

GZ. RV/1526-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Karl Leitl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau/Inn vom 14. November 2001, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1.1.1999 - 24. 10. 2001 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 gemäß § 82 EStG 1988	1999 - 2001	76.707,62	5.574,56
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1999 - 2001	28.923,80	2.101,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1999 - 2001	3.043,12	221,15

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1999 bis 24.10.2001 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan Folgendes fest:

1. Die Arbeitnehmer HK. (v. 3.5.1999 bis 8.7.1999) und FR. (v. 1.7.1999 bis 21.7.1999) seien in der Lohnverrechnung nicht erfasst worden. Auf der Basis eines durchschnittlichen Stundenlohnes von S 91,-- einer Anwesenheit von 17 Wochen und unter Anwendung einer mit 30 % geschätzten Lohnsteuerbelastung ergebe sich eine Nachforderung von S 18.564,00 an Lohnsteuer. Der zu wenig entrichtete Dienstgeberbeitrag betrage S 2.784,60 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag S 297,02.
2. Reisekostenaufzeichnungen seien keine vorhanden. Es habe jedoch glaubhaft gemacht werden können, dass betrieblich veranlasste Fahrten (Montage von Fenstern und Türen auf diversen Baustellen in Österreich) durchgeführt worden seien. Da keine Reisekostenaufzeichnungen vorgelegt worden seien, würden 50 % der bisher gemäß § 26 EStG steuerfrei behandelten Reisekosten mit einem durchschnittlichen Steuersatz von 30 % nachversteuert.
3. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden, in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Die in der Buchhaltung ausgewiesenen Geschäftsführerbezüge von S 360.000,-- seien daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen, was eine Nachforderung von S 16.200,-- an DB und S 1.728,-- an DZ bewirke.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 14. November 2001 S 89.191,-- (€ 6.481,76) an Lohnsteuer, S 29.579,-- (€ 2.149,59) an Dienstgeberbeitrag zum

Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 3.113,-- (€ 226,23) an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde vom Masseverwalter zu den einzelnen Punkten Folgendes ausgeführt.

Zu 1. Das Finanzamt lege den Berechnungen eine Wochenanzahl von 17 Wochen zu Grunde.

Aus der Auflistung der Zeiträume ergebe sich maximal eine Wochenanzahl von 12 Wochen.

Das Finanzamt gehe hier jedenfalls von überhöhten Zahlen aus. Weiters nehme das Finanzamt eine pauschale Schätzung der Lohnsteuer, die von der Berufungswerberin abzuführen gewesen wäre, mit 30 % vor. Dieser Durchschnittssatz sei jedenfalls überhöht.

Beim Dienstnehmer FR., der nur drei Wochen beschäftigt gewesen sei, ergebe sich eine Bemessungsgrundlage, bei der unter Berücksichtigung der Absetzbeträge sich kein abzuführender Lohnsteuerbetrag ergeben hätte. Für den Dienstnehmer HK. gelte das Gleiche.

Zu 2. Die Dienstnehmer hätten erwiesenermaßen weite Strecken zurücklegen müssen. Dies sei aus den Ausgangsrechnungen der Berufungswerberin jedenfalls ersichtlich. Es hätte daher jedenfalls ein höherer Prozentsatz der ausgezahlten Beträge gemäß § 26 EStG steuerfrei gestellt werden müssen.

Zu 3. Der Gf. der Berufungswerberin sei nicht weisungsgebunden gewesen. Zudem hätte er in Ausübung seiner Funktion ein Unternehmerrisiko zu tragen gehabt. Dies ergebe sich aus den vorliegenden Unterlagen. Im Jahresabschluss 1999 sei ein Geschäftsführergehalt von insgesamt ATS 360.000,-- (monatlich S 40.000,-- von April bis Dezember) eingebucht worden. Dieser Betrag sei jedoch im Hinblick auf den Jahresverlust von rund ATS 700.000,-- nicht zur Auszahlung gebracht worden. In den Jahren 2000 und 2001 sei weder ein Geschäftsführerentgelt bezahlt noch verbucht worden. In diesen Geschäftsjahren sei wiederum ein Verlust erwirtschaftet worden. Es sei daher jedenfalls ein Zusammenhang zwischen Geschäftsführerentlohnung und Geschäftsentwicklung gegeben. Der im Jahre 1999 verbuchte Betrag von ATS 360.000,-- falle daher nicht unter den Anwendungsbereich des § 22 EStG und sei daher nicht in die Beitragsgrundlage für den DB-Beitrag und den Zuschlag zum DG-Beitrag einzubeziehen.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2002 hielt das Finanzamt dem Masseverwalter vor, dass im Prüfungszeitraum keine Reisekostenaufzeichnungen vorhanden seien. Daher seien die gesamten Reisekosten steuerpflichtig. Die GmbH sei am 18.3.1999 gegründet worden, die Eintragung ins Firmenbuch sei mit 8.4.1999 erfolgt. Die Geschäftsführervergütung 1999 sei auf das Konto Gesellschafterverrechnung gebucht worden. Damit habe der Gf. zu diesem Zeitpunkt sehr wohl darüber verfügen können. Eine Buchung auf dem Geschäftsführerkonto

komme einer Auszahlung gleich. Die Körperschaftsteuererklärung sei am 26.6.2000 eingereicht worden. Die Eröffnung des Konkurses sei am 24.10.2001 erfolgt. Die Berufungswerberin sei im Jahr 1999 noch nicht zahlungsunfähig gewesen. Eine Vereinbarung über den Geschäftsführerbezug, die die Höhe des Bezuges regle, habe nicht vorgelegt werden können.

Dazu teilte der Masseverwalter mit dem am 12. Juli 2002 beim Finanzamt eingelangten Schreiben mit, dass die Berufung hinsichtlich der Reisekosten zurückgezogen werde, so weit sich die Berufungsinstanz nicht zur Zuerkennung eines höheren Betrages als Reisekosten entschließen sollte. Eine Entnahme der Geschäftsführervergütung für das Jahr 1999 sei niemals vorgenommen worden. Die entsprechende Buchung sei lediglich auf Anraten des Steuerberaters vorgenommen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nachdem das mit Beschluss des Landesgerichtes vom Oktober 2001 eröffnete Konkursverfahren über das Vermögen der Berufungswerberin im Februar 2003 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde, wurde die Firma im August 2003 im Firmenbuch von Amts wegen gelöscht. Nach Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 2. Auflage, § 79, Tz. 11, hat die Löschung einer GmbH im Firmenbuch bloß deklaratorischen Charakter. Eine GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange ein Vermögen vorhanden ist und Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldern bestehen. Nach der Judikatur des VwGH (zB. 20.11.1996, 95/15/0179) besteht die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH 20.9.1995, 95/13/0068).

Strittig sind drei Punkte:

Zu 1. Höhe der in der Lohnverrechnung nicht erfassten Löhne für die Dienstnehmer HK. und FR. sowie der Prozentsatz der darauf entfallenden Lohnsteuer:

Unbestritten ist, dass der erstgenannte Arbeitnehmer vom 3.5.1999 bis 8.7.1999 und der zweitgenannte Dienstnehmer vom 1.7.1999 bis 21.7.1999 für die Berufungswerberin im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig wurden. Zusammen ergibt dies einen Zeitraum von 13 und nicht 17 Wochen, wie das Finanzamt berechnet hat. Bei dem vom Finanzamt zu Grunde gelegten Stundenlohn von S 91,-- beträgt bei einer 173-stündigen Arbeitsleistung pro Monat

der Monatslohn S 15.743,--. Laut Monatslohnsteuertabelle 1999 entfällt darauf eine Lohnsteuer von S 2.023,--, was einen Durchschnittssatz von 12,85 % ergibt. Errechnet man die Bemessungsgrundlage ausgehend vom genannten Stundenlohn von S 91,-- x 40 Wochenstunden x 13 Arbeitswochen, ergibt sich ein Wert von S 47.320,--. Darauf entfällt eine Lohnsteuerbelastung von 12,85 % = S 6.080,62. Gegenüber der Berechnung durch das Finanzamt mit S 18.564,-- führt dies zu einer Gutschrift an Lohnsteuer von S 12.483,38. Auch der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen reduziert sich in diesem Punkt von bisher S 2.784,60 um S 655,20 auf S 2.129,40 (4,5 % von S 47.320,--). Weiters ergibt sich eine Reduktion beim Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von bisher S 297,02 um S 69,88 auf S 227,14 (0,48 % von S 47.320,--).

Dem Rechtsmittel war in diesem Punkt ein teilweiser Erfolg beschieden.

Zu 2. Steuerfreie Behandlung der bezahlten Reisekostenentschädigungen an die Arbeitnehmer:

Da Reisekostenentschädigungen nur dann steuerfrei ausbezahlt werden können, wenn genaue Aufzeichnungen über das Ziel, die Zeit und den Zweck jeder Reise vorliegen (siehe auch Schreiben des Finanzamtes vom 25. Juni 2002) und dies im vorliegenden Fall nicht gegeben ist, gilt nach den Ausführungen des Masseverwalters in der am 12. Juli 2002 beim Finanzamt eingelangten Eingabe das Rechtsmittel in diesem Punkt als zurückgezogen.

Zu 3. Dienstgeberbeitragspflicht und DZ-Pflicht der Bezüge des wesentlich beteiligten Gf.:
Den Dienstgeberbeitrag haben nach § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle 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 Teilstrich 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind 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 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge vor dem Verfassungsgerichtshof wird auf die Erkenntnisse des VwGH vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061 und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH. dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. etwa VwGH 16.12.2003, 2001/15/0154).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung gehen die auf das Fehlen einer Weisungsgebundenheit gerichteten Ausführungen des Masseverwalters ins Leere. Der Gf. war

von Beginn bis zur Löschung der Berufungsberwerberin im Firmenbuch in dieser Funktion tätig, weshalb eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Betrieb der BwIn. zu bejahen ist.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im vorliegenden Fall hat der Gf. im Kalenderjahr 1999, also im ersten Jahr des Bestehens des Unternehmens eine vom Unternehmensergebnis unabhängige Vergütung von monatlich S 40.000,-- gutgeschrieben erhalten. Dies spricht gegen ein den Gf. treffendes Unternehmerwagnis. Da das Unternehmen der Berufungsberwerberin im Kalenderjahr 1999 noch nicht insolvent war und der wesentlich beteiligte Gf. über den Betrag die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht hatte, gilt die gutgeschriebene Geschäftsführerentlohnung 1999 als zugeflossen (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246). Hatte der Steuerpflichtige aber einmal die Möglichkeit, über einen gutgeschriebenen Betrag nach Gutdünken zu verfügen, dann ist belanglos, ob er auch tatsächlich darüber verfügt hat. Es ist daher ausgeschlossen, den Zeitpunkt des Zufließens und damit des Eintritts der Steuerpflicht dadurch hinauszuschieben, dass über den gutgeschriebenen Betrag keine Verfügung getroffen wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Auch das Merkmal der laufenden Entlohnung ist im vorliegenden Fall gegeben. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt (zuletzt Erk. v. 26.2.2004, 2001/15/0192) ausgesprochen, dass es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung jährlich ausbezahlt oder gutgeschrieben wird. Dies ist im vorliegenden Fall gegeben.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Durch die teilweise Stattgabe bei Punkt 1 vermindern sich die Abgabennachforderungen laut angefochtenem Bescheid wie folgt:

Lohnsteuer S 89.191,-- minus S 12.483,38 = S 76.707,62

Dienstgeberbeitrag S 29.579,-- minus S 655,20 = S 28.923,80 und

Zuschlag zum DB S 3.113,-- minus S 69,88 = S 3.043,12.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 8. April 2004