

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache SAG, KB7, vertreten durch Mag. Dr. Herbert Petritz, Wirtschaftstreuhänder, 9560 Feldkirchen, Bahnhofstraße 41/II, gegen die Bescheide des FA Klagenfurt vom 10. Mai 2011 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie Vorschreibung von Säumniszuschlägen für den Zeitraum vom 13. September 2005 bis 31. Dezember 2009 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 SB-AG ging aus der Verschmelzung der S-GmbH (in der Folge S-GmbH) mit der AHW U-AG (in der Folge U-AG; Verschmelzungsvertrag vom 12. September 2005) hervor; mit 8. Februar 2010 erfolgte ihre Umbenennung in S-AG (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.).

Bei der Bf. fand im Jahr 2010 eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bf. an den Vorstand (und Mehrheitsaktionär) DIKHH (in der Folge DI Dr. KHH) zur Auszahlung gebrachten Beträge als Arbeitslohn im iSd § 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 € 56.441,00/2005, € 187.246,00/2006, € 215.219,00/2007, € 232.530,00/2008 und € 274.520,00/2009 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 Folgendes fest: "Nachverrechnung der Lohnabgaben-Vorstandsbezug: Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993 normiert u.a.: Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988. Arbeitslöhne sind dabei 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. Gemäß § 22 Z 2 EStG zweiter Teilstrich 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit: Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (vgl. für viele VwGH 28.11.2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. für viele VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061 und 29.5.2001, 2001/14/0077). Der vorliegende Vertrag beinhaltet sowohl Merkmale die für einen Werkvertrag sprechen als auch Merkmale die für einen Dienstvertrag typisch sind (Kostenersätze, Honorar pro Arbeitstag, Reisespesen, laufende monatliche Auszahlung). Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. 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. Es ist daher das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Hierbei kommt es auf die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen an. Zur Frage der Weisungsunterworfenheit ist zu sagen, dass sich bei leitenden Angestellten die Weisungen schon auf Grund der Tätigkeit als leitende Organe auf grundsätzliche Fragen beschränken. Durch die tätigkeitsbedingt zwangsläufig große Unabhängigkeit kann die Frage der Weisungsgebundenheit und Erfüllung von Anwesenheitspflichten nicht als wesentliches Kriterium für die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag herangezogen werden. Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite wesentlich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner

Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten. Der Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. das Vorstandsmitglied einer AG bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG, wenn - bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse - feststeht, dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18.7.2001, 2001/13/0076, VwGH 17.12. 2001, 2001/14/0194), dass er eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung bezieht, dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Aufgaben trifft (VwGH 21.9.1999, 99/14/0255, VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061, VwGH 17.10.2001, 98/13/0185). Liegt bei einer Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zu Folge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung lässt auf eine organisatorische Eingliederung in den Organismus des Betriebes schließen, die bereits dann gegeben ist, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046). Auf Grund obiger Ausführungen, die analog auf den Vorstand einer AG anzuwenden sind, ist davon auszugehen, dass es sich bei den Vergütungen an DI Dr. KHH um solche nach § 22 Z 2 EStG handelt, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Weitere Indizien, die gegenständlich dafür sprechen, sind eine laufende, monatliche Bezahlung eines annähernd gleich bleibenden Honorars und die Erstattung von Reisekosten durch die AG."

Folgende Unterlagen sind aktenkundig und 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 Verkaufträge 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 am 109. Mai 2011 dem entsprechende Bescheid und setzte auf Grund der getroffenen Feststellungen den DB mit € 2539,85/2005, € 8.426,07/2006, € 9.684,86/2007, € 10.463,85/2008 und € 12.353,40/2009 sowie den DZ mit € 237,05/2005, € 786,43/2006, € 903,92/2007, € 953,37/2008 und € 1.125,53/2009 fest. Darüber hinaus setzte das Finanzamt die Säumniszuschläge für den Dienstgeberbeitrag mit € 50,80/2005, € 168,25/2006, € 193,70/2008, € 209,28/2008 und € 247,07/2009 fest.

Mit am 16. Juni 2011 eingebrachter Eingabe erhob die Bf. Beschwerde (vormals Berufung) gegen die genannten Bescheide bzw. Einbeziehung der an ihren Vorstand ausbezahlten Werkvertragshonorare in die Beitragspflicht nach § 41 Abs. 3 FLAG und § 122 Abs. 7 WKG. Begründend führte sie an, dass das Finanzamt auf den Bericht vom 10. Mai 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung verweist. Darin wird festgestellt, dass der vorliegende Vertrag sowohl Merkmale, die für einen Werkvertrag als auch solche, die für einen Dienstvertrag typisch sind, enthält. Das Gesamtbild der Tätigkeit ist darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Nichtselbständigkeit überwiegen. Nach der Aufzählung der durch die Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien kommt die Behörde zur Feststellung, dass davon auszugehen ist, dass es sich bei den Vergütungen um solche im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 handelt, somit um Bezüge, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Als weitere Kriterien, die nach der Ansicht der Finanzbehörde für die Annahme sprechen, dass die Bezüge Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1988 sind, werden die laufende monatliche Bezahlung eines annähernd gleichen Honorars und die Erstattung der Reisekosten durch die AG angeführt. Aus der Bescheidbegründung geht nicht hervor, auf Grund welcher Feststellungen die Finanzbehörde zur Ansicht gelangte, dass die an den Vorstand geleisteten Werkvertragshonorare Vergütungen für dessen Vorstandstätigkeit sind. Hierzu hätte sich die Behörde im Einzelnen mit den einzelnen Elementen auseinandersetzen und eine Zuordnung zum Werkvertrag/Dienstvertrag vornehmen müssen, um letztlich zur Feststellung zu gelangen, dass die Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen. Die bloße Bezugnahme auf die von der Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien stellt keine Begründung dar, der Hinweis auf die weiteren Kriterien beseitigt diesen Mangel nicht. Dem Bescheid mangelt es daher an der zwingend gesetzlich gebotenen Begründung, die für einen effizienten Rechtsschutz jedenfalls von grundlegender Bedeutung ist. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird. Ein zentrales Begründungselement ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt. Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Wenn die Behörde aber davon ausgeht, dass die Zahlung eines Werkvertragsentgeltes bzw. jedwede Zahlung, die eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, gleich aus welchem Rechtstitel auch immer, leistet, unter § 22 Z 2 EStG fällt, stellt dies eine unrichtige rechtliche Beurteilung dar. Nach der Sachlage entspricht das zwischen der Bf. und DI Dr. KHH bestehende Auftragsverhältnis in allen Belangen einem Werkvertrag. Daran ändert auch nichts, dass das Honorar monatlich in Tagessätzen abgerechnet wurde, weil dies in der Beratungsbranche, in der die Gesellschaft tätig ist, die Regel ist und keine Ausnahme darstellt. Die hierfür geleisteten Vergütungen stellen keine Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG dar und unterliegen daher auch

nicht der DB- und DZ-Pflicht. Bei gehöriger Beweiswürdigung und Sachverhaltsermittlung bzw. rechtlicher Beurteilung hätte das Finanzamt zu einer anders lautenden Entscheidung kommen müssen, die angefochtenen Bescheid sind verfahrensrechtlich und inhaltlich rechtswidrig.

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 Bf. ist eine Aktiengesellschaft, 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 hat.
2. DI Dr. KHH war in den Streitjahren Vorstand und Mehrheitsaktionär der Bf.
3. DI Dr. KHH betreibt seit dem Jahre 2002 als Konsulent für technische Chemie und Verfahrenstechnik ein Einzelunternehmen.
4. DI Dr. KHH wurde in den Streitjahren im Rahmen von Projekten für die Bf. als Konsulent oder mit sonstigen Leistungen tätig und erzielte aus dieser (über Werkverträge geregelte) Tätigkeit Umsätze, die sich auf 43%/2005, 85%/2006, 75%/2007, 78%/2008 und 90%/2009 der Gesamtumsätze seines Unternehmens (in TS 287,1/2005, 325,3/2006, 274,9/2007, 264,9/2008 und 298,0/2009 beliefen).
5. Die Tätigkeit besteht im Wesentlichen aus Managementtätigkeiten für (der Bf. Auftrag gebende) Unternehmen.
6. Die Tätigkeit des DI Dr. KHH wird dergestalt entlohnt, dass ihm für seine Tätigkeit im Geschäftsbereich der Bf. ein Honorarsatz von € 1.550,00 zuzüglich Ersatz der anfallenden Reisespesen, Tagesdiäten und Nächtigungskosten zur Auszahlung gebracht wird. Das Honorar wird von DI Dr. KHH monatlich der Bf. in Rechnung gestellt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der Bf. an DI Dr. KHH zur Auszahlung gebrachten Honorare der Dienstgeberbeitragspflicht und Zuschlagspflicht unterliegen.

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

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich Folgendes:

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 Bf. als Kapitalgesellschaft am Markt Leistungen anbietet, die von ihr in ihrer Eingabe vom 28. Juni 2010 unter Punkt 2 dargestellt wurden. Für die Erbringung dieser Leistungen bediente sich die Bf. u.a. ihres im Streitzeitraum beteiligten Mehrheitsaktionärs und Vorstandes DI Dr. KHH; dieser wurde in den Streitjahren durchgehend für die Bf. in deren Geschäftsbereich operativ tätig und erbrachte damit kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die von der Bf. am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen. Dies hat die Bf. nicht in Abrede gestellt, sondern vielmehr in der Eingabe vom 28. Juni 2010 ua. die Umsätze des DI Dr. KHH dargestellt, die auf die dargestellte Tätigkeit entfielen. Bei dieser Konstellation ist die Eingliederung des DI Dr. KHH in den geschäftlichen Organismus ohne jeden Zweifel gegeben.

Wenn die Bf. dem Finanzamt eine mangelhafte Begründung ihrer Bescheide vorwirft, so muss an dieser Stelle ausgeführt werden, dass die Begründung des Prüfers in seinem Bericht vom 10. Mai 2011 tatsächlich den Punkt der gegenständlichen Angelegenheit nicht trifft, weil der sich u.a. auf Abgrenzungskriterien gestützt hat, denen nach der (neueren) Rechtsprechung keine Relevanz mehr zukommt. Daraus ist für die Beschwerde jedoch 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 hingegen dem Vorbringen der Bf. hinsichtlich mangelhafter Sachverhaltsermittlung des Prüfers zu, weil der Sachverhalt vom Prüfer ordnungsgemäß erhoben wurde, auf Grund der Aktenlage, der Angaben der Bf. sowie der im Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen klar zu Tage trat; auch aus der Sicht

des Bundesfinanzgerichtes waren "Erwägungen", wie sie die Bf. in ihrer Eingabe vom 16. Juni 2011 ins Treffen geführt hat, nicht vorzunehmen.

Kein Gewicht kommt dem Umstand zu, dass die Bf. 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 war auch eine Abwägung, ob im gegenständlichen Fall die Merkmale der Selbständigkeit oder aber der Nichtselbständigkeit überwiegen, entbehrlich. Aus demselben Grund kann auch das Argument der Bf., dass für freie Dienstverhältnisse Beitragspflicht nach dem FLAG, WKG und KommStG erst ab 1.1.2010 besteht, dahin gestellt bleiben.

Wenn die Bf. ua. darauf verweist, dass DI Dr. KHH über den Umfang seines Tätigwerdens selbst entschieden hat und keinen persönlichen Weisungen unterlegen ist, somit seinen Arbeitsort und seine Arbeitszeit selbst bestimmen kann, 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 vom 24. Oktober 2002, 2001/15/0078).

Dass DI Dr. KHH auch andere Aufträge im Rahmen seines Einzelunternehmens übernommen hat, ist ebenfalls belanglos, 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).

Die Einbeziehung der in Rede stehenden Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ entspricht der Rechtslage.

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

Zur Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Bescheide über die Festsetzung der Säumniszuschläge 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 von (ersten) Säumniszuschlägen (2% der nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbeträge) nach § 217 BAO für 50 Euro überschreitende Beträge 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 Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Juni 2014