



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, 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, Gutschrift 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:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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. und 2. Differenzen Gehälter und Provisionen 1995 und 1996

Punkt 3. Bezugsaufstellung Herr G. 1994 bis 1999

Punkt 4. Erklärung der Liquiditätslage 1994 bis 1999

Punkt 5. Bekanntgabe der Kassa- und Banksalden 1994 – 1999

Punkt 6. Tatsächliche Gehaltszahlungen ES. 1995 - 1997

Punkt 7. Lohnsteuer-Aufrollung 1998 und 1999 – ES.

Punkt 8. Differenzen Lohnkonto/Lohnzettel 1999 – ES.

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 G. 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 12. Mai 2000 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.

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

Tz. 1 – Abfuhrdifferenzen laut Lohnkontoblätter

1994: DB/Soll S 4.759,-- minus DB/Ist S 187,-- ergibt DB-Nachforderung S 4.572,--;
 DZ/Soll S 423,-- plus DZ/Ist-Gutschrift S 749,-- ergibt DZ-Nachforderung S 1.172,--;
 1995: LSt/Soll S 63.024,-- minus LSt/Ist S 40.604,-- , ergibt LSt/Nachforderung S 22.420,--;
 1996: LSt/Soll S 68.652,-- minus LSt/Ist S 27.597,-- = LSt/Nachforderung S 41.055,--;
 1997: LSt/Soll S 60.138,-- minus LSt/Ist S 22.044,-- = LSt/Nachforderung S 38.094,--;
 1999: LSt/Soll S 414.131,-- minus LSt/Ist S 19.540,-- = LSt/Nachforderung S 394.591,--.

Säumniszuschläge Lohnsteuer Frau ES.:

Dez. 1996: S 27.744,--, Jänner 1997: S 17.671,--, März 1999: S 96.201,--, Juni 1999: S 34.698,--, Juli 1999: S 243.718,--, Dez. 1999: S 10.964,-- = SZ-Grundlage gesamt S 430.996,-- x 2 % Säumniszuschlag = S 8.620,-- Säumniszuschlag.

Erläuterungen:

Die behaupteten Lohnverbindlichkeiten von Frau ES. für die Zeiträume 8 – 12/1995 sowie 3 – 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 und den vorgelegten berichtigten Lohnkonten hingegen anerkannt worden. Die Lohnsteuer-Aufrollung 1998 laut Lohnkonto sei anerkannt worden. Die Bezüge von Frau ES. seien beim DB und DZ außer Ansatz geblieben, weil Frau ES. dem Kreis der begünstigten Behinderten zuzurechnen sei. Für Frau ES. seien entsprechend berichtigte Jahreslohnzettel zu übermitteln.

Tz. 2 – Lohnsteuer-Neuberechnung ES. :

1966: Sonderzahlungen brutto bis zum Jahressechstel S 41.566,58 minus Freibetrag von S 8.500,--, ergibt steuerpflichtige Sonderzahlungen: S 33.066,58, davon 6 % = S 1.984,--

LSt/Soll minus S 1.421,-- LSt/Ist = LSt/Nachforderung von S 563,--.

Tz. 3 – Lohnsteuer-Neuberechnung laut Tabelle 1999 Frau ES. :

In den Monaten März, Juni und Juli 1999 sei die Tariflohnsteuer falsch ermittelt worden, was zu einer Nachforderung an Lohnsteuer von S 28.459,-- geführt habe.

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 494.724,-- (€ 35.953,--) an Lohnsteuer-Abfuhrdifferenz (Tz. 1) und S 29.022,-- (€ 2.109,11) an Lohnsteuer-Fehlberechnungen (Tz. 2 und 3) abzüglich einer Gutschrift an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von S 24.619,-- (€ 1.789,13) und einer solchen an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von S 2.829,-- (€ 206,--) zuzüglich eines Säumniszuschlages von S 8.620,-- (€ 626,43) zur Nachentrichtung vor.

Die dagegen fristgerecht eingebrachte 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 Zeit nicht habe 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 Berufungswerberin 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 Frau ES. für die Zeiträume 8 – 12/95 und 3 – 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 1995 und 1996 sowie zu den Differenzen Lohnkonto/Lohnzettel 1999 bzw. zur Lohnsteuer-Aufrollung für 1998 und 1999 bei Frau ES. 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 vorgeschriebene 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 die Arbeitnehmerin Frau ES. tatsächlich zum Teil nicht zur Auszahlung gelangt seien. Abgesehen von den Kalenderjahren 1994 und 1995 seien für den gesamten Prüfungszeitraum bis einschließlich 1999 keine Jahresabschlüsse erstellt worden, obwohl dies vom Geschäftsführer, Herrn G., anlässlich seiner persönlichen Vorsprache beim Finanzamt im November 2000 zugesagt worden sei. Die Bilanz für das Kalenderjahr 1995 weise bei der Gewinn- und Verlustrechnung Gehälter in Höhe von S 626.193,17 aus. Dies entspreche genau den laut Lohnkonten ausgewiesenen Gehältern der beiden Arbeitnehmer ES. und BH. (Brutto S 374.193,-- bzw. S 252.000,--). Bei der Berechnung der Lohnabgaben für das gesamte Jahr 1995 sei daher von diesen Bruttobezügen auszugehen 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 Frau ES. ab 3/1999 nicht mehr 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. Im Übrigen seien die an das Finanzamt entrichteten Dienstgeberbeiträge bzw. Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag, soweit diese im Prüfungszeitraum auf die Bezüge von Frau ES. entfallen würden (Frau ES. sei dem Kreis der begünstigten Behinderten zuzurechnen) bereits im Rahmen der Lohnsteuerprüfung zur Gänze gutgeschrieben worden.

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 24.10.2002 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 (1994 – 1999) auch in die Buchhaltung und Bilanzen (1994 – 1996) Einsicht genommen worden sei, und andererseits in der Beilage 2 zum Bericht, Seite 3 als Resümee der Abfuhrdifferenzen stehe, "dass die behaupteten Lohnverbindlichkeiten von Frau ES. für die Zeiträume 8 – 12/1995 sowie 3 – 12/1999 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 und den dazu vorhandenen handschriftlichen Bemerkungen – vor allem Berechnungshinweise zur Ermittlung der tatsächlich abzuführen gewesenen Beträge an Lohnsteuer, DB, DZ und Kommunalsteuer – seien die jeweiligen Auszahlungen mit Datum versehen bzw. eindeutig festgehalten. Wenn dann in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung im 4. 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 die Arbeitnehmerin Frau ES. tatsächlich zum Teil nicht zur Auszahlung gelangt sind", so sei ebenfalls unklar, welche Unterlagen außer Lohnkonto (lfd.), Buchhaltung und Bilanz und Aussagen der betroffenen Personen noch dienlich sein sollten, eine Nichtzahlung zu belegen. Darüber hinaus gehe aus den dem Finanzamt Linz übermittelten Jahreslohnzetteln der Geschäftsführerin insbesondere für 1995 und 1999 eindeutig hervor, wieviel ihr wann 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. Wenn immer wieder die Verletzung der Mitwirkungspflicht moniert werde, so stelle der Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung auf Seite 2 auch fest, dass Frau ES. als handelsrechtliche Geschäftsführerin und Herr G. während der Prüfung anwesend gewesen seien. Damit wäre während der Prüfung und der Einsicht des Prüfers in die Unterlagen genügend Gelegenheit und Bereitschaft der GF. gewesen, anstehende Unklarheiten aufzuklären. Auch wenn dem Prüfer sicher nicht vorgeschrieben werden könne, wie er seine Prüfung durchführe, 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 der Geschäftsführer eine solche Vorgangsweise wohl erfolgversprechender gewesen als die Zusendung eines acht 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

Die DB- und DZ-Nachforderungen würden auf der irrtümlich mehrmals begehrten Gutschrift auf Grund der seit 1993 bestehenden jedoch bis 1999 nicht berücksichtigten Zugehörigkeit der Geschäftsführerin ES. zum Kreis der begünstigten Behinderten beruhen.

2.12 1995: L/N 22.420: L/Soll 63.024 zu L/Ist 40.604.

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 im Bruttogehalt enthaltene gebuchte Lohnsteuer zurückzuführen sei. Diese mangelnden und tatsächlich 1999 vorgenommenen Auszahlungen seien im Lohnkonto, durch handschriftliche Aufzeichnungen im Lohnkontenordner, durch das Rechenwerk und nicht zuletzt auf den Kontoblättern "FA Lohnsteuer" 35600 und "Gehaltsverrechnung ES." 36720 ersichtlich, wo als Abschlussbuchungen die jeweiligen Umbuchungen auf die Konten "Lohnsteuer n.n.fällig" 35700 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 zu allen mangelnden und später erfolgten Auszahlungen sei zu bemerken, dass aus den der Abgabenbehörde vorliegenden Gesellschaftsverträgen zu entnehmen sei, dass für Gesellschafterbeschlüsse 80 % der Stimmen notwendig seien. Da beide Gesellschafter auch Geschäftsführer seien und daher im Konkursfall uU auch persönlich haften würden, 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. Der Erinnerung nach sei dies dem Prüfer auch mitgeteilt bzw. dargelegt worden. Beantragt wird, die Nachforderung an Lohnsteuer für 1995 von S 22.420,-- zurückzunehmen.

2.13 1996 L/N 41.055: L/Soll 68.652,-- zu L/Ist 27.597.

In den Erläuterungen auf Seite 3 der Beilage 2 zum Prüfungsbericht sei ausgeführt worden, dass "die behaupteten Lohnverbindlichkeiten von Frau ES. für die Zeiträume 8 – 12/1995 sowie 3 – 12/1999 nicht berücksichtigt werden konnten. Die Gehaltsreduktionen 1996 und 1997 wurden ... hingg. anerkannt." Warum hier eine Nachforderung gestellt werde, bleibe unbegründet. Vorsorglich werde festgehalten, dass 1996 keine Geldmittel zur Befriedigung auch der reduzierten Gehaltsansprüche in die Verfügungsgewalt der Geschäftsführer gelangt

seien. Beantragt wird, die Nachforderung an Lohnsteuer für 1996 von S 41.055,-- zurückzunehmen.

2.14 1997 L/N 41.055: L/Soll 68.652 zu L/Ist 27.597.

Es gelte das zu 2.13 Gesagte. Beantragt wird die Abstandnahme von der Nachforderung von S 38.094,--.

2.15 1999 L/N 394.591: L/Soll 414.131 zu L/Ist 19.540.

Aus dem Lohnkonto, den handschriftlichen Berechnungen und Anmerkungen dazu im Lohnkontoordner sei klar ersichtlich, dass von den Gehaltsansprüchen von Frau ES. lediglich die fixen für Jänner und Februar befriedigt hätten werden können. Es seien lediglich die Ansprüche aus 1995 unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes ausbezahlt worden, was auch dem der Abgabenbehörde vorliegenden Lohnzettel zu entnehmen sei. Aus den bereits erwähnten Gründen liege auch keinesfalls eine willkürliche Verschiebung vor, was alleine angesichts des langen Zeitraumes zwischen Erwerbung der Ansprüche und Befriedigung derselben offensichtlich sei. Beantragt wird, die Nachforderung an Lohnsteuer für 1999 von S 394.591,-- zurückzunehmen und weiters auch die Säumniszuschläge zur Lohnsteuer von S 8.620,-- abzuschreiben.

2.2 Lohnsteuer-Neuberechnung 1996 und 1999 (lt. Beilage 3 zum Bericht, Tz. 2 und 3):

Da, wie aus dem bisher Gesagten folge, die Prüfungsfeststellungen offensichtlich von den tatsächlichen Gegebenheiten und vorhandenen eingesehenen Unterlagen nicht entsprechenden Voraussetzungen vorgenommen worden seien, seien auch keine Lohnsteuer-Neuberechnungen vorzunehmen gewesen. Beantragt wird, die Lohnsteuer für 1996 von S 563,-- und für 1999 von S 28.459,--, in Summe daher S 29.022,-- zurückzunehmen.

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

Einsichtnahme in den Körperschaftsteuerakt am 16. Juni 2003

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

1996: Bis dato keine Abgabe – Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

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

Den vorstehend angeführten Veranlagungszeiträumen 1996 bis 2000 seien jeweils

Fristverlängerungsansuchen, Rechtsmittel und Mängelbehebungsaufträge hiezu

vorausgegangen, denen seitens des Unternehmens nie im geforderten Ausmaß entsprochen worden sei.

Prüferfeststellungen zu den Einwänden des Gesellschafter-Geschäftsführers G. vom

24.10.2002

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 G. 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 24. Oktober 2002 behaupteten Umstände schlüssig erkennbar gewesen wären. Um- und Nachbuchungen, welche üblicherweise im Zuge der Erstellung eines Jahresabschlusses anfallen würden, gebe es ab 1996 offensichtlich nicht bzw. seien keine derartigen Vorgänge zur Einsichtnahme vorgelegt worden. In der Eingabe vom 5. Juli 1999 weise Herr G. auf Schwierigkeiten mit der EDV-Software hin, die ihn an der Erstellung der Berufungsunterlagen für 1996 und in Folge auch an der Erstellung der KöSt-Erklärungen für 1997 hindern würden.

Prüferansicht

Obwohl am Tag der Prüfung (21. Februar 2000) sowohl Herr G. als auch Frau ES. 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 persönlichem Zustellversuch per Telefax zugestellt worden. Trotz aufmerksamem Studium der Eingabe vom 24. Oktober 2002 habe der Lohnsteuerprüfer keine stichhaltigen Gründe erkennen können, die weder im Rahmen der seinerzeitigen Lohnsteuerprüfung noch im Zuge der bekämpften Berufungsvorentscheidung zu einer anderen Beurteilung geführt hätten. Dies auch deshalb, weil bereits im Verlauf der Prüfung alle Umstände auf ihre Schlüssigkeit (z.B. Invalidität von Frau ES., auf Gesellschafterbeschlüssen beruhende Gehaltsreduktionen 1996 und 1997) geprüft worden

wären. Seitens der Rechtsmittelwerberin sei in Bezug auf eine mögliche Illiquidität trotz Auskunftersuchen in keiner Weise eingegangen und von Unternehmensseite auch nicht behauptet worden, sodass davon auszugehen gewesen sei, dass Frau ES. auf Grund ihrer Stellung im Betrieb sehr wohl über ihre Bezugsansprüche habe verfügen können, was sie in der Form getan habe, dass sie den Auszahlungszeitpunkt eben nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten gewählt habe.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Februar 2005 wurde diese Stellungnahme sowie eine weitere Beilage, aus der ersichtlich ist, dass die Bezüge der beteiligten Geschäftsführerin, Frau ES. nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage der Kalenderjahre 1994 bis 1999 einbezogen wurden, der Rechtsmittelwerberin mit dem Ersuchen zur Kenntnis gebracht, innerhalb von vier Wochen ab der Zustellung dieses Schreibens schriftlich Stellung zu nehmen.

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 derartige 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): 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.

Dies trifft bei der nur mit 25 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführerin ES. im ganzen Lohnsteuerprüfungszeitraum zu.

Wie aus der mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. 2. 2005 der Berufungswerberin übermittelten Beilage eindeutig hervorgeht, wurden die Bezüge der ES. in den Kalenderjahren 1994 bis 1999 nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen. Dazu wurde bis heute keine Stellungnahme abgegeben. Die DB- und DZ-Nachforderung 1994 hängt ausschließlich mit den Arbeitslöhnen einer weiteren Dienstnehmerin, von der nie behauptet wurde, dass sie als begünstigte Person gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes gilt, zusammen. Sie besteht daher zu Recht.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. die Frage des Zuflusses der auf den Lohnkonten 1995, 1996, 1997 und 1999 von Frau ES. ausgewiesenen Bezüge (Punkte 2.12, 2.13, 2.14 und 2.15 der Begründung des Vorlageantrages):

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 Kalenderjahres, 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 die am Unternehmen beteiligte Geschäftsführerin den Zufluss.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die auf den Lohnkonten 1995 – 1997 und 1999 vermerkten Lohnzahlungen der Gesellschafter-Geschäftsführerin ES. 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 der Gesellschafter-Geschäftsführerin vermerkten Gehaltszahlungen tatsächlich zugeflossen sind.

a) Die Gesellschafter-Geschäftsführerin ES. ist am Unternehmen der Berufungswerberin mit 25 % beteiligt. Die restliche Beteiligung von 75 % hält Herr G. in Händen. Es gibt aber auch eine zweite GmbH, bei der Frau ES. zu 75 % und Herr G. nur zu 25 % 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 der ES. in die Lohnkonten 1995, 1996, 1997 und 1999, aufgegliedert in laufende und sonstige Bezüge sowie der einbehaltenen Sozialversicherung und Lohnsteuer durch die Berufungswerberin lässt darauf schließen, dass der Frau ES. diese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit tatsächlich zugeflossen sind, ansonsten eine Eintragung und Lohnberechnung sinnlos wäre.

c) 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.

d) Wenn in der Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom 17. Juni 2003 unwidersprochen ausgeführt wird, dass von der Berufungswerberin in den Jahren 1996 bis 2000 dem Finanzamt keine Jahresabschlüsse vorgelegt und daher 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 der beiden Geschäftsführer 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 Sachverhaltsaufklärung kommt.

e) Der wesentlich beteiligte Gesellschafter G. sah sich erstmals im Schreiben vom 20.10.1997 veranlasst, einen Gesellschafterbeschluss laut § 34 GmbH-Gesetz herbeizuführen, wonach der fixe Monatsgehalt der Geschäftsführerin 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 der Geschäftsführerin rückwirkend ab 1.1.1996 von S 23.000,-- auf S 5.000,-- zu reduzieren. Begründet wurde diese Maßnahme mit dem nahezu totalen Einnahmenausfall 1996 durch den Konkurs des Hauptgeschäftspartners und dem äußerst schleppenden Geschäftsgang in den ersten 3 Quartalen 1997. Das Finanzamt hat diese Gehaltsreduktion und die dadurch geringeren Lohnabgaben 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 eine Illiquidität nicht festgestellt werden.

f) 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.

g) Wenn auf dem Lohnkonto 1999 der Geschäftsführerin ES. neben einem Grundbezug von S 5.000,-- monatlich z.B. im März Provisionen von S 296.688,89 und im Juli solche von S 537.959,-- vermerkt sind, kann nicht von einem schlechten Geschäftsgang gesprochen werden, denn diesfalls wären keine oder wesentlich geringere Provisionen angefallen. Dies spricht ebenfalls gegen eine Illiquidität des Unternehmens im Jahre 1999.

Ist aus all diesen Überlegungen ein Zufluss des Arbeitslohnes an Frau ES. entsprechend den Eintragungen der Rechtsmittelwerberin auf den Lohnkonten als erwiesen anzunehmen, besteht die Nachforderung der Differenz zwischen der einbehaltenen Lohnsteuer laut den Lohnkonten und der an das Finanzamt abgeführten Lohnsteuer zu Recht.

3. die Vorschreibung von Säumniszuschlägen von der verspätet abgeführten Lohnsteuer von Frau ES.:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach § 217 BAO ein 2 %iger Säumniszuschlag zu entrichten.

Da die Lohnsteuer der Frau ES. in den im Lohnsteuerprüfungsbericht angeführten Monaten nicht zeitgerecht entrichtet wurde, besteht die Vorschreibung des Säumniszuschlages in Höhe von S 8.620,-- zu Recht.

4. die Lohnsteuer-Neuberechnungen ES. (Pkt. 2.2 der Berufung):

Diese werden mit dem Argument bekämpft, dass die Löhne nicht zugeflossen seien. Wie unter Punkt 2 ausführlich dargelegt, nimmt der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass ein Zufluss des Arbeitslohnes an Frau ES. entsprechend den Aufzeichnungen auf den Lohnkonten erfolgt ist, weshalb der Berufung auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden ist.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 22. Juli 2005