

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R***** in der Beschwerdesache B******, früher B(alt)*****, vertreten durch die augustin+nöbauer+partner StB GmbH & Co KG, Mitterweg 16, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde (vormals: Berufung) vom 10. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 4. Mai 2005 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2002 bis 2004

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird hinsichtlich des Kalenderjahres 2004 teilweise Folge gegeben.

Das Mehrbegehr wird als unbegründet abgewiesen.

II.

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum
Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen erfolgt

für das Jahr 2002

entsprechend der Beitragsgrundlage von € 381.724,00 mit € 17.177,58,

für das Jahr 2003

entsprechend der Beitragsgrundlage von € 368.426,38 mit € 16.579,19

und

für das Jahr 2004

entsprechend der Beitragsgrundlage von € 328.389,77 mit € 14.777,54.

III.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Mit Bescheiden, datiert mit 4. Mai 2005, setzte das Finanzamt auf Grund der Ergebnisse einer Lohnsteuerprüfung den Dienstgeberbeitrag in Form einer Nachzahlung für die Jahre 2002 bis 2004 fest. Zur Begründung wurde auf den beiliegenden Bericht (Vordruck L18) gleichen Datums verwiesen. Die Zustellung dieser Bescheide erfolgte nachweislich am 9. Mai 2005.

In diesem Bericht wurde auf Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen Bezug genommen. Im Übrigen wurde ausgeführt, dass keine Nachforderungen bzw Gutschriften auf Grund von Fehlberechnungen im geprüften Zeitraum festgestellt worden wären. Unter der Überschrift "Begründung" finden sich betragsmäßige Angaben von vom Finanzamt als Geschäftsführerbezüge bezeichneten Zahlungen an zwei Gesellschafter.

Mit Eingabe, beim Finanzamt eingelangt am 10. Juni 2005, wurde gegen diese Bescheide Berufung erhoben. Am Stammkapital der Gesellschaft wären G1***** und G2***** zu 90% bzw 10% beteiligt. Der Prüfer sei ohne Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse von einer DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge ausgegangen.

Auf Grund der gesellschaftsvertraglichen Beziehungen wäre der Geschäftsführer G2***** der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden. Er führe in den Räumlichkeiten der Gesellschaft eine eigene Kanzlei und habe mit der Gesellschaft einen Werkvertrag über Leistungen, die er im Rahmen seiner Kanzlei erbringe, abgeschlossen. Bei den zu erbringenden Leistungen handle es sich ausschließlich um Tätigkeiten, welche den Klienten der Gesellschaft in Rechnung gestellt würden. Keinesfalls handle es sich um irgendwelche Vergütungen für eine Geschäftsführertätigkeit, sondern für die produktive Tätigkeit. Er sei in seiner Tätigkeit weisungsfrei. Er schulde der Gesellschaft keine regelmäßige Arbeitsleistung, sondern lediglich den Erfolg einer ordnungsgemäßen und positiven Arbeit. Die Voraussetzungen nach § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 lägen nicht vor. Deshalb erbringe er seine Leistungen nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern ausschließlich im Rahmen eines Werkvertrages.

Die Bezüge von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern, die auf gesellschaftsvertraglicher Ebene der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden seien, wären wie bei nicht beteiligten Geschäftsführern nach jenen Kriterien zu beurteilen, die für die Abgrenzung zwischen einem Dienstverhältnis mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 und einkommensteuerpflichtigen Einkünften aus einem freien Dienstverhältnis oder einem Werkvertrag maßgeblich seien. Auf Grund der vertraglichen und tatsächlichen Verhältnisse würden die Bezüge des zu 10% beteiligten Gesellschafters unter die Einkünfte aus der Ausübung einer Berufstätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 lit b EStG 1988 fallen und könne daher keine DB-Pflicht entstehen.

Es werde daher beantragt, die Haftungs- und Abgabenbescheide insoweit abzuändern, als die Bemessungsgrundlagen um die Bezüge des Gesellschafters G2***** zu kürzen seien. Nebenbei werde angemerkt, dass die Bezüge des Jahres 2004 in unrichtiger Höhe eingestellt worden wären.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin um Übermittlung des Geschäftsführer- und des Werkvertrages betreffend die Steuerberatungsleistungen. Zudem wurde um nähere Auskünfte betreffend die Unrichtigkeit der Bezüge des Jahres 2004 ersucht.

Die Berufungswerberin ersuchte urlaubsbedingt um Fristverlängerung bis 10. November 2005.

Mit Mail von 2. November 2005 urgierte das Finanzamt - ohne auf das Fristverlängerungsgesuch Bezug zu nehmen - die Beantwortung des Vorhaltes und führte einige Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes an.

Mit Eingabe vom 30. November 2005 wurden die Werkverträge betreffend die Steuerberatungsleistungen vorgelegt. Der in Rede stehende Gesellschafter habe als Geschäftsführer keine Bezüge erhalten. Es wären lediglich Honorare für die Leistungen laut Werkvertrag geflossen. Spätestens seit Jänner 2004 wäre vom Gesellschafter keine Geschäftsführungstätigkeit mehr ausgeübt worden, was zu entsprechenden Umsatzverlusten geführt habe. Trotz entsprechender Vereinbarung im Werkvertrag für das Jahr 2005 wäre er seiner Verpflichtung, für eine "Auffüllung" Sorge zu tragen, nicht nachgekommen, was schließlich zur endgültigen Abberufung aus der Geschäftsführung geführt habe.

In den Monaten Jänner bis Juli 2004 wären von ihm durchschnittlich 44 Stunden an Leistungen erbracht und auch honoriert worden. Dasselbe gelte ab Juli 2003. Auf Grund dieser geringfügigen Tätigkeit sei die Annahme einer organisatorischen Eingliederung wohl nicht denkmöglich.

Der Gesellschafter wäre als Untermieter in den Räumlichkeiten der Berufungswerberin "*in seiner eigenen Kanzlei tätig*" geworden. Neben Miete und Betriebskosten wären von ihm auch anteilige Kosten für Mitarbeiterleistungen zu bezahlen gewesen.

Er habe sich überwiegend für seine eigene Kanzlei interessiert, was schließlich zum Bruch und zur Trennung der gemeinsamen Arbeit geführt habe.

"Die Übertragung der Erkenntnisse des VwGH eines Alleingesellschafters, der Wirtschafts- bzw. Steuerberatungstätigkeiten ausübt, ausschließlich für die Gesellschaft tätig ist, auf einen Gesellschafter, der lediglich mit 10% beteiligt ist, einen kleinen Teil seiner Arbeitszeit mit einem Werkvertrag beschäftigt ist, seinen Pflichten als GmbH-Geschäftsführer nicht nachkommt", sei "mit normalen Denkansätzen bzw. Denkgesetzen nicht nachvollziehbar".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2006 wurde der Berufung hinsichtlich des Jahres 2004 teilweise Folge gegeben, da sich aus der Abschlussbilanz ergebe, dass der "Personalaufwand Werkvertrag G2*****" lediglich € 44.366,80 betragen habe. Der Nachzahlungsbetrag wurde um € 124,58 vermindert. Hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 erfolgten keine Änderungen. Sachverhaltsmäßig sei davon auszugehen, dass der in Rede stehende Gesellschafter im Prüfungszeitraum handelsrechtlicher Geschäftsführer der

Gesellschaft gewesen sei. Im Jahr 2003 scheine im Rechenwerk neben den Vergütungen für die Werkverträge der zwei Gesellschafter auch ein Betrag von € 18.000,00 für die Geschäftsführung auf. Selbst in der Berufung sei von "Geschäftsführerbezügen" die Rede. In der Folge wurde in der Berufungsvorentscheidung sodann auf Kommentarmerkunungen zu § 22 EStG 1988 und wiederum auf die Rechtsprechung des VwGH hingewiesen. Die Ausführungen des Gerichtshofes im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, zu § 22 EStG 1988 seien direkt auch auf den zu 10% beteiligten Gesellschafter zu übertragen. Im Erkenntnis VwGH 19.12.2000, 99/14/0166, habe der Gerichtshof ausgeführt, im Falle eines nicht wesentlich beteiligten und nicht durch gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen von Weisungen freigestellten Gesellschafter-Geschäftsführers läge kein Anwendungsfall des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 vor. Es sei daher iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliege. Auch nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 komme es auf die Art der Tätigkeit (Geschäftsführung oder andere Tätigkeit) nicht an.

Durch die über dreijährige Tätigkeit als Geschäftsführer läge eine Eingliederung des Gesellschafters in den betrieblichen Organismus des Unternehmens und ein Dauerschuldverhältnis vor. Die "Werkverträge" sprächen auch für ein Dauerschuldverhältnis und eine Eingliederung in den Betrieb. Der erste Vertrag beginne mit 1. Jänner 2002 und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Geschuldet werde nicht ein bestimmter Erfolg, sondern die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen. Die Geschäfte als Steuerberater wären im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes im Tätigkeitsbereich der Berufungswerberin an der Adresse der Berufungswerberin in deren Betriebsräumlichkeiten ausgeführt worden. Damit läge jedenfalls eine räumliche (=Arbeitsort) Eingliederung in den betrieblichen Organismus vor. Der Leistungsumfang habe sich letztlich an den betrieblichen Interessen der Berufungswerberin orientiert. Auch schulde er seine persönliche Arbeitskraft und habe sich zu einer Arbeitsleistung von 700 bis 1.000 Stunden pro Jahr verpflichtet. Die Entlohnung nach Stunden spreche prinzipiell für ein Dienstverhältnis. Die Berufungswerberin sei letztlich jedes konkrete Vorbringen, worin im Streitfall "*das einzelne Werk*" bestehen sollte, schuldig geblieben. Nach der Rechtsprechung des VwGH würden bei einem Gesellschafter(-Geschäftsführer) diverse - näher ausgeführte - Kriterien eines Dienstverhältnisses in den Hintergrund treten. Letztlich könne der vorliegende Fall nicht anders behandelt werden wie der Fall jenes Wirtschaftsprüfers, den der Verwaltungsgerichtshof im bereits erwähnten Erkenntnis vom 26.11.2003 zu beurteilen gehabt habe, in welchem der Gesellschafter der Gesellschaft seine Honorare nach Stundensätzen verrechnet habe und dennoch unter § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 gefallen sei.

In einer Gesamtbetrachtung würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen, da der Gesellschafter der Generalversammlung weisungsgebunden und in den Betrieb organisatorisch eingegliedert gewesen sei und er der Gesellschaft auf Dauer seine Arbeitskraft geschuldet habe.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin mit Eingabe vom 28. Juni 2006 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Wiederum wurde auf die jeweilige Höhe der Beteiligung der beiden Gesellschafter hingewiesen und das Vorliegen einer Sperrminorität verneint. Beide Gesellschafter wären bis 20. Oktober 2004 einzeln zeichnungsberechtigt gewesen; danach der Minderheitsgesellschafter nur mehr gemeinsam mit dem Mehrheitsgesellschafter. Der Minderheitsgesellschafter habe seine Aufgaben jedoch nicht wahrgenommen (sondern "*nebenbei noch seine eigene Kanzlei geführt*"), sodass die Geschäftsführung defacto vom Mehrheitsgesellschafter ausgeübt wurde. Der eingebuchte Geschäftsführerbezug wäre ausschließlich dem Mehrheitsgesellschafter zugeflossen. Bei der Tätigkeit des Minderheitsgesellschafters handle es sich ausschließlich um Tätigkeiten, welche den Klienten der Berufungswerberin in Rechnung gestellt worden seien. Art und Umfang der Tätigkeit habe einerseits von der Notwendigkeit bzw Verfügbarkeit der Beschwerdeführerin und andererseits vom Zeitbudget des Minderheitsgesellschafters angehängt. Sämtliche Leistungen des Minderheitsgesellschafters wären im Rahmen seiner eigenen Kanzlei erbracht worden und wäre dieser keinesfalls in irgendeinem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin tätig gewesen. Die vom Finanzamt behauptete über dreijährige Geschäftsführertätigkeit habe nicht stattgefunden, da die Geschäftsführung vom Mehrheitsgesellschafter ausgeübt worden sei. Die Bestellung zum Geschäftsführer wäre ausschließlich zum Zweck der Vertretung des Mehrheitsgesellschafters erfolgt.

In der Berufungsvorentscheidung gehe die Behörde von der unrichtigen Annahme aus, es läge ein Dienstverhältnis vor, und versuche diesen Standpunkt mit der Feststellung zu untermauern, dass eine Entlohnung nach Stunden prinzipiell für ein Dienstverhältnis spreche. Gestützt würde dies auf die Vereinbarung im Werkvertrag ca 700 bis 1.000 Stunden pro Kalenderjahr für die Berufungswerberin zu arbeiten.

Der in Rede stehende Gesellschafter habe mit der Berufungswerberin einen Werkvertrag bzw Kooperationsvertrag gehabt, wobei Synergieeffekte insoweit ausgenutzt worden seien, als gemeinsame Büroräumlichkeiten angemietet worden wären und auch die Infrastruktur gemeinsam genutzt worden wäre. Gerade diese räumliche Nähe habe dazu geführt, die Synergieeffekte zu maximieren und die Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu optimieren. Investitionskosten seien vom Gesellschafter anteilig getragen worden. Diese betriebswirtschaftlich sinnvolle Ausnutzung gemeinsamer Grundlagen lege die Behörde als "Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH" aus. Tatsache sei, dass der Gesellschafter am Standort der GmbH seine eigene Kanzlei betrieben habe. Allein aus diesem örtlichen Zusammenhang eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der GmbH abzuleiten sei nicht nachvollziehbar.

Weiters glaube die Behörde allein aus der vertraglichen Vereinbarung "jährlich ca. 700 bis 1.000 Stunden für die GmbH zu leisten" ein Dauerschuldverhältnis und ein Schulden der Arbeitskraft ableiten zu können. Gerade das Wissen um den ungefähren Stundenaufwand pro Jahr mache die Werkverträge für die Vertragsparteien planbar. Einerseits habe der Werkvertragsgeber die Gewissheit, dass er über ein gewisses Stundenkontingent verfügen

könne und andererseits habe der Werkvertragsnehmer die Sicherheit einer gewissen Grundauslastung. Gerade solche Vereinbarungen seien bei Freiberuflern üblich. Die Tätigkeiten in einer Wirtschaftstreuhandkanzlei seien sehr vielfältig und könnten von vornherein weder zeitmäßig noch von der Höhe des Honorars her fixiert werden. Daher sei die Abrechnung nach Stunden bzw Stundensätzen eine übliche Vorgangsweise und werde in der Wirtschaft weithin so gemacht. Üblicherweise würden Werkverträge nach Zeitaufwand abgerechnet und nicht nach Pauschalen. Gerade die Erstellung eines Jahresabschlusses, einer Steuererklärung, eines Budgets usw sei für sich betrachtet jeweils ein "Werk". Es entspreche aber nicht der Praxis und sei auch völlig unökonomisch für jede Arbeit - gerade in einer Wirtschaftstreuhandkanzlei - einen separaten Werkvertrag abzuschließen. Die Zurverfügungstellung eines Zeitbudgets könne nicht als "Schulden der Arbeitskraft auf Dauer" ausgelegt werden und liege allein deshalb kein Dienstverhältnis gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 vor. Die Tätigkeit des in Rede stehenden Gesellschafters für die Berufungswerberin wäre im Rahmen seiner eigenen Kanzlei ausgeführt worden; es lägen grundsätzlich Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 vor, die nicht der DB-Pflicht unterliegen könnten.

Beim Werkvertrag mit der Berufungswerberin handle es sich tatsächlich um ein Zielschuldverhältnis und nicht um ein Dauerschuldverhältnis, wie dies einem Anstellungsverhältnis entspreche. Gegen ein Dauerschuldverhältnis spreche vor allem auch, dass für die Fertigstellung bzw Lieferung der einzelnen "Werke" Fertigstellungstermine vereinbart worden seien, um beiderseitigen Interessen gerecht zu werden. Außerdem habe es keine Auslastungsgarantie über 700 bis 1.000 Stunden seitens der Berufungswerberin gegeben. Das Auslastungsrisiko habe daher beim Gesellschafter gelegen.

Die Bezüge von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern, die auf gesellschaftsvertraglicher Ebene der Generalversammlung gegenüber wiesungsgebunden seien, wären nach jenen Kriterien zu beurteilen, die für die Abgrenzung zwischen einem Dienstverhältnis mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 und einkommensteuerpflichtigen Einkünften aus einem freien Dienstverhältnis oder einem Werkvertrag maßgeblich seien.

Auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung, Nichtausübung einer Geschäftsführertätigkeit, Leistungserbringung für die Berufungswerberin im Rahmen der Einzelkanzlei und der vertraglichen Ausgestaltung der Werkverträge, läge ein Dienstverhältnis nicht vor und könne somit auch keine DB-Pflicht gegeben sein.

Das zitierte Urteil des UFS vom 8. Feber 2005 sei nicht vergleichbar, da die als Prokuristen tätigen und mit 10% beteiligten Wirtschaftstreuhänder lediglich in und für die eigene GmbH tätig gewesen seien. Bei den zitierten Erkenntnissen des VwGH handle es sich sachverhaltsmäßig um wesentlich beteiligte Geschäftsführer, weshalb diese nicht anwendbar seien.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im November 2010 zur Entscheidung vor. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und

ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

2. Beweiswürdigung und Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Am Stammkapital der Beschwerdeführerin waren, wie sich aus dem Firmenbuch ergibt, in den Jahren 2002 bis 2004 Herr G1***** mit 90% und Herr G2***** mit 10% beteiligt. Beide genannten Personen scheinen im Firmenbuch im streitgegenständlichen Zeitraum auch als handelsrechtliche Geschäftsführer auf.

Betriebsgegenstand ist die Führung einer Steuerberatungsgesellschaft.

In die GmbH wurden mit Verträgen vom 14. September 2001 die nicht protokollierten Einzelfirmen der beiden Gesellschafter eingebracht.

Auf Grund der Eintragung im Firmenbuch ist unbestreitbar davon auszugehen, dass G2***** (auch) als Geschäftsführer für die Beschwerdeführerin fungierte. Trotz Aufforderung des Finanzamtes wurde kein schriftlicher Geschäftsführervertrag vorgelegt. Der Minderheitsgesellschafter hat eine Geschäftsführertätigkeit tatsächlich - zumindest bis Ende des Jahres 2003 (siehe dazu auf Seite 2 der Ergänzung zur Beschwerde vom 30. November 2005) - auch ausgeübt. Die Behauptung im Vorlageantrag, dass im Prüfungszeitraum überhaupt keine Geschäftsführertätigkeit ausgeübt worden sein soll, ist daher nicht nachvollziehbar. Letztlich ist davon auszugehen, dass insbesondere bei urlaubsbedingter oder sonstiger Abwesenheit des Mehrheitsgesellschafters es bis zur Löschung seiner Geschäftsführerfunktion am Minderheitsgesellschafter gelegen war, notwendige Geschäftsführerhandlungen zu setzen, um den gewöhnlichen Betriebsablauf sicherzustellen. Nach den unwidersprochenen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren wurde für die Geschäftsführertätigkeit jedoch kein gesondertes Honorar bezahlt.

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob die von der Beschwerdeführerin an den Gesellschafter G2***** ausbezahlten Vergütungen für seine ihr gegenüber erbrachten Leistungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen sind. Im Jahr 2002 betragen diese Vergütungen € 71.686,00, im Jahr 2003 € 57.057,62 und im Jahr 2004 € 44.366,80.

Als Grundlage für die Auszahlung der genannten Beträge wurde zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter am 5. Jänner 2002 eine als "Werkvertrag" bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen, welche (rückwirkend) mit 1. Jänner 2002 auf unbestimmte Zeit Gültigkeit erlangte. Am 8. Jänner 2004 wurde sodann eine neuerliche Vereinbarung, betitelt mit "Werkvertrag", gültig ab 1. Jänner 2004 auf unbestimmte Zeit getroffen. Beide Vereinbarungen habe - mit Ausnahme von unwesentlichen Abweichungen in den Pkten VI. und VII. - einen identen Inhalt.

Demnach verpflichtete sich der Gesellschafter im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes der Beschwerdeführerin die Tätigkeit als Steuerberater auszuüben.

Die von ihm gegenüber der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen wurden allesamt von dieser ihren Klienten in Rechnung gestellt. Dies in von der Beschwerdeführerin angemieteten Räumlichkeiten (Pkt IV. des Werkvertrages und Seite 2 des Schreibens vom 30. November 2005). Die Aussage im Vorlageantrag (Seite 2 unten), es würde sich um gemeinsam angemietete Räumlichkeiten handeln, entspricht demzufolge nicht den Tatsachen. Es wurde somit - nach außen in Erscheinung tretend - in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin mit der Infrastruktur der Beschwerdeführerin gearbeitet, das notwendige Personal wurde von der Beschwerdeführerin angestellt und die Leistungen gegenüber den Klientinnen und Klienten wurden ausschließlich von der Beschwerdeführerin (durch das für sie tätige Personal) erbracht.

In Pkt V. des Vertrages wird festgehalten, dass es ausschließlich dem Gesellschafter obliegen würde, in welcher Art und Weise er für die Gesellschaft tätig sein wolle und wie er seine Tätigkeit einteile. Auch wäre er an keine Arbeitzeit gebunden. Eine Einschränkung erfahren diese Rechte jedoch durch seine Verpflichtung zur Berücksichtigung der betrieblichen Interessen und Notwendigkeiten (Pkt V. 2.) und die Verpflichtung zu einer Arbeitsleistung von zumindest 700 Stunden, bei Bedarf bis zu 1.000 Stunden im Jahr (Pkt VI. erster Absatz). Der Gesellschafter stellte der Beschwerdeführerin somit ein "Zeitbudget" zur Verfügung (vgl Seite 3 des Vorlageantrages). Der Gesellschafter verpflichtete sich zu einer "*ordnungsgemäßen und positiven Arbeit*" (Pkt V. 5.) und richtete sich die Beschäftigung - innerhalb des vereinbarten Zeitbudgets - ausschließlich nach den betrieblichen Erfordernissen bzw dem Arbeitsbedarf der Beschwerdeführerin (Pkt VI. letzter Absatz und Seite 2 5. Absatz des Vorlageantrages). Weiters bestand die Verpflichtung Verhinderungen und deren Dauer unverzüglich der Beschwerdeführerin zu melden.

Bei Vertragsbeginn (gemeint: Abschluss eines Beratungs- und/oder Betreuungsvertrages mit Klientinnen und Klienten der Beschwerdeführerin) war im Einvernehmen zwischen Gesellschafter und Beschwerdeführerin ein nach außen hin (=an die Klientinnen und Klienten der Beschwerdeführerin) zu verrechnender Stundensatz und ein Zeitrahmen festzulegen. Wenn der vereinbarte Zeitrahmen überschritten wurde, bestand seitens des Gesellschafters die Verpflichtung zur Information der Beschwerdeführerin (Pkt VII. erster Absatz).

Der Gesellschafter hatte Anspruch auf eine Vergütung in Höhe von 50% des nach außen hin verrechneten Stundensatzes. Die Verpflichtung zur Information über ein Überschreiten des mit den Klientinnen und Klienten vereinbarten Zeitrahmens lässt dabei nur den Schluss zu, dass dem Gesellschafter auch die erbrachten "Mehrstunden" honoriert wurden. In den Jahren 2002 und 2003 war die Vergütung des Gesellschafters auf maximal € 75,00 pro (Arbeits-)Stunde begrenzt. Der Vergütungsanspruch bestand bei jenen Klientinnen und Klienten, die dem Gesellschafter zuzurechnen sind (somit jene, die der Gesellschafter in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingebracht hat), jedoch nur dann, wenn das diesen von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte Honorar auch einbringlich war (Pkt VII. zweiter Absatz). Dies bedeutet andererseits, dass bei nicht

dem Gesellschafter zuzurechnenden Klientinnen und Klienten ein Entgeltsanspruch des Gesellschafter auch bei Uneinbringlichkeit bestanden hat.

Der Gesellschafter unterlag einer Geheimhaltungs- und Verschwiegenheitspflicht hinsichtlich aller im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit ihm zur Kenntnis gelangten wirtschaftlichen, betrieblichen und persönlichen Daten der Beschwerdeführerin und deren Klientel. Auch bestand die Verpflichtung beim Ausscheiden sämtliche in seinem Besitz befindliche Schriftstücke, Korrespondenz, Aufzeichnungen, Entwürfe, Informationen und Daten, die die Beschwerdeführerin betreffen, unverzüglich herauszugeben und war es ihm untersagt, ein Zurückbehaltungsrecht auszuüben oder für sich Abschriften, Kopien usw. anzufertigen (Pkt VIII.).

Dass in der realen Umsetzung von den vertraglichen Vereinbarungen abgewichen wurde, wird weder vom Finanzamt noch von der Beschwerdeführerin behauptet, sodass der Inhalt der abgeschlossenen "Werkverträge" der Beurteilung des vorliegenden Falles zu Grunde zu legen ist.

3. Rechtslage:

§ 41 Abs 1 FLAG 1967 bestimmt, dass alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten haben, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Dienstnehmer sind nach Abs 2 der in Rede stehenden Bestimmung Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Abs 5 legt der Beitrag 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

Nach § 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 im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 4 und 5 EStG 1988 beziehen.

4. Erwägungen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob für die in den Jahren 2002 bis 2004 an einen Gesellschafter von der Beschwerdeführerin ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass dies gegenständlich nur dann der Fall sein kann, wenn - in steuerrechtlicher Betrachtung - ein Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin vorgelegen ist, da auf Grund der Höhe der Beteiligung Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 nicht vorliegen können und § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 mangels einer "Nichtverpflichtung", den Weisungen eines anderen zu folgen, zum Inhalt habenden gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmungen nicht anwendbar ist. Die allfällige DB-Pflicht ist bei gegebener Sachlage daher nach dem ersten und zweiten Satz des § 47 Abs 2 EStG 1988 zu beurteilen. Demnach 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.

Für die Beantwortung der Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl zB VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, dh die Verpflichtung einer natürlichen Person, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers (vgl bspw VwGH 26.11.2015, 2012/15/0204). Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Hiebei kommt es auf die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (vgl hiezu beispielsweise das Erkenntnis VwGH 5.10.1994, 92/15/0230) bzw auf die bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisse an.

Zur organisatorischen Eingliederung ergibt sich aus der Rechtsprechung des VwGH, dass diese dann gegeben ist, wenn die Leistungen erbringende Person auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und die Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Aus dem maßgeblichen funktionalen Verständnis der Eingliederung ergibt sich, dass diese durch jede nach außen auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit für den Betrieb der Gesellschaft hergestellt wird. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft erfolgt (vgl zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127, und VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081). Bei der Prüfung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch die für sie entfalteten Tätigkeiten gilt für Leistungen, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt sind, das Gleiche wie für die kontinuierliche Erfüllung von Aufgaben der Geschäftsführung (vgl VwGH

1.6.2016, 2013/13/0061, mwN). Auch wenn in den genannten Erkenntnissen Fälle wesentlich beteiligter Gesellschafter zu behandeln waren, sind diese Erkenntnisse auch für den vorliegenden Fall einschlägig, da die höchstgerichtlichen Aussagen zum Begriff "Eingliederung" iSd § 47 EStG 1988 getroffen wurden.

Im vorliegenden Fall war der Minderheitsgesellschafter einerseits als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen und als solcher für die Beschwerdeführerin auch tätig. Andererseits hat er - wie sich aus den vorgelegten "Werkverträgen" ergibt - für die Beschwerdeführerin die Tätigkeit eines Steuerberaters, somit eine operative Tätigkeit im Rahmen von deren Geschäftsbetrieb auf unbestimmte Zeit übernommen. Er trat sohin nach außen erkennbar auf Dauer als Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Beschwerdeführerin, welche ua auch durch den Minderheitsgesellschafter ihre Verpflichtungen ihren Klienten gegenüber erfüllte, auf.

Wenn nun behauptet wird, dass die Leistungen des Minderheitsgesellschafters gegenüber der Beschwerdeführerin im Rahmen seiner eigenen Kanzlei erbracht wurden, ist dazu festzuhalten, dass diese "eigene Kanzlei" bereits mit Vertrag vom 14. September 2001 in die Beschwerdeführerin eingebracht wurde und sohin in dieser aufgegangen ist. Der Minderheitsgesellschafter hat unbestritten in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin unter Inanspruchnahme des Personals und der sonstigen Infrastruktur der Beschwerdeführerin an die Beschwerdeführerin erteilte Aufträge persönlich bearbeitet. Zudem hat sich der Minderheitsgesellschafter im Werkvertrag (Pkt IV. 2.) verpflichtet, "*die Geschäfte im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes*" der Beschwerdeführerin zu führen. Es kann also keine Rede davon sein, dass im Rahmen einer eigenen, nach außen in Erscheinung tretenden betrieblichen Struktur Leistungen an die Beschwerdeführerin erbracht wurden. Vielmehr stellte der Minderheitsgesellschafter - im hier zu beurteilenden Vertragsverhältnis mit der Beschwerdeführerin - ausschließlich seine Arbeitskraft zur Verfügung. Dass dabei im Rahmen einer offenbar internen Vereinbarung seitens des Minderheitsgesellschafters Zahlungen für die Benützung der gesamten Infrastruktur der Beschwerdeführerin zu leisten waren, steht einer Eingliederung nicht entgegen. Derartige Argumente beziehen sich ausschließlich auf das Vorliegen eines allfälligen Unternehmerrisikos.

Letztlich hat sich der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen mit dem Bestehen einer organisatorischen Eingliederung auseinandergesetzt und ua auch in einem Fall, in welchem ein Wirtschaftsprüfer "seiner" Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH Honorare für im Rahmen der GmbH ausgeübte Tätigkeiten in Rechnung stellte (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219), diese Eingliederung (iSd § 47 Abs 2 EStG 1988) ebenso bejaht, wie im Fall eines Ziviltechnikers mit "selbständiger betrieblicher Organisation" (VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048). Im Erkenntnis VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061, hat der Gerichtshof in Rz 16 zusammenfassend ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die in Rede stehenden Tätigkeiten "zur Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft" beigetragen haben.

Die Anzahl der geleisteten Stunden spricht weder für noch gegen das Vorliegen einer Eingliederung, da auch bei nur kurzfristig vereinbarten, wenige Stunden

dauernden Tätigkeiten eine solche gegeben sein kann (vgl zB VwGH 29.4.2010, 2008/15/0103). Auffallend ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass trotz der behaupteten nur mehr eingeschränkten Tätigkeit des Minderheitsgesellschafters ab Juni 2003 das prozentuelle Verhältnis der an die beiden Gesellschafter ausbezahlten Vergütungen im Prüfungszeitraum nahezu konstant (wenig unter 60% für den Mehrheitsgesellschafter zu wenig über 40% für den Minderheitsgesellschafter) geblieben ist. Daraus ist ableitbar, dass trotz - wie behauptet - zurückgehender Umsätze die vorhandene Arbeit entsprechend auf die zwei Gesellschafter aufgeteilt worden ist, was letztlich wiederum für eine Eingliederung beider Gesellschafter spricht.

Wenn im Schreiben vom 30. November 2005 bezogen auf die Geschäftsführertätigkeit und deren Nichtausübung von einer Verpflichtung zur Auffüllung der eingetretenen Umsatzverluste im Werkvertrag 2005 gesprochen wird und die Nichterfüllung dieser Verpflichtung als Grund für Abberufung als Geschäftsführer genannt wurde, erscheint dies angesichts der nur eine Woche nach Vertragsunterzeichnung erfolgten Abberufung ungewöhnlich. Ungeachtet dessen ist den Werkverträgen des Jahres 2002, 2004 und 2005 zu entnehmen, dass sich die Anzahl der Arbeitsstunden im Durchschnitt der letzten fünf Jahre von 600 Stunden im Jahr (entspricht 50 Stunden pro Monat) laut Vertrag 2002 auf 700 Stunden (entspricht 58,3 Stunden monatlich) laut Vertrag 2004 und letztlich auf 750 Stunden (entspricht 62,5 Stunden monatlich) erhöht hat. Um eine derartige Steigerung der Durchschnittswerte zu erzielen, müssen, sollte die im angeführten Schreiben von Juli 2003 bis Juli 2004 angegebenen Werte tatsächlich zutreffen, im ersten Halbjahr 2003 und im zweiten Halbjahr 2004 wesentlich höhere Anzahlen an Arbeitsstunden erbracht worden sein. Auch weisen diese Ausführungen darauf hin, dass bereits vor Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 2001 Arbeitsleistungen des (nunmehrigen) Minderheitsgesellschafters in einem gemeinsamen Kontext erbracht worden sind.

Als zweites Merkmal des § 47 Abs 2 EStG 1988 ist nunmehr zu prüfen, ob "Weisungsgebundenheit" gegeben ist. Dazu ist vorweg festzuhalten, dass es der ständigen Rechtsprechung des VwGH entspricht, dass nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer - von seltenen Ausnahmen abgesehen - in einem (steuerlichen) Dienstverhältnis zur GmbH stehen (vgl VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095). Im vorliegenden Fall war der Minderheitsgesellschafter nach den Eintragungen im Firmenbuch über mehr als drei Jahre selbständig, in der Folge (bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit) noch vier Monate gemeinsam mit dem zweiten Gesellschafter vertretungsberechtigt. Ein Geschäftsführervertrag wurde (trotz Aufforderung) nicht vorgelegt, sodass eine schuldrechtliche Weisungsfreistellung in der Eigenschaft als Geschäftsführer nicht nachgewiesen wurde.

Vorgelegt wurden - den Streitzeitraum betreffend - zwei inhaltlich im Wesentlichen gleichlautende "Werkverträge" über die Erbringung von Steuerberaterleistungen. Auch in diesen Verträgen ist kein Passus enthalten, der ausdrücklich eine völlige Weisungsfreistellung festlegt. Zudem ist festzuhalten, dass insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen und Tätigkeiten, wie sie der Ausübung des Berufes eines Steuerberaters immanent sind, die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der

ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund tritt (vgl zB VwGH 17.5.1989, 85/13/0110), ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde (vgl Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 47 Rz 6).

Aus den vorgelegten "Werkverträgen" ergibt sich, dass der Minderheitsgesellschafter seine Tätigkeiten in den Betriebsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin durchzuführen hat (Pkt IV. 3. des Werkvertrages), wodurch der Arbeitsort vorgegeben war. Dadurch, dass die Geschäfte "im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes" der Beschwerdeführerin zu führen sind, besteht auch eine gewisse Bindung an die betrieblichen Öffnungszeiten, was eine (zumindest teilweise) Festlegung der Arbeitszeit mit sich bringt. Dieser Umstand wird bestätigt durch die Verpflichtung zur unverzüglichen Meldung von Verhinderungen (ursprünglich als "Dienstverhinderung" tituliert) und deren Dauer (Pkt VI. Absatz 3 der Werkverträge). Würde tatsächlich ein Werkvertrag vorliegen, der als Zielschuldverhältnis die Fertigstellung eines konkreten abgeschlossenen Werkes zum Inhalt haben würde, wäre die Bekanntgabe von Zeiten, in welchen nicht gearbeitet wird bzw werden kann, schlichtweg unnötig und würde ein tatsächlich selbständiger Tätiger seinen Auftraggebern derartige Meldungen (insbesondere bei kurzfristigen Ausfällen) nicht erstatten müssen.

Der Minderheitsgesellschafter verpflichtete sich zu einer Arbeitsleistung von 700 bis 1.000 Arbeitsstunden pro Jahr und hat bereits in den letzten fünf Jahren vor Vertragsabschluss eine durchschnittliche Arbeitsleistung von 600 Stunden (Wert 1997 bis 2001) bzw 700 Stunden (Wert 1999 bis 2003) offenbar in einer bereits vor Gründung der Beschwerdeführerin schon bestehenden Zusammenarbeit erbracht. Damit ist aber klar vorgegeben, dass nicht ein bestimmtes abgeschlossenes "Werk" zu liefern vereinbart wurde, sondern die Erbringung von - von vornherein nur quantitativ bestimmten - (persönlichen) Arbeitsleistungen nach Bedarf der Beschwerdeführerin. Dass der Minderheitsgesellschafter sich zur Erbringung einer reinen Arbeitsleistung verpflichtet hat, ergibt sich auch aus Pkt VI. 2. Absatz (freie Zeiteinteilung innerhalb des vereinbarten Stundenausmaßes mit der Verpflichtung, die mit der Beschwerdeführerin vereinbarten Fertigstellungstermine einzuhalten) und 5. Absatz (Beschäftigung erfolgt ausschließlich nach den betrieblichen Erfordernissen bzw dem Arbeitsbedarf der Beschwerdeführerin). Aus Letzterem folgt zwangsläufig, dass die Arbeitsleistung bei Bedarf der Beschwerdeführerin zu erbringen war.

Die Verpflichtung eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden, sei es zu vorgegebenen Zeiten, sei es auf Abruf, zu leisten, stellt ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar (vgl VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095). Dass die Beschwerdeführerin die Gewissheit hatte, über ein gewisses Stundenkontingent verfügen zu können, wird im Vorlageantrag (Seite 3 3. Absatz) ausdrücklich bestätigt und wird dieses Faktum durch die oben bereits erwähnte Meldepflicht bei (auch nur kurzfristigen) Verhinderungen zusätzlich untermauert. Wenn nun behauptet wird, dass die Vereinbarung eines "Zeitbudgets" bei "Freiberuflern" üblich sei, stellt diese behauptete "Üblichkeit" keinen Grund dar, vom Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses ausgehen zu müssen. Wieso in der Zurverfügungstellung eines Zeitbudgets (ohne weitere fallbezogene

Spezifizierung der zu verrichtenden Arbeiten) kein "Schulden der Arbeitskraft" zu sehen sein sollte, erschließt sich aus dem Vorbringen nicht.

Durch die in Pkt VIII. des Werkvertrages vereinbarte Verschwiegenheitspflicht "gegenüber jedermann" ist es auch ausgeschlossen, dass der Minderheitsgesellschafter sich in seiner Arbeit vertreten lässt. Eine (teilweise) Weitergabe der Arbeit an (frei zu wählende) Dritte, wie dies bei selbständigen Erwerbstätigen durchaus nicht unüblich ist, würde zu einer Verletzung dieser Verschwiegenheitspflicht führen. Es war somit jedenfalls eine persönliche Arbeitserbringung notwendig.

Letztlich greift die bei Ausscheiden (aus der Gesellschaft) vereinbarte detaillierte Herausgabeverpflichtung, welche nicht nur die dem Minderheitsgesellschafter übergebenen Unterlagen, sondern umfassend ebenfalls die von ihm selbst anlässlich der Arbeit angefertigten Aufzeichnungen und Entwürfe betrifft, in die Selbstbestimmtheit bei der Erbringung der Arbeit ein.

Auch wenn dies seitens der Beschwerdeführerin immer wieder betont wird, hat der Minderheitsgesellschafter seine Arbeitsleistungen tatsächlich nicht im Rahmen einer von der Beschwerdeführerin unabhängigen und selbständigen eigenen Kanzlei ausgeführt. Vielmehr hat er - wie bereits mehrfach dargestellt - in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin mit der gesamten technischen und personellen Infrastruktur der Beschwerdeführerin gearbeitet. Die rein interne Verrechnung von Kostenanteilen ändert an dieser Tatsache nichts. Ungeachtet dessen wird in Pkt IV. Unterpunkt 2. des "Werkvertrages" mit Gültigkeit ab Jänner 2005 bei im Wesentlichen unveränderten Rahmenbedingungen und zu einem Zeitpunkt, zu dem der Minderheitsgesellschafter selbst noch als Geschäftsführer im Firmenbuch angeführt war, ausdrücklich vereinbart, dass der Minderheitsgesellschafter "seine Tätigkeit im Sinne der Anweisungen der Geschäftsführung durchzuführen" hat und damit die bereits zuvor bestehende Weisungsgebundenheit auch ausdrücklich niedergeschrieben.

Hinsichtlich der Entlohnung ergibt sich unbestreitbar, dass die Arbeitsleistung in Form eines Stundenhonorares vergütet wurde und die Abrechnung jeweils nach Ablauf des Monats innerhalb von 14 Tagen zu legen war (Pkt VII. vorletzter Absatz des "Werkvertrages"). Die im "Werkvertrag" vorgenommene Leistungsbeschreibung, welche sich nur an der Art der Arbeiten ("Tätigkeit eines Steuerberaters") orientiert, sowie die Vereinbarung eines Stundenhonorars und die zeitraumbezogene Abrechnung stellen ebenso gewichtige Indizien dafür dar, dass der Minderheitsgesellschafter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern seine Arbeitskraft schuldete (vgl zB die Erkenntnisse VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191, VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200, und VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071). Inwieweit die vereinbarte Nichtbezahlung der Arbeitsleistung bei Liquiditätsproblemen oder Illiquidität von - dem Minderheitsgesellschafter zuzurechnenden - Klienten in Anbetracht des Umstandes, dass ein Steuerberater wohl über beste Einblicke in die finanzielle Lage verfügt, tatsächlich schlagend wurde, betrifft das Merkmal des Unternehmerrisikos. Auffallend ist jedoch,

dass von den im "Werkvertrag" 2005 angeführten zwei "Schadensfällen" zumindest einer Verbindungen zur privaten Sphäre des Minderheitsgesellschafters aufweist.

Für die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte ist es maßgeblich, in welchem tatsächlich verwirklichten Schuldverhältnis die Leistungen erbracht werden. Erfolgt dies im Rahmen eines Dienstverhältnisses, ist es für die steuerrechtliche Beurteilung ohne Belang, ob es sich etwa um Leistungen handeln würde, die - ansonsten - zu Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 1 EStG 1988 (beispielsweise aus der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder) führen würden (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046).

Zusammenfassend ist im vorliegenden Fall festzustellen, dass, im vorliegenden Fall vom Bestehen eines Dauerschuldverhältnisses (und nicht eines Zielschuldverhältnisses) auszugehen ist und unabhängig von der (zumindest für Teile des Streitzeitraumes hinsichtlich der tatsächlichen Ausübung bestrittenen) Funktion des Geschäftsführers auch hinsichtlich der unbestritten durchgeführten Tätigkeiten auf Grund der "Werkverträge" die Merkmale der Nichtselbständigkeit gegenüber den Merkmalen der Selbständigkeit überwiegen und sowohl die organisatorische Eingliederung als auch die (unter Bedachtnahme auf die Art der Tätigkeit) Weisungsgebundenheit bestanden haben.

Das Finanzamt hat erstmals im Zuge der Prüfung davon Kenntnis erlangt, dass sowohl die Bezüge des Mehrheitsgesellschafters als auch des Minderheitsgesellschafters im Zuge der Selbstberechnung nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Während die Einbeziehung der erstgenannten Bezüge im gegenständlichen Verfahren sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbestritten blieb, ergibt sich nunmehr, dass auch die Einbeziehung der Bezüge des Minderheitsgesellschafters dem Grunde nach zu Recht erfolgte. Hinsichtlich der Höhe ist auf die hinsichtlich des Jahres 2004 teilweise stattgebende (damals) Berufungsvorentscheidung zu verweisen. Die Höhe der Bezüge des Minderheitsgesellschafters im Jahr 2004 im in der Berufungsvorentscheidung angeführten Ausmaß blieb in der Folge unbestritten.

In den bekämpften Bescheiden wurde eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages nur in Form einer "Differenzvorschreibung" vorgenommen. Da dies nach der Rechtsprechung nicht der Gesetzeslage entspricht, war nunmehr mit dieser Entscheidung eine "Gesamtfestsetzung" vorzunehmen. Die Beschwerdeführerin hat dazu die Beitragsgrundlagen entsprechend ihrer Selbstbemessung übermittelt. Von diesen ausgehend errechnen sich die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Dienstgeberbeitrages wie folgt:

A) für das Jahr 2002:

Beitragsgrundlage vor Prüfung	€ 217.568,90
Hinzurechnung (unstrittig)	€ 92.469,10
Hinzurechnung Bezüge Minderheitsgesellschafter	€ 71.686,00

Beitragsgrundlage neu	€ 381.724,00
------------------------------	--------------

Festsetzung Dienstgeberbeitrag (4,5% der Beitragsgrundlage)	€ 17.177,58
bisher lt Selbstberechnung	- € 9.790,59
Nachzahlung	€ 7.386,99

B) für das Jahr 2003:

Beitragsgrundlage vor Prüfung	€ 232.114,85
Hinzurechnung (unstrittig)	€ 79.253,91
Hinzurechnung Bezüge Minderheitsgesellschafter	€ 57.057,62
Beitragsgrundlage neu	€ 368.426,38

Festsetzung Dienstgeberbeitrag (4,5% der Beitragsgrundlage)	€ 16.579,19
bisher lt Selbstberechnung	- € 10.445,16
Nachzahlung	€ 6.134,03

C) für das Jahr 2004:

Beitragsgrundlage vor Prüfung	€ 220.985,55
Hinzurechnung (unstrittig)	€ 63.037,42
Hinzurechnung Bezüge Minderheitsgesellschafter	€ 44.366,80
Beitragsgrundlage neu	€ 328.389,77

Festsetzung Dienstgeberbeitrag (4,5% der Beitragsgrundlage)	€ 14.777,54
bisher lt Selbstberechnung	- € 9.944,36
Nachzahlung	€ 4.833,18

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

5. Zulässigkeit einer 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.

Zur Beantwortung der Frage, welche Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen und zur Dienstgeberbeitragspflicht von nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern besteht Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl ua die oben angeführten Erkenntnisse) und ist diese auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Im Übrigen basiert die gegenständliche Entscheidung auf den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen. Es war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Innsbruck, am 22. Mai 2018