

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch ***stV***, ***Adresse stV***, über die Beschwerde vom 29.12.2016 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5.12.2016 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013
- den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5.12.2016 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2014
- den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5.12.2016 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2015
- den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5.12.2016 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2013
- den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5.12.2016 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2014
- den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5.12.2016 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2015

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer GmbH, die ein Ingenieurbüro auf dem Gebiet der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft betreibt, fand eine die Jahre 2013 bis 2015 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt, im Zuge derer ua folgende Feststellung getroffen wurde:

„Die Geschäftsführer (Beteiligung jeweils 25%) sind ab 1.3.2013 als echte Dienstnehmer beschäftigt. Zusätzlich wurden Honorare für Tätigkeiten an diversen Projekten verrechnet, die jedoch in der Lohnverrechnung nicht erfasst wurden. Diese zusätzlichen Honorare, die von den Geschäftsführern an die GmbH verrechnet wurden, sind keine eigenständigen, selbständigen Arbeiten der Geschäftsführer sondern Leistungen, die grundsätzlich von der GmbH als Gesamtheit erbracht werden. Somit sind diese Leistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG und im Zuge der GPLA nachzuversteuern.“

Gestützt auf ua diese Prüfungsfeststellung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 5.12.2016 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2015 fest.

Mit Schreiben vom 29.12.2016 brachte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter dagegen Beschwerde ein. Begründend wurde auszugsweise wie folgt ausgeführt:

*„Als Begründung verweisen wir auf die seinerzeitige Besprechung und Vereinbarung mit der GPLA-Prüferin, Frau ***Prüferin 1***, vom 4. Juli 2014! Frau ***Prüferin 1*** war mit der GPLA-Prüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2012 beauftragt und hat den abgabenrechtlichen Sachverhalt bei oa Mandanten gewürdigt und in der Folge auch festgestellt. Bei dieser Würdigung bzw. Feststellung wurden auch alle zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen auf ihren tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt geprüft und festgehalten, dass die seit vielen Jahren bestehenden Einzelunternehmungen der Gesellschafter nichts mit der Geschäftsführung bei der gegenständlichen Gesellschaft zu tun haben (siehe als Beispiel die Rahmenvereinbarung mit ***Dr. C***). Bezüglich der GF-Tätigkeit für die Gesellschaft wurden mit 1.3.2013 eigene Anstellungsverträge mit den GF geschlossen und so auch in dem Umfang gelebt (siehe als Beispiel den entsprechenden Anstellungsvertrag mit ***Dr. C***)! Die Gesellschafter als Einzelunternehmer und auch als GF haben seit vielen Jahren auch so ihr Einkommen erklärt.*

(...)

*Umso verwunderlicher sind nunmehr die jetzigen Feststellungen durch Frau ***Prüferin 2***, obwohl der wirtschaftliche Sachverhalt absolut der gleiche geblieben ist und sämtliche*

*Gesellschafter-Geschäftsführer als auch Einzelunternehmer auf die getroffenen Aussagen und Feststellungen von Frau ***Prüferin 1*** vertraut und auch darauf aufgebaut haben!*

(...)

Ausdrücklich wird auch noch auf die Vorabprüfung und Bindungswirkung an festgestellten Sachverhalten, auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowie auf das Vertrauen allgemein verwiesen!!!“

In seiner abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 12.7.2017 führte das Finanzamt in sachverhaltsmäßiger Hinsicht aus, im Zuge einer GPLA seien die zusätzlichen Honorare der ab 1.3.2013 als echte Dienstnehmer beschäftigten Geschäftsführer ***Dr. A***, ***Dr. B*** und ***Dr. C*** als steuerpflichtiger Arbeitslohn iSd § 25 EStG 1988 qualifiziert worden. Hierfür sei auf Basis der getätigten Zahlungen der Dienstgeberbeitrag (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) nachverrechnet und nachgefordert worden. In rechtlicher Hinsicht wies das Finanzamt unter Bezugnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung darauf hin, dass der Grundsatz von Treu und Glauben im vorliegenden Fall keine Anwendung finde. Die von den Geschäftsführern an die Bf zusätzlich verrechneten Honorare seien richtigerweise als Arbeitslohn iSd § 25 EStG 1988 qualifiziert worden.

Mit Schreiben vom 14.8.2017 beantragte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Diesem Schreiben war ein Schreiben der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf an den steuerlichen Vertreter der Bf beigelegt, in welchem auszugsweise ausgeführt wurde, während der Prüfungsjahre seien die Firmen unter der Dachmarke „***Dachmarke***“ zusammengeführt worden. Zum Firmenkonsortium hätten die Bf mit Hauptsitz in ***Stadt 1*** (seit 2005) und einer Betriebsstätte in ***Stadt 2*** (seit 2005), die ***X GmbH*** mit Sitz in ***Stadt 2*** (seit 2010), die ***Y GmbH*** mit Sitz in ***Stadt 3*** (seit 2005) und die Einzelunternehmen der Gesellschafter (seit 2005) gehört. Die Gesellschafter seien überdies im Forschungsverein ***Vereinsname*** tätig gewesen (seit 2011). Die Gesellschafter hätten in den unterschiedlichen Gesellschaften Geschäftsführerfunktionen übernommen. Gleichzeitig sei die inhaltliche Bearbeitung der Gutachten und Forschungsprojekte übernommen worden, dies jedoch nicht nur in den Unternehmen, in denen die Geschäftsführerverantwortung übernommen worden sei. Die geschäftsführenden Gesellschafter hätten während der Prüfungsjahre das volle wirtschaftliche, inhaltliche und rechtliche Risiko der Gesellschaften übernommen bzw in ihre Einzelunternehmen übertragen. Und schließlich sei im dritten Prüfungsjahr 2015 die Spaltung der Bf begonnen worden, die mit April 2016 firmenbuchmäßig vollzogen worden sei. Die Art und Weise, wie die Tätigkeiten von Anbeginn, nämlich seit der Gründung der Bf im Jahr 2005 erledigt worden seien, entsprächen dem Verantwortungsmaßstab einer selbständigen Tätigkeit. Die GPLA im Jahr 2013 hätte Anlass dazu gegeben, die bis zu diesem Zeitpunkt gepflegten Organisationsformen des mittlerweile

gewachsenen Unternehmens zu entwickeln. Nach der Prüfung im Jahr 2013 seien in Absprache mit der Prüfungsperson Entwicklungsschritte im Unternehmen gesetzt worden.

Managementleistungen kombiniert mit selbständigen Tätigkeiten unter der Dachmarke „***Dachmarke***“. Die neuerliche GPLA im Jahr 2016 sei daher mit völliger Entspannung erwartet worden.

Daraufhin legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 4.6.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Mitteilung, aufgrund welcher Sachverhaltsermittlungen es die hier strittige Prüfungsfeststellung getroffen habe.

In seinem Antwortschreiben vom 2.7.2020 führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass der vorliegende Fall in den Anwendungsbereich des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 falle.

Auszugsweise heißt es wie folgt:

„Neben den Bezügen als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft erbrachten die nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer weitere Leistungen welche mittels Werkvertrag abgerechnet wurden.“

Da § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 ebenso wie § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich Beteiligten abstellt und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bezüge von an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich Beteiligten unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich Beteiligter (VwGH vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0062, und vom 24. September 2003, Zl. 2001/13/0258), wurden die Honorare, welche vermeintlich mittels Werkvertrag abgerechnet wurden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit qualifiziert (vgl. UFSW RV/1974-W/03 vom 12.10.2009).“

In seinem Schreiben vom 7.6.2021 führte der steuerliche Vertreter der Bf zu den von den Gesellschaftern an die Bf auf Honorarbasis erbrachten Leistungen ua aus, die Gesellschafter hätten über eine eigene betriebliche Struktur verfügt. Die Leistungen seien von den Gesellschaftern in eigenen Räumlichkeiten mit eigenen Betriebsmitteln erbracht worden, also weder in den Räumlichkeiten der Bf noch mit den Betriebsmitteln der Bf. ***Dr. B*** habe zudem über eigenes Personal zur Unterstützung in Verwaltungsangelegenheiten verfügt. Die Gesellschafter hätten die selbständigen Einkünfte in ihren Einkommensteuererklärungen 2013 bis 2015 ordnungsgemäß erklärt. Die Strukturkosten seien dabei als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die Gesellschafter hätten das Unternehmerrisiko selbst getragen. Eine Weisungsbindung habe nicht bestanden. Die Gesellschafter hätten sich im Bedarfsfall vertreten lassen können. Eine Einschulung oder Einarbeitung durch die Bf sei nicht erfolgt. Hinsichtlich der Zeiteinteilung habe es keinerlei Vorgaben seitens der Bf gegeben. Die Tätigkeiten seien von

den Gesellschaftern alleine, dh ohne Personal der Bf durchgeführt worden. Ordnungsvorschriften seitens der Bf hätten nicht bestanden. Die Charakteristika eines Dienstverhältnisses seien daher nicht gegeben.

Am 9.6.2021 wurde am Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin abgehalten. Die darüber aufgenommene Niederschrift lautet auszugsweise wie folgt:

*„Richter an Herrn ***Dr. B*** bzw Herrn ***Dr. C***: Bitte erläutern Sie den Geschäftsgegenstand der Beschwerdeführerin.*

*Herr ***Dr. B***: Bei der GmbH handelt es sich um ein Ingenieurbüro, das im Bereich der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft tätig ist. Es besteht auch eine entsprechende Gewerbeberechtigung. Die Auftraggeber sind sowohl die öffentliche Hand als auch private Personen.*

*Richter an Herrn ***Dr. B*** bzw Herrn ***Dr. C***: Aktenkundig ist ein schriftlicher Geschäftsführer-Anstellungsvertrag, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn ***Dr. C***. Wurden gleichlautende Verträge auch mit Herrn ***Dr. B*** und Herrn ***Dr. A*** abgeschlossen?*

*Herr ***Dr. B***: Ja, wir hatten alle dieselben Verträge.*

*Richter an Herrn ***Dr. B*** bzw Herrn ***Dr. C***: Welche Aufgaben nahmen Sie in Ihrer Funktion als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wahr?*

*Herr ***Dr. B***: Diesbezüglich besteht die Aufgabe einerseits in der Abwicklung der Finanzgebarung und andererseits in der Organisation und Abwicklung der Projekte. Betreffend die Geschäftsführertätigkeit lagen jeweils Dienstverhältnisse vor.*

*Richter an Herrn ***Dr. B*** bzw Herrn ***Dr. C***: Zu den Beratungsleistungen. Aktenkundig ist ein zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn ***Dr. C*** abgeschlossener Rahmenvertrag. Wurden gleichlautende Verträge auch mit Herrn ***Dr. B*** und Herrn ***Dr. A*** abgeschlossen?*

*Herr ***Dr. B***: Ja, es lagen insoweit gleichlautende Verträge vor.*

*Richter an Herrn ***stV***: In der am 7.6.2021 erstatteten Stellungnahme heißt es, dass „für die fraglichen Honorare eine inhaltliche, zeitliche und organisatorische Trennung der Tätigkeiten gegeben war.“ Bitte um nähere Erläuterung.*

*Herr ***stV***: Die Beratungsleistungen, die die Gesellschafter erbracht haben, erfolgten aus einer isolierenden Betrachtungsweise heraus durch ihren eigenen persönlichen Einsatz mit eigenen Betriebsmitteln und in eigenen Räumen. Die Abrechnung dieser Beratungsleistungen erfolgte getrennt nach Projekten und waren projektbezogen.*

*Richter an Herrn ***stV***: In der am 7.6.2021 erstatteten Stellungnahme heißt es, dass die Gesellschafter über eine eigene betriebliche Struktur verfügten. Bitte um nähere Erläuterung.*

*Herr ***stV***: Bei den Betriebsmitteln handelt es sich um einen eigenen Computer, Möblierung, Fachliteratur sowie Zugänge zu über das Internet abrufbaren Datenbanken. Das GIS, das wir hauptsächlich benutzten, ist frei zugänglich.*

*Auf die Frage des Richters, ob in irgendeiner Form persönliche Weisungsbindungen hinsichtlich der Beratungsleistungen gegenüber der Beschwerdeführerin bestanden, antwortet Herr ***Dr. B***:*

Derartige Weisungsbindungen bestanden nicht. Entscheidend war nur das fertige Werk.

*Zum Tätigkeitsablauf der Beratungsleistungen gibt Herr ***Dr. C*** an:*

*Im Wesentlichen läuft es so ab, dass ein Auftraggeber z.B. der öffentlichen Hand an die Beschwerdeführerin mit einem Projektvorhaben herantritt. Herr ***Dr. B***, Herr ***Dr. A*** und ich erbrachten in der Folge die Beratungsleistungen. Diese bestanden darin, dass eine Problemanalyse erstellt wird, Maßnahmen entwickelt und bewertet werden und daraus ein Resümee erstellt wird.*

*Richter an Herrn ***Dr. B*** bzw Herrn ***Dr. C***: Eine GISA-Abfrage hat ergeben, dass Herr ***Dr. B*** seit ***tt.mm.2013*** über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure) gemäß § 94 Z 69 GewO 1994 auf dem Gebiet Verkehrswesen und Verkehrswirtschaft“ und Herr ***Dr. C*** seit ***tt.mm.2013*** über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Unternehmensberatung einschließlich Unternehmensorganisation“ verfügt. Herr ***Dr. A*** verfügte laut GISA-Abfrage im Streitzeitraum über keine Gewerbeberechtigung. Bitte um Stellungnahme.*

*Herr ***Dr. B***: Wir haben in unseren Unterlagen auch keine Hinweise auf eine Gewerbeberechtigung von Herrn ***Dr. A*** gefunden.*

*Auf die Frage von Herrn ***Finanzamtsvertreter***, was unter Abwicklung der Organisation als Aufgabe im Rahmen der Geschäftsführungsfunktion zu verstehen ist, gibt Herr ***Dr. C*** an:*

Die GmbH wickelt auch Projekte ab, die ausschließlich von angestellten Mitarbeitern erledigt werden, wie z.B. Verkehrszählungen an einem Verkehrsknotenpunkt. Dazu bedarf es keiner besonderen fachlichen Expertise. Unsere Aufgabe als Geschäftsführer bestand in diesem Bereich darin, die Projektabwicklung an die entsprechenden Mitarbeiter zu delegieren. Darüber hinaus waren wir allgemein für den organisatorischen Ablauf und die Finanzgebarung zuständig.

Herr ***Finanzamtsvertreter*** merkt zur Abrechnung der Beratungsleistungen der Gesellschafter gegenüber der Beschwerdeführerin folgendes an:

Wenn man sich die diesbezüglichen Unterlagen ansieht, sind es monatlich im Wesentlichen gleich hohe Beträge bzw. Beträge, die nur geringfügig voneinander abweichen. Können Sie dies etwas näher erläutern?

Herr ***stV*** führt dazu aus:

Die ähnliche Höhe der Beträge ergibt sich naturgemäß aus dem Stundensatz und der monatlich zur Verfügung stehenden Zeit der einzelnen Gesellschafter.

Herr ***Dr. C*** gibt weiters an:

Im Streitzeitraum gab es Projekte speziell in ***Stadt 3***, wo nur ein Teil meines Stundenaufwandes tatsächlich an die Beschwerdeführerin fakturiert wurde. Der Grund hierfür liegt darin, dass speziell in diesen Fällen sehr viel Unverständnis seitens der Auftraggeber aufzuklären war.

Auf die Frage von Herrn ***Finanzamtsvertreter***, in welchem ziffernmäßigen Verhältnis die durch angestellte Mitarbeiter der Beschwerdeführerin abgewickelten Projekte zu den Expertenprojekten der Gesellschafter stehen, gibt Herr ***Dr. B*** an:

Ca. 1/3 des Jahresumsatzes der Beschwerdeführerin in den Streitjahren 2013 und 2014 entfiel auf Expertenprojekte.

Auf die Frage des Richters, ob seitens des Finanzamtes an der Auffassung festgehalten wird, dass ein Anwendungsfall des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG vorliegt (siehe schriftliche Stellungnahme vom 02.07.2020), gibt Herr ***Finanzamtsvertreter*** an:

Diese Sichtweise wird nicht aufrechterhalten, zumal entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelungen nicht vorliegen.

In rechtlicher Hinsicht führt Herr ***Finanzamtsvertreter*** aus:

Im Hinblick auf den Beschwerdepunkt „Treu und Glauben“ wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Inhaltlich ist anzumerken, dass selbstständige, gewährleistungsfähige, abgrenzbare Werke im Hinblick auf die Beratungsleistungen der Gesellschafter an die Beschwerdeführerin nicht ersichtlich sind. Offen bleibt, ob es sich um ein echtes oder freies Dienstverhältnis handelt. Das Finanzamt bleibt jedoch dabei, dass die Beratungsleistungen Teil der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind, weil eine organisatorische, sachliche und inhaltliche Trennung nicht ersichtlich ist.

Herr ***stV*** führt in rechtlicher Hinsicht aus:

Die Beschwerdeführerin geht nach wie vor von Werkverträgen aus, da es sich, wie im Erörterungstermin dargelegt, sehr wohl um abgrenzbare Werke handelt, für die auch der Beratende haftet und gehaftet hat. Darüber hinaus sind die wesentlichen Kriterien für das Vorhandensein eines Dienstverhältnisses nicht erfüllt. Die Person, die letztlich dafür geradestehen musste, war nicht weisungsgebunden, konnte sich vertreten lassen, arbeitete mit eigenen Betriebsmitteln und war für die Beratungstätigkeiten in den organisatorischen Betrieb der Beschwerdeführerin nicht eingebunden. Im Übrigen wird vollumfänglich auf den Schriftsatz vom 07.06.2021 verwiesen.

*Herr ***stV*** hält ergänzend fest:*

*Aus meiner Sicht lagen zwischen der Beschwerdeführerin und den einzelnen Gesellschaftern jeweils Werkverträge vor. Dass ein Werk geschuldet wurde, zeigt sich am besten anhand des bereits oben angeführten „Kroatien“-Beispiels, wo Herr ***Dr. C*** eben nicht seinen gesamten Aufwand an die Beschwerdeführerin verrechnen konnte.*

*Herr ***Dr. C*** gibt ergänzend an:*

Über den Rahmenvertrag hinaus gab es keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen, weil im Rahmenvertrag ohnehin schon sehr detaillierte Regelungen enthalten waren. Das Ganze lief so ab, dass Aufträge, die seitens der Beschwerdeführerin lukriert wurden, je nach Expertise an die einzelnen Gesellschafter vergeben wurden. Aufträge hätten seitens der Gesellschafter auch abgelehnt werden können. An wen Aufträge vergeben wurden, ergab sich zum Teil aus dem persönlichen Netzwerk der Gesellschafter, über welche die Akquise für die Beschwerdeführerin stattgefunden hat. Aufträge, die von der Beschwerdeführerin an die Gesellschafter vergeben wurden, wurden von diesen zu keinem Zeitpunkt schriftlich abgelehnt. Eine Vertretung durch Dritte ist nicht erfolgt und war auch nicht erforderlich.“

Mit Vorhaltsschreiben vom 10.2.2022 forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt zur Vorlage einer Honorarnotenaufstellung auf, woraufhin das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 15.2.2022 einen Auszug aus dem von der Bf geführten Buchhaltungs-Konto 5703 „Fremdleistungen Büro ***Stadt 1***“ zukommen ließ.

Mit Vorhaltsschreiben vom 6.12.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht den steuerlichen Vertreter der Bf ua um Mitteilung, ob von den Gesellschafter-Geschäftsführern Anlagenverzeichnisse geführt worden seien oder ob anderweitige Aufzeichnungen betreffend von den Gesellschafter-Geschäftsführern eingesetzte Betriebsmittel vorhanden seien, was vom steuerlichen Vertreter der Bf im Hinblick auf ***Dr. B*** und ***Dr. C*** im Schreiben vom 23.12.2022 verneint wurde. Betreffend ***Dr. A*** lägen diesbezüglich keine Informationen vor, da dieser aus dem Unternehmen ausgeschieden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Bei der Bf handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrag vom ***tt.mm.2005*** errichtete und am ***tt.mm.2005*** im Firmenbuch eingetragene GmbH, die an der Adresse ***Adresse Bf*** ein Ingenieurbüro auf dem Gebiet der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft betreibt. Gegenstand des Unternehmens der Bf ist nach deren Gesellschaftsvertrag „die Verkehrsplanung und Verkehrstechnik sowie fachspezifische Software- und Methodenentwicklung.“ Die Bf, die in den Streitjahren zahlreiche Mitarbeiter beschäftigte, verfügte ab ***tt.mm.2005*** – und auch in den Streitjahren – über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Technische Büros – Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure) gemäß § 94 Z 69 GewO 1994 für das Fachgebiet Verkehrswesen, Verkehrswirtschaft“. Kunden der Bf sind sowohl die öffentliche Hand als auch Privatpersonen, die mit (Beratungs-)Projektaufträgen auf den Gebieten der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft an die Bf herantreten.

Dr. A, ***Dr. B***, ***Dr. C*** sowie eine weitere Person waren in den Streitjahren zu jeweils 25% am Stammkapital der Bf beteiligt und überdies deren Geschäftsführer.

Dr. A, ***Dr. B*** und ***Dr. C*** (in der Folge Gesellschafter-Geschäftsführer) übten ihre Geschäftsführungstätigkeit für die Bf ab 1.3.2013 auf der Grundlage gleichlautender schriftlicher Anstellungsverträge (Dienstverträge), somit persönlich weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus der Bf eingliedert, aus. Der Vertragsinhalt lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 2 Pflichten und Verantwortlichkeit

(1) Der Geschäftsführer stellt seine gesamte zur Verfügung stehende Arbeitskraft im Ausmaß von 15 Kalender-Wochenstunden mit Wirkung vom 01.03.2013 und seine gesamten Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung. Ihm obliegen Leitung und Überwachung des Gesamtunternehmens, unbeschadet gleicher Rechte und Pflichten der anderen Geschäftsführer.

(...)

§ 4 Bezüge des Geschäftsführers

(1) Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit ein festes Monatsgehalt von EUR 1.500,00 brutto mit Wirkung vom 01.03.2013, das jeweils am Monatsletzten zu zahlen ist.

(...)

§ 5 Sonstige Leistungen, Spesen, Aufwendungsersatz

(1) Trägt der Geschäftsführer im Rahmen seiner ordnungsgemäßen Geschäftsführertätigkeit Kosten und Aufwendungen, werden ihm diese von der Gesellschaft erstattet, sofern er die Geschäftsführungs- und Betriebsbedingtheit belegt oder diese offenkundig ist.

(2) Reisespesen werden bis zu den jeweils steuerlich zulässigen Pauschalbeträgen ersetzt.

§ 6 Jahresurlaub

(1) Der Geschäftsführer hat Anspruch auf 25 Arbeitstage (Samstag ist kein Arbeitstag) bezahlten Urlaub im Geschäftsjahr. Der Geschäftsführer hat den Zeitpunkt seines Urlaubs so einzurichten, dass den Bedürfnissen der Gesellschaft Rechnung getragen wird.

(...)

§ 9 Dauer, Kündigung

(1) Dieser Vertrag beginnt am 01.03.2013 und ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Er ersetzt alle bisherigen arbeits- oder dienstvertraglichen Vereinbarungen ersatzlos. Er ist mit einer Frist von 3 Monaten zum Monatsende für beide Parteien kündbar. Ansprüche aus früheren Dienstverhältnissen bestehen beiderseits nicht.

(...)“

Die Gesellschafter-Geschäftsführer wurden in den Streitjahren auch laufend im operativen Bereich der Bf, der in der Abwicklung von (Beratungs-)Projekten auf den Gebieten der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft besteht, tätig. Diesbezüglich bestanden zwischen der Bf und den Gesellschafter-Geschäftsführern gleichlautende schriftliche, als „Rahmenvertrag (für von ***Bf*** in Anspruch genommene Beratungsleistungen)“ titulierte Vereinbarungen, die auszugsweise folgenden Inhalt aufweisen:

„1. Vertragsgegenstand:

- 1. Der Auftraggeber (Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: damit ist die Bf gemeint) benötigt Leistungen des Auftragnehmers (Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: damit sind ***Dr. A***, ***Dr. B*** und ***Dr. C*** gemeint) im Rahmen von Kundenprojekten und für eigene Zwecke.*
- 2. Da die einzelnen Aufgaben noch nicht feststehen, die Vertragspartner jedoch Vorgaben für ihre Planung benötigen, schließen die Parteien den vorliegenden Rahmenvertrag.*
- 3. Einzelheiten des jeweiligen Auftrages wie Aufgabenstellung, Dauer, Vergütung, etc. unterliegen gesonderter Vereinbarung. Für alle Einzelaufträge gelten ergänzend die Bedingungen dieses Vertrages. Anderslautende Geschäftsbedingungen des*

Auftragnehmers werden nicht Vertragsinhalt, auch wenn der Auftraggeber nicht ausdrücklich widerspricht.

2. Allgemeine Grundsätze der Leistungserbringung:

- 1. Der Auftragnehmer wird bei der jeweiligen Aufgabenerfüllung die sachlichen Vorgaben beachten und die Leistungen nach den jeweils gültigen Regeln der Technik erbringen.*
- 2. Alle Leistungen/Ergebnisse sind sorgfältig und nach dem neuesten Stand der Technik zu erbringen/zu erzielen. Der Auftragnehmer wird sich dabei bemühen, unter Ausnutzung seiner Erfahrungen und Kenntnisse das bestmögliche Ergebnis zu erzielen.*
- 3. Der Auftraggeber nennt einen Projektleiter, der dem Auftragnehmer für notwendige Informationen zur Verfügung steht und erforderliche Entscheidungen trifft oder unverzüglich herbeiführt. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, den Projektleiter des Auftraggebers einzuschalten, soweit dies zur ordnungsgemäßen Durchführung des jeweiligen Auftrages erforderlich ist. Der Auftragnehmer wird dem Auftraggeber ebenfalls für die obengenannten Zwecke einen Ansprechpartner benennen.*
- 4. Der Auftraggeber kann die Auswechslung von Mitarbeitern verlangen, soweit diese nicht die erforderlichen Voraussetzungen oder deren Leistungen nicht die gestellten Anforderungen erfüllen. Die mit der Auswechslung verbundenen Kosten, insbesondere Einarbeitungs-, Schulungskosten u.ä. trägt der Auftragnehmer.*
- 5. Der Auftragnehmer verpflichtet sich, dass während seines Vertragsverhältnisses mit dem Auftraggeber und 2 (zwei) Jahre darüber hinaus beim gegenständlichen Kunden Leistungen weder direkt angeboten noch verrichtet werden.*
- 6. Wenn der Auftraggeber als Subunternehmer oder gegenüber dem Kunden Verpflichtungen eingeht, die über diesen Vertrag hinausgehen, wird der Auftraggeber den Auftragnehmer darüber informieren. Der Auftragnehmer erklärt sich mit der Annahme des Auftrages ausdrücklich auch mit diesen Verpflichtungen einverstanden und wird nach Aufforderung durch den Auftraggeber eine schriftliche Verpflichtungserklärung abgeben.*

3. Leistungsfeststellung

- 1. Der Auftraggeber wird dem Auftraggeber [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: gemeint ist offensichtlich der „Auftragnehmer“] schriftlich mitteilen, ob die jeweilige Leistung vollständig und mangelfrei erfolgt ist.*

2. *Falls der Auftraggeber binnen 2 Monaten nach Abschluss der jeweiligen Leistung keine Erklärung abgibt, gilt dies als Annahme/Abnahme. Mit der Abnahme beginnt die Gewährleistungsfrist gemäß Punkt 8-1.*
3. *Eine Abnahme der Leistung ist nicht möglich bzw. wird rückwirkend aufgehoben, falls der Kunde die Leistung des Auftragnehmers begründet nicht abnimmt. Für den Fall, dass Leistungen bereits vergütet wurden, findet eine Rückvergütung statt.*

4. Vergütung

1. *Soweit kein Festpreis vereinbart ist, werden alle Leistungen nach Aufwand in Rechnung gestellt. Die Abrechnung erfolgt monatlich nach tatsächlichem Aufwand auf Stundenbasis unter Vorlage der beim Kunden üblichen Tätigkeitsnachweise. Diese enthalten die Angabe über Mitarbeiter, Arbeitszeit, Arbeitsort, Kontierung und Tätigkeit sowie die Bekanntgabe des Ansprechpartners beim Kunden.*
2. *Zahlungen des Auftraggebers erfolgen innerhalb von 30 Tagen, wenn die Tätigkeitsberichte für die Fakturierung spätestens 2 Arbeitstage nach dem letzten des jeweiligen Monats beim Auftraggeber eintreffen, sonst innerhalb von 40 Tagen. Die Zahlung erfolgt netto innerhalb der erwähnten Fristen gerechnet vom Eingang der Rechnung.*
3. *Alle Preise verstehen sich exklusive Umsatzsteuer in der angeführten Währung.*

5. Planungshoheit

1. *Die Planung der Aufgabenerfüllung orientiert sich zwar an den Vorgaben des Auftraggebers, wird aber durch den Auftragnehmer festgelegt.*
2. *Auch soweit die Leistungserbringung am Geschäftssitz des Auftraggebers erfolgt, ist allein der Auftragnehmer seinen Mitarbeitern gegenüber disziplinar weisungsbefugt. Die Mitarbeiter des Auftragnehmers werden nicht in den Betrieb des Auftraggebers eingegliedert.*

6. Urheberrechte

(...)

7. Geheimhaltung/Abwerbung/Datenschutz

(...)

8. Gewährleistung

1. *Die Gewährleistung beträgt 12 Monate.*

2. *Im Übrigen gelten für die Gewährleistung die gesetzlichen Bestimmungen.*

9. Haftung

1. *Die Haftung des Auftragnehmers richtet sich nach den gesetzlichen Bestimmungen. Er verpflichtet sich insbesondere, den Auftraggeber von allen Ansprüchen Dritter freizustellen, die diese aufgrund der Leistungen des Auftragnehmers oder mangelnder Leistungserbringung durch den Auftragnehmer gegen den Auftraggeber erheben.*

10. Laufzeit/Kündigung

1. *Dieser Rahmenvertrag tritt mit Unterzeichnung in Kraft und ist zunächst auf die Dauer von 12 Monaten befristet. Nach Ablauf dieser Frist verlängert er sich um jeweils 6 Monate, wenn er von keiner der Vertragsparteien mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende der jeweiligen Laufzeit gekündigt wird.*
2. *Die Kündigung bedarf der Schriftform.*

11. Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge

1. *Die hier vereinbarten Leistungen werden vom Auftragnehmer in voller Eigenverantwortung erbracht. Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich auf seine Kosten durch geeignete Personen jederzeit vertreten zu lassen. Der Arbeitsablauf, Beschäftigungsort und die Arbeitszeit sind vom Auftragnehmer, gemäß der Natur des Auftrags selbst zu bestimmen. Der Auftragnehmer wird nicht in die betriebliche Organisation des Auftraggebers eingegliedert. Der Auftragnehmer hat selbst und auf eigene Rechnung für die für die Erfüllung des Vertrags erforderlichen Betriebs- und Hilfsmittel zu sorgen.*
2. *Der Auftragnehmer ist dem Auftraggeber jährlich verpflichtet, eine Bestätigung über die Zahlung der Sozialversicherung (Pflichtversicherung nach GSVG) des letzten Geschäftsjahres und eine aktuelle Unternehmerbescheinigung (FA) zu übergeben!*
3. *Der Auftragnehmer und auch seine Mitarbeiter sind aus eigenem Willen Auftragnehmer und wollen nicht in die betriebliche Organisation des Auftraggebers eingegliedert werden und wollen auch nicht Mitarbeiter des Auftraggebers sein.*
4. *Der Auftragnehmer und auch seine Mitarbeiter haben für sich selbst Sorge zu tragen. Sie sind nicht in die Organisation des Betriebes eingegliedert. Sie liefern ein Werk und werden entweder pauschal oder nach Stunden abgerechnet.*
5. *Der Auftragnehmer und auch seine Mitarbeiter haben für ihre Infrastruktur selbst zu sorgen. Sie haben die Fahrtkosten zu den Kunden selbst zu tragen und wenn ihnen*

auf dieser Fahrt etwas zustoßen sollte, ist das ihre Sache und wird vom Auftraggeber nicht ersetzt.

6. *Arbeitsmittel wie Computer, die Software, die Wartung sind vom Auftragnehmer selbst zur Verfügung zu stellen bzw. durchzuführen und werden nicht vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt bzw. durchgeführt!*
7. *Der Auftragnehmer unterliegt keinerlei Sperre bzw. keinem Verbot andere Kunden, für welche er nicht über den Auftraggeber beauftragt wurde, anzubieten und Leistungen zu erbringen! Das ist sogar erwünscht, um die Qualität und das Know how weiter steigern zu können. Der Auftraggeber ist ein Qualitätsanbieter und wünscht sich nur die besten Auftragnehmer!*

12. Schlussbestimmungen

(...)“

Zwischen der Bf und den Gesellschafter-Geschäftsführern wurden keine schriftlichen oder sonst nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarungen über einzelne Aufträge abgeschlossen.

In der Praxis lief es so ab, dass öffentliche und private Auftraggeber mit Projektvorhaben im Bereich der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft an die Bf herantraten. Die Auftragsakquise erfolgte durch die Gesellschafter-Geschäftsführer. Projektaufträge, die die Bf annahm und die keiner besonderen fachlichen Expertise bedurften (zB Verkehrszählungen an einem Verkehrsknotenpunkt), delegierten die Gesellschafter-Geschäftsführer an andere Angestellte der Bf. Komplexe Projektaufträge („Expertenprojekte“), die die Bf annahm, arbeiteten die Gesellschafter-Geschäftsführer selbst ab. Die Gesellschafter-Geschäftsführer arbeiteten vielfach an denselben Projekten. Es ging dabei um die Erbringung von Beratungsleistungen im Bereich der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft (Erstellung einer Problemanalyse, Entwicklung und Bewertung von Maßnahmen, Erstellung eines Resümees).

Die Organisation und Abwicklung der Projekte zählte zu den von den Gesellschafter-Geschäftsführern in ihrer Funktion als Geschäftsführer der Bf wahrzunehmenden Aufgaben.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer legten für die von ihnen für die Bf in deren operativem Bereich (Abwicklung von [Beratungs-]Projekten auf den Gebieten der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft) laufend entfaltete Tätigkeit in regelmäßigen (meist monatlichen) Abständen Honorarnoten an die Bf. Abgerechnet wurde nach Stundenaufwand. In sämtlichen Fällen heißt es wie folgt: „*Ich erlaube mir für die erbrachten Leistungen im Projekt [Projektname] für den Leistungszeitraum [Monat/e] folgende Honorarnote über einen Betrag von [Betrag] vorzulegen.*“ Eine konkrete Leistungsbeschreibung ist den Honorarnoten ebenso wenig zu entnehmen wie ein Hinweis auf die Anzahl der geleisteten Stunden. Die verrechneten

Beträge wiesen keine bzw nur geringe Schwankungen auf. Auch zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern gab es keine bzw nur geringe Unterschiede im Hinblick auf die Höhe der verrechneten Beträge. Im Jahr 2015 etwa waren die von ***Dr. B*** und ***Dr. C*** monatsweise verrechneten Beträge exakt gleich hoch:

Dr. B	***Dr. C***
Betrag (netto)	Betrag (netto)
2.100,00	2.100,00
2.200,00	2.200,00
2.500,00	2.500,00
2.160,00	2.160,00
2.200,00	2.200,00
2.150,00	2.150,00
2.636,98	2.636,98
2.150,00	2.150,00
2.150,00	2.150,00
2.162,00	2.162,00
2.150,00	2.150,00
2.150,00	2.150,00

Die Gesellschafter-Geschäftsführer übten ihre für die Bf in deren operativem Bereich laufend entfaltete, mittels Honorarnoten abgerechnete Beratungstätigkeit nicht im Rahmen einer von ihnen eigens geschaffenen betrieblichen Infrastruktur aus, sondern nutzten hierfür die Büroräumlichkeiten und die betriebliche Infrastruktur der Bf (Computer, Drucker, Scanner, Kopierer, sonstige Büro-Utensilien, Mobiltelefon, etc). Zum Teil wurden sie auch in den in ihren privaten Wohnräumlichkeiten eingerichteten Arbeitszimmern tätig.

Eine klare organisatorische, funktionale (inhaltliche) und zeitliche Trennung zwischen der von den Gesellschafter-Geschäftsführern für die Bf ausgeübten Geschäftsführungstätigkeit und der von ihnen für die Bf in deren operativem Bereich laufend entfalteten Beratungstätigkeit bestand nicht. Die beiden Tätigkeitsbereiche griffen im täglichen Arbeitsablauf ineinander bzw waren miteinander verknüpft.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer waren nicht nur im Hinblick auf die Wahrnehmung der Geschäftsführungssagenden, sondern auch mit ihrer von den Geschäftsführungssagenden nicht klar abgrenzbaren Beratungstätigkeit im operativen Bereich der Bf in die betrieblichen Abläufe der Bf unmittelbar eingebunden.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer ließen sich in ihrer Tätigkeit für die Bf zu keinem Zeitpunkt durch Dritte vertreten.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer erbrachten verkehrsplanerische und verkehrswirtschaftliche Beratungsleistungen nahezu ausschließlich für die Bf.

Dr. A verfügte über keine Gewerbeberechtigung.

Dr. B verfügte ab dem ***tt.mm.2013*** über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure) gemäß § 94 Z 69 GewO 1994 auf dem Gebiet Verkehrswesen und Verkehrswirtschaft“. Dieselbe Gewerbeberechtigung hatte die Bf bereits ab dem ***tt.mm.2005*** inne (siehe oben).

Dr. C verfügte ab dem ***tt.mm.2013*** über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Unternehmensberatung einschließlich Unternehmensorganisation“.

Dr. A war ab März 2014 – anders als ***Dr. B*** und ***Dr. C*** – nur noch (sozialversicherungsrechtlich) geringfügig bei der Bf beschäftigt. Korrespondierend dazu stellte er ab März 2014 – anders als ***Dr. B*** und ***Dr. C*** – die regelmäßigen, meist monatlichen Honorarverrechnungen an die Bf (dazu oben) ein.

Eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung, derzufolge die Gesellschafter-Geschäftsführer weisungsfrei gestellt gewesen wären, bestand nicht.

Neben ihrer Tätigkeit für die Bf waren die Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Geschäftsführung der ***X GmbH*** mit Sitz in ***Stadt 2*** und der ***Y GmbH*** mit Sitz in ***Stadt 3*** befasst.

2. Beweiswürdigung:

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Gründung der Bf sowie zum Kreis der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf stützen sich auf eine aktenkundigen Abfrage des Firmenbuches einschließlich der dort archivierten Urkunden. Anderslautendes wurde von den Verfahrensparteien nicht vorgebracht.

Die Feststellung, dass die Bf in den Streitjahren zahlreiche Mitarbeiter beschäftigte, beruht auf einer vom Bundesfinanzgericht eingeholten AJ-WEB Auskunft (Auskunftsverfahren beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung) sowie auf den Ausführungen von ***Dr. C*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines.

Dass die Bf ab dem ***tt.mm.2005*** eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Technische Büros – Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure) gemäß § 94 Z 69 GewO 1994 für das Fachgebiet Verkehrswesen, Verkehrswirtschaft“ innehatte, ergibt sich aus einer aktenkundigen GISA-Abfrage.

Der Inhalt des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages und des Rahmenvertrages ist den aktenkundigen Kopien dieser Verträge entnommen.

Dass zwischen der Bf und den Gesellschafter-Geschäftsführern keine schriftlichen (oder sonst nach außen in Erscheinung tretenden) Vereinbarungen über einzelne Aufträge abgeschlossen wurden, ist den Ausführungen von ***Dr. C*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines zu entnehmen. Im vorliegenden Akt finden sich auch sonst keine Hinweise auf derartige Vereinbarungen.

Die Feststellungen zu den Arbeitsabläufen im operativen Bereich der Bf (Auftragsakquise durch die Gesellschafter-Geschäftsführer, Delegierung von „einfachen“ Projektaufträgen durch die Gesellschafter-Geschäftsführer an andere Angestellte der Bf zur Abarbeitung, Abarbeitung komplexer Projektaufträge durch die Gesellschafter-Geschäftsführer selbst) beruhen auf dem Vorbringen von ***Dr. B*** und ***Dr. C*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines.

Die Feststellung, dass die Organisation und Abwicklung der Projekte zu den von den Gesellschafter-Geschäftsführern in ihrer Funktion als Geschäftsführer der Bf wahrzunehmenden Aufgaben zählte, gründet sich auf die diesbezüglichen Ausführungen von ***Dr. B*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführer vielfach an denselben Projekten arbeiteten, ergibt sich aus den aktenkundigen Honorarnoten. So legten die Gesellschafter-Geschäftsführer etwa im Jahr 2013 jeweils mehrere Honorarnoten betreffend Leistungen im Rahmen der Projekte „***Projekt 1***“, „***Projekt 2***“ oder „***Projekt 3***“ an die Bf.

Die Feststellungen zu den Modalitäten der Honorarnoten-Abrechnung gründen sich auf die aktenkundigen Honorarnoten, auf den ebenfalls aktenkundigen Auszug aus dem von der Bf geführten Buchhaltungs-Konto 5703 „Fremdleistungen Büro ***Stadt 1***“ sowie auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines.

Die Feststellung, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer für Zwecke der von ihnen für die Bf in deren operativem Bereich laufend entfalteten Beratungstätigkeit über keine eigene betriebliche Infrastruktur verfügten, sondern die Büroräumlichkeiten und die betriebliche Infrastruktur der Bf (Computer, Drucker, Scanner, Kopierer, sonstige Büro-Utensilien, Mobiltelefon, etc) nutzten, beruht auf Folgendem: Im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 7.6.2021 wurde erstmals vorgebracht, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten *„die Leistungen in eigenen Räumlichkeiten mit eigenen Betriebsmitteln erbracht. Also nicht in den Räumlichkeiten der GmbH und mit den Betriebsmitteln der GmbH.“* Im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines hielt der steuerliche Vertreter der Bf abermals fest, die Beratungsleistungen seien von den Gesellschafter-Geschäftsführern *„aus einer isolierenden Betrachtungsweise heraus durch ihren eigenen persönlichen Einsatz mit eigenen Betriebsmitteln und in eigenen Räumen“* erbracht worden. An eigenen Betriebsmitteln hätten die Gesellschafter-Geschäftsführer über einen Computer sowie Fachliteratur, Möblierung und Zugänge zu über das Internet abrufbaren Datenbanken verfügt, wobei die hauptsächlich genutzte Datenbank (GIS) frei zugänglich sei. Mit Vorhaltsschreiben vom 6.12.2022 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf mit näherer Begründung mit, es gehe davon aus, dass mit *„eigenen Räumen“* der Gesellschafter-Geschäftsführer Arbeitszimmer in deren privaten Wohnräumen gemeint seien, woraufhin der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 23.12.2022 bestätigend ausführte, dass *****Dr. B***** und *****Dr. C***** an ihren Hauptwohnsitzen einen Arbeitsbereich eingerichtet hätten, der von ihnen genutzt werde. Zu *****Dr. A***** könnten keine näheren Angaben gemacht werden. Mit dem zuvor erwähnten Vorhaltsschreiben vom 6.12.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht den steuerlichen Vertreter der Bf überdies um Mitteilung, ob von den Gesellschafter-Geschäftsführern Anlagenverzeichnisse geführt worden seien oder ob anderweitige Aufzeichnungen betreffend von den Gesellschafter-Geschäftsführern eingesetzte Betriebsmittel vorhanden seien, was vom steuerlichen Vertreter der Bf im Schreiben vom 23.12.2022 im Hinblick auf *****Dr. B***** und *****Dr. C***** verneint wurde. Zu *****Dr. A***** könnten keine näheren Angaben gemacht werden. Es wurden im gesamten Verfahren keinerlei Aufzeichnungen oder anderweitige Nachweise beigebracht, die belegen würden, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich über eigene Betriebsmittel verfügt bzw solche selbst angeschafft hätten. Wenn somit im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 7.6.2021 vorgebracht wird, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten die Leistungen in eigenen Räumlichkeiten mit eigenen Betriebsmitteln, also nicht in den Räumlichkeiten und mit den Betriebsmitteln der Bf erbracht, so geht dieses pauschale Vorbringen über eine unsubstantiierte Zweckbehauptung nicht hinaus. Dafür spricht auch der Umstand, dass in den aktenkundigen, an *****Dr. B***** und *****Dr. C***** ergangenen Umsatzsteuerbescheiden 2013, 2014 und 2015 die Position Vorsteuern jeweils mit 0,00 Euro ausgewiesen ist. Das Bundesfinanzgericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer für Zwecke der von ihnen im operativen Bereich der Bf entfalteten Beratungstätigkeiten über keine eigene betriebliche Infrastruktur verfügten, sondern die Büroräumlichkeiten und die betriebliche

Infrastruktur der Bf (Computer, Drucker, Scanner, Kopierer, sonstige Büro-Utensilien, Mobiltelefon etc) nutzen. Davon ist auch deshalb auszugehen, weil es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass Gesellschafter-Geschäftsführer, die neben der Wahrnehmung von Geschäftsführungssagenden laufend im operativen Bereich einer über eigene Büroräumlichkeiten verfügenden und zahlreiche Mitarbeiter beschäftigenden GmbH tätig sind und in unmittelbarer Nähe zu den Büroräumlichkeiten der GmbH wohnen (laut vom Bundesfinanzgericht eingeholter ZMR-Auskunft befanden sich die Hauptwohnsitze der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren in ***Stadt 1*** bzw ***Stadt 1***-Umgebung), die Büroräumlichkeiten sowie die Betriebsmittel der GmbH für ihre gesamte für die GmbH entfaltete Tätigkeit (und nicht etwa nur für die Geschäftsführungstätigkeit) nutzen.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführer zum Teil in den in ihren privaten Wohnräumen eingerichteten Arbeitszimmern tätig wurden, ergibt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf im Schreiben vom 23.12.2022, wonach ***Dr. B*** und ***Dr. C*** an ihren Hauptwohnsitzen einen Arbeitsbereich eingerichtet hätten, der von ihnen genutzt werde. Hinweise darauf, dass sich die Situation in Bezug auf ***Dr. A*** anders darstellen würde, sind den aktenkundigen Unterlagen nicht zu entnehmen.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 7.6.2021 eine betriebliche Infrastruktur im Hinblick auf ***Dr. B*** damit glaubhaft zu machen versucht, dass dieser *„sogar über eigenes Personal zur Unterstützung in der Verwaltung [verfügte]“*, so fällt dies schon deshalb nicht ins Gewicht, weil es sich dabei um dessen Ehegattin ***Z*** handelt, die, wie den aktenkundigen Unterlagen (Lohnzettel 2013, Lohnkonto 2013, ein schriftlicher Dienstvertrag wurde nicht vorgelegt) zu entnehmen ist, lediglich im Ausmaß von 2,5 Wochenstunden gegen einen Monatsbezug von 120,00 Euro – und auch dies nicht im gesamten Streitzeitraum, sondern nur im Streitjahr 2013 (Beendigung der Tätigkeit laut vom Bundesfinanzgericht eingeholter AJ-WEB Auskunft [Auskunftsverfahren beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung]: 18.1.2014) – als Dienstnehmerin von ***Dr. B*** gemeldet war. Darüber hinaus finden sich im Akt keinerlei Anhaltspunkte dahingehend, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer Dienstnehmer beschäftigt hätten.

Die Feststellung, dass eine klare organisatorische, funktionale (inhaltliche) und zeitliche Trennung zwischen der von den Gesellschafter-Geschäftsführern wahrzunehmenden Geschäftsführungstätigkeit und der von ihnen für die Bf in deren operativem Bereich laufend entfalteten, mittels Honorarnoten abgerechneten Tätigkeit nicht bestand, beruht auf Folgendem: Im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines beschrieb ***Dr. B*** die in der Funktion als Geschäftsführer der Bf wahrzunehmenden Aufgaben wie folgt: *„Diesbezüglich besteht die Aufgabe einerseits in der Abwicklung der Finanzgebarung und andererseits in der Organisation und Abwicklung der Projekte.“* Damit bringt er bereits selbst zum Ausdruck, dass eine funktionale Trennung zwischen den von den Gesellschafter-Geschäftsführern wahrzunehmenden

Geschäftsführungsagenden und ihren Tätigkeiten im operativen Bereich der Bf nicht bestand, bezeichnet er doch die *„Organisation und Abwicklung der Projekte“* als in der Funktion als Geschäftsführer der Bf wahrzunehmende Aufgabe. Da die Gesellschafter-Geschäftsführer die betriebliche Infrastruktur der Bf nicht nur im Rahmen ihrer Geschäftsführungstätigkeit, sondern, wie bereits oben ausgeführt wurde, auch für Zwecke der von ihnen im operativen Bereich der Bf entfalteten Tätigkeit nutzten, ist eine Trennung zwischen diesen beiden Tätigkeitsbereichen auch in organisatorischer Hinsicht nicht ersichtlich. Es widerspricht überdies den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Gesellschafter-Geschäftsführer, die neben der Wahrnehmung von Geschäftsführungsagenden den gesamten operativen Bereich einer über eigene Büroräumlichkeiten verfügenden und zahlreiche Mitarbeiter beschäftigenden GmbH verantworten, ihre laufenden Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH in organisatorischer, funktionaler (inhaltlicher) und zeitlicher Hinsicht unabhängig und losgelöst von den Geschäftsführungsagenden ausüben. Es wäre an der Bf gelegen gewesen, darzulegen, wie eine solche Trennung unter den gegebenen Umständen tatsächlich aussehen und funktionieren soll. Die Bf blieb jedoch jede Erklärung schuldig. Wenn im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 7.6.2021 pauschal vorgebracht wird, dass *„für die fraglichen Honorare eine inhaltliche, zeitliche und organisatorische Trennung der Tätigkeiten gegeben war“*, so ist dies für das Bundesfinanzgericht vor dem Hintergrund des Gesagten nicht nachvollziehbar. Das Bundesfinanzgericht nimmt es vielmehr als erwiesen an, dass diese Tätigkeiten im täglichen Arbeitsablauf ineinander griffen bzw miteinander verknüpft waren.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführer nicht nur im Hinblick auf die Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden, sondern auch mit ihren von den Geschäftsführungsagenden nicht klar abgrenzbaren Tätigkeiten im operativen Bereich der Bf in die betrieblichen Abläufe der Bf unmittelbar eingebunden waren, ergibt sich aus Folgendem: Wie dem Vorbringen von ***Dr. B*** und ***Dr. C*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines zu entnehmen ist, verantworteten die Gesellschafter-Geschäftsführer den gesamten operativen Bereich der Bf, indem sie für die Auftragsakquise zuständig waren und Projektaufträge, welche die Bf annahm, entweder an andere Angestellte der Bf zur Abarbeitung delegierten oder – bei besonderer Komplexität – selbst abarbeiteten. Dass die organisatorischen Maßnahmen, wie insbesondere die Delegierung von Projektaufträgen (samt Arbeitsanweisungen) an andere Angestellte der Bf, eine unmittelbare Einbindung der Gesellschafter-Geschäftsführer in die betrieblichen Abläufe der Bf voraussetzen, liegt auf der Hand. Es erscheint in der gegebenen Konstellation konstruiert, wenn der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 7.6.2021 im Hinblick auf die von den Gesellschafter-Geschäftsführern selbst abgearbeiteten Projektaufträge vorbringt, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten diesbezüglich *„völlig eigenständig – unabhängig von der GmbH – gehandelt“*. Alleine der Umstand, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer vielfach an denselben Projekten arbeiteten, was zwangsläufig einen Abstimmungsbedarf mit sich bringt, bedingt eine unmittelbare Einbindung der Gesellschafter-Geschäftsführer in die betrieblichen Abläufe der Bf. Für eine

solche Einbindung spricht auch, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer die Büroräumlichkeiten sowie die betriebliche Infrastruktur der Bf nutzten.

Die Feststellung, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführer in ihrer Tätigkeit für die Bf zu keinem Zeitpunkt durch Dritte vertreten ließen, beruht auf den Ausführungen von ***Dr. C*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines.

Die Feststellung, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer verkehrsplanerische und verkehrswirtschaftliche Beratungsleistungen nahezu ausschließlich für die Bf erbrachten, beruht zunächst auf einem Abgleich der an ***Dr. B*** und ***Dr. C*** ergangenen aktenkundigen Umsatzsteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 mit den von ihnen an die Bf gelegten Honorarnoten einerseits und dem aktenkundigen Auszug aus dem von der Bf geführten Buchhaltungs-Konto 5703 „Fremdleistungen Büro ***Stadt 1***“ andererseits. Die in den angeführten Umsatzsteuerbescheiden ausgewiesenen Umsätze decken sich mit den von ***Dr. B*** und ***Dr. C*** an die Bf verrechneten Honoraren bzw bestehen diesbezüglich nur geringfügige Abweichungen. Hinweise darauf, dass sich die Situation in Bezug auf ***Dr. A*** anders darstellen würde, sind den aktenkundigen Unterlagen nicht zu entnehmen. Abgesehen von drei Honorarnoten, die ***Dr. B*** im Jahr 2013 an den Verein ***Vereinsname***, dessen Vorstand er laut eigenen Angaben war (vgl das dem Vorlageantrag beigelegte Schreiben der Gesellschafter-Geschäftsführer vom 14.8.2017), legte, wurden im gesamten Verfahren keine Honorarnoten vorgelegt, welche die Gesellschafter-Geschäftsführer an eine andere Person als die Bf gelegt hätten.

Die Feststellungen zu den Gewerbeberechtigungen der Gesellschafter-Geschäftsführer gründen sich auf GISA-Abfragen sowie auf die diesbezüglichen Ausführungen von ***Dr. B*** im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines.

Dass ***Dr. A*** ab März 2014 – anders als ***Dr. B*** und ***Dr. C*** – nur noch (sozialversicherungsrechtlich) geringfügig bei der Bf beschäftigt war, ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht eingeholten AJ-WEB Auskunft (Auskunftsverfahren beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung). Dass er korrespondierend dazu ab März 2014 die regelmäßigen, meist monatlichen Honorarverrechnungen an die Bf einstellte, ist dem von der Bf geführten Buchhaltungs-Konto 5703 „Fremdleistungen Büro ***Stadt 1***“ zu entnehmen. Die dort ausgewiesenen Beträge decken sich mit den in der ebenfalls aktenkundigen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.11.2016 genannten Beträge, die von der Bf (der Höhe nach) nicht bestritten wurden.

Dass eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung bestanden hätte, aufgrund welcher die Gesellschafter-Geschäftsführer weisungsfrei gestellt gewesen wären, ist, was auch vom Finanzamtsvertreter im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines bestätigt wurde, dem aktenkundigen Gesellschaftsvertrag der Bf nicht zu

entnehmen und finden sich diesbezüglich auch sonst keine Hinweise in den vorliegenden Akten.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 idF BGBl I 153/2001 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen.

Festzuhalten ist zunächst, dass gegenständlich kein Anwendungsfall des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegt, weil die Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren mit jeweils 25% und somit nicht wesentlich iSd genannten Bestimmung an der Bf beteiligt waren. Ebenfalls nicht einschlägig ist die Bestimmung des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988, weil es im vorliegenden Fall – wie auch der Finanzamtsvertreter im Zuge des am 9.6.2021 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines einräumte – an einer gesellschaftsvertraglichen Sonderregelung iSd genannten Bestimmung fehlt.

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen)

Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur). Der VwGH unterscheidet demnach zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien (vgl etwa auch VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Beim Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts (vgl VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; VwGH 26.11.2015, 2013/15/0176; VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127). Es besteht keine Vermutung der Richtigkeit des vertraglich Vereinbarten (vgl VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052).

Unstrittig ist, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Geschäftsführungstätigkeit im Rahmen von Dienstverhältnissen (somit persönlich weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert) ausübten und insoweit Arbeitslöhne iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 iVm § 47 Abs 2 EStG 1988 bezogen. Streit besteht darüber, ob die von den Gesellschafter-Geschäftsführern darüber hinaus für Tätigkeiten im operativen Bereich der Bf, der in der Abwicklung von (Beratungs-)Projekten auf den Gebieten der Verkehrsplanung und Verkehrswirtschaft besteht, bezogenen Honorare ebenfalls Arbeitslöhne im Sinne dieser Bestimmungen darstellen und dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es nicht ausgeschlossen, dass ein und dieselbe Person ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständig Erwerbstätiger gegenübertritt. Voraussetzung dafür ist, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweist (vgl VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0049; VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 5.7.1988, 87/14/0121). Die genannten Voraussetzungen (deutliches Abheben, Überwiegen der Merkmale selbständiger Tätigkeit) müssen, wie dem insoweit klaren Wortlaut der zitierten Judikatur zu entnehmen ist, kumulativ vorliegen.

Der steuerliche Vertreter der Bf vertritt dazu die Ansicht, dass es sich bei den von den Gesellschafter-Geschäftsführern für die Bf erbrachten Beratungsleistungen um abgrenzbare Werke handle, denen Werkverträge zugrunde lägen (siehe Protokoll zum Erörterungstermin vom 9.6.2021).

Diese Ansicht teilt das Bundesfinanzgericht nicht. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt ein Werkvertrag vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt, wobei es sich dabei um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handelt. Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für den Werkvertrag ist die Gewährleistungsverpflichtung essenziell, die am Maßstab des Erfolges der Tätigkeit gemessen werden kann (vgl VwGH 4.10.2022, Ra 2022/08/0130; VwGH 29.1.2020, Ra 2018/08/0028).

Im vorliegenden Fall ist die von den Gesellschafter-Geschäftsführern für die Bf in deren operativem Bereich laufend durchgeführte Beratungstätigkeit nicht als Herstellung eines Werkes als in sich geschlossene Einheit einer individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung anzusehen. Es ist kein Maßstab ersichtlich, nach welchem für den Werkvertrag typische Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden sollten. Ein der für den Werkvertrag essenziellen Gewährleistungsverpflichtung entsprechender Erfolg der Beratungstätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht messbar, weshalb von einem individualisierbaren Werk nicht die Rede sein kann. Weder die – sehr abstrakt gehaltenen – Rahmenverträge, denen zufolge die Bf Leistungen der Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen von Kundenprojekten und für eigene Zwecke benötigt, noch die Honorarnoten, in denen bloß von „Leistungen im Projekt [Projektname] für den Leistungszeitraum [Monat/e]“ ohne konkrete Leistungsbeschreibung die Rede ist, lassen auf die Herstellung eines Werkes im oben beschriebenen Sinn schließen. Zwischen der Bf und den Gesellschafter-Geschäftsführern wurden auch keine schriftlichen oder sonst nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarungen über einzelne Aufträge abgeschlossen. Hinzu kommt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer vielfach an denselben Projekten arbeiteten, sodass individualisierbare Werke je Gesellschafter-Geschäftsführer auch aus diesem Grund nicht vorliegen. Es handelt sich dabei vielmehr um laufend zu erbringende, qualifizierte (Dienst)leistungen im operativen Bereich der Bf. Dafür sprechen auch die kontinuierliche Leistungserbringung sowie der Umstand, dass die Leistungen nach Zeitaufwand abgegolten wurden (vgl zB auch VwGH 26.5.2014, 2012/08/0233). Dies gilt umso mehr, als die in der Regel monatsweise verrechneten Beträge keinen bzw nur geringen Schwankungen unterlagen und es auch zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern keine bzw nur geringe Unterschiede im Hinblick auf die Höhe der verrechneten Beträge gab. Es handelt sich dabei um ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, nicht – wie es einem Werkvertrag entsprechen würde – um ein Zielschuldverhältnis.

Wie unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II. 2. (Beweiswürdigung) des gegenständlichen Erkenntnisses ausgeführt wurde, ist eine klare organisatorische, funktionale (inhaltliche) und zeitliche Trennung zwischen der von den Gesellschafter-Geschäftsführern im Dienstverhältnis ausgeübten Geschäftsführungstätigkeit und den von ihnen für die Bf in deren operativem Bereich laufend ausgeübten Beratungstätigkeit nicht ersichtlich. Die beiden Tätigkeitsbereiche griffen ineinander. Damit mangelt es aber an dem in der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderten „deutlichen Abheben“ der beiden Tätigkeitsbereiche.

Zu den Kriterien der Eingliederung und der Weisungsgebundenheit:

Nach der Rechtsprechung des VwGH zeigt sich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ua in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur). Ein Indiz für die Eingliederung ist auch in der Nutzung der Büroräumlichkeiten und der betrieblichen Infrastruktur des Vertragspartners zu erblicken (vgl VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Wie den Ausführungen unter Punkt II. 1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II. 2. (Beweiswürdigung) des gegenständlichen Erkenntnisses zu entnehmen ist, waren die Gesellschafter-Geschäftsführer nicht nur im Hinblick auf die im Dienstverhältnis wahrgenommenen Geschäftsführungsaufgaben, sondern auch mit ihrer von den Geschäftsführungsaufgaben nicht klar abgrenzbaren Beratungstätigkeit im operativen Bereich der Bf in die betrieblichen Abläufe der Bf unmittelbar eingebunden. Damit ist eine Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Bf zu bejahen.

Was das Kriterium der (persönlichen) Weisungsgebundenheit anbelangt, so kommt diesem Kriterium bei höher qualifizierten Tätigkeiten, zu denen die im vorliegenden Fall von den Gesellschafter-Geschäftsführern für die Bf ausgeübte, von den im Dienstverhältnis wahrgenommenen Geschäftsführungsaufgaben nicht klar abgrenzbare Beratungstätigkeit zweifelsfrei zu zählen ist, aufgrund der Art der Tätigkeit wenig Unterscheidungskraft zu (vgl etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041).

Vor diesem Hintergrund sind weitere Kriterien in die Beurteilung einzubeziehen.

Zum Kriterium des Unternehmerrisikos:

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht nach der Rechtsprechung des VwGH darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den

finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl etwa VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Im vorliegenden Fall rechneten die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre für die Bf in deren operativem Bereich laufend erbrachten, von der Geschäftsführungstätigkeit nicht klar abgrenzbaren Leistungen in regelmäßigen, meist monatlichen Abständen nach Stundenaufwand gegenüber der Bf ab. Eine solche Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl etwa VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Dies gilt umso mehr, als die in der Regel monatsweise verrechneten Beträge keinen bzw nur geringen Schwankungen unterlagen und es auch zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern keine bzw nur geringe Unterschiede im Hinblick auf die Höhe der verrechneten Beträge gab. Im Jahr 2015 etwa waren die von ***Dr. B*** und ***Dr. C*** monatsweise verrechneten Beträge exakt gleich hoch, was als klares Indiz dafür zu werten ist, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer eben nicht die Möglichkeit hatten, den finanziellen Erfolg ihrer Tätigkeit eigenständig und unabhängig voneinander zu gestalten. Vielmehr kommt darin zum Ausdruck, dass es letztlich darum ging, neben dem in den Geschäftsführer-Anstellungsverträgen festgelegten fixen Geschäftsführergehalt eine zweite im Wesentlichen gleichbleibende, zwischen den Gesellschafter-Geschäftsführern nicht variierende Gehaltskomponente zu beziehen. Wenn im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 7.6.2021 ausgeführt wird, es habe in den Streitjahren Schwierigkeiten mit kroatischen Auftraggebern gegeben und sei daher das vereinbarte Entgelt für ***Dr. C*** nicht in voller Höhe gewährt worden, so wurde dieses pauschale Vorbringen im Verfahren weder konkretisiert noch durch Unterlagen, wie etwa eine schriftliche Honorarvereinbarung, belegt.

Gegen ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko spricht insbesondere der Umstand, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer über keine kostenverursachende eigene betriebliche Infrastruktur verfügten, sondern die Büroräumlichkeiten und die betriebliche Infrastruktur der Bf nutzten.

Zum Kriterium der Vertretungsbefugnis:

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies nach ständiger Rechtsprechung des VwGH gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl etwa VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162). Dem Umstand einer eingeräumten Vertretungsbefugnis kommt jedoch nur eingeschränkte Bedeutung zu, wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird (vgl etwa VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Da sich die Gesellschafter-Geschäftsführer in ihrer Tätigkeit für die Bf zu keinem Zeitpunkt durch Dritte vertreten ließen, kommt dem Kriterium der Vertretungsbefugnis gegenständlich keine besondere Aussagekraft zu.

Zu weiteren Kriterien:

Im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 7.6.2021 wird die Gewerbeberechtigung von ***Dr. B*** für das reglementierte Gewerbe „Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure) gemäß § 94 Z 69 GewO 1994 auf dem Gebiet Verkehrswesen und Verkehrswirtschaft“ als ein für die Selbständigkeit sprechendes Indiz ins Treffen geführt. Abgesehen davon, dass ***Dr. B*** die genannte Gewerbeberechtigung nicht im gesamten Streitzeitraum (und auch nicht in den Jahren davor), sondern erst ab ***tt.mm.2013*** innehatte, ist dazu zu bemerken, dass das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand darstellt (vgl etwa VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Ungeachtet dessen wird darauf verwiesen, dass ***Dr. A*** überhaupt keine Gewerbeberechtigung innehatte und auch ***Dr. C*** zu keinem Zeitpunkt über die – einschlägige – Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure) gemäß § 94 Z 69 GewO 1994 auf dem Gebiet Verkehrswesen und Verkehrswirtschaft“ verfügte, sondern ab ***tt.mm.2013*** (und somit ebenfalls nicht im gesamten Streitzeitraum) lediglich eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Unternehmensberatung einschließlich Unternehmensorganisation“ innehatte.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 7.6.2021 auf die projektbezogene Abrechnung verweist, worin „eine eigenständig erbrachte selbständige Leistung“ zum Ausdruck komme, so ist hiezu zu bemerken, dass die Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten nach der Rechtsprechung des VwGH unerheblich ist, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben (vgl etwa VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Tätigkeiten der Gesellschafter-Geschäftsführer im operativen Bereich der Bf nicht deutlich von den von ihnen im Dienstverhältnis wahrgenommenen Geschäftsführungsagenden abheben (keine klare organisatorische, funktionale [inhaltliche] und zeitliche Trennung) und ein Überwiegen der für die Selbständigkeit einer Tätigkeit sprechenden Kriterien nicht feststellbar ist.

Die von den Gesellschafter-Geschäftsführern an die Bf verrechneten Honorare für Tätigkeiten im operativen Bereich der Bf unterliegen folglich als Arbeitslöhne iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 iVm § 47 Abs 2 EStG 1988 dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf in der Beschwerde unter Hinweis auf eine „Besprechung und Vereinbarung“ mit einer GPLA-Prüferin auf den Grundsatz von Treu und Glauben verweist, so erübrigt sich ein näheres Eingehen auf diesen Punkt schon deshalb, weil im gesamten Verfahren nicht dargelegt wurde, worin der Inhalt dieser „Besprechung und Vereinbarung“ konkret bestanden haben soll. Im Übrigen wird auf die umfassenden Ausführungen zum

Grundsatz von Treu und Glauben in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Soweit Rechtsfragen zu klären waren, folgt das Bundesfinanzgericht mit der vorliegenden Entscheidung der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 28. Juli 2023