

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache der SAG, KB, vertreten durch Mag. Dr. Herbert Petritz, Wirtschaftstreuhänder, 9560 Feldkirchen, Bahnhofstraße 41/II, vom 30. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. April 2011 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie Vorschreibung von Säumniszuschlägen für den Zeitraum vom 1. Jänner 2004 bis einschließlich 12. September 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (vormals Berufung) wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die S-GmbH (in der Folge S-GmbH) war eine Firma mit dem Geschäftszweig Finanzierungen, Beteiligungen und Management. Als Gesellschafter-Geschäftsführer vertrat DI Dr. KHH (in der Folge DI Dr. KHH) die Firma seit 28. Jänner 2004 selbständig und war an deren Stammkapital mit € 31.500,00 (90%) seit 28. Jänner 2004 und mit € 40.460,00 (87%) seit 27. Februar 2004 beteiligt. Mit Wirksamkeit vom 12. September 2005 wurde die S-GmbH mit der U-AG verschmolzen, der Firmenname in SB-AG geändert und am 5. Februar 2010 in SAG (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) umbenannt.

Im Folgenden wird von der S-GmbH gesprochen, wenn sich die Ausführungen auf Zeiten vor dem 12. September 2005 beziehen.

Bei der Bf. fand im Jahr 2011 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) statt und stellte der Prüfer dabei u.a. fest, dass die von der S-GmbH in den Jahren 2004 und 2005 an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer DI Dr. KHH zur Auszahlung gebrachten Beträge als Arbeitslohn i.S.d. § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und folglich in der Höhe von € 10.000,00/vom 1.1. bis 31.12.2004 und von € 104.043,00/vom 1.1. bis 12.9.2005 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (in der Folge DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (in der Folge DZ) hinzuzurechnen seien. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung hielt der Prüfer unter Verweis auf § 41 Abs. 3 FLAG fest, dass die an DI Dr. KHH ausbezahlten Honorare Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG sind und u.a. DB- und DZ-pflichtig sind.

Folgende Unterlagen standen dem Prüfer zur Verfügung:

1. Am 21. August 2007 teilte die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters mit, dass zwischen ihr und DI Dr. KHH kein Dienstverhältnis besteht. Seine Organfunktion übt der Genannte ohne Bezüge aus. Die Leistungsbeziehungen betreffen Leistungen aus dessen freiberuflicher Tätigkeit (Ingenieurkonsulent), die Rechtsgrundlage bilden jeweils Werkverträge.

2. Am 5. Juni 2008 legte die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters eine Kopie des Rahmenvertrages vom 12. September 2004 für Akquisitions- und Beratungsleistungen, abgeschlossen zwischen der S-GmbH einerseits und DI Dr. KHH, Konsulent für technische Chemie, andererseits vor. Nach den Angaben der Bf. ist der Rahmenvertrag auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 12. September 2005 auf die Bf. übergegangen und zähle nach wie vor zum aufrechten Rechtsbestand. Auf Grund des Rahmenvertrages werden einzelne Leistungen mit DI Dr. KHH vereinbart, von diesem erbracht und jeweils über gesonderte Honorarnoten abgerechnet. Der Honorarsatz ist zwischenzeitlich von € 1.500,00 auf € 1.550,00 angehoben (valorisiert) worden.

Dieser Rahmenvertrag vom 12. September 2004 hat folgenden wortwörtlichen Inhalt:

„Die S-GmbH ist auf dem Gebiet der Entwicklung von Industrieprojekten insbesondere der Papier- und Zellstoffindustrie im In- und Ausland tätig. Die Gesellschaft und DI Dr. KHH kommen überein, dass dieser für die Gesellschaft Akquisitions- und Projektarbeiten (kaufmännisch technisch) einschließlich Managementtätigkeit bei Kunden nach Maßgabe betrieblicher Erfordernisse übernimmt. Die Gesellschaft wird im gegebenen Fall gesonderte Aufträge erteilen. Das Honorar für diese Leistungen wird entweder auftragsbezogen gesondert vereinbart, oder für den Fall, dass kein gesondertes Honorar vereinbart wird, wird der allgemeine Honorarsatz von € 1.500,00 per Arbeitstag (8 Stunden) zuzüglich Ersatz der anfallenden Reisespesen (Fahrtkosten), Tagesdiäten entsprechend den steuerlichen Wertansätzen sowie Nächtigungskosten nach Vorlage der Abrechnungen bzw. Nächtigungsgebühren im Ausmaß der steuerlichen Werte zuzüglich Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die Abrechnung der Honorare erfolgt

monatlich durch DI Dr. KHH jeweils bis zum 15. des Folgemonats. Das Honorar ist mit Vorlage der Honorarabrechnung zur Zahlung fällig."

3. Werkverträge vom 28. Februar 2007, vom 25. Dezember 2007, vom 31. Jänner 2008, vom 10. November 2008 und vom 15. Jänner 2009 zwischen der Bf. und DI Dr. KHH. Beispielsweise lautet der Inhalt des Werkvertrages vom 28. Februar 2007 wie folgt: "§ 1 Die Bf. hat im Februar 2007 mit der Fa. Karton und Papierfa. Ukraine einen Vertrag abgeschlossen. Gegenstand dieses Vertrages ist die "Erarbeitung einer Entscheidungsgrundlage für die künftige Entwicklung der Kartonmaschine 1 unter Berücksichtigung der vorhandenen Papier- und Kartonmaschinen am Standort des Kunden. § 2 1) Auf der Grundlage des Rahmenvertrages vom 12.9.2004 erteilt die Bf. Herrn DI Dr. KHH folgenden Auftrag: Erstellung des Konzeptes und der Struktur des Berichtes betreffend die Entscheidungsgrundlage; Koordinierung des von der Bf. eingesetzten Teams; Beratung des von der Bf. eingesetzten Projektteams; Erstellung der Zwischenberichte und des finalen Berichtes; Präsentation der Zwischenberichte und des Ergebnisses des Kunden beim Kunden sowie Kommunikation zum Miteigentümer x und zum Aufsichtsrat des Kunden. 2) Herr DI Dr. KHH nimmt diesen Auftrag an und wird diesen im Rahmen seines freiberuflichen Unternehmens sachgerecht nach den für den Hauptauftrag anzuwendenden technischen Regeln und den nach dem Stand der Technik anzuwendenden Normen unter Einhaltung der im Auftrag an die Bf. enthaltenen Termine ausführen. 3) Herr DI Dr. KHH ist es gestattet, den an ihn erteilten Auftrag unter Beiziehung von Gehilfen zu erfüllen. Weiters ist er berechtigt Subaufträge aus dem ihm erteilten Auftrag zu vergeben. In diesem Fall haftet er gegenüber der Bf. aber nicht nur für dessen Auswahl, sondern auch für deren Arbeitsergebnis, sofern die Bf. nicht ausdrücklich der Heranziehung namentlich genannter Subunternehmer zustimmt. § 3 1) Als Honorar für bedungene Leistungen gelten, soweit nichts anderes vereinbart wird, die in der "Vereinbarung über Valorisierung zu Rahmenvertrag für Akquisitions- und Beratungsleistungen im Rahmenvertrag" vom 15. Jänner 2005 festgelegten Tagessätze. 2) Weiters gebührt Herrn DI Dr. KHH der Ersatz der notwendigen Reise- und Nächtigungskosten, sowie Taggeld nach Maßgabe der steuerlichen Vorschriften. 3) Zuzüglich zu dem vereinbarten Honorar und dem Kostenersatz gebührt DI Dr. KHH die auf diese Entgelte entfallende Umsatzsteuer in der jeweils geltenden Höhe. § 4 Sollte der diesem Vertrag zu Grunde liegende Hauptauftrag, aus welchen Gründen auch immer, vorzeitig bzw. vor vollständiger Erbringung der vereinbarten Leistungen beendet werden, endet auch dieser Vertrag. In diesem Falle sind die bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen abzurechnen, darüber hinaus gehende Ansprüche sind aber nicht zu vergüten. § 5".

4. Die Bf. teilte im Wege ihres steuerlichen Vertreters zur GPLA-Prüfung für die Jahre 2002 bis 2009 dem Finanzamt am 28. Juni 2010 Folgendes mit:

„A) Zum Sachverhalt

1. Einzelunternehmen DI Dr. KHH, Konsulent für technische Chemie

1.1. Begründung des Einzelunternehmens DI Dr. KHH, Konsulent für technische Chemie
DI Dr. KHH begründete nach Beendigung seiner Vorstandstätigkeit in der X-AG im Jahre 2002 den Betrieb „Konsulent für technische Chemie“ mit Standort R. Das Unternehmen ist unter der Steuernummer x beim Finanzamt erfasst. Zu den Kunden gehören in- und ausländische Unternehmen, insbesondere aus der Papier- und Zellstoffindustrie.

1.2. Umsätze des Konsulenten-Betriebes

Im Prüfungszeitraum (2002 bis 2009) wurden folgende Umsätze (netto) aus dieser Tätigkeit erzielt (in TS €): 2004: 242,2, 2005/287,1, 2006/325,3, 2007/274,9, 2008/264,9, 2009/298,0,

2. Bf.

2.1. Gründung und rechtliche Organisation der S-GmbH, lfd. Bf.

Mit 28.1.2004 wurde die S-GmbH gegründet und der Geschäftsbetrieb aufgenommen. Gesellschafter dieser Gesellschaft war DI Dr. KHH mit einem Anteil von rund 87%, sowie zwei weitere Gesellschafter mit 10% und 3%. Mit Verschmelzungsvertrag vom 12.9.2005 wurde die Gesellschaft mit der U-AG verschmolzen und die Fa. (Anmerkung: der Name) geändert. Das Grundkapital beträgt € 70.200,00 und ist in 70.200 Stück Aktien zerlegt; Mehrheitsaktionär ist seit Gründung DI Dr. KHH, weitere Aktionäre sind zwei weitere Personen (Anmerkung der Bf.: der Aktionärskreis hat sich seit der Gründung nicht wesentlich verändert). Vorstand der Aktiengesellschaft ist seit Gründung DI Dr. KHH. Mitglieder des Aufsichtsrates sind zurzeit J, Vorsitzender, M, Stellvertreter des Vorsitzenden, N, P., W und R. Gegenstand der Gesellschaft ist die Entwicklung von Industrieprojekten im In- und Ausland, die Übernahme von Projektmanagementaufgaben, Management- und Controllingaufgaben in Industrie- und Großhandelsbetrieben, die Herstellung von Finanzierungskonzeptionen für Industrieprojekte im In- und Ausland sowie der Erwerb von Gesellschaftsanteilen jeder Art im In- und Ausland, insbesondere auch der Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen.

3. Kooperation zwischen der Bf. und DI Dr. KHH

3.1. Vereinbarungen über die Aufteilung des Marktes und über die Kooperation zwischen der Bf. und DI Dr. KHH

Bereits bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit hat die Gesellschaft mit DI Dr. KHH die Vereinbarung getroffen, der zufolge bestimmte Geschäftsfelder, insbesondere Aufträge, die einer größeren Personalausstattung zur Durchführung bedürfen, künftig durch die Gesellschaft abgearbeitet werden. DI Dr. KHH hat aber seine freiberufliche Tätigkeit fortgesetzt. Ebenso wurde vereinbart, dass DI Dr. KHH an Projekten der Gesellschaft über Werkaufträge teilnimmt, dies nach Maßgabe seiner persönlichen Kapazität.

3.2. Umsätze DI DR. KHH mit der Bf. bzw. dritten Unternehmen

Von den Umsätzen des KHH der Jahre 2004 bis 2009 entfallen auf Umsätze mit der Bf. bzw. mit Dritten (Jahr/Gesamtumsatz/Umsatz S/Umsatz andere):

2004/242,2/0/242,2, 2005/287,1/124,7/162,4, 2006/325,3/276,0/49,3,
2007/274,9/206,9/68,0, 2008/264,9/205,4/59,5, 2009/298,0/268,0/30,0.

3.3. Aufträge der Bf. an DI Dr. KHH

Die Bf. organisiert bereits im Zuge konkreter Auftragsverhandlungen mit Kunden die zur Abarbeitung eines Auftrages notwendigen sachlichen und personellen Ressourcen. Nach Auftragserteilung werden sodann, insoweit die Mitarbeit dritter Unternehmungen an einem Projekt erforderlich ist, mit diesen entsprechende Werkverträge geschlossen. Dies trifft auch für Aufträge an DI Dr. KHH zu. Geschäftsgrundlage ist der Rahmenvertrag vom 15.1.2005 (Rahmenvertrag Ursprung 12.9.2004). Andererseits hat DI Dr. KHH aber auch keinen Anspruch auf Erteilung von Aufträgen. Sofern es der Gesellschaft an Kundenaufträgen mangelt, werden auch an Dritte, so auch an DI Dr. KHH, Aufträge nicht vergeben. Beschäftigungsschwankungen der Bf. schlagen sich demnach auch auf den Umfang der an DI Dr. KHH erteilten Aufträge durch. KHH verfügt im Rahmen seines Consultingbetriebes über eigene Betriebsmittel, Räumlichkeiten und technische Ausstattung, die er im Übrigen auch zur Abarbeitung von Aufträgen Dritter benötigt und einsetzt.

3.4. Aufträge der Bf. ohne Beteiligung DI Dr. KHH

Vorzugsweise erfolgt die Auftragsvergabe, wie auch in anderen Unternehmen, an Auftragnehmer, von deren fachlicher Kompetenz der Auftraggeber, insbesondere auch aus der in der Vergangenheit abgewickelten Projekten, überzeugt ist. Dies trifft auch für die Bf. und die Auftragsvergabe an DI Dr. KHH zu. Aus den vorgetragenen Gründen wurde DI Dr. KHH bei allen wesentlichen Aufträgen – allerdings in unterschiedlichem Ausmaß – zur Mitarbeit herangezogen.

B) Zur abgaben- und beitragsrechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes

1. Zur Frage der Zurechnung der Einkünfte Rz 104 ff EStR

Unter der RZ 104 ff der EStR wird die persönliche Zurechnung von Einkünften kommentiert und werden insbesondere Vertragsgestaltungen zwischengeschalteter Kapitalgesellschaften unter dem Einfluss eines Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen erörtert und Zurechnungsregeln aufgestellt. Im konkreten Fall stellt sich daraus die Frage, ob die Bf. eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft iS dieser Richtlinie darstellt und die Einkünfte der Bf. ertragsteuerlich unmittelbar DI Dr. KHH zuzurechnen seien.

Kunde – Bf. – DI Dr. KHH

Nach RZ 104 ff erfolgt die Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft 1. im Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und 2. keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Hierzu ist festzuhalten, dass gerade eine derartige Gestaltung (Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft) im gegenständlichen Fall nicht vorliegt. Die Bf. verfügt über eigene sachliche und personelle Ausstattung und tritt am Markt selbständig auf und kann daher nicht als zwischengeschaltete Gesellschaft angesehen werden. Diese Rechtsmeinung steht daher völlig im Einklang mit den Ausführungen des BMF in den Rz 104 ff EStR. Dem möglichen Einwand, die Geschäftsführung der Bf. liege ausschließlich in der Hand von DI Dr. KHH, es stünde diesem daher frei, mit ihm selbst nach Belieben zu konkurrieren, steht entgegen, dass alle Geschäftsführungsmaßnahmen schon nach den Bestimmungen des AktG nur zum Wohle der Gesellschaft erfolgen dürfen und die Geschäftsführung durch den Vorstand unter der Kontrolle des Aufsichtsrates steht. Weder Aufsichtsrat, noch Abgabenbehörden, noch der Abschlussprüfer haben festgestellt, dass diese Grundsätze durch die Auftragsvergabe an DI Dr. KHH verletzt worden wären. Im Übrigen besteht abgabenrechtlich grundsätzlich Gestaltungsfreiheit und hat die Geschäftsführung iS der wirtschaftlichen und finanziellen Verantwortlichkeit betriebswirtschaftliche zweckmäßige Gestaltungen zu wählen.

2. Zur Abgrenzung Werkvertrag/Dienstvertrag

Nach § 1151 Abs. 1 ABGB entsteht ein Werkvertrag, wenn jemand die Herstellung eines Werkes übernimmt. Nach § 1165 ABGB ist der Unternehmer verpflichtet das Werk persönlich auszuführen oder unter der persönlichen Verantwortlichkeit ausführen zu lassen. Das Steuerrecht und das ASVG-Recht enthalten keine eigenständigen Begriffsbestimmungen zum Werkvertrag. Die zivilrechtlichen Regelungen der §§ 1151 und 1165 ff ABGB sind daher grundsätzlich auch für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung maßgebend. Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB kann nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern können vielmehr auch ideelle und unkörperliche, also auch geistige Werke verstanden werden (vgl. Rz 934 LSTR und die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH). Im Unterschied zum Dienstverhältnis handelt es sich demnach um ein Zielschuldverhältnis. Auf Grund eines Rahmenvertrages kann die Herstellung aufeinanderfolgender gleichartiger oder unterschiedlicher Werke vereinbart werden. Entscheidend ist, dass der Auftragnehmer im Falle des Auftrages für die aufeinanderfolgenden Werke für jedes einzelne Werk den Erfolg zu erbringen hat, und daraus das wirtschaftliche Risiko trägt bzw. die Gewährleistung für die einwandfreie und richtige Ausführung jeder einzelnen Leistung übernimmt. Der Werkvertragsnehmer schuldet im Unterschied zum Dienstnehmer jedenfalls nicht seine Arbeitskraft, sondern ein besonderes Werk/konkrete Leistung und trägt Risiko und bestimmt seinen wirtschaftlichen Erfolg im Wesentlichen dadurch selbst, als er den Umfang seines Tätigwerdens (Annahme eines Auftrages, Ablehnung eines Auftrages) selbst bestimmt und der Erfolg maßgeblich auch von seinem Fleiß und seinen Kenntnissen und Fähigkeiten abhängt. Der Einsatz von Hilfskräften ist ihm erlaubt, ist aber nicht geboten. Der Werkvertragsnehmer unterliegt nicht der persönlichen Weisungsgebundenheit. Sachliche Weisungsgebundenheit spricht nicht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages

(vgl. VwGH vom 9.7.1997, 95/13/0289). Zur persönlichen Eingliederung gehört die höchstpersönliche Erbringung der Arbeitsleistung, das Konkurrenzverbot, die regelmäßige Teilnahme an Dienstbesprechungen im Unternehmen sowie die Einhaltung vorgegebener Arbeitszeiten. Die Einbindung in die Betriebsorganisation lediglich in dem durch die Projekterfüllung bedingtem Umfang stellt keine persönliche, sondern eine sachliche Eingliederung dar, die nicht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages spricht (vgl. VwGH vom 9.7.1997, 95/12/0289). Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung im Unternehmensbereich kommt auch dann keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird (vgl. Rz 936 LStR und die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH). Dem Umfang eigener Betriebsmittel kommt nach der Rechtsprechung des VwGH ebenfalls keine entscheidende Bedeutung zu, so hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 9.7.1997, 95/13/0289, die Abarbeitung von Aufträgen durch einen Mitarbeiter eines Architekturbüros über das auftraggebereigene EDV-System als nicht entscheidend für die Beurteilung des Vertragsverhältnisses angesehen. Zwar wird im Allgemeinen im Steuer- und Beitragsrecht die Verfügung über eigene Betriebsmittel zur Ausführung eines Auftrages als Abgrenzungskriterium Dienstvertrag/Werkvertrag verwendet, ausschlaggebende Bedeutung komme diesem Kriterium nach dem obigen VwGH-Erkenntnis nicht zu. Das Tätigwerden für eine Vielzahl von Auftraggebern spricht ebenfalls gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, insbesondere gegen das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses, ausschlaggebend für die Beurteilung ist aber auch dieses Abgrenzungskriterium nicht (vgl. Erich Novacek, a.a.O., S. 210). Die Honorierung einer freiberuflichen Tätigkeit für das von ihm erbrachte Werk (den von ihm erfüllten Auftrag) nach einem allgemeinen Stundensatz entspricht den allgemeinen Gepflogenheiten (vgl. VwGH vom 9.7.1997, 95/13/0289). Für den Fall, dass Abgrenzungskriterien eine einheitliche Beurteilung nicht zulassen, ist auf das Überwiegen der Elemente Werkvertrag/Dienstvertrag abzustellen (vgl. Rz 932 LStR). In Grenzfällen, in denen es sich darum handelt, ob ein Dienstvertrag oder Werkvertrag gegeben ist, kommt ein von den Parteien für die vertragliche Beziehung gewählten Bezeichnungen ausschlaggebende Bedeutung zu, sofern weder der Inhalt des Vertrages noch die tatsächlichen Verhältnisse über die Natur des Rechtsverhältnisses einen eindeutigen Aufschluss geben und die in Rede stehende Bezeichnung nicht bloß durch eine unter Ausnützung der wirtschaftlichen Abhängigkeit eines Vertragsteiles zustande gekommene absichtliche Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse zu erklären sind (vgl. Erich Novacek, a.a.O., S 219 und die dort angeführte Literatur). Im Unterschied zum Werkvertrag bestehen für den Begriff des Dienstvertrages steuerrechtlich wie auch sozialversicherungsrechtlich eigenständige Begriffe. Gemeinsam den Begriffen ist jedoch, dass ein Dienstverhältnis anzunehmen ist, wenn eine natürliche Person dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, wobei sie gegenüber den Arbeitgeber weisungsgebunden und in dessen geschäftlichen Organismus eingegliedert ist,

3. Rechtliche Beurteilung des Sachverhalts

Nach dem Vertragsverhältnis Bf./DI Dr. KHH schuldet dieser der Gesellschaft nicht seine Arbeitskraft, sondern konkret vereinbarte Leistungen. Das Schuldverhältnis ist ein Zielschuldverhältnis und endet mit dem jeweiligen Auftrag. Dem steht auch nicht entgegen, dass ein Rahmenvertrag abgeschlossen wurde und DI Dr. KHH aufeinanderfolgend Leistungen zu erbringen hat bzw. erbringt. Die einzelnen Leistungen sind durch die Projekte, die die Gesellschaft für die Kunden abwickelt, definiert, es handelt sich auch nicht darum, dass DI Dr. KHH die Gesellschaft fallweise oder dauernd berät, sondern, dass er Leistungen im Zusammenhang mit konkreten Kundenaufträgen erbringt. DI Dr. KHH entscheidet selbst über den Umfang seines Tätigwerdens, d.h. darüber, ob und in welchem Umfang er Aufträge übernimmt oder ablehnt. Er bestimmt damit seinen wirtschaftlichen Erfolg selbst dann, wenn die Entlohnung nach Tagsätzen erfolgt. DI Dr. KHH unterliegt bei Ausführung der Aufträge auch keiner persönlichen Weisungsgebundenheit, kann grundsätzlich Arbeitszeit und Arbeitsort selbst gestalten, ist allerdings an die sachlichen Weisungen des Auftraggebers gebunden, dies trifft auch hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung zu. Sachliche Weisungen stehen einem Werkvertrag nicht entgegen. DI Dr. KHH verfügt über eigene Betriebsmittel, soweit sie zur Ausführung der Tätigkeit erforderlich und notwendig sind. Wesentlich für seine Tätigkeit sind allerdings seine Fachkenntnisse, dies ist grundsätzlich jeder freiberuflichen Leistung eigen. DI Dr. KHH hat seine freiberufliche Tätigkeit bereits vor Errichtung der S-GmbH bzw. späteren Bf. ausgeübt und einen Kundenstock aufgebaut und diesen schließlich teilweise der Bf. zur weiteren Bearbeitung überlassen und ist weiterhin auch für andere Auftraggeber im Werkvertragsverhältnis tätig. Abschließend ist noch anzuführen, dass zwischen der Bf. und DI Dr. KHH schriftliche Verträge bestehen, die das Vertragsverhältnis regeln und auch der Aufsichtspflicht des Aufsichtsrates der Gesellschaft unterliegen. Die Abrechnung der Entgelte erfolgt entsprechend den vertraglichen Bestimmungen über Honorarnoten. Die Entgeltgestaltung enthält keine weiteren Elemente des Dienstverhältnisses. Das Auftragsverhältnis Bf./DI Dr. KHH entspricht damit in allen Belangen dem eines Werkvertrages.

Zur Frage der Beitragspflicht der an DI Dr. KHH bezahlten (Werkvertrags-)Entgelte nach dem FLAG, WKG und KommStG

Die an DI Dr. KHH aus der Bf. bezahlten Entgelte sind Entgelte für die Erbringung von ganz konkreten Werkleistungen. Entgelte aus Werkleistungen unterliegen nicht der Beitragspflicht nach dem FLAG, dem WKG und KommStG. Die Leistungen DI Dr. KHH wurden von diesem weder im Wege eines echten Dienstverhältnisses noch im Wege eines freien Dienstverhältnisses erbracht.

a) echtes Dienstverhältnis

DI Dr. KHH ist Vorstand der Bf.. Selbst wenn man unter Außerachtlassung aller Abgrenzungskriterien zwischen Werkvertrags- und Dienstverhältnissen davon ausginge, dass die Leistungen des DI Dr. KHH im Wege eines Dienstverhältnisses erbracht wurden, stünde der Annahme eines echten Dienstverhältnisses entgegen, dass ein Anstellungsverhältnis zu einem Vorstandsmitglied einer AG stets als freier Dienstvertrag

qualifiziert wird, da der Vorstand die Geschäfte unter eigener Verantwortung und weisungsfrei führt und daher nicht persönlich vom Dienstgeber abhängig ist (vgl. Novotny, Schauer in österr. Gesellschaftsrecht, S 641 und die dort zitierte Literatur), Ein echtes Dienstverhältnis kann daher schon aus der bestehenden Rechtslage und der rechtlichen Stellung des DI Dr. KHH (Vorstand einer AG) nicht gegeben sein.

b) Freies Dienstverhältnis

Selbst wenn, unter Außerachtlassung aller von der Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungsregeln angenommen würde, dass die Leistungen des DI Dr. KHH im Wege eines freien Dienstverhältnisses erbracht wurden, ist darauf hinzuweisen, dass für freie Dienstverhältnisse Beitragspflicht nach dem FLAG, WKG und KommStG erst ab 1.1.2010 besteht, sodass für den gesamten Prüfungszeitraum, auch bei Annahme eines freien Dienstvertrages, Beitragspflicht über den gesamten Prüfungszeitraum nach dem FLAG, WKG und KommStG nicht bestand.

Zur DB-Pflicht nach den Bestimmungen des § 41 Abs. 3 FLAG

Nach § 41 Abs. 3, 2. Satz FLAG zählen zu den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Diese Bestimmung wurde mit den BudBG 2009, BGBl. I 2009/52, mit Wirksamkeit ab 1.1.2010 um den Wortlaut .."und an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG" erweitert. Daraus geht hervor, dass bis einschließlich 1999 der Begriff Dienstverhältnis iSd § 22 Z 2 EStG 1988 nur auf echte Dienstverhältnisse bezogen war. Andernfalls wäre die Novellierung der Bestimmung durch das BudBG 2009 nicht erforderlich gewesen. Wie bereits ausgeführt, unterliegt ein Vorstandsmitglied einer AG keiner Weisungsgebundenheit der Organe, insbesondere auch nicht der Hauptversammlung, sodass auch die Voraussetzungen nach dem § 41 Abs. 3 FLAG bei Annahme des Vorliegens eines freien Dienstverhältnisses im Prüfungszeitraum nicht gegeben waren. Dem gesellschaftsrechtlichen Status des Mehrheitsbeteiligten kommt im gegenständlichen Falle daher keine Bedeutung zu, weil die Weisungsgebundenheit auch bei Ausklammerung des Beteiligungsverhältnisses auf Grund des Aktiengesetzes nicht gegeben ist. Eine Beitragspflicht nach den Bestimmungen des § 41 Abs. 3 FLAG bestünde somit über den gesamten Prüfungszeitraum (1.1.2004 bis 31.12.2009) auch dann nicht. Wenn das Vertragsverhältnis Bf./DI Dr. KHH als freies Dienstverhältnis beurteilt werden würde. Dies trifft somit auch für die DZ- und KommSt-Pflicht zu, soweit diese an die gleichen Kriterien anknüpfen.

Zur ASVG-Pflicht des DI Dr. KHH

DI Dr. KHH bezieht aus seiner betrieblichen Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ist nach den Bestimmungen des GSVG mit den daraus bezogenen Einkommen pflichtversichert nach dem GSVG. Die Konsulententätigkeit erforderte keine Pflichtmitgliedschaft zu einer Kammer; die Versicherungspflicht nach den GSVG ergab sich aus den Bestimmungen des § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG (neue Selbständige). Um die besondere Abgrenzungsproblematik zwischen freien Dienstnehmern und neuen Selbständigen zu entschärfen, hat der Gesetzgeber mit den §§ 10 Abs. 1 a, 410 Abs. 1

Z 8 ASVG eine Regelung für den Fall getroffen, dass die im Zuge einer Beitragsprüfung getroffene Feststellung einer Kasse, der zu Folge eine Tätigkeit einer neuen selbständigen Person der Pflichtversicherung als freier Dienstnehmer unterliegt, in Bescheidform zu ergehen hat, und dass dieser Bescheid nur für die Zukunft Rechtswirkung entfaltet (vgl. Alfred Shubshizky, Leitfaden zur Sozialversicherung, 2. Auflage, S 427). Dies bedeutet, dass bei Bestehen einer Versicherung als neuer Selbständiger die fälschliche Nichtmeldung als freier Dienstnehmer durch den Dienstgeber zu keiner rückwirkenden Einbeziehung und Beitragsentrichtung führt. Im gegenständlichen Falle besteht eine Versicherung als neuer Selbständiger, eine bescheidmäßige Feststellung der GKK, dass die Tätigkeit des DI Dr. KHH für die Bf. der ASVG-Versicherungspflicht als freier Dienstnehmer unterliege, wurde bisher nicht getroffen. Eine Versicherungspflicht nach dem ASVG müsste bescheidmäßig durch die GKK festgestellt werden. Rechtswirkung könnte der Bescheid nach der geltenden Rechtslage nur für die Zukunft entfalten. Für den Prüfungszeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2009 entsteht daher für die Bf. selbst dann keine Beitragspflicht nach den ASVG hinsichtlich der an DI Dr. KHH bezahlten Entgelte, wenn diese Entgelte nicht als Werkvertragsentgelte, sondern als Entgelte aus einem freien Dienstverhältnis im Rahmen der Beitragspflicht festgestellt werden sollten."

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers, erließ gegenüber der Bf. am 21. April 2011 entsprechende Bescheide und rechnete die angeführten Beträge der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu. Es ergaben sich daraus Nachforderungen an DB von € 450,00/2004 und € 4.681,94/2005 sowie an DZ von € 42,00/2004 und € 436,98/2005. Darüber hinaus setzte das Finanzamt einen Säumniszuschlag von € 93,64 hinsichtlich des DB für 2005 fest.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2011, beim Finanzamt eingelangt am 30. Mai 2011, erhob die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters Beschwerde (vormals Berufung) gegen die angeführten Bescheide. Darin führte sie an, dass sich diese gegen die Einbeziehung der Werkvertragshonorare des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ richtet. In der Bescheidbegründung verweist das Finanzamt auf das Ergebnis der Außenprüfung, wo wiederum auf § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und auf die in der Buchhaltung unter dem Sachkonto Fremdleistung gebuchten Honorarnoten verwiesen werde. Dem Finanzamt ist im Zuge der GPLA eine umfangreiche Stellungnahme samt Beilagen zugemittelt worden. Hierzu und auch zu allen sonstigen Erklärungen des steuerlichen Vertreters im Laufe des seit Jahren laufenden Verfahrens hat sich die Finanzbehörde nicht geäußert, auch nicht in der Schlussbesprechung am 21. April 2011. Aus der Bescheidbegründung geht nicht hervor, auf Grund welcher Erwägungen die Finanzbehörde zur Ansicht gelangt ist, dass die an DI Dr. KHH geleisteten Werkvertragsentgelte Vergütungen für dessen Geschäftsführertätigkeiten sind und diese Vergütungen nur formal über Honorarnoten abgerechnet wurden seien. Den Bescheiden mangelt es daher auch an der zwingend gesetzlich gebotenen Begründung (§ 93 Abs. 3 BAO). Wenn die Behörde aber davon ausgeht, dass jedwede Zahlungen, die eine

Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter, gleich aus welchem Rechtstitel auch immer, leistet und unter § 22 Z 2 EStG 1988 fällt, stellt dies eine unrichtige rechtliche Beurteilung dar. Nach der Sachlage entspricht das zwischen der Bf. als Rechtsnachfolgerin der S-GmbH und DI Dr. KHH bestehende Auftragsverhältnis in allen Belangen einem Werkvertrag, die hierfür geleisteten Vergütungen stellen keine Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG 1988 dar und unterliegen auch nicht der DB- und DZ-Pflicht unterliegen.

Mit gesondertem Schreiben beantragte die Bf. am 14. Oktober 2011 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdeangelegenheit.

An Sachverhalt steht Folgendes fest:

1. Die S-GmbH war eine am 28. Jänner 2004 gegründete Gesellschaft, die die Entwicklung von Industrieprojekten im In- und Ausland, die Übernahme von Projektmanagementaufgaben, Management und Controllingaufgaben in Industrie- und Großhandelsbetrieben, die Herstellung von Finanzierungskonzeptionen für Industrieprojekte im In- und Ausland, sowie den Erwerb von Gesellschaftsanteilen jeder Art im In- und Ausland, insbesondere auch den Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Beteiligungen zum Geschäftsinhalt hatte. Mit Wirksamkeit vom 12. September 2005 wurde die S-GmbH in eine AG umgewandelt.
2. DI Dr. KHH war bis 26. Februar 2004 an der S-GmbH zu 90% beteiligt und hielt ab 27. Februar 2004 eine Beteiligung von 87% an der Bf.. Er vertrat diese seit 28. Jänner 2004 selbständig.
3. DI Dr. KHH betreibt seit dem Jahre 2002 als Konsulent für technische Chemie und Verfahrenstechnik ein Einzelunternehmen (zunächst mit Standort in R. und sodann mit Standort in K.).
4. DI Dr. KHH wurde im Rahmen von Projekten für die S-GmbH als Konsulent (auf dem Gebiet der technischen Chemie oder der Verfahrenstechnik) oder mit sonstigen Leistungen tätig und erzielte aus dieser (über Werkverträge geregelte) Tätigkeit Umsätze, die sich auf 100%/2004, 43%/2005, 85%/2006, 75%/2007, 78%/2008, 90%/2009 der Gesamtumsätze seines Einzelunternehmens (in TS € 2004/242,2, 2005/287,1, 2006/325,3, 2007/274,9, 2008/264,9, und 2009/298,0) beliefen.
5. Die Tätigkeit des DI Dr. KHH bestand im Wesentlichen aus Managementtätigkeiten für (der S-GmbH Auftrag gebende) Unternehmen.
6. Die Tätigkeit des DI Dr. KHH wurde dergestalt entlohnt, dass ihm für seine Tätigkeit im Geschäftsbereich der S-GmbH ein Honorarsatz laut Rahmenvertrag vom 12. September 2004 von € 1.500,00 bzw. ab 15. Jänner 2005 ein solcher von € 1.550,00 zuzüglich Ersatz der anfallenden Reisespesen, Tagesdiäten und Nächtigungskosten zur Auszahlung gebracht wurde. Das Honorar wurde von DI Dr. KHH der Bf. monatlich in Rechnung gestellt.

Strittig ist im gegebenen Fall, ob die von der S-GmbH an DI Dr. KHH zur Auszahlung gebrachten Honorare der Dienstgeberbeitrags- und Zuschlagspflicht unterliegen.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer in diesem Sinne sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Die Verpflichtung der Bf. zur Leistung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach beruht auf den Bestimmungen des Wirtschaftskammergesetzes 1998.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normiert als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ua die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass dem Wortlaut des § 22 Z 2 EStG 1988 in keiner Weise zu entnehmen ist, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur in Bezug auf Geschäftsführerentgelte vorliegen würden. Vielmehr sind aus dieser Gesetzesbestimmung - bereits nach dem unzweideutigen Wortlaut - sämtliche von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten ausbezahlten Gehälter und Vergütungen umfasst, wenn diese für sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung bezahlt werden.

Zur Definition des Begriffes "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" hat der Verwaltungsgerichtshof in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das Einkommensteuergesetz ein Dienstverhältnis mit den zwei Merkmalen der "Organisatorischen Eingliederung" und der "Weisungsgebundenheit" definiert. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa das Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018, und VwGH vom 22. März 2010, 2009/15/0200).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Gerichtshof klar ausgeführt, dass, wenn das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne. Dies gilt auch für Gesellschafter, deren Beteiligung ein Ausmaß von 50% am Stammkapital nicht erreicht (vgl. VwGH vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, oder VwGH vom 27. Februar 2008, 2006/13/0113).

Bereits im Erkenntnis VwGH vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis VwGH vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, hat der Gerichtshof klargestellt, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. ebenso VwGH vom 19. März 2008, 2008/15/0083).

Zusammengefasst bedeutet dies, dass für die Beurteilung, ob von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gezahlte Gehälter und sonstige Vergütungen lediglich Ausschlag gebend, ob eine Eingliederung des an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten in den geschäftlichen Organismus derselben ist. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus einer Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich dabei ist, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder (ausschließlich) im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die S-GmbH als Kapitalgesellschaft Leistungen am Markt angeboten hat, die von ihr in ihrer Eingabe vom 28. Juni 2010 unter Punkt 2. dargestellt wurden. Für die Erbringung dieser Leistungen bediente sich die S-GmbH u.a. ihres Gesellschafter-Geschäftsführers DI Dr. KHH; dieser wurde in den Streitjahren durchgehend für die S-GmbH in deren Geschäftsbereich operativ tätig und erbrachte damit kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die von der S-GmbH am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen. Dass dies der Fall war, hat auch die Bf. nicht in Abrede gestellt und ist auch in den in der Eingabe vom 28. Juni 2010 unter Punkt 3.2. dargestellten Umsätzen des DI Dr. KHH klar dokumentiert. Damit liegt die Eingliederung des DI Dr. KHH in den geschäftlichen Organismus der S-GmbH klar auf der Hand.

Wenn die Bf. dem Finanzamt eine mangelhafte Begründung ihrer Bescheide vorwirft, so ist für die Beschwerde deshalb nichts zu gewinnen, weil es sich um einen (im Rechtsmittelverfahren) sanierbaren Mangel handelt (vgl. VwGH vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0281, 0282).

Keine Berechtigung kommt dem Vorbringen der Bf. vor, dass jedwede Zahlung einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter als solche nach § 22 Z 2 EStG angesehen

wird. Vielmehr schränkt den betroffenen Kreis bereits die genannte Gesetzesbestimmung ein, indem sie die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten anführt.

Kein Gewicht kommt dem Umstand, dass die S-GmbH mit DI Dr. KHH für die einzelnen Aufträge Werkverträge abgeschlossen hat, zu. Auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Leistungsverhältnisses kommt es nicht an. Unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen ist auch eine Abwägung, ob im gegenständlichen Fall die Merkmale der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit überwiegen, entbehrlich.

Weil es auf die Bezeichnung des Leistungsverhältnisses im gegenständlichen Fall nicht ankommt, kann auch das Argument der Bf., dass für freie Dienstverhältnisse Beitragspflicht nach dem FLAG, WKG und KommStG erst ab 1.1.2010 bestehe, dahin gestellt bleiben.

Wenn die Bf. u.a. darauf verweist, dass DI Dr. KHH über den Umfang seines Tätigwerdens selbst entschieden hat und keinen persönlichen Weisungen unterlegen ist (und sich damit seinen Arbeitsort und seine Arbeitszeit selbst wählen konnte), führt sie die Beschwerde nicht zum Erfolg, weil diese Merkmale nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung für die Einstufung einer Beschäftigung unter die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG unmaßgeblich sind (vgl. für viele VwGH 24. Oktober 2002, 2001/15/0078).

Dass DI Dr. KHH auch andere Aufträge im Rahmen seines Einzelunternehmens übernommen hat, kann ebenfalls nicht durchschlagen, weil weitere Tätigkeiten außerhalb des zu beurteilenden Leistungsverhältnisses einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht entgegenstehen (vgl. VwGH vom 24. Oktober 2002, 2001/15/0062).

Dem Antrag der Bf. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird – weil in einem ergänzenden Schreiben gestellt - vom Bundesfinanzgericht nicht entsprochen (vgl. VwGH vom 16. Februar 1994, 90/13/0071).

Die Einbeziehung der in Rede stehenden Vergütungen der Bf. an DI Dr. KHH in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entspricht der Rechtslage.

Die vom Prüfer angestellte Berechnung der in Rede stehenden Abgaben wurden von der Bf. nicht in Zweifel gezogen.

Zur Beschwerde (vormals Berufung) gegen den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages ist auf § 217 Abs. 1 BAO hinzuweisen, wonach für eine Abgabe, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, Säumniszuschläge zu entrichten sind. Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nach § 217 Abs. 10 leg.cit. nicht festzusetzen. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Vorschreibung des (ersten) Säumniszuschlages (von 2% der nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbeträge) nach § 217 Abs. 2 BAO durch das Finanzamt zu Recht.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.