

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri 1***, die Richterin ***Ri 2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi 1*** und ***LRi 2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***stV***, ***stV-Adr***,

über die Beschwerde vom 29. Juli 2019 (eingebracht am 05. August 2019) gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 02. Juli 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2015, Dienstgeberbeitrag 2016 und Dienstgeberbeitrag 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 04. Mai 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF 1*** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2017 werden gem § 279 BAO wie folgt abgeändert:

Der Bescheid über die **Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015** wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 465.887,77 Euro

Dienstgeberbeitrag bisher 20.964,95 Euro

Bemessungsgrundlage neu 513.788,54 Euro

Dienstgeberbeitrag neu 23.120,48 Euro

Der Bescheid über die **Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2017** wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage bisher 513.040,73 Euro

Dienstgeberbeitrag bisher 21.034,67 Euro

Bemessungsgrundlage neu 513.010,73 Euro

Dienstgeberbeitrag neu 21.033,44 Euro

II. Die Beschwerde hinsichtlich der **Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2016** wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Außenprüfung („GPLA“-Prüfung) erließ das Finanzamt Graz-Stadt am 02. Juli 2019 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015, 2016 und 2017 sowie über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages über selben Zeitraum und verwies in der Begründung auf den Außenprüfungsbericht („GPLA“-Bericht) vom 02. Juli 2019 sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Aus der Niederschrift geht hervor, dass unter anderem dass unter anderem hinsichtlich die Tätigkeit des Herrn DI ***O*** als die eines Dienstnehmers beurteilt wurde.

Die am 05. August 2019 eingereichte Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag infolge Umqualifizierung des Werkvertragnehmers DI ***O*** in einen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin im Zuge der GPLA.

Begründend wurde ausgeführt, dass Herr DI ***O*** als selbständiger Unternehmer seine Leistungen am freien Markt anbiete und mit seinen Einkünften beim Finanzamt Graz-Stadt veranlagt werde. Er sei nach dem GSVG auch bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft voll pflichtversichert). Seine Tätigkeit bestehe in der selbständigen Abwicklung einzelner Projekte, die auf seinen Honorarnoten (beispielhaften Beilagen ./1 - ./3 der Beschwerde) angeführt sind. Er betreibe üblicherweise mehrere Projekte parallel, wobei er im Streitzeitraum auf Grund ausgeschöpfter Kapazität nur für die Bf arbeitete.

Herr DI ***O*** trage als Werkunternehmer das Risiko der ordnungsgemäßen Erfüllung hinsichtlich des geschuldeten Erfolges und hafte für die Gewährleistung im Fall der Mangelhaftigkeit des Werkes. Der Werkvertrag werde mit Erreichen des von vornherein konkretisierten Ziels beendet. Der Werkvertragnehmer erbringe die Leistungen unabhängig von Weisungen und Kontrollen der Bf. Gelegentliche Bürobesuche, um mit der Bf zu kommunizieren bzw das Benützen eines Laptops bei Anwesenheit im Büro könnten nicht als Abhängigkeit beurteilt werden.

Zusammenfassend erfülle Herr DI ***O*** sämtliche Merkmale eines Werkvertragnehmers:

- „Er ist in Ausübung seiner Leistung nicht weisungsgebunden,
- ist nicht in den geschäftlichen Organismus der Auftraggeberin eingegliedert,
- trägt Unternehmerrisiko,
- kann sich bei Bedarf vertreten lassen,
- verwendet eigene Betriebsmittel
- und ist persönlich von der Auftraggeberin nicht abhängig.“

In verfahrensrechtlicher Hinsicht wird ausgeführt, dass in den Bescheiden und in den Verweisen ihrer Begründung (Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung) die Feststellung, auf Grund welcher Kriterien das gegenständlich relevante Auftragsverhältnis nicht ein Werkvertragsverhältnis sein solle, fehle. Auch seien – wie in der Niederschrift ausgeführt - keine neuen Tatsachen hervorgekommen, da die Honorarnoten seit jeher in der Buchhaltung der Auftraggeberin erhalten sind und auch in der Vorprüfung in gleicher Weise vorlagen.

Die Einvernahme des Herrn DI ***O*** durch zwei Mitarbeiter der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse sei nicht ordnungsgemäß festgehalten worden und für eine Richtigstellung im Rahmen der Schlussbesprechung wurde keine Gelegenheit geboten. Dadurch sei das Parteiengehör verletzt worden. In einer Stellungnahme an die Steiermärkische Gebietskrankenkasse (Beilage /6 zur Beschwerde) habe Herr DI ***O*** aufgezeigt, welchen Inhalt die für ihn vom Schriftführer festgehaltenen Aussagen aus seiner Sicht tatsächlich haben.

Ferner sei die Bf nicht darüber informiert worden, dass bei Umqualifizierung eines Werkunternehmers in einen Dienstnehmer im Zuge einer GPLA-Prüfung die rechtliche Möglichkeit bestehe, einen Vertreter der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft beizuziehen, was ebenfalls einen gravierenden Verfahrensmangel darstelle.

Am 15. Juli 2020 ersuchte das Finanzamt die Bf um eine Stellungnahme zu dem punktuell im Ergänzungsersuchen aufgelisteten Sachverhalt bzw. Arbeitsablauf des Herrn DI ***O***. Dieses Ergänzungsersuchen wurde aktenkundig nicht beantwortet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. September 2020 wurden die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015, 2016 und 2017 aufgehoben. Hinsichtlich der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde nach Darstellung des Verfahrensganges und des Sachverhaltes zunächst dargelegt, dass vorliegend geltend gemacht verfahrensrechtliche Mängel (insbesondere die Verletzung des Parteiengehörs) sanierbar seien. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte das Finanzamt nach Darlegung der Rechtslage sowie der Rechtsprechung aus, dass sich der Wiederaufnahmegrund aus der Niederschrift sowie dem Bericht ergäbe und dieser Wiederaufnahmegrund im Beschwerdeverfahren ergänzt werden könne, was keinem Austausch des Wiederaufnahmegrundes gleich komme.

Zur Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses führte das Finanzamt – ebenfalls nach Wiedergabe der gesetzlichen Grundlagen und der Judikatur - zu folgenden Punkten aus:

- Zielschuld-/Werkverhältnis

Da vorliegend kein schriftlicher Vertrag zwischen Herrn DI ***O*** und der Bf existiere, sei das Vertragsverhältnis iSd § 21 BAO hinsichtlich der tatsächlichen Organisation des Arbeitsablaufes einzuordnen. Herr DI ***O*** übernehme für die Bf die Kommunikation und Außenwirkung, die Repräsentation der Bf nach Außen, führe Tätigkeiten bei Vorträgen und Messen aus, betreibe Kundenakquise und sei das Bindeglied zwischen der Bf und den Kunden.

Ein klar abgegrenztes Werk sei nicht erkennbar. Es handle sich um regelmäßige und laufende Erbringung von verschiedenen Leistungen und nicht ein vorher bereits genau definiertes, einzelnes gewährleistungstaugliches Objekt. Es sei nicht erkennbar, dass gegenständlich abgegrenzte bestimmte Werke vorliegen. Selbst die Honorarnoten seien von Herrn DI ***O*** laufend für seine Tätigkeit im jeweils vergangenen Monat gelegt worden, und nicht etwa getrennt nach Projekten im Nachhinein. Die Vergütung habe durch Verrechnung der geleisteten Stunden mit einem Stundensatz von 32,00 Euro. Zusätzlich seien noch verschiedene Aufwendungen ersetzt worden.

- Weisungsgebundenheit

Das Kriterium der Weisungsgebundenheit trete bei Herrn DI ***O*** als Auftragnehmer, welcher einem leitenden Angestellten in seiner Tätigkeit ähnlich sei, in den Hintergrund und ist auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Das grundsätzliche Weisungsrecht allerdings zeige sich darin, dass die Bf Herrn DI ***O*** Anweisungen gibt, welche Kunden er (nicht mehr) zu besuchen habe, wenn diese die Honorare nicht bezahlen.

Das persönliche Weisungsrecht bedinge zudem einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Die persönliche Arbeitspflicht fehle einerseits dann, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein generelles Weisungsrecht zukomme, welches vorliegend von Herrn DI ***O*** selbst ausgeschlossen wird.

Die persönliche Arbeitspflicht fehle weiters dann, wenn dem Beschäftigten ein sanktionsloses Ablehnungsrecht zukomme. Auch dieser Umstand sei dem Akt nicht zu entnehmen.

Die Freiheit von Herrn DI ***O***, sich seine Arbeitszeit und den Arbeitsort frei einzuteilen, sei angesichts zunehmender Flexibilität der Arbeitswelt sowie hinsichtlich des Umstandes, dass sich leitende Angestellte häufig ihre Zeit frei einteilen können, kein zwingendes Argument für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit.

Im Hinblick auf das Element der wirtschaftlichen Abhängigkeit ist auszuführen, dass Herr DI ***O*** in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht am allgemeinen Wirtschaftsleben

teilnahm. Er habe über keinen eigenen Außenauftritt verfügt (er war auf der Homepage der Bf als Teil des Teams angeführt). Ferner hätte eine eigene unabhängige Tätigkeit gegen die gesellschaftsvertraglich normierte Konkurrenzklausel verstoßen.

Das Bestehen einer Pflichtversicherung zur Sozialversicherungsanstalt falle ebenfalls nicht ins Gewicht.

Zusammenfassend stehe Herr DI ***O*** somit in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit zur Bf.

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Herr DI ***O*** habe die Interessen der Bf zu berücksichtigen: er trete nach Außen als Repräsentant auf, auf der Homepage der Bf sei er unter dem Menüpunkt „Team“ angeführt und in den sozialen Netzwerken trete er als „lead architect / partner“ der Bf auf. Dies entfalte eine nach Außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare, operative Tätigkeit auf dem Betätigungsfeld der Bf, mit welcher der Unternehmenszweck der Bf verwirklicht worden sei. In den verfahrensgegenständlichen Jahren haben für seine Tätigkeit die Büroräumlichkeiten sowie die Infrastruktur zur Verfügung gestanden, welche er auch genutzt hat. Dass er eigene Betriebsmittel verwendet hat, spreche aus steuerrechtlicher Sicht nicht gegen die Beurteilung als nichtselbstständige Tätigkeit.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zeige sich überdies in dem Umstand, dass Herr DI ***O*** eine eigene Firmen-Kreditkarte zur Verfügung stehe.

- Unternehmerrisiko

Da bereits die Kriterien der Weisungsgebundenheit sowie des Unternehmerrisikos eine klare Abgrenzung ermöglichen, sei auf etwaiges Unternehmerrisiko nicht näher einzugehen. Allerdings liege vorliegend kein Unternehmerrisiko vor, da Herr DI ***O*** seine Vergütung anhand der geleisteten Arbeitsstunden erhält, unabhängig davon, ob der Auftrag zustande kommt oder nicht. Darüber hinaus seien ihm sonstige Aufwendungen ersetzt worden.

Abschließend fasste das Finanzamt zusammen, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses eindeutig überwiegen.

Am 14. Oktober 2020 beehrte die Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 04. Mai 2026 fand eine mündliche Senatsverhandlung statt. Herr DI ***O*** wurde als Zeuge einvernommen und schilderte dem Senat, wie seine Tätigkeiten für die Bf ausgestaltet waren (siehe dazu im festgestellten Sachverhalt).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz „Bf“) betreibt ein Ziviltechnikunternehmen. Die Bf wird seit 27. Juli 2001 nach außen vom allein vertretungsbefugten Geschäftsführer Herrn DI ***M*** vertreten. Herr DI ***O*** war zu 5 % am Gesellschaftskapital beteiligt (siehe Firmenbuch-Auszug vom 15. Juli 2020 & 29. April 2026, OZ 17 und OZ 40 des BFG-Beschwerdeaktes). Er verfügte über keine Sperrminorität (siehe Gesellschaftsvertrag, OZ 7 des BFG-Beschwerdeaktes).

In den verfahrensgegenständlichen Jahren war Herr DI ***O*** für die Bf tätig. Die Tätigkeiten wurden dabei in der laufenden Verrechnung als Werkverträge abgerechnet. Herr DI ***O*** verfügt seit 02. April 2008 über die Berechtigung zum freien Gewerbe „Zeichenbüro unter Ausschluss jeder Tätigkeit, die dem Baumeistergewerbe oder einem technischen Büro Vorbehalten ist gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994“. Als Standort der Gewerbeberichtigung war im Streitzeitraum die Adresse ***Gew-Adr***, vermerkt (vgl Auszug aus dem Gewerbeinformationssystem, OZ 18 des BFG-Beschwerdeaktes). Diese Adresse war auch der Hauptwohnsitz laut Zentralem Melderegister von Herrn DI ***O*** (siehe ZMR-Auskunft, OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes).

Die Tätigkeiten von Herrn DI ***O*** für die Bf stellten sich wie folgt dar (vgl die Feststellungen in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes, OZ 5 des BFG-Beschwerdeaktes, die seitens der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurden sowie die Ausführungen von DI ***O*** im Rahmen seiner Zeugenaussage, OZ 44 des BFG-Beschwerdeaktes):

- Herr DI ***O*** ist seit 2008 für die Bf tätig und war in dem streitgegenständlichen Zeiträumen 2015 – 2017 ausschließlich für die Bf tätig (die gesamten Umsatzerlöse in den verfahrensgegenständlichen Jahren von Herrn DI ***O*** stammen aus seiner Tätigkeit für die Bf).
- Bei der Tätigkeit des Herrn DI ***O*** handelt es sich um eine „Architekturprojektleitungstätigkeit“, welche Kommunikation, Koordination und Dokumentation beinhaltet. Herr DI ***O*** ist das Bindeglied zwischen der Bf und den Kunden, hauptsächlich hat er dabei mit den Projektleitern sowie der Geschäftsführung zu tun. Er ist weiters für die Außenwirkung und Repräsentation der Bf zuständig.
- Seine konkrete Aufgabe bestand nun darin, zwischen der Bf und den (zum Teil ausländischen) Auftraggebern zu vermitteln und koordinieren. Nach Übernahme eines Auftrages durch die Bf und Betrauung mit der Projektleitung führte Herr DI ***O***

das „Designbriefing“ durch und war für die Rahmenbedingungen eines Projektes (zB Zeitplan) sowie die Feinabstimmungen (etwa welche Baumaterialien nach den Gegebenheiten bzw. gesetzlichen Vorgaben des jeweiligen Landes verwendet werden durften) und Budgetthemen zuständig. Herr DI ***O*** versucht dabei, die Wünsche der Kunden herauszufinden und diese dem Designteam zu vermitteln. Dabei erfolgte die Kommunikation auch mit lokalen Partnern, wie etwa den „Architect of Records“, die der Bf seitens Herrn DI ***O*** vorgeschlagen wurden.

- Die unterschiedlichen Projekte mit den Kunden hatten einen gewissen Zeitrahmen, in welchen Besprechungen und Feedbacks bzw. Workshops stattfanden. Für die Erfüllung der zeitlichen Vorgabe, die sich vor allem durch den Projektfortschritt ergaben, war Herr DI ***O*** selbst verantwortlich. Dass er Termine nicht einhalten konnte, kam nicht vor.
- Im Rahmen von Geschäftsreisen hat Herr DI ***O*** auch versucht, Neukunden für die Bf zu generieren. Eine gesonderte Provision nur für Akquise erhielt er nicht (vgl hierzu die Klarstellung / Ergänzung zur ersten Zeugeneinvernahme der WGKK vom 10. Juli 2019 sowie die Ausführungen des Herrn DI ***O*** in der Zeugeneinvernahme vom 04. Mai 2026, OZ 44 des BFG-Beschwerdeaktes).
- Herr DI ***O*** hielt ferner Vorträge für diverse Architekturforen wie etwa das europäische Forum „LEAF“. Der Inhalte der Vorträge wurde dabei mit der Bf abgestimmt, weil die Präsentationen (Architektur-)Projekte der Bf zum Inhalt hatten.
- Die Arbeitsverrichtung fand im überwiegenden Ausmaß (85 – 90 %) außerhalb der Büroräumlichkeiten der Bf statt - bei Kunden, Messen, Veranstaltungen uä. Herr DI ***O*** verfügte über eigene Arbeitsmittel, wie etwa einen Lap Top sowie ein eigenes Auto. Bei Anwesenheit in Räumlichkeiten der Bf ist ihm kein eigener Arbeitsplatz zugeordnet, er kann jedoch auf die Infrastruktur im Büro zurückgreifen (zB Laptop). Die Bf stellte Herrn DI ***O*** im Übrigen eine Kreditkarte zur Verfügung.
- In die Honorarvereinbarungen zwischen den Kunden und der Bf war Herr DI ***O*** nicht eingebunden. Wenn von den Kunden die Honorare der Bf nicht bezahlt werden, wurde Herr DI ***O*** von der Bf darauf aufmerksam gemacht, diese Kunden nicht mehr zu besuchen. Eine Entschädigung für Verdienstentgang erhielt Herr DI ***O*** in diesem Fall nicht.
- Hinsichtlich seiner Tätigkeit existiert in den streitgegenständlichen Zeiträumen keine schriftliche (Rahmen-)Vereinbarung mit der Bf. Die Details für einen konkreten Projektauftrag ergaben sich durch mündliche Abrede, oftmals aus anderen Dokumentationen, wie etwa Unterlagen aus einem Wettbewerb, aus einer Studie, etc.
- Es gab kein generelles Konkurrenzverbot in den (mündlichen) Verträgen jedoch hatte sich Herr DI ***O*** an sogenannte „non disclosure agreements“ zu halten, die seitens einzelner Auftraggeber an die Bf überbunden wurden.
- Für seine Tätigkeiten wurde ein Stundenhonorar in der Höhe von 32,00 Euro vereinbart. Er hat dabei durchgehend von Jänner 2015 bis Dezember 2017 Honorarnoten gelegt,

welche sich aus dem Stundenausmaß multipliziert mit 32,00 Euro sowie zusätzlich der übernommenen Aufwendungen (Reisekosten, Telefonkosten) errechnen. Die Honorarnoten wurden dabei am Beginn des Folgemonats für die Tätigkeiten im abgelaufenen Monat gelegt (zB Honorarnote 2015/02 vom 05. Februar 2015 für die Tätigkeit im Jänner 2015). Das durchschnittliche monatliche Netto-Honorar betrug dabei im Jahr 2015 5.362,31 Euro, 2016 5.577,97 Euro sowie 2017 5.996,54 Euro.

- Grundlage für die Abrechnung waren die Stundenaufzeichnungen, die Herr DI ***O*** in das elektronische System der Bf „U-Strich“ eintrug. Die Eintragungen (auch diverse Spesenabrechnungen wie etwa Kilometergelder) wurden einem gewissen Projekt zugeordnet. Die Rechnungslegung erfolgte zumeist in monatlichen Teilrechnungen, die in einer Rechnung zusammengefasst wurden. Herr DI ***O*** hatte auch extern über eine Serververbindung Zugriff auf das interne System (Zeiterfassungssystem, projektbezogene Daten).
- Zu einer Kürzung eines Honoraranspruches kam es nie; auch wenn die Bf einen Auftrag abbrach, wurden die Leistungen von Herrn DI ***O*** bezahlt.
- Gewährleistungs- oder Haftungsrisiken hatte Herr DI ***O*** – auch der Art seiner Tätigkeit, welche keine klassischen Architekturleistungen wie zB. Planungen beinhalteten, geschuldet - nicht zu tragen.
- Eine uneingeschränkte Vertretungsmöglichkeit bestand aufgrund der Art der Tätigkeit nicht, da eine Übernahme von Aufgaben nur durch mit dem Projekt befasste MitarbeiterInnen der Bf möglich gewesen wäre. Bei Krankheit oä. wurde in einem Fall ein Termin / Flug verschoben; zu einer tatsächlichen Vertretung von Herrn DI ***O*** durch andere Personen kam es in verfahrensgegenständlichen Jahren nicht.
- Seine Urlaube stimmte Herr DI ***O*** mit der Bf ab, war allerdings auch im Urlaub für die Bf erreichbar.
- Über einen eigenen, von der Bf unabhängigen, Außenauftritt (zB Homepage, eigene Büroräumlichkeiten oä) verfügte Herr DI ***O*** nicht. Auf der Homepage der Bf (www.***Bf1***.at/profile/team/) ist Herr DI ***O*** unter Team als Partner angeführt. In Karrierenetzwerken (zB www.linkedin.com) tritt Herr DI ***O*** als „lead architect / partner“ der Bf auf (OZ 19 des BFG-Beschwerdeaktes).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Verhältnis der Bf und Herrn DI ***O*** bzw. seinen Arbeitsabläufen und der Organisation seiner Tätigkeiten für die Bf lassen sich einerseits aus den Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung entnehmen, die in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurden. Andererseits zeichnete Herr DI ***O*** durch seine Zeugenaussage selbst ein Bild von seinem Tätigkeitsumfang und der Gestaltung der Arbeit für die Bf, das sich ebenfalls mit den Feststellungen des Finanzamtes deckt.

Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse zur Bf wurden dem Firmenbuch sowie dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag entnommen (Firmenbuchauszug zu FN 177114 m, OZ 17 und OZ 40 des BFG-Beschwerdeaktes sowie OZ 7 des BFG-Beschwerdeaktes). Das Auftreten Herrn DI ***O*** in den sozialen Medien bzw. im Internet wurde durch Urkundenvorlage des Finanzamtes dargelegt (vgl Auszug aus einem Berufsprofil des Herrn DI ***O*** in den sozialen Medien (OZ 19 des BFG-Beschwerdeaktes sowie eines Auszuges der Homepage der Bf (OZ 20 des BFG-Beschwerdeaktes)).

Der in den beschwerdegegenständlichen Jahren vorherrschende Wohnort von Herrn DI ***O*** wurde durch eine Abfrage aus dem Zentralem Melderegister eingesehen (OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes).

Daten zur Gewerbeberechtigung der Bf sowie Herrn DI ***O*** wurden dem Gewerbeinformationssystem Austria („GISA“) entnommen (OZ 18 sowie OZ 22 des BFG-Beschwerdeaktes).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II (Abänderung und Abweisung)

3.1.1. Verfahrensrechtliches

Gem § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Der Bescheid hat ferner zu enthalten eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird (a); eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254) (b) (vgl § 93 Abs 3 BAO).

Gem § 115 Abs 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

§ 201 BAO lautet wie folgt:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung ua erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Eine solche Festsetzung kann, ebenso wie bei der Wiederaufnahme, entweder von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabenschuldners erfolgen. Maßgeblich soll demnach nur der Wissensstand der Abgabenbehörde sein, nicht jedoch jener des Pflichtigen (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 201 Rz 37 mwN).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs 1 BAO).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht wird in der Beschwerde – wie im Verfahrensgang ausführlich dargelegt – vorgebracht, dass die Bescheide mit einem Verfahrensmangel belastet seien, als diese nicht ordnungsgemäß begründet wurden und an verschiedenen Stellen Parteiengehör nicht gewahrt wurde. Dazu ist zunächst auszuführen, dass ein Begründungsverweis (etwa auf die Niederschrift oder den Bericht einer Außenprüfung), grundsätzlich zulässig ist und Begründungsmängel überdies im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 93 Rz 16 mwN; VwGH 17.08.2020, Ra 2020/13/0056; VwGH 24.08.2023, Ra 2023/13/0052). Lediglich bei der Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist ein strenger Maßstab anzulegen, als die gänzliche Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidebegründung nicht im Rechtsmittelverfahren sanierbar ist (vgl. zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Der nicht begründete Wiederaufnahmebescheid bzw ein auf diese Bestimmung gestützter Bescheid nach § 201 BAO wäre ersatzlos aufzuheben (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0030).

Die Zusammenschau gegenständlicher Bescheide mit der Niederschrift und dem GPLA-Bericht lässt vorliegend aber den konkreten Wiederaufnahmegrund (in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften für die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO) erkennen. Die Abgabenbehörde stützte ihre Wiederaufnahme auf die Kenntniserlangung der tatsächlichen Ausgestaltung der Tätigkeiten des Herrn DI ***O*** für die Bf und schlussfolgerte daraus eine Dienstnehmereigenschaft. Der Wiederaufnahmegrund wurde daher ausreichend konkretisiert bzw bezeichnet und liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel – der keiner Sanierung zugänglich wäre - daher nicht vor. Das Finanzamt sanierte den Begründungsmangel im Übrigen in der Beschwerdevorentscheidung als eine ausführliche Begründung nachgeholt wurde.

Durch Zusenden eines Vorhaltes (der den Sachverhalt im Hinblick auf die Tätigkeiten des Herrn DI ***O*** darlegte) im Vorfeld des Erlassens der Beschwerdevorentscheidung gewährte das Finanzamt Parteiengehör iSd § 115 BAO. Auch das Bundesfinanzgericht kam der Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs durch Abhalten einer mündlichen Verhandlung nach.

Schwerwiegende verfahrensrechtliche Mängel, die zur Aufhebung der Bescheide führen würden, sind somit nicht erkennbar.

3.1.2. Zum Bestehen eines Dienstverhältnisses

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 (vgl § 41 Abs 1 FLAG).

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 (Abs 2 leg cit).

Gemäß § 47 Abs 2 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b (vorliegend verfügt Herr DI ***O*** auf Grund seiner Beteiligungshöhe über keine Sperrminorität) vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

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).

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 nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl zB VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, VwGH 28.05.2015, 2013/15/0162, jeweils mwN).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einem vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl VwGH 29.07.2010, 2007/15/0223 mwN).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. neuerlich VwGH 29.07.2010, 2007/15/0223 mwN).

Die Weisungsgebundenheit tritt bei leitenden bzw höher qualifizierten Tätigkeiten in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde; auch hier ist aber dennoch erforderlich, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0064, betr RA-GmbH; VwGH 12.09.18, Ra 2017/13/0041, betr Ärzte).

Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht (siehe dazu *Jakom/Ebner*, EStG, 2026, § 47 Rz 6 mwN):

- Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung: keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen,
- Unterwerfung unter die betrieblichen Kontroll- und Ordnungsvorschriften sowie unter das Disziplinarrecht,
- keine Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern,
- die Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen (VwGH 28.09.04, 2000/14/0094 mwN),
- Vereinbarung eines Stundenhonorars (zB VwGH 02.02.10, 2009/15/0191 mwN),
- keine ständig wechselnden Auftraggeber.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl wiederum das Erkenntnis VwGH 29.07.2010, 2007/15/0023 mwN).

Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers wird dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist, überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (vgl VwGH 25.10.1994, 90/14/0184)

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl. neuerlich VwGH 29.07.2010, 2007/15/0223 mwN).

Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der StPfl die Höhe seiner Einnahmen (durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit) beeinflussen, Aufträge auch ablehnen kann und für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, sie also vom Auftraggeber nicht ersetzt werden. Von Bedeutung ist auch die (uneingeschränkte) Haftung für die erbrachten Leistungen (VwGH 21.11.13, 2012/15/0025). Es ist keineswegs ausgeschlossen, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Dienstnehmer zusätzlich über einen Gewerbeschein verfügt (vgl. *Jakom/Ebner*, EStG, 2026, § 47 Rz 8 mwN).

Gegen ein Unternehmerrisiko spricht die Abrechnung nach Arbeitsstunden und nicht nach erbrachter Leistung, eine vorgegebene Arbeitszeit, Anspruch auf Zulagen, Entgeltfortzahlung bei entschuldigter Abwesenheit, Anspruch auf Entgelt auch bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Leistung, Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln, Ersatz von Spesen, keine Tragung von laufenden finanziellen Aufwendungen (siehe abermals *Jakom/Ebner*, EStG, 2026, § 47 Rz 8 mwN).

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

Als Repräsentant der Bf ist Herr DI ***O*** für die Kommunikation und Außenwirkung zuständig und versteht sich seine Tätigkeit als Bindeglied zwischen den (potenziellen) Auftraggebern der Bf und der Bf (im Konkreten der Projektleiter und der Geschäftsführung). Er versucht, die Wünsche der Kunden herauszufinden und diese dem Designteam zu vermitteln.

Für diese Tätigkeiten erhält Herr DI ***O*** ein erfolgsunabhängiges Honorar, das sich an den geleisteten Stunden (32,00 Euro pro Stunde) sowie den verausgabten Spesen (zB Hotelrechnungen, Reisekosten, etc.) orientiert. Zu dem (monatlichen) Pauschalhonorar ist auszuführen, dass dieses, wenn man es durch die monatlichen Stundenanzahl eines „gewöhnlichen“ Arbeitnehmers dividiert, ein wöchentliches Stundenausmaß von ca. 38,5 h ergibt (zB 5.362,31 Euro Netto-Honorar im Jänner 2015 ergibt sich, wenn man das monatliche Stundenausmaß eines Arbeitnehmers in der Höhe von 167,48 Stunden pro Monat mit 32,00 Euro multipliziert). Die Höhe der Spesen wurde im Vorfeld als Preisrahmen abgesteckt (siehe Niederschrift ÖGK vom 21.12.2018, OZ 10 des BFG-Beschwerdeaktes, wonach ein gewisser Preisrahmen bspw für Hotelkosten zur Verfügung steht; diese Ausführungen wurden nicht durch die Stellungnahme vom 10.07.2019 an die Steiermärkische Gebietskrankenkasse zurückgenommen). Die geleisteten Stunden sowie Spesen werden in ein elektronisches (Zeit-) Erfassungssystem der Bf eingetragen.

Auch betreibt er Akquisearbeit und versucht, neue Projekte für die Bf zu generieren (siehe Niederschrift ÖGK vom 21.12.2018, OZ 10 des BFG-Beschwerdeaktes, wonach er im Zuge eines Auslandsaufenthaltes versucht, neue Kunden zu finden; diese Ausführungen wurden nicht durch die Stellungnahme vom 10.07.2019 an die Steiermärkische Gebietskrankenkasse zurückgenommen).

Die praktisch erfolgte Festlegung einer 38,5-Stunden-Arbeitswoche, die Aufzeichnung der geleisteten Arbeit sowie der Spesen pro Projekt in das Zeiterfassungssystem der Bf zum Zwecke der Abrechnung, die vereinbarte Abstimmung von Abwesenheiten (Urlauben) mit der Firmenleitung sowie die Vereinbarung eines Stundenhonorars sprechen für eine Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften und die betriebliche Kontrolle und somit für eine persönliche Weisungsgebundenheit und lassen erkennen, dass die Beschäftigung des Herrn DI ***O*** arbeitnehmerähnlich gestaltet war. Dass er als Experte in seinem Fachgebiet fachlicher Weisungen nicht bedurfte, tritt dabei in den Hintergrund.

Im Hinblick auf das Kriterium der Weisungsgebundenheit reicht es bei leitenden Angestellten nämlich aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, erforderlich ist aber dennoch, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. VwGH vom 28.06.2006, 2002/13/0175; sowie VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040 mwN). Eine Beeinflussung des Herrn DI ***O*** kann vor allem in dem Umstand erblickt werden, dass Kunden nicht mehr besucht werden durften, wenn sie der Bf das Honorar schuldig blieben.

Das Element der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus tritt vorliegend in den Hintergrund, als Herr DI ***O*** den Großteil seiner Arbeitszeit nicht im Büro der Bf verbringt. Dennoch greift er auf Infrastruktur der Bf zu: er verfügt bspw. über eine Firmenkreditkarte zur Abrechnung diverser Spesen, trägt seine Arbeitszeit in ein Zeiterfassungssystem ein, hat auch extern Zugriff auf das interne Server-Programm, spricht Urlaube mit der Geschäftsführung ab und nützt die Arbeitsmittel der Bf, wenn er im Büro ist.

Durch die tätigkeitsbedingte Vorgabe des Arbeitsortes, der teilweisen Bereitstellung der Arbeitsmittel durch die Bf sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit des Herrn DI ***O*** in die betrieblichen Abläufe der Bf ist daher im Beschwerdefall die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu bejahen.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Der für Projektleitungstätigkeiten eingesetzte Herr DI ***O*** hatte kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Das Vorliegen

eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist nicht näher konkretisiert worden bzw ist aufgrund der Übernahme der Spesen durch die Bf nicht erkennbar.

Kommt eine Vertretung etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zur Gänze verlieren (VwGH 18.10.17, Ra 2017/13/0066). Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis könnte die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Beides trifft für den Beschwerdefall nicht zu. Weder sind konkrete Vertretungsfälle bekannt gegeben worden, noch sind solche aufgrund der Gegebenheiten (Einschulung eines Vertreters) realistisch gewesen.

Auch die ergänzenden Auslegungskriterien des unternehmerischen Risikos sowie der (faktischen) Unmöglichkeit der Vertretung des Herrn DI ***O*** zeichnen somit das Bild eines nichtselbständig Tätigen.

Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (z.B. VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180).

Die Bf kann sich daher nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Zusammenarbeit mit Herrn DI ***O*** anlässlich „der letzten GPLA-Prüfung“ nicht als Dienstverhältnis qualifiziert wurde.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen überwogen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung in Bezug auf die Tätigkeit des Herrn DI ***O*** für die beschwerdeführende Partei in den hier maßgeblichen Zeiträumen jene Merkmale, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 sprechen.

Für die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2015 und 2017 hatte eine Änderung der Bemessungsgrundlagen anhand der Stellungnahmen des Finanzamtes vom 27. April 2026 und 04. Mai 2026 zu erfolgen. Das Finanzamt legte, vertreten durch den Prüfdienst Lohnabgaben und Beiträge („PLB“), nachvollziehbar dar, dass im angefochtenen Bescheid für das Jahr 2015 die Honorarnoten für den Zeitraum Oktober bis Dezember unter der Annahme herangezogen wurden, dass die sozialversicherungsrechtliche (dreijährige) Verjährungsfrist zur Anwendung käme. Da die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages steuerrechtlichen Grundlagen (insbesondere Verjährungsbestimmungen der BAO) folgt, war der Stellungnahme des Finanzamtes zu folgen und eine Abänderung des Bescheides zu verfügen. Für das Jahr 2017 ergab sich eine geringfügige Diskrepanz auf Grund eines Eingabe/Tipp-Fehlers.

Keine Änderung zum angefochtenen Bescheid ergab sich für das Jahr 2016, weshalb hier eine Abweisung der Beschwerde erfolgte.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, beruht in erster Linie auf der getroffenen Beweiswürdigung und stellt insoweit keine Rechtsfrage dar. Da die Subsumtion des festgestellten Sachverhaltes unter die angeführten gesetzlichen Bestimmungen unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 29. Mai 2026