



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GGmbH, vertreten durch H, vom 26. Juni 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. Mai 2000, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Vorschreibung von Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1999, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer-Abfuhrdifferenz	1994 – 1999	45.707,--	3.321,66
Lohnsteuer-Fehlberechnungen	1994 – 1999	166.725,--	12.116,38
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1994 – 1999	34.325,--	2.494,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1994 – 1999	3.689,--	268,06
Säumniszuschlag	1994 – 1999	4.249,--	308,76

Entscheidungsgründe

Anlässlich der am 17. Mai 2000 über den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1999 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan Folgendes fest: Mit Schreiben vom 8. März 2000 – zugestellt per Telefax am gleichen Tag – sei um Klärung nachstehend angeführter

Punkte ersucht worden:

Punkte 1. bis 3. Differenzen Gehälter und Provisionen 1994 bis 1996

Punkt 4. Bezugsaufstellung Frau S. 1994 bis 1999

Punkt 5. Erklärung zur Liquiditätslage 1994 bis 1999

Punkt 6. Bekanntgabe der Kassa- und Banksalden 1994 – 1999

Punkt 7. Tatsächliche Gehaltzahlungen EG. 1995 - 1999

Punkt 8. Lohnsteuer-Aufrollung 1998 – EG.

Punkt 9. Lohnzahlungen AG. 1997 - 1999

Als Frist zur Beantwortung sei der 31. März 2000 mitgeteilt worden. Überschneidend zum Urgenzschreiben vom 4. April 2000 habe die Berufungswerberin am 3. April 2000 bzw. am 17. April 2000 schriftlich mitgeteilt, dass sich Herr EG. ab 31. März 2000 bis 7. April 2000 in stationärer Pflege im Krankenhaus befände und anschließend bis einschließlich 25. April 2000 krankgeschrieben sei. Mit Schreiben vom 19. April 2000 – zugestellt per Telefax am gleichen Tag – sei eine Nachfrist zur Beantwortung und Vorlage der benötigten Unterlagen bis 5. Mai 2000 eingeräumt worden. Sowohl im Schreiben vom 4.4. als auch in dem vom 19.4.2000 sei darauf hingewiesen worden, dass bei Nichtbeantwortung der Fragen und Nichtvorlage der Unterlagen die Lohnsteuerprüfung an Hand der Aktenlage abgeschlossen werde. Es sei auch mitgeteilt worden, dass sich dadurch auch Nachteile für die Einschreiterin ergeben könnten. Bis zum Abschluss der Prüfung seien weder eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung noch irgendwelche Unterlagen zur Klärung der offenen Fragen vorgelegt worden. Da die Berufungswerberin ihrer Mitwirkungspflicht gemäß den Bestimmungen der §§ 87 EStG und 115 BAO nicht nachgekommen sei, seien die nachstehenden Feststellungen zu treffen gewesen. Die Lohnkontenführung sei insoweit nicht ordnungsgemäß gewesen, als für Herrn EG. in den Jahren 1998 und 1999 teilweise mehrere Lohnkonten mit unterschiedlichen Beträgen geführt worden seien. Für Frau AG. sei kein Lohnkonto für die Jahre 1994 bis 1999 geführt worden.

(Im Folgenden werden nur die Feststellungen wiedergegeben, gegen die im Vorlageantrag konkrete Einwendungen erhoben wurden.)

Tz. 1 – Abfuhrdifferenzen laut Lohnkontoblätter

1994: DB/Soll S 29.293,-- minus DB/Ist S 27.888,-- ergibt DB-Nachforderung S 1.405,--;

DZ/Soll S 2.604,-- minus DZ/Ist S 2.478,-- ergibt DZ-Nachforderung S 126,--;

1995: LSt/Soll S 73.694,-- minus LSt/Ist S 25.191,-- ergibt LSt/Nachforderung S 48.503,--;

DB/Soll S 21.552,-- minus DB/Ist S 7.239,-- ergibt DB-Nachforderung S 14.313,--;

DZ/Soll S 2.395,-- minus DZ/Ist S 805,-- ergibt DZ-Nachforderung S 1.590,--;

1999: DB/Soll S 2.180,-- minus DB/Ist S 225,-- = DB/Nachforderung S 1.955,--;

DZ/Soll S 233,-- minus DZ/Ist S 24,-- = DZ/Nachforderung S 209,--.

Erläuterungen:

Die behaupteten Lohnverbindlichkeiten von Herrn EG. für die Zeiträume 9 – 12/1995 sowie 11

und 12/1999 hätten nicht berücksichtigt werden können. Die Gehaltsreduktionen 1996 und 1997 seien auf Grund der in Kopie vorliegenden Gesellschafterbeschlüsse vom 23. Oktober bzw. 31. Dezember 1997 hingegen anerkannt worden.

Tz. 2 – Lohnsteuer-, DB- und DZ-Neuberechnung 1994 bis 1996:

Die Differenz zwischen der laut Bilanz ausgewiesenen und der laut Lohnverrechnung berücksichtigten Lohnsumme habe im Kalenderjahr 1994 S 210.337,--, im Kalenderjahr 1995 S 177.084,-- und im Kalenderjahr 1996 S 40.078,-- betragen. Die Differenzen 1994 bis 1996 seien den eingangs erwähnten Gründen zufolge als Arbeitslohn Herrn EG. zuzurechnen und nachzuversteuern gewesen, wobei die Lohnsteuer auf Grund der Bezugshöhe mit 42 % (1994 und 1995) bzw. mit 10 % (1996) gemäß § 86 Abs. 2 EStG zu berechnen gewesen sei. Herr EG. sei im angeführten Zeitraum mit Ausnahme von kurzfristig beschäftigten Dienstnehmern der einzige ständig tätige Arbeitnehmer gewesen.

Tz. 3 – DB- und DZ-Neuberechnung Reinigungslöhne AG. 1994 bis 1999:

Die ausbezahlten Löhne für die laufende Büroleinigung (1994: S 9.995,--, 1995 S 8.200,--, 1996 bis 1999 je S 8.000,-- jährlich) seien als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG zu beurteilen, weshalb für die Jahre 1994 bis 1999 der DB und DZ vorzuschreiben gewesen seien. Für die Jahre 1997 bis 1999 sei als Bemessungsgrundlage mangels Bekanntgabe die Lohnsumme aus dem Jahre 1996 anzusetzen gewesen. Der Prüfer errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an DB von S 2.259,-- und an DZ von S 233,--.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsauffassung des Prüfers an und schrieb der Einschreiterin wegen dieser und anderer (nicht strittiger) Punkte mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 22. Mai 2000 insgesamt S 45.707,-- (€ 3.321,66) an Lohnsteuer-Abfuhrdifferenz (Tz. 1) und S 166.725,-- (€ 12.116,38) an Lohnsteuer-Fehlberechnungen (Tz. 2 und 3), S 34.985,-- (€ 2.542,46), an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, S 3.759,-- (€ 273,18) an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzüglich eines Säumniszuschlages in Höhe von 2 % von der Lohnsteuernachforderung von S 212.432,-- = S 4.249,-- (€ 308,76) zur Nachentrichtung vor.

Die dagegen fristgerecht eingebauchte Berufung richtet sich gegen 1. Lohnsteuer-Fehlberechnungen, 2. Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und 3. Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wegen ungerechtfertigter Festsetzung. Da es sich um immerhin sechs Abgabenzeiträume handle, sei die notwendige Begründung so umfangreich, dass sie in der zur Verfügung stehenden Frist nicht fertiggestellt werden können. Außerdem hätten noch nicht alle Auskünfte von Fachleuten dazu eingeholt werden können. Ersucht wurde, die Begründung zu dieser Berufung bis zum 31. 7. 2000 nachreichen zu dürfen.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2001 trug das Finanzamt der Berufungserberin nach § 275 BAO die Behebung der nachfolgenden Mängel bis 31. August 2001 auf:

- a) Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- b) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- c) Begründung.

Dazu führte die Rechtsmittelwerberin im Schreiben vom 31. August 2001 aus:

a) der Bescheid werde in allen Punkten angefochten;
b) es werde die Aufhebung des Bescheides beantragt;
c) der Bescheid verweise als Begründung auf den beiliegenden Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung. In diesem Bericht werde zu den Ermittlungen der Bemessungsgrundlage lediglich erläutert, dass "die behaupteten Lohnverbindlichkeiten von Herrn EG. für die Zeiträume 9 – 12/95 und 11 und 12/99 nicht berücksichtigt werden konnten." Es sei daraus aber nicht ersichtlich, warum dies geschehen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2002 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. Die Einschreiterin sei laut Beilage 1 zum Lohnsteuerprüfungsbericht, der gemeinsam mit dem Lohnsteuerprüfungsbericht und dem Haftungs- und Abgabenbescheid übermittelt worden sei, im Zuge des Lohnsteuerprüfungsverfahrens mit Schreiben vom 8.3.2000 unter anderem zu den Differenzen bei den Gehältern und Provisionen in den Jahren 1994 bis 1996 sowie zu den tatsächlichen Gehaltszahlungen an Herrn EG. in den Jahren 1995 und 1999 um Klärung ersucht worden. Nachdem die Berufungswerberin dem Prüfungsorgan innerhalb einer angemessenen Frist weder eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung noch irgendwelche Unterlagen zur Klärung der offenen Fragen vorgelegt habe und daher ihrer Mitwirkungspflicht gemäß den Bestimmungen der §§ 87 EStG und 115 BAO nicht nachgekommen sei, sei eine entsprechende Nachverrechnung der Lohnabgaben im Zuge der Lohnsteuerprüfung erfolgt. Es sei somit nicht zutreffend, dass der Rechtsmittelwerberin die Gründe, die zur Nachforderung der Lohnabgaben geführt hätten, nicht hinlänglich bekannt gewesen seien. Die zur Nachzahlung vorgeschriften Lohnsteuer basiere auf den von der Einschreiterin geführten und im Rahmen der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Lohnkonten. Weder bei der Lohnsteuerprüfung noch im jetzigen Berufungsverfahren seien ausreichende Unterlagen bzw. Beweise vorgelegt worden, die belegen würden, dass die Gehälter an den Geschäftsführer Herrn EG. tatsächlich nur zum Teil zur Auszahlung gelangt seien. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung hätten daher die behaupteten Lohnverbindlichkeiten an Herrn EG. für die Zeiträume 9/95 bis 12/95 sowie 11/99 und 12/99 nicht berücksichtigt werden können. Entsprechend dem vorliegenden Jahresabschluss für 1995 betrage in diesem Kalenderjahr die Summe der Gehälter und Provisionen insgesamt S 656.054,--. Nachdem Herr EG. – neben einer geringfügigen Aushilfe – der einzige Arbeitnehmer der Einschreiterin gewesen sei, sei von einer tatsächlichen Auszahlung der Bezüge im ungekürzten Ausmaß ausgegangen worden. Basis für die Berechnung der Abfuhrdifferenzen bzw. für die Neuberechnung der Lohnabgaben sei dabei der Personalaufwand laut Gewinn- und Verlustrechnung gewesen. Bei der Neuberechnung

der Lohnabgaben für die Kalenderjahre 1994 bis 1996 sei analog vorzugehen gewesen. Hinsichtlich des Kalenderjahres 1999 sei bei der Feststellung der Lohnabgaben ebenfalls das vorliegende Lohnkonto als Grundlage herangezogen worden, da keinerlei Unterlagen (auch kein Jahresabschluss) vorgelegt worden seien, die es nachvollziehbar erscheinen lassen würden, dass die Gehälter an Herrn EG. für 11/99 bzw. 12/99 nicht zur Auszahlung gelangt seien. Nachdem auch im Berufungsverfahren keinerlei Beweismaterial, das eine andere Beurteilung des Sachverhaltes zulassen würde, vorgelegt worden sei, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

In dem Vorlageantrag vom 13.6.2002, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt gilt, führte die Einschreiterin aus, dass die Begründung unverzüglich folgen werde.

Im Schreiben vom 25.9.2002 wurde die Begründung nachgereicht.

1. Allgemeines:

Verletzungen der Mitwirkungspflicht würden die Abgabenbehörden nicht einer Bescheidbegründung in einer Weise entheben, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar sei. Wenn in dem als Begründung zum bekämpften Bescheid ausgewiesenen Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung auf Seite 2 einerseits ausgeführt sei, dass neben den Lohnkonten auch in die Buchhaltung und Bilanzen Einsicht genommen worden sei, und andererseits in der Beilage 2 zum Bericht, Seite 2 als Resümee der Abfuhrdifferenzen stehe, "dass die behaupteten Lohnverbindlichkeiten von Herrn EG. für die Zeiträume 9 – 12/1995 nicht berücksichtigt werden konnten", dann sei das für die Berufungswerberin um so weniger nachvollziehbar, als aus dieser Buchhaltung eindeutig hervorgehe, dass es sich hier eben um offene Verbindlichkeiten handle. Auch auf dem Lohnkonto sei die jeweilige Auszahlung 1995 mit Datum versehen. Wenn dann in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung im 3. Absatz auf Seite 2 zu lesen sei, dass "weder bei der Lohnsteuerprüfung noch im jetzigen Berufungsverfahren ausreichende Unterlagen bzw. Beweise vorgelegt wurden, die belegen, dass die Gehälter an den Geschäftsführer Herrn EG. tatsächlich zum Teil nicht zur Auszahlung gelangt sind", so sei ebenfalls unklar, welche Unterlagen außer Lohnkonto, Buchhaltung und Bilanz noch dienlich sein sollten, eine Nichtzahlung zu belegen. Darüber hinaus gehe aus den dem Finanzamt Linz übermittelten Jahreslohnzettel des Geschäftsführers insbesondere für 1995 eindeutig hervor, wieviel ihm zugeflossen sei. Es könne ja wohl nicht sein, dass man neben der Aufbewahrung von Zahlungsbelegen auch "Nichtzahlungsbelege", wie auch immer sie erstellt werden sollen, in die Belegsammlung aufnehmen solle. Im 4. Absatz auf Seite 2 in gegenständlicher Berufungsvorentscheidung werde die Summe "der Gehälter und Provisionen" genannt; trotzdem werde aus der Tatsache des Vorhandenseins eines einzigen Arbeitnehmers darauf geschlossen, dass diesem neben den Gehältern auch die Provisionen zugeflossen seien. Alleine aus der Gewinn- und Verlust-Rechnung ohne Einblick in die Buchhaltung sei

ersichtlich, dass dem mitnichten so sei. Wenn immer wieder die Verletzung der Mitwirkungspflicht moniert werde, so stelle der Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung auf Seite 2 auch fest, dass "Herr EG. als handelsrechtlicher Geschäftsführer" während der Prüfung anwesend gewesen sei. Damit wäre während der Prüfung und der Einsicht des Prüfers in die Unterlagen genügend Gelegenheit und Bereitschaft des GF. gewesen, anstehende Unklarheiten aufzuklären. Auch wenn dem Prüfer sicher nicht vorgeschrieben werden könne, wie er seine Prüfung durchföhre, wäre bei einem Mindestmaß an Verständnis für die in zahlreichen Eingaben dokumentierte schlechte finanzielle Lage der Gesellschaft und demzufolge auch schlechte physische und psychische Befindlichkeit des Geschäftsführers eine solche Vorgangsweise wohl erfolgversprechender gewesen als die Zusendung eines sieben Punkte und zahlreiche Unterpunkte umfassenden Fragenkataloges. Die Berufungswerberin sei der Meinung, dass Mitwirkungspflicht nicht bis zur Selbstaufgabe gehen könne und sie könne sich nicht erklären, wodurch allenfalls das Prüfungsklima während der Prüfung vor Ort vergiftet worden sei.

2. Spezielles:

2.1 Abfuhrdifferenzen laut Lohnkontoblätter (lt. Beilage 2 zum Bericht, Tz. 1)

2.11 1994 DB/N S 1.405,--:

Aus den im Lohnkontoordner befindlichen handschriftlichen Notizen zur Berechnung von DB, DZ, KommSt und Lohnsteuer sei klar ersichtlich und nachvollziehbar, dass die Differenz auf schwankende Auszahlungen der jeweils zum Monatsende gebuchten Gehaltsansprüche und demzufolge auch davon als Aufwand gebuchten Dienstgeberbeiträge zurückzuföhren sei. Die Differenz von Prüferfeststellung zum Kontoblatt sei offensichtlich auf die Buchungen des DB auch von der Urlaubsabfindung für die Angestellte K. zurückzuföhren, wobei sich die Berufungswerberin an eine diesbezüglich eventuell gelieferte Aufklärung durch den Prüfer nicht mehr erinnern könne, gerne aber unterstellen würde, dass er dies getan habe. Es sei daher lediglich der Aufwand an DB um 1.405,-- respektive 1.449,-- in den Folgejahren durch einen entsprechenden a.o. Ertrag oder eine diesbezügliche Aufwandsminderung zu berichtigen. Einer Berichtigung der Abfuhr müsse demzufolge eine Abfuhr erteilt werden. DZ/N 126,--: Es gelte das vorhin Gesagte, wobei zusätzlich Rundungsdifferenzen auftreten würden. Beantragt wird, die Neuberechnung an DB für 1994 in Höhe von S 1.405,-- und an DZ für 1994 in Höhe von S 126,-- zurückzunehmen.

2.12 1995: DB/N S 14.313,--:

Aus den im Lohnkontoordner befindlichen, handschriftlichen Notizen zur Berechnung von DB, DZ, KommSt u. LSt sei klar ersichtlich und nachvollziehbar, dass die Differenz auf mangelnde Auszahlungen der jeweils zum Monatsende gebuchten Gehaltsansprüche und demzufolge auch davon als Aufwand gebuchten Dienstgeberbeiträge zurückzuföhren sei. Die Differenz von Prüferfeststellung zum Kontoblatt sei offensichtlich auf die Buchung des DB auch von der Dotierung der Rückstellung für nicht verbrauchten Urlaub für den angestellten GF EG.

zurückzuführen, wobei sich die Berufungswerberin auch hier an eine diesbezüglich eventuell gelieferte Aufklärung durch den Prüfer nicht erinnern könne, gerne aber unterstellen würde, dass er dies getan habe. Wie dem Prüfer noch nicht bekannt gewesen sein könne, stehe seit 27.4.2001 auf Grund der amtsärztlichen Bestätigung des Gesundheitsamtes Linz fest, dass der angestellte Geschäftsführer EG. seit 1995 zu 70 % invalid sei, womit er zum begünstigten Personenkreis gemäß § 2 Abs. 1 Behinderteneinstellungsgesetz gehöre. Da das Gesundheitsamt Linz zu dieser Feststellung gemäß RGes über die Vereinheitlichung des Gesundheitswesens vom 29.11.1938, RGBI 1938/I/1680 befugt sei und diese Bestimmungen gemäß § 1 R-ÜG 1945, StGBI. Nr. 6/1945 nach wie vor gültig seien, bedinge dies auch die Inanspruchnahme der Begünstigung gemäß § 14 Behinderteneinstellungsgesetz, da ansonsten der verfassungsrechtlich gewährte Gleichheitsgrundsatz verletzt wäre. (Siehe auch Rechtsmittelverfahren bei der FLD OÖ. zum Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 – 1998.) Demzufolge sei für 1995 ein DB von Null festzusetzen.

DZ/N S 1.590,--:

Es gelte das vorhin Gesagte, wobei zusätzlich Rundungsdifferenzen auftreten würden. Demzufolge sei für 1995 ein DZ von Null festzusetzen.

L/N S 48.503,--:

Warum der Prüfer hier von der Jahreszusammenstellung (einmal abgesehen von der Buchhaltung) des Finanzamtes, die S 27.241,-- an L 1995 ausweise, abweiche, sei nicht nachvollziehbar, es sei denn, die Berufungswerberin hätte eine spätere Berichtigung übersehen. Im Übrigen gelte das vorhin Gesagte. Diese mangelnden Auszahlungen seien im Lohnkonto, durch handschriftliche Aufzeichnungen im Lohnkontoordner, durch das Rechenwerk und nicht zuletzt aus den Kontoblättern "FA Lohnsteuer" 35600, "FA DB-,DZ-Verrechnung 35650 und GehaltsVerrechnung EG. 36720 ersichtlich, wo als Abschlussbuchung die jeweiligen Umbuchungen auf die Konten "n.n.fäll.lohnabh. Abgaben" 36530 und "GehaltsVerbindlichkeiten" 36520 erfolgt seien. Alle diese Unterlagen seien dem Prüfer zugänglich gewesen und wie eingangs zitiert, habe er in diese auch Einsicht genommen. Zusammenfassend sei zu bemerken, dass aus den der Abgabenbehörde vorliegenden Gesellschaftsverträgen zu entnehmen sei, dass für Gesellschafterbeschlüsse 80 % der Stimmen notwendig seien. Da bis Anfang 1996 beide Gesellschafter auch Geschäftsführer gewesen seien und daher im Konkursfall auch persönlich gehaftet hätten, seien sie sich von Beginn an darin einig gewesen, dass bei Liquiditätsengpässen Auszahlungen oder Entnahmen an die Gesellschafter der Übereinstimmung bedürfen würden. Damit seien aber nur solche Beträge in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des betreffenden Geldleistungsberechtigten gelangt, die die Zustimmung in solchen "mündlichen Gesellschafterversammlungen" gefunden hätten. Überdies sei auch schriftlich in einem Gesellschafterbeschluss festgelegt worden, dass bei Auszahlungen an Gesellschafter

grundsätzlich vor allem zunächst die ältesten Verbindlichkeiten verringert bzw. getilgt würden, aus welchem Titel auch immer sie herrühren würden. Beantragt wird, die Neuberechnungen an Lohnsteuer für 1995 von S 48.503,-- an DB für 1995 von S 14.313,-- und an DZ für 1995 von S 1.590,-- zurückzunehmen, andererseits DB/Ist für 1995 von S 7.239,-- und DZ/Ist für 1995 von S 805,-- gutzuschreiben.

2.13 1999 DB/N S 1.955,--:

Aus den im Lohnkontoordner befindlichen handschriftlichen Notizen zur Berechnung von DB, DZ, KommSt u. LSt sei klar ersichtlich und nachvollziehbar, dass die Differenz auf mangelnde Auszahlungen der jeweils zum Monatsende gebuchten Gehaltsansprüche und demzufolge auch davon als Aufwand gebuchten Dienstgeberbeiträge zurückzuführen sei. Demzufolge sei für 1999 ein DB von Null festzusetzen.

DZ/N S 209,--:

Es gelte das vorhin Gesagte, demzufolge sei für 1999 ein DZ von Null festzusetzen. Beantragt wird, die Neuberechnung an DB für 1999 von S 1.955,-- und an DZ für 1999 von S 209,-- zurückzunehmen sowie darüber hinaus den DB/Ist von S 225,-- als auch den DZ/Ist von S 24,-- gutzuschreiben.

2.2 Lohnsteuer-, DB- und DZ-Neuberechnungen 1994 bis 1996 (lt. Beilage 3 zum Bericht, Tz. 2) Allgemein:

"Die eingangs erwähnten Gründe", die offensichtlich in den Prüfungsfeststellungen festgehalten seien, würden des Schluss des Prüfers, die Differenzen 1994 bis 1996 als Arbeitslohn Herrn EG. zuzurechnen und nachzuversteuern in keinster Weise erkennen bzw. nachvollziehen. Im Rechenwerk, in das der Prüfer ja gemäß seinen Angaben Einsicht genommen habe, seien alle Provisionsforderungen als nicht Herrn EG. zurechenbar zu erkennen. Dass Herr EG. im angeführten Zeitraum mit Ausnahme von kurzfristig Beschäftigten der einzige ständig tätige Arbeitnehmer gewesen sei, lasse auch ohne Einsicht in Lohnkonten, Buchhaltung und Bilanzen keinesfalls von vornherein diesen Schluss zu. Überdies sei im (nicht beantworteten) Fragebogen von Provisionen und Geschäftsführerentgelten von Frau S. die Rede gewesen, was zeige, dass sogar die "Aktenlage" eine andere sei, als sich aus dieser "Begründung" ergebe. Beantragt werde, die Neuberechnungen an Lohnsteuer für 1994 von S 88.342,-- für 1995 von S 74.375,-- und für 1996 von S 4.008,-- in Summe daher S 166.725,-- an DB in Summe von S 19.238,-- und an DZ in Summe von S 2.052,-- zurückzunehmen.

2.3 DB- und DZ-Neuberechnung Reinigungslöhne AG. 1994 bis 1999 (lt. Beilage 4 zum Bericht, TZ 3):

Wie sich aus der Argumentation unter 2.12 ergebe, würden diese "Reinigungslöhne" ab 1995 unter die Freigrenze für DB und DZ fallen. Beantragt wird, den DB von S 1.809,-- und den DZ von S 193,-- wieder gutzuschreiben.

Dazu nahm der Lohnsteuerprüfer des Finanzamtes am 17. Juni 2003 wie Folgt Stellung:

Einsichtnahme in den Körperschaftsteuerakt am 17. Juni 2003

Trotz Zusicherung von Herrn EG. im Zuge der am 10. November 2000 durchgeföhrten Besprechung, bis spätestens 31. Januar 2001 alle Jahresabschlüsse (bis einschließlich 1999) vorzulegen, befänden sich derzeit folgende Abschlüsse im Körperschaftsteuerakt:

1996: Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO; Jahresabschluss nachträglich eingereicht am 7. Oktober 1999

1997: Bis dato keine Abgabe – Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

1998: Bis dato keine Abgabe – Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

1999: Bis dato keine Abgabe – Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

2000: Bis dato keine Abgabe – Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

2001: Bis dato keine Abgabe – Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

Die gegen 1997 und 1998 eingebrauchten Rechtsmittel seien von der FLD.f.OÖ. abgewiesen worden. Die gegen 1999 eingebrauchte Berufung sei als zurückgenommen erklärt worden, nachdem dem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen worden sei.

Prüferfeststellungen zu den Einwänden des Gesellschafter-Geschäftsführers EG. vom 25.9.2002

Wie aus den Feststellungen zum Prüfungsbericht ersichtlich sei, sei die Unternehmensleitung mehr als einmal aufgefordert worden, zu mehreren offenen Fragen schriftlich Stellung zu nehmen und die erforderlichen Unterlagen zur Einsichtnahme vorzulegen. Soweit es erforderlich gewesen sei, seien wegen krankheitsbedingter Abwesenheit des Herrn EG. angemessene Nachfristen eingeräumt worden. Trotzdem seien seitens der Unternehmensleitung insbesondere in der Zeit nach dem letzten Schreiben vom 19. April 2000 bis zum Prüfungsabschluss am 17. Mai 2000 (Nachfrist habe mit 5. Mai 2000 geendet) nicht einmal telefonisch Kontakt mit dem Erhebungsorgan gesucht worden. Selbst der Beginn der Prüfungshandlungen sei nur mit Verzögerungen seitens der Rechtsmittelwerberin möglich gewesen – 1. Schreiben (an Wirtschaftstreuhänder) am 16. Dezember 1999; 1.

Terminvereinbarung für den 7.2.2000; 2. Terminvereinbarung für den 21.2.2000 = tatsächlicher Prüfungsbeginn. Ebenso habe die für den 8. März 2000 vereinbarte persönliche Übergabe des Fragenkataloges nicht ausgeführt werden können, weil bis 14.15 Uhr niemand im Unternehmen anwesend gewesen sei – Übermittlung daher per Fax am gleichen Tage um 14.21 Uhr. Auf Grund der bis dato fehlenden Jahresabschlüsse und der deshalb durch Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO erfolgten Veranlagungen könne von keiner ordnungsgemäßen und vollständigen Buchführung mehr gesprochen werden, aus der die laut Eingabe vom 25. September 2002 behaupteten Umstände schlüssig erkennbar gewesen wären. Um- und Nachbuchungen, welche üblicherweise im Zuge der Erstellung eines Jahresabschlusses anfallen würden, gebe es offensichtlich nicht bzw. seien keine derartigen Vorgänge zur Einsichtnahme vorgelegt worden. Offensichtlich habe Herr EG.

schon bei der Erstellung der Jahresabschlüsse für 1995 und 1996 EDV-Probleme gehabt, wie er in einer Reihe von Eingaben an das Finanzamt Linz am 11. Aug. 1997, 14. Okt. 1997, 10. Sept. 1998, 28. Juni 1999, 5. Juli 1999, 12. Juli 1999, 6. Oktober 1999 oder 2. November 1999 mitgeteilt habe.

Prüferansicht

Obwohl am Tag der Prüfung (21. Februar 2000) sowohl Herr EG. als auch Frau S. anwesend gewesen seien, hätte aus den zur Einsicht vorgelegten Unterlagen (händische Lohnkonten, Sachkonten der Buchhaltung) nur zum Teil eine halbwegs einwandfreie Sachverhaltsabklärung vorgenommen werden können. Soweit Fragen offen geblieben seien, seien diese in einem entsprechenden Fragenkatalog (Vorhalt vom 8. März 2000) zusammengefasst und nach erfolglosem persönlichen Zustellversuch per Telefax zugestellt worden. Trotz aufmerksamem Studium der Eingabe vom 25. September 2002 habe der Lohnsteuerprüfer keine stichhaltigen Gründe erkennen können, die weder im Rahmen der seinerzeitigen Lohnsteuerprüfung noch im Zuge der bekämpften Berufungsentscheidung zu einer anderen Beurteilung geführt hätten. Dies auch deshalb, weil bereits im Verlauf der Prüfung alle Umstände auf ihre Schlüssigkeit (z.B. Invalidität von Herrn EG. , auf Gesellschafterbeschlüssen beruhende Gehaltsreduktionen 1996 und 1997) geprüft worden wären. Die in der erwähnten Eingabe vom 25. September 2002 unter der Tz. 2.12 behauptete falsche Feststellung des Prüfers wegen Invalidität des Herrn EG. sei bereits in der Berufungsentscheidung der FLD.f.OÖ., Berufungssenat I, GZ. RV 1350/1-6/2002 vom 30. September 2002 ausführlichst und schlussendlich abweisend behandelt worden. Die von Herrn EG. bestrittene Zurechnung von Provisionen sei laut vorliegendem Konto 6215(0) nach Ansicht des Prüfers zu Recht erfolgt, weil als Buchungstext immer der Name von Herrn EG. angegeben worden sei. Seitens der Rechtsmittelwerberin sei in Bezug auf eine mögliche Illiquidität trotz Auskunftsersuchen in keiner Weise eingegangen und von Unternehmensseite auch nicht behauptet worden, sodass davon auszugehen gewesen sei, dass Herr EG. auf Grund seiner Stellung im Betrieb sehr wohl über die Bezugsansprüche habe verfügen können, was er in der Form getan habe, dass er den Auszahlungszeitpunkt eben nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten gewählt habe. Im Übrigen dürfe auf ein sehr wahrscheinliches Naheverhältnis zwischen Frau S. und Herrn EG. hingewiesen werden.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Februar 2005 wurde diese Stellungnahme der Rechtsmittelwerberin mit dem Ersuchen zur Kenntnis gebracht, dazu und zu den nachstehenden Punkten innerhalb von vier Wochen ab der Zustellung dieses Schreibens schriftlich Stellung zu nehmen, wobei eventuelle Einwendungen durch die Vorlage geeigneter Beweismittel zu untermauern sind. Zu einzelnen Punkten der Eingabe vom 25.9.2002 wurde noch Folgendes festgestellt:

Punkt 2.11: Die Urlaubsabfindung des Angestellten K. wurde nachweislich nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ für das Kalenderjahr 1994 einbezogen. Die DB-

und DZ-Bemessungsgrundlage 1994 wurde aus den Salden der Konten 6200 (S 288.307,69), 6210 (S 106.812,82) und 6215 (S 256.800,--) abzüglich der Urlaubsabfertigung K. (S 961,54) ermittelt.

Punkt 2.12: Die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage wurde an Hand der auf dem Lohnkonto 1995 des Herrn EG. für die Zeit vom 1.1. bis 31.12.1995 ausgewiesenen Bruttobezüge in Höhe von S 476.601,16 zuzüglich der Bezüge des Herrn B. in Höhe von S 2.369,05 abzüglich der Urlaubsabfindung B. in Höhe von S 44,70 ermittelt. Hinsichtlich der beantragten DB-Befreiung des Geschäftsführers, Herrn EG. wird auf die ausführliche Begründung in der am 4.12.2002 zugestellten abweisenden Berufungsentscheidung des Berufungssenates I der FLD.f.OÖ. vom 30. September 2002, GZ. RV 1350/1-6/2002, betreffend Abweisung des Antrages vom 27.7.2001 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 hingewiesen.

Punkt 2.13: Die DB- und DZ-Nachforderung 1999 hängt ausschließlich davon ab, ob ein Zufluss der auf dem Lohnkonto für die Monate November und Dezember 1999 ausgewiesenen Lohnzahlungen angenommen werden kann.

Punkt 2.3: Dem Einwand, dass die Reinigungslöhne an Frau AG. auch unter die Freigrenze des § 41 Abs. 4 FLAG fallen würden, kommt laut Lohnkonten hinsichtlich der Monate November 1997, Jänner bis September und November bis Dezember 1998 sowie Jänner bis Oktober 1999 Berechtigung zu. Dadurch vermindert sich die DB-Nachforderung um S 660,-- (4,5 % von S 14.666,74) und die DZ-Nachforderung um S 70,40 (0,48 % von S 14.666,74).

In der Eingabe vom 21. März 2005 wird eine Fristerstreckung für die Stellungnahme bis 30. Juni 2005 beantragt.

Bis heute ist beim Unabhängigen Finanzsenat keine Stellungnahme eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erstmals im Schreiben vom 24. Oktober 2002 wurde genau konkretisiert, wogegen sich das Rechtsmittel richtet. Die Berufung betrifft

1. die DB- und DZ-Nachforderungen 1994 (Punkt 2.11 der Begründung des Vorlageantrages):

Das Finanzamt ermittelte das DB-Soll von S 29.293,-- wie folgt: Kto. 6200 Gehälter S 288.307,69 plus Kto. Sonderzahlungen 1/6 S 106.812,82 plus Kto. Leistungsprovisionen Angestellte S 256.800,-- abzüglich Urlaubsabfindung K. S 961,54 = S 650.959,-- x 4,5 % = S 29.293,--. Daraus geht hervor, dass die Urlaubsabfindung K. ohnehin nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen wurde. Dies gilt auch hinsichtlich des angefochtenen Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Ein Zufluss von Teilen der Geschäftsführerbezüge 1994 im Kalenderjahr 1995 würde im Endergebnis am Gesamtbetrag der DB- und DZ-Nachforderung nichts ändern,

weil einer Gutschrift im Jahre 1994 eine gleich hohe Nachforderung im Jahre 1995 gegenüberstehen würde. Im Übrigen wird hinsichtlich des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen auf die diesbezüglichen Ausführungen zu Punkt 2 verwiesen. In diesem Punkt war dem Rechtsmittel kein Erfolg beschieden.

2. die DB- und DZ-Nachforderung 1995 (Punkt 2.12 der Begründung des Vorlageantrages):

- Nichteinbeziehung der Bezüge des Herrn EG. in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ wegen Invalidität:

Gemäß § 41 Abs. 4 lit. e FLAG 1967 gehören nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden.

Nach § 1 Abs. 1 des Behinderteneinstellungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1970, sind alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet 25 oder mehr Dienstnehmer beschäftigen, verpflichtet, auf je 25 Dienstnehmer mindestens einen begünstigten Behinderten (§ 2) einzustellen.

Gem. § 2 Abs. 1 leg. cit. liegt eine begünstigte Behinderung ab einem Grad der Behinderung von mindestens 50% vor.

Als Nachweis der Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten gilt gem. § 14 Abs. 1 leg. cit. der letzte rechtskräftige Bescheid über die Einschätzung des Grades der Minderung der Erwerbsfähigkeit mit mindestens 50%

- a) eines Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (der Schiedskommission)
- b) eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung bzw. das Urteil eines nach dem Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz, BGBl. Nr. 104/1985, zuständigen Gerichtes;
- c) eines Landeshauptmannes (des Bundesministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales) in Verbindung mit der Amtsbescheinigung gemäß § 4 des Opferfürsorgegesetzes;
- d) in Vollziehung der landesgesetzlichen Unfallfürsorge (§ 3 Z 2 Beamten-, Kranken- und Unfallversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 200/1967).

Liegt ein Nachweis im Sinne des § 14 Abs. 1 leg. cit. nicht vor, so hat gem. dessen Abs. 2 auf Antrag des Behinderten das örtlich zuständige Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen unter Mitwirkung von ärztlichen Sachverständigen den Grad der Behinderung einzuschätzen und bei Zutreffen der im § 2 Abs. 1 angeführten sonstigen Voraussetzungen die Zugehörigkeit zum Kreis der nach diesem Bundesgesetz begünstigten Behinderten (§ 2) sowie den Grad der Behinderung (§ 3) festzustellen. Hinsichtlich der Sachverständigen ist § 90 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957, BGBl. Nr. 152, anzuwenden.

Die Begünstigungen nach diesem Bundesgesetz werden mit dem Zutreffen der Voraussetzungen, frühestens mit dem Tag des Einlangens des Antrages beim örtlich zuständigen Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen wirksam.

Gemäß § 16 Abs. 2 leg. cit. ist von jedem Dienstgeber über die Beschäftigung begünstigter

Behinderter (§ 2) und Inhaber von Amtsbescheinigungen oder Opferausweisen (§ 5 Abs. 3) ein Verzeichnis zu führen, in dem Name und Anschrift dieser Dienstnehmer, Beginn und Beendigung jedes solchen Dienstverhältnisses, die Versicherungsnummer dieser Dienstnehmer sowie die wesentlichen Daten des Nachweises über die Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten (§ 14) anzugeben sind. Dieses Verzeichnis ist über Verlangen den amtlichen Organen der regionalen Geschäftstellen des Arbeitsmarktservice und der Bundesämter für Soziales und Behindertenwesen vorzuweisen.

Der Berufungssenat I der FLD. f. OÖ. hat sich mit der Streitfrage bereits in der an die Berufungswerberin ergangenen Berufungsentscheidung vom 30. September 2002, RV 1350/1-6/2002 (zugestellt am 4. Dez. 2002), betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 befasst und dazu Folgendes ausgeführt:

Die Rechtsmittelwerberin hat trotz Vorhalts (vom 3.5.2002, Pkt. 1) auch im Berufungsverfahren keinen den Anforderungen des Behinderteneinstellungsgesetzes (§ 14 Abs. 1 und 2) entsprechenden Nachweis der Behinderung ihres Geschäftsführers vorgelegt. Auch ein gem. § 14 Abs. 2 leg. cit. beim örtlich zuständigen Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gestellter Antrag vermittelt die Wirkung der Begünstigung bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen nicht rückwirkend, sondern frühestens mit dem Tag des Einlangens des Antrages. Die zitierten Befreiungsbestimmungen nehmen ausdrücklich auf das Behinderteneinstellungsgesetz und nicht auf die von der Berufungswerberin ins Treffen geführten Reichsdeutschen Bestimmungen Bezug. Der Senat ist daher der Ansicht, dass die von der Berufungswerberin als Wiederaufnahmsgrund geltend gemachte Bestätigung des Gesundheitsamtes nach der relevanten Rechtslage kein geeignetes Mittel zur Änderung der lohnabhängigen Abgaben (Befreiung) und daher auch nicht zur Veränderung (Erhöhung!) der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage darstellt. Der Senat teilt die von der Einschreiterin geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht. Das Behinderteneinstellungsgesetz scheint ihm, insbesondere durch die Beachtung rechtsstaatlicher Grundsätze und der Einbindung von Ärzten, die nicht vom Behinderten beauftragt und bezahlt werden, als Sachverständige, den offensichtlich noch aus der Zeit des Nationalsozialismus stammenden Bestimmungen zweifellos vorzuziehen zu sein. Die durch das Rechtsüberleitungsgesetz, StGBI. Nr. 6/1945, fortgeführten Reichsdeutschen Bestimmungen, sind für den gegenständlichen Fall nicht mehr relevant. Eine Zuständigkeit des Gesundheitsamtes zur Feststellung begünstigter Behinderungen für die genannten lohnabhängigen Abgaben ist auf Grund des eindeutigen Wortlautes der diese regelnden Bestimmungen längst nicht mehr gegeben.

Diesen Ausführungen pflichtet der Unabhängige Finanzsenat vollinhaltlich bei, weshalb die Bezüge des Herrn EG. im Prüfungszeitraum zu Recht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. (Laut Auskunft

des Bundessozialamtes zählt Herr EG. erst seit 2.8.2001 zum Kreis der begünstigten Behinderten.)

- Nichteinbeziehung von Teilen der Bezüge des Herrn EG. in die Lohnsteuer-, DB- und DZ-Bemessungsgrundlage mangels Auszahlung im Kalenderjahr 1995:

Gemäß § 19 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 EStG 1988, Tz. 3.2 wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass entsprechend dem Begriff des Zufließens bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers dann als Zahlung von Arbeitslohn an den Arbeitnehmer anzusehen sind, wenn letzterer tatsächlich über die gutgeschriebenen Beträge verfügen kann; dies wird stets der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitslohn in seinem Interesse beim Arbeitgeber stehen und bei diesem gutschreiben lässt. Dem ist die Rechtsprechung gefolgt. Bei einem geschäftsführenden Gesellschafter ist die Gutschrift durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, es wäre denn, dass die Gesellschaft illiquid ist. Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz unter § 19, Tz 30 unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist; ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Entsprechend den obigen Kommentarmeinungen und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH ist bei einem geschäftsführenden Gesellschafter bereits die Gutschrift von Arbeitslohn durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG zu werten, es wäre denn, dass die Gesellschaft illiquid ist. Bei Liquidität des Arbeitgebers bewirkt auch eine bloße Gutschrift von Arbeitslohn, also auch die Nichtauszahlung von Arbeitslohn an den am Unternehmen beteiligten Geschäftsführer den Zufluss.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die auf dem Lohnkonto 1995 des Gesellschafter-Geschäftsführers EG. vermerkten Lohnzahlungen auch tatsächlich zugeflossen sind. Unter Hinweis auf § 167 Abs. 2 BAO nimmt der Unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen in freier Überzeugung an, dass die auf den Lohnkonten des Gesellschafter-Geschäftsführers vermerkten Gehaltszahlungen ihm tatsächlich zugeflossen sind.

a) Der Gesellschafter-Geschäftsführer EG. ist am Unternehmen der Berufungswerberin mit 25 % beteiligt. Die restliche Beteiligung von 75 % hält Frau S. in Händen. Es gibt aber auch eine zweite GmbH, bei der Frau S. zu 25 % und Herr EG. nur zu 75 % beteiligt ist, so dass insgesamt ein großer Beteiligungseinfluss gegeben ist.

- b) Nach § 76 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung hat der Arbeitgeber im Inland am Ort der Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Darin sind fortlaufend der gezahlte Arbeitslohn ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes, und zwar getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif, und Bezügen, die nach festen Steuersätzen zu versteuern sind, und die einbehaltene Lohnsteuer festzuhalten. Die Eintragung der monatlichen Bezüge von Jänner bis Dezember in das Lohnkonto 1995 des EG., aufgegliedert in laufende und sonstige Bezüge sowie der einbehalteten Sozialversicherung und Lohnsteuer durch die Berufungswerberin lässt darauf schließen, dass dem Herrn EG. diese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit tatsächlich zugeflossen sind, ansonsten eine Eintragung und Lohnberechnung sinnlos wäre.
- c) Der an das Finanzamt gesandte Lohnzettel ist kein Beweis für einen Nichtzufluss, weil nach § 84 Abs. 3 EStG der Lohnzettel auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG) auszuschreiben ist. Ein vom Lohnkonto abweichender Lohnzettel entspricht somit nicht den gesetzlichen Voraussetzungen und kann nicht als Beweismittel herangezogen werden.
- d) Auf die im Schreiben des Lohnsteuerprüfers vom 8. März 2000 an die Berufungswerberin gestellte Frage, ob in den Jahren 1994 bis 1999 Illiquidität/Zahlungsunfähigkeit der GmbH bestanden habe, wurde weder eine Antwort gegeben noch wurden Buchhaltungsunterlagen vorgelegt, die eine Illiquidität der Berufungswerberin in den genannten Jahren beweisen würden. Die Berufungswerberin wurde in den Jahren 1995 bis 1998 mit folgenden positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb rechtskräftig veranlagt: 1995: S 300.000,-- , 1996: S 300.000,-- , 1997: S 200.000,-- und 1998: S 350.000,--. Diese Ergebnisse sprechen nicht zwangsläufig für eine Illiquidität.
- e) Wenn in der Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom 17. Juni 2003 unwidersprochen ausgeführt wird, dass von der Berufungswerberin in den Jahren 1997 bis 2001 dem Finanzamt keine Jahresabschlüsse vorgelegt und in den Jahren 1996 bis 2001 die Bemessungsgrundlagen zur Körperschaftsteuer gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden mussten, beweist dies, dass die Rechtsmittelwerberin in all den Jahren eher an einer Nichtaufklärung als an einer aktiven Mitwirkungspflicht zur Feststellung des wahren Sachverhaltes interessiert war. Auch die vielen Fristverlängerungen und die Nichtbeantwortung diverser Vorhalte sprechen eindeutig dafür, dass sie kein Interesse an einer Feststellung des wahren Sachverhaltes hatte. Daran ändert auch die Anwesenheit des Geschäftsführers am ersten Prüfungstag nichts, denn der Prüfer kann die strittigen Punkte erst im Laufe seiner Arbeit feststellen. Dann wäre es von Nöten, dass es zur entsprechenden Sachverhaltaufklärung kommt.
- f) Der Gesellschafter-Geschäftsführer EG. sah sich erstmals im Schreiben vom 20.10.1997 veranlasst, einen Gesellschafterbeschluss laut § 34 GmbH-Gesetz herbeizuführen, wonach das fixe Monatsgehalt des Geschäftsführers ab 1.11.1997 von (bisher) S 23.000,-- auf S 5.000,-- herabgesetzt wird. Außerdem wurde in diesem Schreiben die später verwirklichte

Absicht festgehalten, den fixen Monatsgehaltsanspruch des Geschäftsführers rückwirkend ab 1.1.1996 von S 23.000,-- auf S 5.000,-- zu reduzieren. Zum Ausgleich wurde der variable Gehaltsanspruch (Leistungsprovisionen) auf 50 % der zufließenden Provisionen ebenfalls mit Rückwirkung zum 1.1.1996 erhöht. Begründet wurde diese Maßnahme mit dem nahezu totalen Einnahmenausfall 1996 durch den Konkurs des Hauptgeschäftspartners und dem äußerst schleppenden Geschäftsgang in den ersten drei Quartalen 1997. Das Finanzamt hat diese Gehaltsreduktion und die dadurch geringere Lohnsteuer in den Kalenderjahren 1996 und 1997 ohnehin akzeptiert. Aus der Begründung dieser Maßnahme ergibt sich jedenfalls, dass im Kalenderjahr 1995 keinesfalls eine schlechte finanzielle Lage, somit keine Illiquidität angenommen werden kann. Durch die erst mit Beschluss vom 31.12.1997 akzeptierte Reduktion der Geschäftsführerbezüge ab 1.1.1996 kann für die Kalenderjahre 1996 und 1997 ebenfalls keine Illiquidität angenommen werden, weil die Rechtsmittelwerberin auch in den Folgejahren das Unternehmen betrieben hat (vgl. VwGH 7.6.2005, 2004/14/0130). Mangels Buchhaltungsunterlagen und Bilanzen kann auch in den Jahren bis 2000 keine Illiquidität festgestellt werden.

Aus all diesen Überlegungen ist ein Zufluss des Arbeitslohnes an Herrn EG. entsprechend den Eintragungen der Rechtsmittelwerberin auf den Lohnkonten als erwiesen anzunehmen, weshalb die Nachforderung der Differenz zwischen den Lohnabgaben laut den Lohnkonten und den an das Finanzamt abgeführten Abgaben zu Recht besteht.

Dass die LSt/Ist des Jahres 1995 nicht mit S 27.241,--, sondern nur mit S 25.191,-- angesetzt wurde, hat seinen Grund in der Tatsache, dass im Kalenderjahr 1995 laut dem L-Auszug des Finanzamtes auch eine Gutschrift von S 2.050,-- gebucht wurde, die die Differenz aufklärt. Auch in diesem Punkt war das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

3. Nichteinbeziehung von Teilen der Bezüge des Herrn EG. in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage mangels Auszahlung im Kalenderjahr 1999 (Punkt 2.13 der Begründung des Vorlageantrages):

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen zu Punkt 2 verwiesen.

Wenn auf dem Lohnkonto 1999 des Geschäftsführers EG. neben einem Grundbezug von S 5.000,-- monatlich, ab November 1999 wieder höhere Provisionen vermerkt sind, kann nicht von einem schlechten Geschäftsgang gesprochen werden, denn diesfalls wären keine oder wesentlich geringere Provisionen angefallen. Auch dies spricht gegen eine Illiquidität des Unternehmens.

In diesem Punkt war dem Rechtsmittel ebenfalls kein Erfolg beschieden.

4. Lohnsteuer-, DB- und DZ-Neuberechnungen 1994 bis 1996 lt. Beilage 3 des Prüfungsberichtes (Pkt. 2.2 der Begründung des Vorlageantrages):

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise, die laut Bilanzen ausgewiesene Lohnsumme abzüglich der laut Lohnverrechnung berücksichtigten Lohnsumme dem Gesellschafter-Geschäftsführer EG. zuzurechnen, entspricht dem Gesetz, weil laut Stellungnahme des

Lohnsteuerprüfers vom 17. Juni 2003 bei den Provisionen als Buchungstext immer der Name EG. aufscheint. Gegen diese Feststellung wurde nichts eingewendet, weshalb davon auszugehen ist, dass die Lohnsummendifferenzen allein Herrn EG. betreffen. Eine Frage in dem ohnehin nicht beantworteten Fragebogen, in der von Provisionen und Geschäftsführerentgelten von Frau S. die Rede ist, hat lediglich damit zu tun, dass die genannte Frau nicht nur wesentlich beteiligte Gesellschafterin der Berufungswerberin, sondern auch nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführerin an einem anderen, unter der gleichen Adresse betriebenen Unternehmen war, das zur gleichen Zeit geprüft wurde. Auch in diesem Punkt war das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

5. Berücksichtigung der Freigrenze für DB und DZ bei den Reinigungslöhnen (Pkt. 2.3 des Vorlageantrages):

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von S 20.000,--, so verringert sie sich um S 15.000,-- (§ 41 Abs. 4 FLAG in der hier geltenden Fassung). Wie der Unabhängige Finanzsenat im Schreiben vom 17. Februar 2005 ausgeführt hat, kommt dem Einwand, dass die Reinigungslöhne an Frau AG. auch unter die Freigrenze des § 41 Abs. 4 FLAG fallen würden, laut Lohnkonten hinsichtlich der Monate November 1997, Jänner bis September und November bis Dezember 1998 sowie Jänner bis Oktober 1999 Berechtigung zu. Dadurch vermindert sich die DB-Nachforderung von bisher S 34.985,-- um S 660,-- (4,5 % von S 14.666,74) auf S 34.325,-- und die DZ-Nachforderung von bisher S 3.759,-- um S 70,40 (0,48 % von S 14.666,74) auf S 3.689,--.

In diesem Punkt war dem Rechtsmittel ein teilweiser Erfolg beschieden.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 25. Juli 2005