



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 6 über die Berufungen der Bw, vom 31. Juli 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Juli 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 nach der am 31. Mai 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Nachforderung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2002 werden dahingehend abgeändert, als sich die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe von € 2.103,22 um € 1.334,27 auf € 768,95 und die Nachforderung an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 228,70 um € 145,49 auf € 83,21 vermindert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben vermerkte der Prüfer unter Punkt 2) in der Beilage zum Prüfungsbericht, dass im Zuge der Vorprüfung (Prüfungszeitraum 1995 – 1999) die Bezüge des HP. von der Berufungswerberin nicht als Einkünfte aus selbstständiger sondern aus nicht selbstständiger Tätigkeit qualifiziert worden seien. Der seinerzeitigen Anordnung des Finanzamtes sei nicht Folge geleistet und im Zeitraum 2000 – 2002 weiterhin diese Bezüge als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit behandelt worden. Die

Nachversteuerung dieser Bezüge sei als Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 88 erfolgt. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und bezog die in Rede stehenden Bezüge des HP. und den vollen Sachbezug für die private Benützung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) mit ein.

Die dagegen erhobene Berufung richtete sich gegen die Vorschreibung des DB im Betrag von € 1.334,27 und des DZ von € 145,49 für die von der Berufungswerberin als Werkvertragsbezüge bezeichneten Bezüge von Hp. hp. sei seit 1.8.1992 als Konsulent in Fragen des Transportwesens für die Gesellschaft tätig. Er sei seit zehn Jahren in normaler Alterspension und an der Gesellschaft nicht mehr beteiligt. Es sei mit der Gesellschaft weder eine fixe Arbeitszeit noch eine so genannte Blockarbeitszeit vereinbart worden, sondern er müsse lediglich innerhalb der Geschäftszeiten für den Geschäftsführer und für die Dienstnehmer fallweise erreichbar sein. Auf Grund der bestehenden Kommunikationsmittel (Handy) sei es faktisch, dass die beratende Tätigkeit nicht im Betrieb, sondern über Handy abgewickelt werden könne. Weiters sei der Konsulent auch nicht verpflichtet, Zeitaufzeichnungen zu führen, aus welchen hervorgehe, dass er die vereinbarte Zeit auch tatsächlich gearbeitet habe. Der Konsulent sei in keiner Weise der Geschäftsführung für einen Zeitrachweis verpflichtet. Somit würden bezüglich der Vereinbarung über die zu erbringende Arbeitszeit und über die fehlende Kontrolle Vereinbarungen vorliegen, die mit einem Dienstnehmer nicht abgeschlossen werden würden.

Bezüglich einer Weisungsabhängigkeit, die bei einem Dienstverhältnis impliziert werde, sei anzumerken, dass der Konsulent in keiner Weise an Weisungen der Geschäftsführung gebunden sei, sondern seine beratende Funktion eigenverantwortlich und selbständig ausübe, ohne entsprechende Rückfragen tätigen zu müssen bzw. an die Geschäftsführung berichtspflichtig zu sein.

Bezüglich des Werkvertragshonorars sei anzumerken, dass dieses in monatlich gleichen Beträgen ausbezahlt werde. Dies sei bei Konsulentenvereinbarungen nichts Außergewöhnliches, da Beratungstätigkeiten sehr oft pauschaliert bei dem Werkvertragsnehmer abgerechnet werden. Wenn auch die Beratungstätigkeit über die im Werkvertrag vereinbarte tägliche Zeit hinausgehe, stehe dem Konsulenten kein zusätzliches Entgelt zu. Es liege also das volle wirtschaftliche Risiko beim Werkvertragsnehmer, dass er auf ein vertretbares Entgelt komme.

Auch der Einwand, dass dem Konsulenten ein Firmenfahrzeug für die private Nutzung zur Verfügung stehe, sei bei einem langfristigen Beratungsvertrag nichts Außergewöhnliches und

stelle lediglich einen Teil des vereinbarten Honorars dar. Diese private Nutzung sei auch bisher stets in den Abgabenerklärungen erfasst worden.

Weiters sei festzuhalten, dass der Konsulent auch keinen wie immer gearteten Urlaubsanspruch habe, da ja kein Dienstverhältnis zwischen den Vertragspartnern vereinbart worden sei und freie Perioden kurzfristig mit der Geschäftsführung abgesprochen werden würden.

Der Konsulent benötige auch keine technischen Hilfsmittel wie Werkzeuge, EDV- Ausstattung, etc., da er seine beratende Tätigkeit ohne die Inanspruchnahme derartiger "Betriebsmittel" entweder mit eigenen oder vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten, ausführen könne, da er bei seiner Beratungstätigkeit (Beratung bei Betriebsabläufen und speziellen Vorkommnissen) auf derartige Hilfsmittel nicht angewiesen sei, da seine "Betriebsmittel" das von ihm erworbene "Know-how" seien.

Es sei auch keine Einbindung in den betrieblichen Ablauf gegeben, so wie dies bei Angestellten der Fall sei, da der Konsulent nur beratend tätig sei und nur beratend den Organisationsablauf beeinflussen würde. Außerdem bestehe (wie bereits erwähnt) keine Anwesenheitspflicht. Diese Beratungstätigkeit werde also in einem Umfang ausgeübt, so wie es jeder andere selbständige Betriebsberater, der einen langfristigen Beratungsauftrag mit einem Klienten habe, ausüben würde.

Im abgeschlossenen Werkvertrag sei kein Passus enthalten, dass sich der Konsulent vertreten lassen könne. Diese Nichtregulierung wurde bewusst gewählt, da eine derartige Konsulententätigkeit auch sehr personenbezogen sei und die Geschäftsführung es vermeiden wollte, dass der Konsulent sich durch irgendeine andere Person seiner Wahl, die jedoch u.U. nicht der Geschäftsführung genehm ist, vertreten lassen würde. Sollte einmal ein derartiger Vertretungsfall eintreten, so sei dieser mit der Geschäftsführung abzusprechen und zu koordinieren, so wie dies auch bei gewerblichen Betriebsberatern im Regelfall üblich sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt nach der Darstellung der Berufungsgründe und des Inhaltes des § 47 EStG 88 darauf, dass die Beratungstätigkeit des HP. für die Gesellschaft vom Finanzamt nicht bestritten werde. Laut Auskunft des HP. sei der Geschäftsführer (der Sohn) selbst selten im Betrieb anwesend. Allenfalls zu treffende Dispositionen, Arbeiten im Werksgelände und an Fahrzeugen, Telefonate sowie alle anderen notwendigen Tätigkeiten, die im Betrieb anfallen, würden von HP. zumeist in Abwesenheit des Geschäftsführers mit Arbeits- und Hilfsmittel der Gesellschaft, aber auch mit Handy erledigt. Daraus sei die Eingliederung des HP. in den geschäftlichen Organismus erkennbar. Aus der Vielfalt und den temporären Erfordernissen der im Betrieb anfallenden Arbeiten, die hp.

erledigen würde, werde das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses offenbar, das auf das Schulden der Arbeitskraft hinauslaufen würde. Daran vermag auch die Vereinbarung einer flexiblen Teilzeit nichts zu ändern, die einer nichtselbständigen Tätigkeit mit eigenem Verantwortungsbereich nicht entgegenstehen würde. Die Weisungsbindung werde zwar bestritten, in Wahrheit habe der Auftraggeber in jedem einzelnen Detail der Tätigkeit des HP. die Möglichkeit, kurzfristig und unbürokratisch durch den Geschäftsführer Direktiven vorzugeben und durchzusetzen. Das Ausführen von Telefonaten mit Kunden, Fahrern und dgl, Dispositionen betriebsinterner Abläufe zu treffen, sowie alle nur anfallende Arbeiten mangels entsprechender anderer Arbeitskräfte zu erledigen würde keine "selbständige Beratungstätigkeit" darstellen, sondern seien als Schulden der Arbeitskraft zu bewerten. Überdies schulde hp. seine Arbeitskraft persönlich, weil in der vorgelegten Vereinbarung der Gesellschafter eine Vertretungsmöglichkeit nicht vorgesehen sei. Bei der Beurteilung eines Arbeitsverhältnisses komme dem Unternehmerrisiko wesentliche Bedeutung zu. Die Entlohnung des HP. erfolge in monatlich gleichen Beträgen. Das Negieren bestimmter arbeitsrechtlicher Ansprüche habe keine Auswirkung bei der Beurteilung eines Arbeitsverhältnisses hinsichtlich Selbständig- oder Nichtselbständigkeit. Im Anspruch auf diese Art der Entlohnung sei keine Auswirkung von Zufälligkeiten des geschäftlichen Verkehrs erkennbar.

Die Zurverfügungstellung eines Firmenautos für Privatfahrten und für Dienstfahrten sei ein weiterer Hinweis auf das Fehlen des Unternehmerrisikos und in der Konsequenz ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Das fehlende Unternehmerrisiko zeige sich dadurch, dass die Einnahmen des HP. weder durch die Qualität der Tätigkeit, noch durch den Umfang seiner Arbeiten beeinflusst werden würden. Demnach werde eindeutig die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft und nicht die Herstellung eines Werkes entlohnt.

In dem in der Folge eingebrachten Vorlageantrag wird die Argumentation des Finanzamtes in allen Punkten bestritten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der erkennende Senat kommt im Zuge der Beratungen zu dem Ergebnis, dass es sich bei den von der Berufungswerberin an HP. geleisteten Zahlungen weder um Einkünfte aus nicht selbstständiger noch aus selbstständiger Tätigkeit, sondern aus den nachfolgenden Gründen um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. für viele das hg. Erkenntnis des VwGH vom 31. März 2000, Zlen. 95/15/0056, 0065). Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus. Die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, Zlen. 96/13/0043, 0044). Als "nahe stehend" sind unter anderem solche Personen anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (vgl. Bauer/Quantschnigg, Tz 42 zu § 8 KStG 1988).

Aus steuerlicher Sicht wird die verdeckte Gewinnausschüttung anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Wäre das fragliche Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen nicht abgeschlossen worden, ist der Tatbestand zu bejahen (Koppensteiner, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 2. Auflage, Tz 15 zu § 82).

Im gegenständlichen Fall wurde mit dem bis 1992 an der Berufungswerberin beteiligten Vater des im strittigen Zeitraum nach den Angaben im Firmenbuch mit 75 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers im Wege eines Gesellschafterbeschlusses vom 27.7.1992 ein Werkvertrag abgeschlossen. Demnach ist hp. ab 1. August 1992 im Werkvertrag für die Gesellschaft tätig. Das Werkvertragshonorar beträgt S 5.000,- p.m. zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Weiters wird ihm ein Firmenauto zur Verfügung gestellt. Er ist an keine fixe Arbeitszeit gebunden. Er muss jedoch jeden Tag zumindest telefonisch für 2 Stunden innerhalb der Geschäftszeit für den Geschäftsführer und die Dienstnehmer erreichbar sein. Reisekosten sind gesondert monatlich in Rechnung zu stellen. hp. hat sein Werkshonorar selbst zu versteuern. Auf den gegenständlichen Vertrag kommen die arbeitsrechtlichen Bestimmungen nicht zur Anwendung, da es sich um kein Dienstverhältnis handelt. Es gelten die allgemeinen Bestimmungen des Zivilrechts. Dieser Vertrag kann von beiden Parteien unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten aufgekündigt werden.

Zum Zeitpunkt der Abstimmung über diesen Antrag an die Generalversammlung (27.7.1992) waren an der Berufungswerberin der Sohn des HP. mit 75% und die Gattin des HP. mit 25 %

beteiligt. Daraus ist abzuleiten, dass die Antragstellung selbst, sowie auch die Zustimmung zu diesem Antrag, eine familieninterne Angelegenheit waren. Somit handelt es sich klar erkennbar um eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 20. November 1990, 89/14/0090, und vom 16. April 1991, 90/14/0043).

Dass die Vereinbarung nicht fremdüblich ist, ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Senates schon aus dem Umstand, dass aus dem Gesellschafterbeschluss nicht hervorgeht, zu welchen Tätigkeiten hp. herangezogen wird. Erst aus den Eingaben der Berufungswerberin ist zu ersehen, dass hp. als Konsulent (Berater) im Transportwesen tätig sein soll. Eine mit HP. als Auftragnehmer abgeschlossene schriftliche Vereinbarung ist nicht aktenkundig.

Nicht fremdüblich ist weiters die Arbeitszeitregelung für HP. Ein fremder Auftraggeber würde einer Vereinbarung mit dem Inhalt, jeden Tag zumindest telefonisch für 2 Stunden innerhalb der Geschäftszeit für den Geschäftsführer und die Dienstnehmer erreichbar zu sein, ohne bestimmte Zeiten einer Erreichbarkeit oder Anwesenheit anzuführen, nie zustimmen, da der Auftraggeber demnach nie weiß, zu welcher Tages- bzw. Geschäftszeit der Auftragnehmer erreichbar ist.

Darüber hinaus ergibt sich aus den handschriftlichen Aufzeichnungen des Prüfers vom 7.12.2000, dass laut einem Gespräch mit HP. Telefondienste, Arbeiten im Werksgelände auch mit Fahrzeugen, Dispositionen und alle anderen notwendigen Tätigkeiten im Betrieb erledigt

werden. Gegenüber der Tätigkeit zur seinerzeitigen Dienstnehmereigenschaft bis zur Pensionierung mit 31.1.1992 hätte sich hinsichtlich der Tätigkeit keine Änderung ergeben. Auch aus den der Berufungswerberin zur Stellungnahme vorgehaltenen Zeugeneinvernahmen des Finanzamtes ist zu erkennen, dass hp. nicht nur telefonisch erreichbar, sondern sich dem Anschein nach mehr als 2 Stunden täglich im Betrieb selbst aufgehalten hat und über die Beratungstätigkeit hinaus auch andere Tätigkeiten durchgeführt hat. Demnach hat hp. eine viel höhere Arbeitszeit für die Berufungswerberin erbracht, als sich aus dem Beschluss ergibt. Ein Fremder würde derartigen Arbeitsbedingungen zu einem derart geringen Arbeitslohn nicht zustimmen.

Ebenso kann nach Ansicht des erkennenden Senates nicht als fremdüblich angesehen werden, dass einem Auftragnehmer bei einer Wochenarbeitszeit von 10 Stunden ein Firmenkraftfahrzeug der höheren Preisklasse (Mercedes) zu Verfügung gestellt wird, das auch privat verwendet werden darf.

Gesamt gesehen lässt sich aus der Vereinbarung der zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087), nicht eindeutig ableiten. Eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen, liegen demnach nicht vor.

Die Verminderung der Nachforderungen an DB bzw. DZ betrifft die aus der Beilage zum Bericht ersichtlichen Beträge "Nachforderung gesamt P." in Höhe von ATS 18.360 (€ 1.334,27) für den DB und in Höhe von ATS 2.002 (€ 145,49) für den DZ.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. Juni 2007