, Buchhaltungsüberprüfungen, laufende Buchhaltungen, Steuererklärungen etc. je nach Bedarf zur Auslagerung bei der [...].

Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die Tätigkeit der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH stundenweise bezahlt und viertelstündlich abgerechnet wurde, sie Betriebsprogramme der Firma gegen Entgelt verwendete und eine organisatorisch Einbindung durch betriebsinterne Mail-Adresse, Aufzeichnungen etc. gegeben war, was typische Merkmale eines Dienstverhältnisses darstellen. Auch verfügte Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH nicht über eigene Betriebsmittel wie Büro etc. Auch war bei den Tätigkeiten der Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH wie Bilanzierung, Buchhaltung etc. für das Bundesfinanzgericht keine abgrenzbare Werksleistung feststellbar.

Da das Bundesfinanzgericht auch kein Unternehmerrisiko erkennen konnte sondern vielmehr ein Dauerschuldverhältnis feststellte, wurde die Beschwerde in diesem Punkt abgewiesen.

Im gegenständlichen Fall sind bei Fr. Mitarbeiterin der Bf im Unterschied zu Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH andere Rahmenbedingungen gegeben:

Fr. Mitarbeiterin der Bf hatte einen mündlichen Werkvertrag, wurde pauschal pro Jahr bezahlt und leistete abgrenzbare und damit konkretisierbare Werksleistungen wie die Homepagewartung und projektbezogene Recherchen in Fördermöglichkeiten und Ergebnisdarstellungen, auftragsbezogene Kontaktaufnahmen, Zusammenfassungen etc.

Ihre Tätigkeiten führte sie nach eigener Aussage zu Hause in ihrem eigenen Büro aus, dh unter Verwendung eigener Betriebsmittel. Die Verwendung von Betriebsmitteln oder Programmen der Bf wie im Parallelfall bei Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH, konnte nicht nachgewiesen werden.

Eine Kontrolle im Sinne von Aufzeichnungen oder viertelstündlichen Abrechnungen wie im Parallelverfahren betreffend der [...] bei Fr. Mitarbeiterin der ParallelGmbH festgestellt wurde, konnte im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht festgestellt werden.

In der Gesamtbetrachtung überwiegen daher im gegenständlichen Fall die Merkmale, die für eine Tätigkeit als Werkvertragsnehmerin sprechen.

Demzufolge ist dem Rechtsmittel in diesem Punkt Erfolg beschieden und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bescheide sind daher in diesem Punkt wie folgt zu berichtigen:

1.	Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2005 in Höhe von	2.347,81 €
2.	Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von	1.803,75 €
3.	Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von	1.928,7 €
4.	Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von	1.935,95 €
5.	Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009	mit Null

3.2.Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist in beiden Beschwerdepunkten im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Wien, am 28. Juni 2021