



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma IE-GesmbH, Einrichtungsfirma, Sp./Mstr.13, vertreten durch Ing.W.R., Geschäftsführer, P., Istr.143, vom 14. Februar 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Spittal an der Drau, vertreten durch HR Mag. Thomas Bürger, vom 17. Jänner 2005 betreffend Festsetzung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Die/Der Berufung

1. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 1999 wird abgewiesen. Gleichzeitig wird der angeführte Bescheid zum Nachteil der Bw. abgeändert;
2. gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die angeführten Bescheide werden abgeändert;
3. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2002 wird abgewiesen. Der angeführte Bescheid bleibt unverändert.

Die aus dieser Entscheidung resultierenden Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind der dieser Entscheidung angeschlossenen Beilage zu entnehmen und bildet diese einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Firma IE-GesmbH (in der Folge Bw.) hat als Unternehmensgegenstand die Einrichtung von Trafiken. Ing.W.R. (in der Folge Ing. W.R.) ist zu 100% an der Bw. beteiligt und vertritt diese als Geschäftsführer seit 26. September 1989 selbstständig.

Bei der Bw. fand im Jahre 2004 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben die Jahre 1999 bis einschließlich 2002 umfassend statt.

Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in den Jahren 1999 bis einschließlich 2001 in Höhe von jeweils € 26.162,22 (S 360.000,00) und im Jahr 2002 in Höhe von € 30.522,47 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zuzurechnen seien. Weiters stellte der Prüfer fest, dass die im Jahr 1999 an einen von der Bw. per 30. September 1999 gekündigten und am 1. Oktober 1999 wieder aufgenommenen Dienstnehmer bezahlte Abfertigung in Höhe von S 106.155,00/€ 7.714,58 nicht der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988, sondern vielmehr jener nach § 67 Abs. 6 leg.cit. zu unterziehen sei. Darüber hinaus stellte der Prüfer fest, dass die an diverse Bedienstete der Bw. ausbezahlten Beträge für „Mehrarbeit Dr.L. (in der Folge Dr. L.)“ im Jahr 2000, nämlich netto S 5.773,00 (brutto S 7.010,27) für M.K. (M.K.), netto S 4.872,00 (brutto S 5.916,17) für G.B. (G.B.), netto S 5.037,00 (brutto S 6.115,65) für P.O. (P.O.), netto S 5.901,00 (brutto S 7.165,80) für A.R. (A.R.), netto S 4.350,00 (brutto S 5.282,27) für M.R. (M.R.), netto S 4.114,00 (brutto S 3.781,35) für S.Z. (S.Z.) und netto S 5.470,00 (brutto S 6.642,31) für J.U. (J.U.) in die Lohnbesteuerung überhaupt nicht einbezogen wurden.

Aktenkundig ist zu diesen Feststellungen die Abmeldung des A.R. bei der Kärntner Gebietskrankenkasse zum 30. September 1999 (Angestelltenverhältnis mit einem zuletzt bezogenen Entgelt von S 30.330,00) sowie die Anmeldung des Genannten ebendort zum 1. Oktober 1999 als Angestellter mit monatlichen Geldbezügen von S 27.000,00. Zur Feststellung betreffend „Mehrarbeit“ sind in der Lohnverrechnung der Bw. vom Prüfer vorgefundene und von den angeführten Arbeitnehmern am 11. Oktober 2000 unterfertigte Bestätigungen folgenden Inhaltes aktenkundig: „Herr M.K, G.B. etc. hat am 11. Oktober 2000 S – wie oben – erhalten für Mehrarbeit Dr. L.“.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 17. Jänner 2005 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide und setzte auf Grund der

getroffenen Feststellungen die Lohnsteuer mit insgesamt € 1.333,84, davon für 1999 € 376,69/S 5.183,33 (€ 449,36/S 6.183,30 abzüglich einer Abfuhrdifferenz von € - 72,67/S 999,96), für 2000 € 1.048,17/ S 14.423,10 und für 2002 € - 91,02 (€ 8,98 abzüglich einer Abfuhrdifferenz von € - 100,00), den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 5.452,46 (davon für 1999 € 1.226,89/S 16.882,37, für 2000 € 1.574,76/S 21.669,17 (€ 1.314,37/S 18.086,13 zuzüglich einer Abfuhrdifferenz von € 260,39/S 3.583,04), für 2001 € 1.177,30/S 16.200,00 und für 2002 € 1.473,51 (€ 1.373,51 zuzüglich einer Abfuhrdifferenz von € 100,00) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 569,15, davon für 1999 € 136,32/S 1.875,80, für 2000 € 173,83/S 2.391,95 (€ 146,65/S 2.017,95 zuzüglich einer Abfuhrdifferenz von € 27,18/S 374,00) und für 2002 € 128,19 fest.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2005 gab die Bw. mit einem durch ihren Geschäftsführer Ing. W.R. per Telefax dem Finanzamt übermittelten Schreiben bekannt, dass gegen die Bescheide Einspruch erhoben werde. Die Bw. habe kein Prüfungsprotokoll der Betriebskontrolle für die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 erhalten und werde um Zusendung einer Originalschrift zu Handen des Geschäftsführers ersucht.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 16. Februar 2005 wurden der Bw. die Haftungs- und Abgabenbescheide für die angeführten Jahre, der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sowie die Zusammenstellung der Nachverrechnungen übersandt. Gleichzeitig wurde an die Bw. ein Mängelbehebungsauftrag zwecks Angabe der Bescheide, gegen die sich die Berufung richte sowie Nachrechnung des Umfanges und der Bescheidbegründung erteilt.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 14. Jänner 2005 wurden die Bemessungsgrundlagen, die Berechnung der Nachforderung bzw. Gutschrift sowie die Darstellung der Mängel bzw. Fehlberechnungen wie folgt dargestellt:

1. Abfuhrdifferenzen gegenüber den in der Buchhaltung und den Lohnkonten ausgewiesenen Beträgen:

Zeitraum	L	DB	DZ
1999	€ - 72,67/S - 999,96		
2000		€ 260,39/S 3.583,04	€ 27,18/S 374,00
2002	€ - 100,00	€ 100,00	

2. Nachforderung – Gutschrift auf Grund von Fehlberechnung:

Zeitraum	L	DB	DZ
1999	€ 449,36/S 6.183,33	€ 1.226,89/S 16.882,37	€ 136,32/S 1.875,80
2000	€ 1.048,17/S 14.423,13	€ 1.314,37/S 18.086,13	€ 146,65/S 2.017,95

2001		€ 1.177,30/S 16.200,00	€ 130,81/S 1.799,98
2002	€ 8,98	€ 1.373,51	€ 128,19

Die vom Prüfer vorgenommene Zusammenstellung der Nachverrechnung (Nachforderungen ohne Abfuhrdifferenzen) zeigt folgendes Bild:

	1999	2000	2001	2002
L				
Abf. A.R.	€ 358,51/S 4.933,20			
Mehrarb./Best.		€ 1.048,17/S 14.423,10		
AVAB A.R.	€ 90,85/S 1.250,10			
Üst. Möbel				€ 8,98
Summen	€ 449,36/S 6.183,30	€ 1.048,17/S 14.423,10		€ 8,98
DB				
Abf. A.R.	€ 49,60/S 682,42			
GF-Bezug	€ 1.177,30/S 16.200,00	€ 1.177,30/S 16.200,00	€ 1.177,30/S 16.200,00	€ 1.373,51
Mehrarb./Best.		€ 137,07/S 1.886,16		
Summen	€ 1.226,89/S 16.882,42	€ 1.314,37/S 18.086,16	€ 1.177,30/S 16.200,00	€ 1.373,51
DZ				
Abf. A.R.	€ 5,51/S 75,82			
GF-Bezug	€ 130,81/S 1.800,00	€ 130,81/S 1.800,00	€ 130,81/S 1.800,00	€ 128,19
Mehrarb./Best.		€ 15,84/S 217,95		
Summen	€ 136,32/S 1.875,82	€ 146,65/S 2.017,95	€ 130,81/S 1.800,00	€ 128,19

Daraus resultierten die mit Bescheiden des Finanzamtes vom 17. Jänner 2005 nachgeforderten Abgabenbeträge an Lohnsteuer (€ 449,36 abzüglich Abfuhrdifferenz von € 72,67, somit € 376,69/1999, € 1.048,17/2000, und € 8,98 abzüglich Abfuhrdifferenz von € - 100,00, somit € - 91,02/2002), Dienstgeberbeitrag (€ 1.226,89/1999, € 1.314,37 zuzüglich Abfuhrdifferenz von € 260,39, somit € 1.574,76/2000, € 1.177,30/2001 und € 1.373,51 zuzüglich Abfuhrdifferenz von € 100,00, somit € 1.473,51/2002) und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag (€ 136,32/1999, € 146,65 zuzüglich Abfuhrdifferenz € 27,18, somit € 173,83/2000, € 130,81/2001 und € 128,19/2002).

Im Bericht über die Außenprüfung weiters aktenkundig ist die Nachverrechnung der gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 der A.R. gewährten Abfertigung wie folgt (Rundungsdifferenzen zufolge Umrechnung in Euro enthalten):

Sozialversicherung	Bem. lfd.	SV lfd.	Bem. SZ	SV SZ		
Bezug September	€ 3.095,86/ S 42.600,00	€ 546,42/ S 7.518,90				
Sonderzahlungen			€ 1.102,08/ S 15.165,00	€ 183,50/ S 2.524,97		
Lohnsteuer lfd. Bezug		Lohnsteuer SZ				
Bezug/SZ	€ 3.337,50/S 45.925,00		€ 1.102,08/S 15.165,00			
Sozialvers. lfd./SZ	€ 546,42/S 7.518,90		€ 183,50/S 2.524,97			
Bemessungsgrundlage Lohnsteuer	€ 2.791,08/S 38.406,10		€ 918,59/S 12.640,03			
Lohnsteuer	€ 816,10/S 11.229,80		€ 55,12/S 758,40			
Lohnsteuer Neu						
Lohnsteuer laufender Bezug	€ 816,10/S 11.229,80					
Lohnsteuer Sonderzahlung	€ 55,12/S 758,40					
Lohnsteuer Freiw. Abf. (90.990,00)	€ 396,75/S 5.459,40					
Summe	€ 1.267,97/S 17.447,60					
Lohnsteuer alt						
Lohnsteuer laufender Bezug	€ 391,47/S 5.386,70					
Lohnsteuer SZ – inkl. Abf. 6%	€ 517,99/S 7.127,70					
Summe	€ 909,46/S 12.514,40					
Lohnsteuer neu	€ 1.267,97/S 17.447,60					
Lohnsteuer alt	€ 909,46/S 12.514,40					
Differenznachforderung	€ 358,51/S 4.933,20					
Nachverrechnung AVAB 1999						
	Lst. Neu	Verr.	Differenz			
Jänner	€ 391,47/S 5.386,70	€ 361,18/S 4.970,00	€ 30,28/S 416,70			
Februar	€ 391,47/S 5.386,70	€ 361,18/S 4.970,00	€ 30,28/S 416,70			

März	€ 391,47/S 5.386,70	€ 361,18/S 4.970,00	€ 30,28/S 416,70
Summe			€ 90,84/S 1.250,10
DB/DZ-Nachforderung			
Bemessung		DB	DZ
€ 1.102,08/S 15.165,00	€ 49,60/S 682,42	€ 5,51/S 75,82	

Mit Eingabe vom 8. März 2005, beim Finanzamt eingelangt am 9. März 2005, gab die Bw. durch ihren Geschäftsführer bekannt, dass sich die gegenständliche Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 17. Jänner 2005 über die Zeiträume 1999, 2000, 2001 und 2002 richte. In der Begründung führte die Bw. zur Abfertigung aus, dass A.R. wegen zu geringer Arbeitsleistung gekündigt worden sei. Die arbeitsrechtlichen Entgelte (inkl. gesetzlicher Abfertigung) seien unter Einhaltung der Kündigungsfrist und Arbeitsplatzsuche abgerechnet und ausbezahlt worden. A.R. habe während der Kündigungsfrist wegen seines Alters und verminderten Leistungspotentials (Gedächtnislücken) keinen neuen Arbeitsplatz gefunden. Aus humanitären Gründen, um keinen Sozialfall zu schaffen, sei ein neues Dienstverhältnis mit geringerem Gehalt (jedoch nicht geringer als der ausgewiesene Kollektivvertrag) und reduzierter Arbeitszeit nachträglich abgeschlossen worden. Dieses neue Dienstverhältnis sei ungeplant und unvorhergesehen gewesen. Die Abrechnung des alten Dienstverhältnisses als auch die Gehaltsverrechnung des neuen Dienstverhältnisses sei durch die Kanzlei Dr.W. erfolgt. Zum Geschäftsführer-Bezug führte die Bw. aus, dass für Ing. W.R. als alleingeschäftsführenden Gesellschafter von drei Firmen und Alleingeschäftsführer bei einer Tochterfirma erhöhte Unternehmerwagnisse gegeben seien. Die Erfolge sämtlicher vier Unternehmen hänge fast ausschließlich von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der persönlichen Geschicklichkeit des Geschäftsführers ab. Daher seien Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht nicht anwendbar. Außerdem würden sich die Jahresbezüge des Geschäftsführers auf 14 Gehälter beziehen, die jedoch 12 mal ausbezahlt würden. Im Zeitraum 1999 bis 2001 sei an Gehalt S 308.571,42 und an Sonderzahlungen S 51.428,58 ausbezahlt worden, im Jahr 2002 S 26.162,12 an Gehalt und S 4.360,35 an Sonderzahlungen. Dementsprechend wären die L-, DB- und DZ-Abgaben zu berechnen. Weiters wäre der DZ-Prozentsatz laut Wirtschaftskammer unrichtig berechnet, d.h. 2000 – 0,47% statt 0,5% und 2001 0,46% statt 0,5%. Betreffend „E“-Abgaben laut der Zusammenstellung Nachverrechnung wäre mit dem FA Neunkirchen – Wr. Neustadt abzuhandeln. Zur Mehrarbeit laut Bestätigung führte die Bw. aus, dass diese Nachverrechnungen weder im Betrag noch in der Berechnung nachvollziehbar seien, da die dazu nötigen Unterlagen fehlen und sich noch im Finanzamt befinden würden.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 14. April 2005 wurde an die Bw. erneut ein Auftrag zur Behebung von Mängeln seiner am 14. Februar 2005 erhobenen bzw. am 9. März 2005 ergänzten Berufung bis 4. Mai 2005 aufgetragen. Darin wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, ob die Vorschreibung für Mehrarbeit Berufungsgegenstand sei und bejahendenfalls eine entsprechende Begründung zu liefern, da der Punkt Mehrarbeit in der Berufung nicht als Berufungsinhalt definiert worden sei. Zur Erledigung der Berufungsvorentscheidung wurde die Bw. zum Berufungspunkt A.R. für die Zeit von 1-9/99 und 10-12/99 ersucht, bekannt zu geben, wie viele Tage und wieviele Stunden A.R. beschäftigt gewesen sei, dessen fixe Arbeitszeit anzugeben und bei unterschiedlicher Arbeitszeit die Stundenaufzeichnungen von Jänner bis Dezember 1999 vorzulegen.

Mit Eingabe vom 3. Mai 2005, beim Finanzamt eingelangt am 6. Mai 2005, gab die Bw. durch ihren Geschäftsführer bekannt, dass ihre Berufung auch gegen die Mehrarbeit definiert sei und lediglich die Unterlagen für deren Vorschreibung gefehlt hätten. Es werde bestätigt, dass die Vorschreibung für Mehrarbeit ebenfalls Berufungsgegenstand sei. Zur Berufungsvorentscheidung führte die Bw. zum Punkt Abfertigung A.R. aus, dass für den Zeitraum bis 30. September 1999 ein monatliches Entgelt für mindestens 183,5 Stunden (d.h. 167 Stunden und 6,5 Stunden Mehrarbeit und 10 ÜSt. Pauschale) bezahlt worden sei. Es sei vereinbart gewesen, dass dieser bei Bedarf (Ausnahmefall) mehr als 183,5 Stunden leisten sollte. Seine Anwesenheitspflicht sei für 5 Tage vereinbart gewesen, d.h. er habe vor Arbeitsbeginn sowie nach Arbeitsende der Arbeiter seinen Dienst versehen. Die Dienstzeiten der Arbeiter seien von Montag bis Donnerstag von 7.00 bis 16.30 Uhr und am Freitag von 7.00 bis 14.45 Uhr abzüglich von Pausen (vormittags/mittags) gewesen. Für den Zeitraum ab 1. Oktober 1999 sei seine Beschäftigung für maximal 167 Stunden im Monat erfolgt, 5 Tage in der Woche, Arbeitszeiten wie Arbeiter. Bei zu geringem Arbeitsaufwand habe er sich freinehmen können. Zur Mehrarbeit Zeitraum Oktober 2000 sei die Lohn- und Gehaltsverrechnung 2000 für sämtliche Mitarbeiter korrekt betreffend L/DB/DZ/GKK und Kommunalsteuer. Es seien keine Mehrarbeitszeiten ersichtlich. Auch die Reisespesenabrechnungen und Montageberichte würden keine Mehrarbeit aufweisen. Die Sachkonten der Buchhaltung seien übereinstimmend mit der o.a. Darstellung. Die Oktober 2000 – Auszahlungen an die Mitarbeiter seien nicht über die Bw. erfolgt. Die Lohnsteuernachverrechnung sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, weshalb um eine detaillierte Aufstellung und Belegkopien ersucht werde. Der Zahlungshinweis auf Dr. L. betreffe ein Bauvorhaben (Ärztezentrum) in St. Pölten beauftragt an FMGesmbH (in der Folge FM GesmbH), W., Hg. 9, wo der Geschäftsführer der Bw. Miteigentümer sei. Die Zahlungen seien in Summe die Trinkgelder (Kunden, Projektleiter K.K. FM GesmbH), Spesenersatz, Km-Gelder, Diäten etc., bezahlt vom FM GesmbH-Eigentümer.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 30. Mai 2005 wurde die Bw. aufgefordert, zu den Ausführungen betreffend Mehrarbeit im Oktober 2000 im Schreiben vom 3. Mai 2005 die Lohnkonten (Monatsabrechnung) der Fa. FM GesmbH (GF W.R. 88%) für den Zeitraum Oktober 2000 betreffend die Mehrarbeit Dr. L. (laut vorliegenden Bestätigungen aus der Lohnverrechnung der Bw. über erhaltene Bezüge im Oktober 2000) für M.K., G.B., A.R., P.O., M.R., S.Z. und J.U., die Anmeldungen bei der Wiener GKK und die Unterlagen über gewährte Kilometergelder und Reisekosten (Fahrtenbuch) sowie die Aufzeichnungen bzw. Belege über die erhaltenen Spesenersätze für die genannten Personen sowie einen Nachweis aus der Buchhaltung 2000 (Sachkonto) der Fa. FM GesmbH über die geleisteten Zahlungen an die angeführten Arbeitnehmer (Buchungsbelege) vorzulegen.

Mit mittels Telefax übermitteltem Schreiben vom 14. Juni 2005 gab die Bw. durch ihren Geschäftsführer Ing. W.R. bekannt, dass die Durchlaufzeit eines Bauvorhabens in der Größe von Dr. L. ca. 10 Monate betrage. Nach Durchsicht in die J. Tauss-Software für „FM GesmbH“ – Buchhaltung 2000 (ca. 900 Seiten) könne die Verteilung des Betrages € 2.142,40 im Zeitraum Jänner bis Oktober 2000 teilweise auch in folgenden Sachkonten erfolgt sein: 56401: WES-Einrichtung € 108.583,00 (z.B. Montagemat.), 56991: WES-Leistung € 26.711,00 (Montagemat.), 58000/75100: Fremdleistungen € 1.630,00, 58500: Warennebenkosten € 128,00, 67080: Spesenersatz € 1.164,00, 73003: PKW-Kosten € 1.912,00 (z.B. Treibstoff), 73.021: LKW-Kosten € 2.533,00 (z.B. Treibstoff), 73100: Transport durch 3. € 4.765,00, 73620: Fahrtkosten € 422,00, 73800: Tel./FAX € 484,00, 73801: Post € 1.014,00, 76000 Büromaterial € 1.683,00 (z.B. Kopien etc.). Die Einsicht in die FM GesmbH - Buchhaltung sei jederzeit möglich.

Mit einem weiteren mittels Telefax übermittelten Schreiben vom 17. Juni 2005 gab der Geschäftsführer der Bw. in Beantwortung des Schreibens des Finanzamtes vom 30. Mai 2005 bekannt, dass die darin angeführten Personen bei der FM GesmbH in Wien nicht gemeldet gewesen seien. Details der Zuwendungen seien nicht auffindbar. Die Buchhaltung 2000 sei auf einer nicht mehr existierenden FM GesmbH-Anlage in Krumpendorf. Danach sei auf eine J. Tauss-Software wegen Erzielung von Synergieeffekten umgebucht worden. Die Gesamtsummen von € 2.142,40 bezahlt am 11. Oktober 2000 sei nicht als solche ersichtlich. Sie könnten in verschiedenen Sachkonten aufgegliedert oder – wie bereits am 3. Mai 2005 angeführt – durch Kunde, Projektleiter oder Eigentümer bezahlt worden sein. Die Ablage der Zahlungsbestätigungen sowie die Ausstellung dieser Zahlungsbelege sei keinesfalls von der Geschäftsleitung der Bw. erfolgt. Diese habe zu diesem Zeitpunkt nur eine Person für Buchhaltung/L&G-Verrechnung für 4 Firmen (B., FM, Bw., T.). Der Irrtum müsse in diesem Bereich erfolgt sein.

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2005 der von der Bw. erhöbten Berufung im Berufungspunkt Geschäftsführerbezüge – Berechnung teilweise statt. Hinsichtlich Abfertigung A.R. nahm das Finanzamt eine Verböserung vor. Das übrige Berufungsbegehren wurde abgewiesen. Die Begründung wurde wie folgt vorgenommen:

1. Zur Abfertigung A.R. führte das Finanzamt aus, dass unter Abfertigung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG die einmalige Entschädigung (Abfertigung) durch den Arbeitgeber zu verstehen sei, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften bzw. eines Kollektivvertrages zu leisten sei. Der Anspruch der steuerlichen Begünstigung sei zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Von einer formellen Auflösung des Dienstverhältnisses könne nur gesprochen werden, wenn die Kündigung durch den Arbeitgeber erfolge, der Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse abmeldet werde und die Abrechnung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche durchgeführt werde. Wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei der Beendigung geplant oder vom Arbeitgeber zugesagt werde, liege ein einheitliches Dienstverhältnis vor. In diesem Fall könne eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausgezahlt werden. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liege auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintrete. Werde hingegen das bisherige Dienstverhältnis formal beendet und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (die Reduktion der Bezüge müsse mindestens 25% betragen) begonnen, sei die Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG zu versteuern; erfolgte jedoch keine Minderung der Entlohnung (auch eine Erhöhung der Bezüge innerhalb der nächsten zwölf Monate sei schädlich) um mindestens 25% könne eine Abfertigung nicht steuerlich begünstigt abgerechnet werden. Die Kündigung des Arbeitnehmers A.R. durch den Dienstgeber sei laut Abmeldung bei der Kärntner Gebietskrankenkasse mit 30. September 1999 erfolgt. Das zuletzt bezogene Gehalt laut Lohnverrechnung habe brutto ATS 30.760,00 betragen. In der Entlohnung lauf Lohnverrechnung seien keine Bezüge für Mehrarbeit bzw. pauschale Überstunden verrechnet. Die erneute Anmeldung des Arbeitnehmers A.R. sei laut GKK am 1. Oktober 1999 mit einem Bruttogehalt von ATS 27.000,00 erfolgt. Auf Grund dieser nur geringfügigen Änderung der Entlohnung (Minderung um mindestens 25%) könne die ausbezahlte Abfertigung an A.R. nicht steuerbegünstigt abgerechnet werden. Die Abfertigung in Höhe von ATS 106.155,00 sei im Monat September (Abrechnung laut Beilage) der Tarifbesteuerung zu unterziehen.
2. Zu den Geschäftsführerbezügen der Jahre 1999 bis 2002 führte das Finanzamt aus, dass Ing. W.R. nach dem Firmenbuchauszug vom 30. Mai 2005 laut Gesellschaftsvertrag vom 5. August 1998 seit 26. August 1998 Geschäftsführer der Bw. sei und am Stammkapital zu 88% beteiligt sei. Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu

entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG seien Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 würden zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und Vergütungen jeder Art gehören, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben sei, finde sich in § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. Nr. 661/1994. Der VwGH habe seine bisher vertretene Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung abstelle, mit Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien des Fehlen des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten hätten und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft sei weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden habe. Nach diesem Verständnis werde dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde, ohne dass es dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 27. Jänner 2000 und 26. April 2000). Bezuglich des Vorliegens der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin, sei anzuführen, dass nach der Eintragung im Firmenbuch der Geschäftsführer bereits seit 26. September 1989 selbständig vertrete. Auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung und der nach außen hin auf Dauer angelegten erkennbaren Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft sowohl

durch ihre Führung als auch durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht worden sei, sei von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw. unabdingbar auszugehen. Bei Betrachtung des Gesamtbildes der Tätigkeitsbereiche des Geschäftsführers sei erkennbar, dass die Geschäftsführertätigkeit auf persönlicher Leistungserbringung – die durchaus auch in einem Dienstverhältnis erbracht werden könne – beruhe und somit unzweifelhaft für eine in die betriebliche Organisation eingebundene Stellung spreche. Im Ergebnis werde die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers Ing. W.R. ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweise. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt. Dies löse die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der am dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz, bzw. für 1999 nach § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG) abzuführen. Das Finanzamt habe als Beitragsgrundlage die Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2002 sowie die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge laut Buchhaltung des Gesellschafter-Geschäftsführers herangezogen. Der Prozentsatz für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 (0,47%) und 2001 (0,46%) seien korrigiert worden.

3. Zur Mehrarbeit 2000 führte das Finanzamt aus, dass laut Belegen aus der Lohnverrechnung der Bw. mit Sitz in Spittal/Drau an Mitarbeiter (nämlich M.K., P.O., G.B., A.R., M.R., S.Z., J.U.) Zahlungen für „Mehrarbeit Dr. L.“ geleistet worden seien. In der Lohnverrechnung für die Monate 1-12/2000 sei nur die Entlohnung für die Normalarbeitszeit verrechnet worden. Eine Abrechnung der erfolgten Mahrarbeit über das Lohnkonto sei nicht vorgenommen worden. In der Berufung vom 14. Februar 2005 sei festgehalten, dass die Auszahlung nicht über die Bw. erfolgt sei, sondern vielmehr diese Zahlungen ein Bauvorhaben in St. Pölten (beauftragt an die Fa. „FM GesmbH“ in Wien) betreffen würden. Laut Mängelbehebungsauftrag seien die angeführten Arbeitnehmer jedoch niemals bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet worden. Belege über die Auszahlung von Kilometergeldern bzw. Reisekostenersätzen durch die angeführte Fa. hätten nicht vorgelegt werden können. Detailaufzeichnungen bzw. Unterlagen über die Zuwendungen seien laut eigenen Angaben nicht mehr vorhanden. Eine Auszahlung der Mehrarbeit durch die Fa. FM GesmbH hätte somit nicht nachgewiesen werden können. Die Zahlungen für Mehrarbeit (laut Belegen aus der Lohnverrechnung der Bw.) an die angeführten Arbeitnehmer seien daher als laufender Bezug zu versteuern.

Die Nachverrechnung Abfertigung A.R. wurde vom Finanzamt wie folgt dargestellt:

Sozialversicherung	Bem. lfd.	SV lfd.	Bem. SZ	SV SZ		
Bezug	€ 3.095,86/ S 42.600,00	€ 546,42/ S 7.518,90				
Sonderzahlungen			€ 1.102,08/ S 15.165,00	€ 183,50/ S 2.524,97		
				Lohnsteuer SZ		
Bezug/SZ	€ 9.950,00/S 132.915,00		€ 1.102,08/S 15.165,00			
Sozialvers. lfd./SZ	€ 546,42/S 7.518,90		€ 183,50/S 2.524,97			
Steuerpfl./sonst. Bezug	€ 9.403,58/S 129.396,10		€ 918,59/S 12.640,03			
Lohnsteuer	€ 4.012,45/S 55.212,50		€ 55,12/S 758,40			
Lohnsteuer laut Lohnverrechnung		€ 909,46/S 12.514,40				
Lohnsteuer laut Neuberechnung		€ 4.067,57/S 55.970,90				
Differenz Nachverrechnung		€ 3.158,11/S 43.456,50				

Die Nachverrechnung laut Berufungsvorentscheidung stellt sich nach der aktenkundigen Aufstellung wie folgt dar:

1999	L	DB	DZ
Abf. A.R.	€ 3.158,10	€ 142,11	€ 15,79
AVAB A.R. (1-3)	€ 90,85		
GF-Bezug		€ 1.177,30	€ 130,81
Zwischensumme	€ 3.248,95	€ 1.319,41	€ 146,60
Guthaben Abfuhrdiff.	€ 72,67		
Nachforderung	€ 3.176,28	€ 1.319,41	€ 146,60
2000	L	DB	DZ
Mehrarbeit	€ 1.048,17	€ 137,07	€ 15,84
GF-Bezug		€ 1.177,30	*€ 122,96
NF Abfuhrdifferenz			€ 27,18
Nachforderung Korrektur DZ (0,47%)*	€ 1.048,17	€ 1.314,37	€ 165,98
2001	L	DB	DZ
GF-Bezug		€ 1.177,30	**€ 120,35
Nachforderung Korrektur DZ		€ 1.177,30	€ 120,35

(0,46%)**			
Jahressummen	L	DB	DZ
1999	€ 3.176,28	€ 1.319,41	€ 146,60
2000	€ 1.048,17	€ 1.574,76	€ 165,98
2001		€ 1.177,30	€ 120,35
2002 (unverändert ggü. Erstbescheid)	€ - 91,02	€ 1.473,51	€ 128,19

Die fett gedruckten Abgaben (Differenzbeträge gegenüber den Erstbescheiden vom 17. Jänner 2005) finden sich in den der Berufungsvorentscheidung beigelegten Abgabenbescheiden (jeweils) vom 22. Juli 2005 wieder.

Die sich auf Grund der erstellten Bescheide ergebenden Nachforderungen bzw. Gutschriften wurden vom Finanzamt unter der Überschrift „IE-GmbH St. Nr. 100/3047“, wie folgt dargestellt:

	L	DB	DZ
1999			
Bescheid BVE	€ 3.176,28	€ 1.319,41	€ 146,60
Vorsoll	€ 376,69	€ 1.226,89	€ 136,32
Gebucht Nachford.	€ 2.799,59	€ 92,52	€ 10,28
2000			
Bescheid BVE			€ 165,98
Vorsoll			€ 173,83
Gebucht Guthaben			€ - 7,85
2001			
Bescheid BVE			€ 120,35
Vorsoll			€ 130,81
Gebucht Guthaben			€ - 10,46
Zusammenfassung Vorschreibung BVE			
1999	€ 2.799,59	€ 92,52	€ 10,28
2000			€ - 7,85

2001			€ -10,46
Summe	€ 2.799,59	€ 92,52	€ -8,03
Gesamtsumme			€ 2.884,08

Mit Eingabe vom 26. August 2005, beim Finanzamt eingelangt am 29. August 2005, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegen die Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2005 (erhalten am 1. August 2005) und teilte darin mit, dass die Begründung dem Antrag folgen werde.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 18. Oktober 2005 wurde die Bw. mit Setzung einer Frist bis 2. November 2005 aufgefordert, die angekündigte Begründung vorzulegen. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 21. November 2005 wurde der Bw. wegen Nichteinhaltung der ersten Frist neuerlich eine Frist bis 9. Dezember 2005 zur Nachreichung einer Begründung gesetzt.

Mit mittels Telefax übermitteltem Schreiben des Geschäftsführers der Bw. vom 9. Dezember 2005 ersuchte die Bw. um weitere Erstreckung der Frist bis 15. Dezember 2005. Als Begründung führte sie an, dass die Konkursabwicklung einer Firma, an der sie beteiligt sei, sehr viel Zeit in Anspruch nehme und sie daher nicht in der Lage sei, den vom Finanzamt gesetzten Termin rechtzeitig wahrzunehmen.

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2005, beim Finanzamt eingelangt am 16. Dezember 2005, reichte der Geschäftsführer letztlich die Begründung der Bw. zum Antrag vom 26. August 2005 nach. Darin führte sie zum Berufungspunkt Abfertigung A.R. aus, dass ihre Darstellung vom 8. März 2005 zur Gänze unberücksichtigt geblieben sei. Zwecks Vermeidung eines Sozialfalles sei sie mit dem genannten Arbeitnehmer ein neues Dienstverhältnis nach der korrekten Abrechnung (inkl. Abfertigung) seines vorherigen Dienstverhältnisses eingegangen. Der steuerliche Vertreter habe gegen diese Vorgangsweise keine Bedenken angemeldet und somit wäre es auch für die Bw. in Ordnung gewesen. Bei Bedarf würde die Bw. gegen den steuerlichen Vertreter Regressansprüche stellen und die Dienstnehmeranteile bei dem genannten Arbeitnehmer einfordern. Die Reduktion der Bezüge um 25% sei ein theoretischer Wert, da einerseits auch Kollektivverträge eingehalten werden müssten. In diesem Fall wäre die vorherige Entlohnung um 13,9 höher bzw. 12,2 % niedriger. Die Bw. ersuche, ausnahmsweise von einer Nachverrechnung abzusehen, da sie im guten „Glauben“ gehandelt habe und einen Regressprozess sowie die Nachforderung beim Dienstnehmer aus sozialen Gründen vermeiden wolle. Auch sei die derzeitige wirtschaftliche Lage der Bw. durch den angeführten Konkursfall sehr kritisch. Zu den Geschäftsführerbezügen führte die Bw. aus, dass die Darstellung betreffend des Geschäftsführers und des Stammkapitals unrichtig sei. Es sei hier eine Verwechslung mit der Firma FM GesmbH aufgetreten. Ing. W.R. sei an der Bw. seit 1989

beteiligt und sei er immer mit 100% Stammkapital ausgewiesen gewesen. Der VwGH habe sich in einer Reihe von Erkenntnissen mit der Frage beschäftigt, ob ein Geschäftsführer auch selbständige Einkünfte erzielen könne, die nicht unter § 22 Z 2 EStG zu subsummieren seien (ohne Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht). Der VwGH habe betont, dass dies nur für den Fall eines Unternehmerwagnisses eintreten könne. Unternehmerwagnis liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhänge und der Geschäftsführer für seine Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Treffe einen Gesellschafter-Geschäftsführer infolge eines erfolgsabhängigen Honorars ein Unternehmer-Risiko, sei auch dann nicht von einem Dienstverhältnis und damit von keiner Dienstgeberbeitragspflicht auszugehen, wenn er ansonsten in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei. Zur Mehrarbeit Dr. L. führte die Bw. aus, dass ihre Darstellungen vom 8. März, 3. Mai und 13. Juni 2005 unberücksichtigt geblieben seien. Es werde ersucht, den Nachweis nach Durchsicht der neu aufgesetzten FM GesmbH – Buchhaltung (ca. 900 Seiten) und der eventuell noch vorhandenen Belege zu eruieren. Weiters werde von der Bw. noch zusätzlich geprüft, ob es sich hierbei um eine Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung (vor Ort) und auch um empfangene Sachzuwendungen und Essensbons handeln könnte. Sollte die neuere Begründung wieder abgewiesen werden, dann würden die Dienstnehmeranteile eingefordert werden, wobei die Berufungsvorentscheidung als Dokument diene.

Mit Eingabe vom 11. April 2006, beim Finanzamt eingelangt am selben Tag, beantragte die Bw. ihren Standpunkt bzw. ihre Darstellung in einer mündlichen Verhandlung vorbringen zu können und um Bekanntgabe eines Termines.

Mit dem Geschäftsführer der Bw., Ing. W.R., wurden vom unabhängigen Finanzsenat mehrmals fernenmündliche Gespräche (mit Erörterung der Sach- und Rechtslage des gegenständlichen Berufungsfalles) geführt, zuletzt am 29. August 2007; dabei wurde mit dem Bw. ein Einigungsversuch angestrebt. Dieser wurde vom Genannten abgelehnt und teilte er hinsichtlich Beweiserbringung „Mehrarbeit Dr. L.“ mit, dass die Finanzverwaltung die von ihm angeführten Nachweise selbst durch Durchsicht der diesbezüglichen Buchhaltung finden müsse; ein Nachweis wäre der Bw. im Hinblick auf die umfangreichen Unterlagen nicht zuzumuten. Im Übrigen sei die vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2005 vorgenommene Berechnung nicht richtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Geschäftsführerbezüge/Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 1999 bis 2002:

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

Nach § 41 Abs. 2 leg.cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBI. 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 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBI. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1999 bis 2002 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen

als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. Oktober 2002, Zl. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, Zl. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt werden, 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- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080, u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des 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 ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, Zl. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. (und nicht – wie das Finanzamt angeführt und die Bw. zu Recht eingewendet hat – die FM GesmbH) seit 26. September 1989 selbstständig. Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass Aufgabe des Geschäftsführers die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages war. Vielmehr lässt sich aus dem Akteninhalt ableiten, dass der Geschäftsführer kontinuierlich für die Bw. in deren Aufgabenbereich tätig geworden ist; dies ist schon daraus ersichtlich, dass der Geschäftsführer offensichtlich für sämtliche Angelegenheiten der Bw. – so auch für die Eingaben im gegenständlichen Abgabenverfahren und Berufungsverfahren – zuständig war. Auf Grund des Umstandes, dass Ing. W.R. in den Streitjahren durchgehend als Geschäftsführer war, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und daher auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu schließen.

Die vom Finanzamt zum Ansatz gebrachten Beträge an Geschäftsführervergütungen finden sich im Übrigen in den Einkommensteuererklärungen des Ing. W.R. für die Jahre 1999 bis 2002 bzw. dessen Beilagen wieder und sind von der Bw. der Höhe nach auch unbestritten geblieben.

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, ist nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren – wie die Bw. in ihren Eingaben vorgebracht hat – ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war. Auf dieses Vorbringen der Bw. war mangels Relevanz daher nicht mehr einzugehen.

Auch der vom Bw. färmündlich erhobene Einwand, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. vorgenanntes Erkenntnis vom 10. November 2004) erst ab dem Ende des Jahres 2004 zum Tragen komme, ist unbeachtlich, weil diese Rechtsprechung (die lediglich eine Änderung der Auslegung der seit dem Jahre 2004 unverändert bestehenden Rechtslage mit sich gebracht hat) auf alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Fälle durchschlägt (vgl. hiezu z.B. Erkenntnis vom 17. Mai 2006, Zl. 2001/14/0199, hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999).

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht zu beanstanden.

Lediglich dem Einwand der Bw., dass der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Jahre 2000 0,47% und im Jahre 2001 0,46% (und nicht wie vom Finanzamt angesetzt 0,5%) betrage, kommt Berechtigung zu und waren daher entsprechende Korrekturen (von jeweils € 130,81 auf € 122,96 im Jahr 2000 und € 120,35 im Jahr 2001) in der Berechnung vorzunehmen.

Der Berufung war somit in diesem Punkt in den Jahren 2000 und 2001 teilweise Folge zu geben; die Haftungs- und Abgabenbescheide für diese Jahre waren dementsprechend abzuändern. Die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 1999 und 2002 war abzuweisen.

2. Besteuerung der Abfertigung A.R./Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 1999

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift, Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs-)ordnungen der Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist. In der zitierten Bestimmung ist eine Lohnbegünstigung für Abfertigungen enthalten, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt. Abs. 6 des § 67 EStG 1988 enthält eine Begünstigung für sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen).

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsvorschriften (für Abfertigungen) ist die formale Auflösung des Dienstverhältnisses. Eine formale Auflösung des Dienstverhältnisses umfasst die Kündigung bzw. einvernehmliche Auflösung, die Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung des Dienstverhältnisses resultierenden Ansprüche und die Abmeldung des Dienstnehmers von der Sozialversicherung. Treffen zwei unmittelbar anschließende Dienstverhältnisse bei demselben Arbeitgeber zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet und geltend gemacht, dann sind ein beendetes und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ist dagegen eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen und vom Arbeitgeber zugesagt, liegt keine "Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0178, vom 25. Jänner 1989, Zl. 87/13/0117,

und vom 25. März 1992, Zl. 90/13/0068). Der an den Dienstnehmer gezahlte Betrag ist in diesem Fall als sonstiger Bezug nach Abs. 1 und 2 zu versteuern (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 1966, Zl. 2328/64). Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liegt trotz formaler Auflösung auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung der Entlohnung eintritt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Februar 1990, Zl. 89/13/0033). Wird das bisherige Dienstverhältnis formal beendet (Abrechnung aller Ansprüche) und anschließend ein neues Dienstverhältnis mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25%) begonnen, ist die Abfertigung hingegen nach § 67 Abs. 3 zu versteuern (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 34, 35 zu § 67 EStG 1988 und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien).

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften vom Arbeitgeber zu leisten ist. Unmittelbare Ursache für eine solche einmalige Entschädigung (Abfertigung) ist die Beendigung des Dienstverhältnisses. Es erhebt sich die Frage, ob bei einem Zusammentreffen von zwei unmittelbar aneinander anschließenden Dienstverhältnissen von einem oder von zwei Dienstverhältnissen gesprochen werden kann. Wird ein Dienstverhältnis nach erfolgter Kündigung geplanterweise bzw. vom Arbeitgeber zugesagt wieder aufgenommen, wird allgemein ein fortgesetztes Dienstverhältnis angenommen werden müssen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0178). Von einer solchen Fortsetzung wird aber dann nicht die Rede sein, wenn ein Angestelltenverhältnis durch Kündigung beendet wird und dann nahtlos ein Arbeiterdienstverhältnis anschließt, da es sich in diesem Fall nicht mehr um das gleiche Dienstverhältnis handelt. Bloße Änderungskündigungen mit geringfügigen Änderungen in der Entlohnung beenden idR das Dienstverhältnis nicht und lösen damit keinen Anspruch auf eine Abfertigungszahlung aus (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Februar 1990, Zl. 89/13/0033).

Auch aus arbeitsrechtlicher Sicht ist ein Anspruch auf eine Abfertigung nur dann gegeben, wenn das Arbeitsverhältnis tatsächlich aufgelöst wird, nicht hingegen, wenn es – auch zu schlechteren Bedingungen (wobei die durch Gesetz, Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung zwingend normierten Mindestfordernisse erfüllt sein müssen) – fortgesetzt wird (vgl. OGH vom 24. Februar 1990, 9 OB A 13-15/90).

An entscheidungswesentlichen Tatsachen steht im gegenständlichen Fall fest, dass das im gegenständlichen Fall bestehende Dienstverhältnis mit A.R. als Angestellter mit einem Entlohnungsanspruch von S 30.330,00/€ 2.204,17 zum 30. September 1999 aufgelöst wurde und mit Wirksamkeit ab 1. Oktober 1999 mit einem monatlichen Gesamtentgelt von S 27.000,00/€

1.962,17 (im Angestelltenverhältnis) fortgeführt wurde. Fest steht damit, dass die Gehaltsreduktion im gegenständlichen Fall 10% betrug und damit eine nicht wesentlich verminderte Entlohnung im fortgesetzten Dienstverhältnis gegeben war.

Die Bw. hat im gegenständlichen Fall vorgebracht, dass eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses mit A.R. aus sozialen Gründen erfolgt sei, weil der Arbeitnehmer während der Kündigungsfrist keinen neuen Arbeitsplatz gefunden habe. Daraus ist jedoch zu schließen, dass dem Arbeitnehmer nach erfolgter Kündigung bereits von seinem Arbeitgeber wiederum ein neues Dienstverhältnis zugesagt bzw. in der Folge ein solches auch abgeschlossen wurde. Das von der Bw. vorgebrachte Motiv für die Weiterbeschäftigung des genannten Arbeitgebers ist jedenfalls kein solcher, der die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nach sich ziehen kann. Auch die im § 67 Abs. 6 leg. cit. vorgesehene Begünstigungsbestimmung (für freiwillige Abfertigungen) kann auf Grund des Vorliegens eines einheitlichen Dienstverhältnisses nicht greifen. Vielmehr unterliegt im gegenständlichen Fall die an A.R. bezahlte Abfertigung als sonstiger Bezug der Besteuerung nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (vgl. hiezu auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 1966, ZI. 2328/64).

Die vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung festgestellte und von der Bw. der Höhe nach unbestritten gebliebene Abgabennachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag besteht daher zu Recht.

Ein Absehen von der Abgabenforderung in diesem Punkt kommt mangels Vorliegen von Nachsichtsgründen nicht in Betracht.

Die Berufung war in diesem Punkt daher abzuweisen und der Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 1999 zum Nachteil der Bw. abzuändern.

3. Mehrarbeit Dr. L./Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2000

In diesem Punkt ist strittig, ob die an mehrere Arbeitnehmer der Bw. ausbezahlten Beträge für „Mehrarbeit Dr. L.“ im Jahre 2000 der Besteuerung zu unterziehen sind oder nicht.

Nach der Aktenlage steht fest, dass nach den in der Lohnverrechnung der Bw. vom Prüfer vorgefundenen und von mehreren Arbeitnehmern am 11. Oktober 2000 unterfertigten Bestätigungen Beträge für „Mehrarbeit Dr. L.“ zur Auszahlung gebracht wurden, die nicht versteuert, d.h. am Lohnkonto nicht abgerechnet worden sind.

Die Bw. hat zu diesem Punkt mehrmals ein Vorbringen dahin gehend erstattet, dass diese Beträge nicht mit ihr selbst (sondern vielmehr mit der FM GesmbH) im Zusammenhang stünden bzw. keine solchen seien, die der Besteuerung unterliegen würden. Dazu hat sie dem

Finanzamt den Sachverhalt in mehreren Varianten in der Richtung dargestellt, es handle sich bei den ausgezahlten Beträgen um Trinkgelder, Spesenersatz, Kilometergelder und Diäten (s. Eingabe vom 3. Mai 2005), die besagten Aufwendungen könnten in diversen Aufwandspositionen der FM-GesmbH erfasst sein (darunter u.a. WES-Einrichtung, Fremdleistungen, Warennebenkosten, Post oder Büromaterial! – s. Eingabe vom 13. Juni 2005) oder es könnte sich dabei um empfangene Sachzuwendungen und Essenbons handeln (s. Eingabe vom 15. Dezember 2005). Auf eine Anfrage des Finanzamtes betreffend Anmeldung bei der Wiener Gebietskrankenkasse gab die Bw. mit Schreiben vom 17. Juni 2005 bekannt, dass die genannten Personen nicht bei der FM GesmbH (bzw. Wiener Gebietskrankenkasse) gemeldet gewesen bzw. Details der Zuwendungen nicht auffindbar seien. Letztlich hat der Bw. – wie auch beim Finanzamt zuvor – beim unabhängigen Finanzsenat eine Prüfung der FM GesmbH angeregt, damit die diesbezüglichen Zahlungsbelege durch die Finanzverwaltung „ausfindig“ gemacht werden könnten; ein Nachweis der Behauptungen durch die Bw. sei nämlich auf Grund der umfangreichen Unterlagen nicht zu erbringen.

Wie oben dargestellt, wurde der Bw. im Zuge des Abgaben- bzw. Berufungsverfahrens ausreichend Gelegenheit geboten, zu den von ihr erstatteten Vorbringen entsprechende Nachweise zu erbringen. Es ist ihr jedoch weder gelungen, nachzuweisen, dass die in Rede stehenden Zahlungen nicht durch sie veranlasst wurden noch dass es sich bei den vorliegenden Beträgen um Zahlungen handelt, die nicht der Besteuerung unterliegen würden. Hiezu ist auszuführen, dass § 119 Abs. 1 i.V.m. § 138 Abs. 1 Bundesabgabenordnung der Bw. gesetzlich und unzweifelhaft Mitwirkungspflichten auferlegen; insbesondere oblag der Bw. demnach die Richtigkeit ihrer Ausführungen zu beweisen. Wie bereits angeführt, ist jedoch weder ein Beweis noch eine Glaubhaftmachung erfolgt. Die Beweislast liegt im gegenständlichen Fall bei der Bw. selbst. Ihr Ansinnen, durch eine Prüfung der FM GesmbH allenfalls Bezug habende Belege auffinden zu können, geht über die der Abgabenbehörde amtswegige Ermittlungspflicht hinaus. Dies umso mehr, als der Geschäftsführer der Bw. auch bei der FM GesmbH als Geschäftsführer fungiert und bei beiden Gesellschaften als Mehrheitsgesellschafter im Firmenbuch eingetragen ist.

Mangels entsprechender Nachweise durfte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen, dass – nicht zuletzt auf Grund des Umstandes, dass die Bestätigungen in den Lohnunterlagen der Bw. vorgefunden wurden und einem anderen Unternehmen nicht zugeordnet werden konnten – die Zahlungen von der Bw. getätigt wurden und diese der Besteuerung nach § 66 ff EStG 1988 zu unterziehen sind. Die der Höhe nach unstrittigen Abgabenforderungen bestehen daher ebenfalls zu Recht.

Auf Grund der obigen Ausführungen war die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2000 in diesem Punkt daher abzuweisen.

Der von der Bw. in ihrer Eingabe vom 11. April 2006 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO verspätet (vgl. hiezu auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, Zl. 96/14/0091), weshalb die beantragte mündliche Verhandlung nicht anzusetzen war.

Die Höhe der Abgaben ist der dieser Entscheidung angeschlossenen Beilage zu entnehmen; hinzuzufügen ist noch, dass der vom Bw. erhobene Einwand hinsichtlich unrichtiger Berechnung der nachzufordernden Abgaben durch das Finanzamt unberechtigt ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 11. September 2007

Beilage: 1