



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N-GmbH., S, vertreten durch Mag.^a (FH) Sabine Brandner, Steuerberater, 3340 Waidhofen/Ybbs, Hoher Markt 10, vom 7. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, vom 4. Dezember 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2001 bis 2005 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für 2001 bis 2005 sowie betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Die Bescheide betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2001 bis 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967	Abgabe		davon bereits entrichtet	Nachforderung/ Gutschrift (-)
2001	795.290,00 €	DB 4,50% DZ 0,51%	35.788,05 € 4.055,98 €	30.294,40 € 3.725,14 €	3.550,60 € 330,84 €
Jahr	Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967	Abgabe		davon bereits entrichtet	Nachforderung/ Gutschrift (-)
2002	784.264,22 €	DB 4,50% DZ 0,47%	35.291,89 € 3.686,04 €	32.691,43 € 3.777,78 €	2.600,46 € -91,74 €

2003	641.377,33 €	DB 4,50% DZ 0,44%	28.861,98 € 2.822,06 €	27.914,39 € 3.228,66 €	947,59 € -406,66 €
2004	662.000,00 €	DB 4,50% DZ 0,42%	29.790,00 € 2.780,40 €	28.953,03 € 2.702,28 €	836,97 € 78,12 €
2005	730.746,00 €	DB 4,50% DZ 0,42%	32.883,57 € 3.069,13 €	32.994,84 € 3.079,53 €	- 111,27 € -10,40 €

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO betreffend DB und DZ für 2001 bis 2005, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ermittelt wurden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, der Geschäftsführer habe sich in den einzelnen Jahren die Geschäftsführerbezüge nicht ausbezahlt, weil dies aufgrund der finanziellen Situation der Gesellschaft zu Bankverbindlichkeiten geführt hätte, die aufgrund verschiedenster Umstände unbedingt zu vermeiden gewesen wären. Der Großteil der als Verbindlichkeiten eingebuchten Geschäftsführerbezüge sei jedoch in den Jahren 2006 und 2007 ausbezahlt und auch ordnungsgemäß den entsprechenden Abgaben unterworfen worden. So seien 2006 120.000,-- €, 2007 60.000,-- € und im Jänner 2008 54.052,09 € an den Geschäftsführer ausbezahlt worden. Diesbezüglich werde auch auf die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 des Gesellschafter-Geschäftsführers verwiesen.

In den angeführten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide wird vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausgeführt, es sei ihm nicht möglich gewesen, die von ihm in Anspruch genommenen Geschäftsführerbezüge auch auszuzahlen, da er als ordentlicher Geschäftsmann versucht habe, den Fremdfinanzierungsanteil in seinem Unternehmen so gering wie möglich zu halten. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe die Liquidität des Unternehmens bei Auszahlung seiner Bezüge gefährdet gesehen, weshalb er auf die sofortige Auszahlung verzichtet habe. Dem diesbezüglichen Einwand der Betriebsprüfung, in den einzelnen Jahren habe es beachtliche Guthaben bei Bankinstituten gegeben, denen nur kurzfristige Verbindlichkeiten aus Abgrenzungen von Steuern, Löhnen und Lohnnebenkosten sowie Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern, jedoch keine Bankdarlehen oder Negativsalden auf Bankgirokonten gegenübergestanden seien, begegnete er mit der Behauptung dass zahlreiche Forderungsausfälle zu Buche gestanden wären, die die Liquidität sowie die Kreditwürdigkeit des Unternehmens beeinträchtigt hätten. Die zusätzlich nötigen Bankgarantien wären - wenn überhaupt – nur durch zusätzliche private Haftung aufzubringen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr G war im Streitzeitraum zu 90% am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt und vertritt diese seit 13.5.1997 selbständig. In den einzelnen Jahren wurden nachfolgend angeführte Beträge als Geschäftsführerbezüge seinem Geschäftsführerkonto gutgeschrieben und bei der Bw. gewinnmindernd berücksichtigt:

2001	2002	2003	2004	2005
1.060.000,00 S	60.000,00 €	30.000,00 €	22.000,00 €	0,00 €

Die auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers als Forderungen ausgewiesenen Beträge wurden verzinst.

Die Bw. erwirtschaftete im Streitzeitraum in sämtlichen Jahren ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. In den Bilanzen der einzelnen Jahre wurden zum Teil erhebliche Bankguthaben sowie stets ein positives Kapitalkonto ausgewiesen. Es bestanden keinerlei Bankverbindlichkeiten. Demzufolge kann weder eine mangelnde Liquidität geschweige denn eine Kreditunwürdigkeit erkannt werden. Die Bw. war daher durchaus in der Lage, dem Geschäftsführer die ihm gutgeschriebenen Bezüge auszubezahlen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug, den vorgelegten Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, den Geschäftsführerkonten und Verrechnungskonten des Geschäftsführers der Bw sowie folgender Beweiswürdigung:

Die unbelegte Behauptung der Bw., die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge hätte die Liquidität der Gesellschaft gefährdet, kann – wie oben dargelegt – anhand der vorliegenden Bilanzdaten nicht nachvollzogen werden. Es ist weder ersichtlich, warum die vorhandenen Bankguthaben nicht hätten verwendet werden können, noch warum es der Bw. nicht möglich gewesen sein sollte, Bankkredite aufzunehmen. Wenn der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer derartige Finanztransaktionen vermeiden und stattdessen seine Forderung stehen lassen wollte, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die Bw. nicht in der Lage gewesen wäre, die als Aufwand verbuchten und dem Geschäftsführer gutgeschriebenen Beträge auch auszubezahlen. Der Umstand, dass die genannten Beträge nicht ausbezahlt wurden, liegt damit allein in der diesbezüglich vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer getroffenen Entscheidung.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Die gesetzlich Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 und 22.12.2004, 2002/15/0140).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des zu 90% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird im vorliegenden Fall nicht in Abrede gestellt. Strittig ist ausschließlich, ob die dem Geschäftsführer gutgeschriebenen Beträge diesem auch zugeflossen sind.

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof auch schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (vgl. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 und die dort angeführte Judikatur).

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, und die dort angeführten Literaturhinweise).

Im gegenständlichen Fall ergeben sich keine Hinweise auf eine Zahlungsunfähigkeit der Bw. Nicht einmal von der Bw. selbst wird ernsthaft behauptet, dass es ihr nicht möglich gewesen sein sollte, durch Vermögensumschichtungen oder Aufnahme von Krediten die für die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge notwendigen Mittel zu beschaffen. Damit lag es aber ausschließlich im Entscheidungsbereich des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, ob die gutgeschriebenen Geschäftsführerbezüge auch zur Auszahlung gelangten. Da dieser somit mit der Gutschrift der Beträge auf seinem Verrechnungskonto darüber nach

seinem Gutdünken verfügen konnte, ist auch schon zu diesem Zeitpunkt von einem Zufluss der betreffenden Beträge auszugehen. Dementsprechend sind die in den einzelnen Jahren dem Geschäftsführerkonto gutgeschriebenen Beträge auch in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ der Jahre 2001 bis 2004 einzubeziehen, unabhängig davon, ob diese auch in diesem Jahr zur Auszahlung gelangten.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO in der für die Jahre 2001 und 2002 geltenden Fassung ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Da im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Unrichtigkeit der von der Bw. durchgeführten Selbstberechnungen für 2001 und 2002 auszugehen ist, waren für die beiden Jahre Abgabenbescheide nach § 201 BAO zu erlassen.

Für die Jahre 2003 bis 2005 ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Zif. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 leg.cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen – etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO³, §201, Tz 37)

Im Bericht über die Lohnsteuerprüfung, auf welchen sich die bekämpften Bescheide in ihrer Begründung beziehen, hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die erst im Zuge der Lohnsteuerprüfung hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw. führten. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen - wie die Höhe der bisher nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Geschäftsführerbezüge sowie die aufgefundenen Berechnungsfehler - zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl. Ritz, BAO³, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 30).

Da sich einerseits die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen insbesondere an DB weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen und sich andererseits auch nicht unerhebliche Gutschriften an DZ ergeben, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzumutbar noch unbillig.

Damit erfolgten auch die Abgabenfestsetzungen für 2003 bis 2005 zu Recht.

Die Änderungen der Höhe des DZ für 2001 bis 2003 ergibt sich aus dem Umstand, dass für die Abgabenbemessung sowohl von der Bw. als auch vom Finanzamt nicht die für das jeweilige Jahr geltenden Prozentsätze herangezogen wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2008