

8526

KörperschaftsteuerG; keine willkürliche Anwendung des § 8 Abs.1 (Bezüge eines geschäftsführenden Gesellschafters)

Erk. v. 12. März 1979, B 463/76

1. Das Verfahren wird insoweit eingestellt, als der angefochtene Bescheid über die Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid für 1970 abspricht.
2. Die Beschwerde wird im übrigen abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

I. 1. a) Die Bf. wurde laut Gesellschaftsvertrag vom 30. Jänner 1970 als Kommanditgesellschaft zur Fortführung der bis dahin bestandenen Einzelhandelsfirma ihres Gesellschafters Dr. Ernst K unter Beibehaltung der bisherigen Firma „W Damenkleiderfabrik Dr. Ernst K“ gegründet. Einziger Komplementär und geschäftsführender Gesellschafter dieser Kommanditgesellschaft ist die Firma „W Damenkleider GesmbH“, an deren Stammkapital Dr. Ernst K in dem für dieses Verfahren maßgeblichen Zeitraum (1970 bis 1973) mit 98% beteiligt war und deren alleiniger Geschäftsführer er war und ist. Er war darüber hinaus einziger Kommanditist der Bf., welche als Stichtag für das Wirtschaftsjahr jeweils den 31. Jänner gewählt hat. Nach Punkt 5 des genannten Gesellschaftsvertrages erhält die „W Damenkleider GesmbH“ für die Besorgung der Geschäftsführung der Bf. eine am Schluß jedes Monats zahlbare Vergütung in Höhe der an ihren eigenen Geschäftsführer zu zahlenden Bezüge, der darauf entfallenden Lohnkosten sowie Auslagen- und Reisekostenersatz, soweit diese Gesamtvergütung eine angemessene Höhe nicht überschreitet. Darüber hinausgehende Bezüge bedürfen eines Gesellschafterbeschlusses.

Laut einem am 2. Feber 1970 zwischen der „W Damenkleider GesmbH“ und Dr. Ernst K abgeschlossenen Dienstvertrag wird Dr. K die Geschäftsführerstellung und zugleich die gesamte Unternehmensleitung übertragen, für welche Tätigkeit er ein Monatsgehalt von 40 000 S vierzehnmals jährlich erhält. Überstunden i. S. der jeweils geltenden arbeitsrechtlichen Regelung für Industrieangestellte sind gesondert zu vergüten. Weiters hat er Anspruch auf eine Erfolgsprämie angemessener Höhe, wenn und soweit eine solche anderen Dienstnehmern des Betriebes gewährt wird, sämtliche Bezüge wertgesichert nach den im Betrieb tatsächlich eintretenden Gehaltserhöhungen. Die Erhöhung seines Gehalts wird aus dem Vergleich der im Jänner eines Jahres ausgezahlten Gehälter jener Angestellten, die schon im Jänner des Vorjahres im Unternehmen tätig waren, mit deren Vorjahresbezügen für den Monat Jänner ermittelt.

b) Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung erachtete der Prüfer die seitens der „W Damenkleider GesmbH“ geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben für die Wirtschaftsjahre 1971, 1972 und 1973 um je 376 643 S, 524 233 S bzw. 999 437 S überhöht und nahm entsprechende Abstriche vor. Diese Überhöhungen waren nach Ansicht des Prüfers in der Auszahlung überhöhter Gehälter an den Geschäftsführer begründet: Für die Wirtschaftsjahre 1970/71, 1971/72 und 1972/73 wurden jeweils 991 520 S, 1 171 693 S bzw. 1 746 797 S ausgezahlt, welche Beträge neben 14 Monatsgehältern auch Bilanzgeld, Überstundenentlohnung und Jubiläumsgeld beinhalteten. Der Prüfer hielt demgegenüber für die genannten Zeiträume 614 877 S, 647 460 S bzw. 747 360 S als angemessen und ging davon aus, daß der jeweilige Monatsbezug ausschließlich gewährter Sonderleistungen (11 Monatsbezüge zu je 40 000 S für 1970/71, 13 Monatsbezüge zu je 45 700 S für 1971/72 und 13 Monatsbezüge zu je 53 000 S für 1972/73) auch die Entlohnung für Überstunden beinhaltete. Die Differenz zwischen den ausbezahlten und vom Prüfer anerkannten Beträgen waren nach Ansicht des Prüfers als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der GesmbH zu behandeln, sie könnten somit nicht als Sonderbetriebsausgabe geltend gemacht werden, wodurch der Gewinnanteil dieser Gesellschaft in den genannten Zeiträumen eine entsprechende Erhöhung erfahre.

Zur Gewerbesteuer 1970 stellte der Prüfer fest, daß für das Kalenderjahr 1970 nur eine Gewerbekapitalsteuer mit $\frac{1}{2}$ des Jahresbetrages (ausgehend von einem Hilfswert von 3 278 000 S) erhoben werde.

2. Das Finanzamt erließ dem Prüfungsbericht entsprechende Feststellungsbescheide, einen Gewerbesteuerbescheid 1970, einen Gewerbesteuermeßbescheid für das Jahr 1973 und berichtigte Gewerbesteuermeßbescheide für die Wirtschaftsjahre 1971 und 1972.

a) Mit dem Gewerbesteuerbescheid 1970 vom 6. Mai 1975 wurden die Bundesgewerbesteuer und Gewerbesteuer samt Zuschlägen unter Zugrundelegung eines Einheitswertes des Gewerbebetriebes per 1. Feber 1970 von 3 278 000 S mit 9410 S festgestellt.

b) Mit den nachstehend angeführten Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wurde der Gewinn aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1971, 1972 und 1973 wie folgt festgestellt:

aa) Mit berichtigtem Bescheid vom 6. Mai 1975 für das Wirtschaftsjahr 1. Feber 1970 bis 31. Jänner 1971 mit 1 841 506 S (davon entfallen 530 728 S auf die Firma „W Damenkleider GesmbH“ und 1 310 778 S auf Dr. Ernst K);

bb) mit Bescheid vom 6. Mai 1975 für das Wirtschaftsjahr 1. Feber 1971 bis 31. Jänner 1972 mit 2 068 474 S (davon entfallend 718 835 S auf die Firma „W Damenkleider GesmbH“ und 1 349 639 S auf Dr. Ernst K);

cc) mit Bescheid vom 6. Mai 1975 für das Wirtschaftsjahr 1. Feber 1972 bis 31. Jänner 1973 mit 1 964 717 S (davon entfallend 1 265 712 S auf die Firma „W Damenkleider GesmbH“ und 699 005 S auf Dr. Ernst K).

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen brachte der Bf. im wesentlichen folgendes vor:

d) Die Vorschreibung einer Gewerbesteuer für das Jahr 1970 scheine rechtswidrig zu sein, weil es keinen Bilanzzeitraum gebe, dem sie periodengerecht zugeordnet werden könnte.

e) Die Ansätze des Gewinns aus Gewerbebetrieb sollten wie folgt herabgesetzt, in eventu eine Neuverteilung der Gewinne auf die Gesellschafter „W Damenkleider GesmbH“ und Dr. Ernst K vorgenommen werden:

für 1971: 1 464 863 S, davon auf W 154 085 S, auf Dr. K 1 310 778 S;

für 1972: 1 544 241 S, davon auf W 194 602 S, auf Dr. K 1 349 639 S;

für 1973: 896 735 S, davon auf W 266 275 S, auf Dr. K 630 460 S,

in eventu sollte der Vorausgewinn der Firma „W Damenkleider GesmbH“ um den nicht als Betriebsausgabe anerkannten Teil der an Dr. K geleisteten Geschäftsführervergütung gekürzt und die Gewinnanteile beider Gesellschafter nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Regelung über die Verteilung des nach Abzug der Vorausgewinne verbleibenden Restgewinnes entsprechend erhöht werden, womit für das Jahr 1973 der Gewinn und Gewinnanteil Dr. K um 23 377 S zu vermindern wäre.

Das dem Geschäftsführer der Bf. bezahlte Gehalt sei nicht unangemessen hoch, es entspreche vielmehr dem europäischen Gehaltsniveau für vergleichbare Tätigkeiten. Dr. K sei überdies der einzige leitende Angestellte, neben ihm gäbe es weder einen Prokuristen noch einen anderen Geschäftsführer. Das ihm bezahlte Gehalt gelte auch nur die Normalarbeitszeit ohne Überstunden ab. Wenn die Finanzbehörde feststelle, daß Teilbeträge der an den Geschäftsführer bezahlten Vergütung unangemessen hoch seien, so vermindere sich automatisch der der „W Damenkleider GesmbH“ zustehende Vorausgewinn um denselben Betrag, während sich der zu verteilende Restgewinn und die Entnahmen Dr. K zu Lasten seines Gewinnanteils entsprechend erhöhten. Ergänzend verwies die Bf. auf eine Zusammenstellung über die von Dr. K geleisteten Überstunden, Nacht- und Feiertagsstunden, wonach diese 44,35 bis 54,86% der wöchentlichen Normalarbeitszeit von 42 Stunden ausmachten. Als Begründung des Erfordernisses dieser Überstunden nannte die Bf. u. a. die Planung und Errichtung zweier weiterer Betriebe durch Dr. K in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer samt der dazu erforderlichen Kreditbeschaffung, wofür eine separate Entlohnung nicht erforderlich sei. Die Bf. legte weiters ein Schreiben des Fachverbandes der Bekleidungsindustrie vom 24. Juni 1969 vor, wonach das Einkommen eines Geschäftsführers oder Inhabers einer Kleiderfabrik „gehobenen Mittelgenres“ zwischen 3 und 5% des Umsatzes liegen könne. Üblich seien 14 Monatsgehälter bestimmter Höhe plus

Umsatzbeteiligung. Bei einem Umsatz von 25 bis 35 Millionen könnten 35 000 S Monatsgehalt und 1½% Umsatzbeteiligung als angemessen angesehen werden. Dazu gab die Bf. ihre Umsätze in den betreffenden Jahren mit zirka 31 465 000 S bis 35 190 000 S und 38 465 000 S an. Unter Zugrundelegung von 14 nach dem Tariflohnindex für Industrieangestellte valorisierten Monatsgehältern und Umsatzbeteiligung in der vorgenannten Höhe verringerten sich die Unterschiede zwischen den verrechneten und den nach diesem Gutachten errechneten Bezügen hinsichtlich der Jahre 1971 und 1972 auf eine vernachlässigbare Quote, der etwas größere Unterschied für das Jahr 1973 erklärte sich durch die Gewährung eines Jubiläumsgeldes und von Urlaubsabfindungen. Dr. K habe die Produktion von durchschnittlicher Konfektionsware auf hochwertige exportfähige Damenkleider umgestellt und auf drei Betriebe ausgeweitet. Es handle sich um eine in der österreichischen Bekleidungsindustrie „einzeln dastehende“ Leistung, wie sie in der Regel, schon aus zeitlichen Gründen, nur von mehreren Personen zusammen erbracht wird, weshalb es dem Fachverband nicht möglich sei, eine für diese Tätigkeit vergleichbare Position in einem anderen Betrieb in dem genannten österreichischen Industriezweig festzustellen.

Dazu verwies die Bf. auf eine Publikation in einer deutschen Zeitung betreffend eine im Verhältnis zum österreichischen Tariflohnindex geringere prozentuelle Steigerung von Vorstandsbezügen, unter Anführung eines durchschnittlichen Managergehalts in der Sparte Textil und Bekleidung für das Jahr 1973 von 174 260 US-Dollars (laut Umrechnung der Bf. 3 341 771 S). Der durchschnittliche Vorstandsbezug in dieser Branche habe 151 200 DM = 1 111 320 S betragen, gegenüber einem allgemeinen durchschnittlichen Vorstandsgehalt von etwas mehr als 200 000 DM = rund 1,5 Mill. S, zuzüglich Urlaubsabfindung und Jubiläumsgeld. Das verrechnete Geschäftsführergehalt erscheine daher angemessen. Die Vorstandsdirektoren hätten in diesen Fällen überdies noch eine Pensionszusage erhalten, was beim Geschäftsführer der Bf. bisher nicht der Fall gewesen sei. Es fehle im übrigen an Vergleichsmaßstäben aus anderen Bereichen. Zur weiteren Untermauerung ihrer Behauptung, daß das verrechnete Geschäftsführergehalt nicht unangemessen hoch sei, legte die Bf. weiters Zeitungsausschnitte über Einkünfte von Vertretern freier Berufe (wie Ärzte, Fernsehstars usw.) mit dem Bemerkens vor, diese verdienten Millionen zum Teil nur als Nebeneinkünfte. Die dem Vertreter der Bf. mündlich mitgeteilte Rechtsauffassung, die Berufungsbehörde wäre im Hinblick auf das Steuergeheimnis nicht in der Lage, die von ihr ermittelten Gehälter vergleichbarer familien- bzw. gesellschaftsfremder Spitzenmanager bekanntzugeben, es obliege somit dem Steuerpflichtigen, in erhöhtem Ausmaß zur Sachverhaltsaufklärung beizutragen, könne von der Bf. mangels Zumutbarkeit nicht geteilt werden. Jedenfalls habe ihr

Geschäftsführer schon 1964 einer in der BRD tätigen Person angeboten, gegen Übernahme eines Viertels des damaligen Einzelhandelsunternehmens Dr. K mit einem Monatsgehalt von 4500 DM vierzehnmals jährlich als zweiter Geschäftsführer in das Unternehmen einzutreten, was dieser jedoch abgelehnt und vorgezogen habe, weiter in der BRD tätig zu bleiben. Auf der Grundlage des Index und eines Jahresgewinns von 25% hätten sich mit Ausnahme des Jahres 1973 im bezogenen Zeitraum für diese Person höhere Gehälter als das für Dr. K verrechnete ergeben.

Die Bf. brachte weiters vor, ihr sei nicht bekannt, wie viele Stichprobenerhebungen die Finanzbehörde über die Höhe vergleichbarer Gehälter durchgeführt habe und ob diese so ausgewählt worden seien, daß zumindest mit statistischer Wahrscheinlichkeit höhere Gehälter für vergleichbare leitende Angestellte auszuschließen seien. Wenn leitende Angestellte ein die für sie vorgesehene 20-Stunden-Pauschalabgeltung übersteigendes Ausmaß an Überstunden leisteten und diese auch laufend aufzeichneten, müßten der Überstundenberechnung die tatsächlich geleisteten Überstunden zugrunde gelegt werden. Eine Auslegung, die geleisteten Überstunden seien nur für das Ausmaß der steuerfreien Überstundenzuschläge, nicht aber für die Höhe der Bezüge an sich zu berücksichtigen, würde dazu führen, daß die Bezüge des Geschäftsführers für die Normalarbeitszeit mit zunehmender Anzahl der Überstunden immer niedriger würden. Entsprechend einem Aktenvermerk über ein Gespräch beim Finanzamt seien 40 000 S als Geschäftsführergehalt ohne Anführung einer pauschalen Überstundenabgeltung anerkannt worden.

3. Die Berufungsbehörde führte in einem Vorhalt vom 3. Mai 1976 aus, der Prüfer habe nach seinen Feststellungen bei gleichartigen oder ähnlichen Betrieben und auf Grund der wesentlichen Betriebsmerkmale sowie unter Berücksichtigung des Arbeitseinsatzes des Geschäftsführers die im Prüfungsbericht angeführten Bezüge ermittelt und auch darauf Bedacht genommen, daß der Geschäftsführer der Komplementärin als Angehöriger der ersten Führungsebene im wesentlichen allein verantwortlich tätig sei. Die Höhe des vom Prüfer ermittelten Gehaltes decke sich auch grundsätzlich mit den in der Top-Management-Gehaltsstudie 1976 von Dr. Helmut N angeführten durchschnittlichen Gehältern für 1975/76, wonach sich für Geschäftsführer in der Branche Textil und Bekleidung ein Maximalbezug von 980 000 S ergebe. Rückgerechnet nach dem Tariflohnindex 1966 für Angestellte der Industrie ergebe sich für das Jahr 1970 ein Bruttogehalt von monatlich 40 334 S, für 1971 monatlich 45 700 S und für 1972 monatlich 49 585 S. Bei der Betriebsprüfung seien 53 000 S monatlich anerkannt worden. Laut dieser Studie würden üblicherweise bezahlte Geschäftsführergehälter unter Zugrundelegung der Größe des Umsatzes, der Beschäftigtenzahl (unter 200) und des Standortes der Bf. wesentlich niedriger zu liegen kommen als das vom Maximalbetrag rückgerechnete

Geschäftsführergehalt 1970 bis 1972, so daß auch der eingewendete Umstand, die organisatorische und technische Führung lägen in einer Hand, als bereits mitberücksichtigt angesehen werden könnten. Dieser Studie sei weiters zu entnehmen, daß die Bezüge der Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung zirka ein Drittel niedriger lägen als jene von Generaldirektoren von Aktiengesellschaften. Die Bekanntgabe von Einzelheiten bei Vergleichspersonen könne für die Bf. nicht entscheidend sein und würde darüber hinaus eine Verletzung des Steuerheimnisses darstellen. Vergleiche des Einkommens des Geschäftsführers der Bf., die im internationalen Rahmen gesehen kaum als Mittelbetrieb eingestuft werden könne, mit Spitzenbezügen von Vertretern anderer Berufsgruppen wie Ärzten, Schauspielern usw., könnten mangels Vergleichbarkeit der zum Einkommen führenden Voraussetzungen keine brauchbare Unterlage bieten. Auf Grund unterschiedlicher Wirtschaftssysteme und Konjunkturlagen könnten auch Vergleiche mit ausländischen Managern kaum zielführend sein, um so weniger als die Bf. offenbar nur die günstigsten Gehaltsbedingungen herangezogen und die Berücksichtigung von Umsatzgröße und Beschäftigtenstand dieser Betriebe unterlassen habe.

Die angegebenen lohnsteuerlichen Regelungen begünstigter Überstunden enthielten keine Aussage über die Höhe angemessener Geschäftsführergehälter. Daß bei Geschäftsführern, Managern und Generaldirektoren jeweils der Gesamtbezug einschließlich Überstundenabgeltung, Aufwandsentschädigung usw. festgesetzt würde, sei eine Erfahrungstatsache. Überdurchschnittlich hohe Nebenleistungen müßten gesondert genehmigt werden. Die Höhe des Spitzenkräften zugestandenen Bezuges setze die Leistung von Überstunden voraus. Das Ergebnis einer seinerzeitigen Besprechung beim Finanzamt Linz vom 2. Feber 1970 über die Höhe von Geschäftsführergehältern könne nur als unverbindliche Richtlinie angesehen werden, die Unterlassung der Erwähnung von Überstunden sei nicht als Zustimmung zu ungewöhnlich hoher Überstundenentlohnung auszulegen.

4. Die Bf. brachte dazu vor, die genannte Top-Management-Gehaltsstudie sei ihr nicht bekannt, der Vorsitzende des Berufungssenates habe nicht einmal dem Vertreter der Oö. Handelskammer Einsicht in diese „unveröffentlichte“, nach seinen Worten zirka 100 Seiten umfassende Zusammenstellung gewährt. Der Bf. sei schon deshalb nicht zumutbar, diese Unterlage zum Preis von 5900 S käuflich zu erwerben, weil sie eine Grundlage für Verhandlungen vor der Finanzlandesdirektion bilden, wegen der Geheimhaltungspflicht aber vor dem VfGH oder VwGH keine Verwendung finden könnte.

Des weiteren müßten Bezüge von Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften ganz allgemein jenen von GesmbH-Geschäftsführern gegen-

übergestellt werden, und nicht nur solche von Generaldirektoren, die ja erfahrungsgemäß beachtlich höher lägen. Auch ein Manager eines Betriebes kleineren Umfanges könne bei entsprechend erfolgreicher Tätigkeit ein Spitzengehalt beziehen. Innerhalb des Kreises der auf die Erzeugung modischer Damenkleider spezialisierten Betriebe zähle die Bf. eher zu den großen Mittelbetrieben (200 Beschäftigte). Die Studie Dr. N dürfte nur von österreichischen Verhältnissen im Produktionsbereich Damenbekleidung ausgegangen sein, weshalb sie keine geeignete Grundlage für die Beurteilung der Angemessenheit der verfahrensgegenständlichen Geschäftsführerbezüge sein dürfte. Die von der Finanzverwaltung geforderte Genehmigung für die Leistung überdurchschnittlich vieler Überstunden sei angesichts des Umstandes, daß Dr. K Hauptgesellschafter des Unternehmens und überdies allein vertretungsbefugter Geschäftsführer gewesen sei, als jeweils stillschweigend erteilt anzusehen. Auch in der einschlägigen Literatur werde die Angemessenheit der Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern am Ausmaß ihrer rechtlichen Verantwortlichkeit, beruflichen Erfahrung und insbesondere am Erfolg ihrer Betriebsführung gemessen. Alle diese Voraussetzungen träfen auf den Geschäftsführer der Bf. zu.

5. Mit Bescheid vom 9. September 1976 gab die Finanzlandesdirektion für OÖ der Berufung nur soweit sie gegen den Gewerbesteuerbescheid 1970 gerichtet war, aber auch in diesem Punkt nur teilweise, dahin Folge, daß die Gewerbesteuer für 1970 mit 8554 S festgesetzt wurde. In der Begründung des Bescheides wurde zu den Sonderbetriebsausgaben der Firma „W Damenkleider GesmbH“ ausgeführt:

Bei Beurteilung der Frage der Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen bzw. allfälliger verdeckter Gewinnausschüttungen i. S. des KörperschaftsteuerG sei einerseits zu prüfen, ob solche Bezüge auch gesellschaftsfremden Personen gewährt würden, andererseits sei aber auf die wesentlichen Betriebsmerkmale wie Branche, Umsatzgröße, Beschäftigtenstand usw., sowie auf die Gesellschafterstellung des Geschäftsführers, dessen Verantwortlichkeit und Arbeitseinsatz Bedacht zu nehmen. Der Betriebsprüfer sei unter Berücksichtigung all dieser Gesichtspunkte vorgegangen. Überdies seien bei Beurteilung dieser Frage sämtliche Zuwendungen ohne Unterscheidung nach ihrem Rechtsgrund berücksichtigt worden. Dies gelte besonders dann, wenn der Geschäftsführer de facto alleiniger Gesellschafter ist. Zwar könnten bei Einzelaufzeichnungen steuerlich auch mehr als 20 Überstunden im Monat anerkannt werden, Sondervergütungen einer GesmbH an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer seien jedoch auch dann als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen, wenn gleichzeitig solche Vergütungen an andere leitende Angestellte gezahlt werden, so daß im vorliegenden Fall die Überstunden auf die als angemessen anzuerkennende Vergütung anzurechnen seien. Da für die

Komplementär-GesmbH ein Organ nach Art des Aufsichtsrates der AG nicht vorgesehen ist, seien auch deutsche Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge für Vergleiche ungeeignet. Das Gutachten des Fachverbandes der Bekleidungsindustrie vom 24. Juni 1969 sei für einen beabsichtigten Zusammenschluß des damaligen Einzelhandelsunternehmens Dr. K erstellt worden, und zwar ohne Bezugnahme auf die besonderen Verhältnisse des Unternehmens. Für die Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge könnten jedenfalls nur österreichische Verhältnisse maßgebend sein. Im vorliegenden Fall sei die als angemessen erachtete Höhe des Geschäftsführerbezugs vom Betriebsprüfer als amtlicher Sachverständiger unter Bedachtnahme auf Betriebsumfang, Umsatz, persönlichen Einsatz, Erfahrung und Verantwortlichkeit des Bezieheres ermittelt worden, die Angemessenheit sei auch nach Ansicht des Berufungsseminars gegeben.

Dem Eventualantrag sei ein Erfolg deshalb zu versagen, weil die seitens der GesmbH von der Kommanditgesellschaft bezogene Geschäftsführervergütung mit dem an den Geschäftsführer der GesmbH bezahlten Gehalt nicht betragsgleich sein müsse, eine Differenz zugunsten der GesmbH sei von ihr als Gewinn zu verbuchen. Aufwendungen der GesmbH im Rahmen ihrer Geschäftsführertätigkeit, wie Bezahlung von Bezügen an ihre Geschäftsführer, stellten grundsätzlich Betriebsausgaben der GesmbH dar. Für die steuerliche Absetzbarkeit von Lohnzahlungen als betrieblicher Aufwand sei entscheidend, daß sie durch den Betrieb veranlaßt wurden. Eine antragsgemäße Gewinnkorrektur würde die diesbezügliche Überprüfung der Komplementär-GesmbH vereiteln. Der Gesellschaftsvertrag, auf den sich die Bf. zur Begründung ihres Antrages berufe, regle nur die handelsrechtlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern, er sei für die steuerrechtliche Beurteilung von Fragen der Angemessenheit von Aufwendungen ohne Belang.

6. Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums gerügt werden.

a) Die Vorschreibung der Gewerbesteuer vom Gewerbekapital für 1970 stelle eine denkmögliche Gesetzesanwendung und damit eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums dar.

b) Infolge der nur teilweisen Anerkennung der Geschäftsführergehälter sei der Bf. ein Steuer-Mehrbetrag von zirka 250 000 S zur Zahlung vorgeschrieben worden, auch Nachtragssteuervorschreibungen betreffend ihre Gesellschafter Dr. K und Firma „W Damenkleider GesmbH“ von insgesamt mehr als 1,5 Mill. S dürften darin begründet sein. Die Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführergehälter stelle sich als Willkür-

scheidung dar: Ein Gutachten sei vom Betriebsprüfer nicht erstellt worden, er habe sich vielmehr auf die Beurteilung jener Gehaltsteile beschränkt, die das von ihm als angemessen erachtete Ausmaß überstiegen und sie als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert.

c) Die Haltung der Berufungsinstanz zur Frage gesonderter Überstundenabgeltung sei widersprüchlich. Es gebe kein Gesetz und keine der österreichischen Rechtslage entsprechende höchstgerichtliche Judikatur, die besage, daß die Höhe eines angemessenen Geschäftsführergehaltes unabhängig davon wäre, ob und wieviele Überstunden bzw. Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit geleistet wird. Der Berufsentscheidung könne nicht entnommen werden, ob die Leistung von Überstunden als Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten oder als zweckdienliche unwahre Behauptung bzw. als rechtlich nicht relevant angesehen wird. Für eine Annahme von Mißbrauch oder Scheingeschäft fehle jede Begründung, überdies würden steuerlich ohnehin nur echte Dienstverhältnisse zwischen Gesellschaft und einem Gesellschafter anerkannt.

d) Ohne Berücksichtigung der von der Bf. bereits im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Bedenken gegen die Verwendung der Top-Management-Gehaltsstudie von Dr. N., die ein ausdrückliches urheberrechtliches Verbot der Weitergabe an Dritte enthalte, wegen Unzumutbarkeit der Anschaffung zum Preis von 5900 S und Unmöglichkeit der Zitierung bzw. Erörterung vor einem Höchstgericht wegen des urheberrechtlichen Weitergabeverbotes, stütze die bel. Beh. ihre Entscheidung auf dieses — nach Ansicht der Bf. ungeeignete — Beweismittel, sowie auf ein nicht existentes oder der Bf. nicht bekanntgegebenes Prüfungsgutachten. Andere Beweismittel seien von der bel. Beh. zur Begründung ihrer Entscheidung nicht herangezogen worden.

e) Die von der Bf. vorgebrachten zahlreichen Argumente (über 40) würden nur summarisch gewürdigt, es sei nicht erkennbar, wie weit sie berücksichtigt wurden. So z. B., daß die Bf. mit einer Produktion von zirka 8 bis 10% der österreichischen Gesamterzeugung an Damenkleidern bei einem Bestand von zirka 200 Damenkleiderfabriken in Österreich nicht als Unternehmen durchschnittlicher Größe bezeichnet werden könne, wovon aber die bel. Beh. offenbar ausgehe; oder die überdurchschnittlich gute Gewinnsituation der Bf. (5 bis 6% des Umsatzes, 20 bis 60% des angelegten Kapitals), welche die Gewährung entsprechend hoher Bezüge rechtfertigte; ferner der Umstand, daß für überdurchschnittliche Leistungen auch überdurchschnittliche Gehälter berechtigt seien.

f) Auch die Begründung der Abweisung des Eventualantrages auf Berichtigung der Gewinnverteilung sei nicht verständlich. Die bel. Beh. habe hinsichtlich des Zufließens der Vorausgewinne keine Feststellungen getroffen, sicher sei nur, daß die Gewinne einschließlich der Vorausgewinne aus einem bei der Bf. für die „W Kleiderfabrik GesmbH“ geführten

Verrechnungskonto gutgeschrieben worden seien. Diese Gewinnschriften wären jedoch bei endgültiger Feststellung der von der bel. Beh. behaupteten Unangemessenheit der Geschäftsführerbezüge zu berichtigen. Nicht die Beurteilung der angemessenen Höhe aus steuerrechtlicher Sicht, sondern die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Gewinnverteilungsregelungen für das Steuerrecht sei zu prüfen. Berufungsanträge könnten nur auf der Grundlage konkreter gesetzlicher Bestimmungen, nicht aber mit dem Hinweis auf eine ansonsten eintretende Wirkungslosigkeit behördlicher Entscheidungen abgewiesen werden.

7. In der Gegenschrift und weiteren Schriftsätzen wurde im wesentlichen vorgebracht:

a) Von der bel. Beh.: Der Prüfer habe die in seinem Bericht als unangemessen hoch bezeichneten Geschäftsführerbezüge als in der Gesellschafterstellung Dris. K begründet gesehen. Dazu genüßten die bei anderen Firmenprüfungen gewonnenen Erfahrungen über die Höhe von Geschäftsführerbezügen bei branchengleichen Firmen und zumindest ähnlichem Arbeitseinsatz von Geschäftsführern, die nicht zugleich Gesellschafter sind. Im angefochtenen Bescheid sei kein Zweifel darüber gelassen worden, daß bei Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführerbezüges Überstundenentlohnungen und sonstige Mehrarbeitsentgelte auf das Grundgehalt anzurechnen seien. Dies ergebe sich auch aus dem von der Bf. vorgelegten Auszug aus dem Großkommentar zum deutschen Aktiengesetz zum Begriff „Gesamtbezüge“. Unerheblich sei daher, ob das von der bel. Beh. in ihrer Entscheidung zitierte Urteil des Bundesfinanzhofes vom 10. Juli 1974, IR 205/72, sich nur auf Tantiemen und nicht auf Überstunden bezieht, da bei Prüfung der Angemessenheit nur der Gesamtbezug maßgeblich sein könne.

Das Anlegen strenger Maßstäbe bei der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer sei keine Ungleichbehandlung bzw. Diskriminierung. Leistungen an Gesellschafter-Geschäftsführer könnten ebenso gut gesellschaftsrechtliche wie arbeitsvertragsrechtliche Gründe haben, insbesondere bei einer de facto „Ein-Mann-Gesellschaft“, wie dies hier der Fall sei. Die Behörde sei in solchen Fällen zu einer strengeren Prüfung daraufhin verpflichtet, ob die getroffenen Vereinbarungen auch mit gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen worden wären. Die bel. Beh. habe der Bf. die für ihr Unternehmen entscheidenden Details der Top-Management-Studie mitgeteilt, die überdies nicht einziges Beweismittel, sondern nur eine Orientierungshilfe für die Höhe der in gleichartigen oder ähnlichen österreichischen Betrieben bezahlten Gehälter darstelle. Diese Studie sei zudem käuflich erwerblich und damit jedem Interessenten zugänglich, sie erscheine daher auch als Beweismittel geeignet.

Wäre das Vorbringen der Bf. bezüglich der Gutschriften für die Geschäftsführungskostenvergütung an die GesmbH richtig, so hätte sich das diesbezügliche Guthaben der GesmbH ständig erhöhen müssen. Aus den Bilanzen zum 31. Jänner 1972 und 31. Jänner 1973 ergebe sich aber solches nicht, weshalb die bel. Beh. davon ausgehen durfte, daß die in Rede stehenden Vergütungen der GesmbH auch tatsächlich zugeflossen seien.

Bezüge, die nach dem Gesellschaftsvertrag oder mit dem Willen der Gesellschafter als angemessen angesehen werden, seien nicht gleichzusetzen mit angemessenen Bezügen, die steuerrechtlich entweder anerkannt oder als verdeckte Gewinnausschüttung nicht anerkannt werden können.

b) Von der Bf.: Die Bf. habe im Verwaltungsverfahren wiederholt an die Finanzbehörde das Begehren gerichtet, Einzelheiten über die ihr nur ganz allgemein entgegengehaltenen niedrigeren Gehälter anderer Geschäftsführer bekanntzugeben, was jedoch mit dem Hinweis auf das Steuergeheimnis abgelehnt worden sei. Nach Auffassung der Bf. dürfe jedoch ein Beweismittel dann nicht verwertet werden, wenn es mit Rücksicht auf das Steuergeheimnis einer Mitteilung entzogen ist. Gegenteiliges Vorgehen sei als Willkür zu beurteilen und versetze die Bf. in nicht behebbaren Beweisnotstand. Entsprechend dem Erk. des VwGH vom 4. März 1971, Z. 243/70, sei es mit den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens unvereinbar und durch die §§ 115 Abs. 2 und 167 Abs. 2 BAO untersagt, einen Bescheid auf der Partei nicht zugängliche Beweismittel zu stützen. Der Grundsatz des Parteigehörs gebiete, daß der Entscheidung keine Beweise zugrunde gelegt werden, zu denen die Partei vorher nicht Stellung nehmen konnte. Auch die bloße Behauptung seitens der bel. Beh., die Überhöhung der Geschäftsführerbezüge sei in der Gesellschafterstellung Dris. K begründet, stelle einen Willkürakt dar. Des weiteren sei auch die bloße Behauptung Willkür, die vom Geschäftsführer geleisteten Überstunden wären für die Beurteilung der Angemessenheit der Bezüge trotz genau erfolgter Aufzeichnung und Berechnung unmaßgeblich, ebenso wie die Festsetzung der Zahl steuerfreier Überstundenzuschläge nicht nach den tatsächlich geleisteten Überstunden, sondern nach einer ohne erkennbare Grundlage geschätzten Zahl von 20 Überstunden monatlich. Willkür sei weiters die Heranziehung der Top-Management-Gehaltsstudie als Beweismittel, da sie einer Beweiswürdigung entzogen sei und somit „kritiklose Unterwerfung“ der Bf. unter die mit ihr verbundene behördliche Behauptung verlangt werde. Willkür läge weiters in der Auslegung des von Dr. K 1964 einem Dritten gemachten Gehaltsangebots. Willkür sei es auch, wenn die hohen Bezüge von Vertretern anderer Berufsgruppen von der Behörde nicht als Vergleichsbasis anerkannt werden. Es sei Willkür, wenn die Behörde im vorliegenden Fall nur ein Durchschnittseinkommen als angemessen erachte, während in allen Beru-

fen außer Durchschnittseinkommen für Spitzenleistungen auch Spitzen-einkommen bezogen würden. Besonders die Verwendung von Beweismitteln, die der Bf. entweder gar nicht zur Kenntnis gebracht worden seien oder deren Verwertung aus Rechtsgründen unzulässig sei, stelle einen so schwerwiegenden Verstoß gegen die grundlegenden Verfahrensregeln dar, daß nach Ansicht der Bf. damit „auch das rechtsstaatliche Prinzip des B-VG in Frage gestellt“ werde.

c) Von der bel. Beh.: Hinsichtlich der Gesellschafterstellung Dris. K sei davon auszugehen, daß er im strittigen Zeitraum nahezu alleiniger Gesellschafter der Bf. war. Nicht nur die Höhe des Geschäftsführerbezuges des beherrschenden Gesellschafters, sondern auch dessen Überstunden, sowie Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsstunden bedürften demnach einer genauen Prüfung unter dem Gesichtspunkt der §§ 22 und 23 BAO. Die bel. Beh. habe im übrigen im angefochtenen Bescheid keineswegs eine „geschätzte Zahl von 20 Überstunden monatlich“ berechnet, sondern nur die Auffassung vertreten, daß solche Sondervergütungen auf die anzuerkennende, angemessene Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers anzurechnen sind.

Dem Vorwurf der Willkür im Zusammenhang mit dem Begriff „angemessen“ sei entgegenzuhalten, daß der Gesellschaftsvertrag der Komplementär-GesmbH Bestimmungen über die Gewinnverteilung und angemessene Geschäftsführerbezüge nicht enthalte. Eine nachträgliche Änderung der Gewinnverteilung sei andererseits steuerrechtlich unbeachtlich, insbesondere dann, wenn einem Gesellschafter vereinbarte Geschäftsführungs-entgelte bereits ausbezahlt und zu Lasten des schlüsselmäßig zu verteilenden Gewinnes verbucht waren.

d) Die Bf. hat in einem weiteren Schriftsatz die Beschwerde, soweit sie „den Punkt Gewerbesteuer für 1970“ betrifft (siehe Punkt 6 lit. a), zurückgezogen.

II. Der VfGH hat erwogen:

1. Das Verfahren war insoweit als der angefochtene Bescheid über die Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid für 1970 abspricht, im Hinblick darauf, daß die Beschwerde diesbezüglich zurückgezogen wurde, in sinngemäßer Anwendung des § 19 Abs. 3 Z. 2 VfGG einzustellen.

2. Die Bf. hat gegen die Verfassungsmäßigkeit der Rechtsgrundlagen des angefochtenen Bescheides (§ 8 Abs. 1 KStG 1966, §§ 22 und 23 BAO, § 6 b Abs. 1 EStG 1967, § 14 EStG 1972) keine Bedenken geäußert. Solche sind auch im Zuge des Verfahrens vor dem VfGH nicht entstanden.

3. a) Bei der Unbedenklichkeit der Rechtsgrundlagen des angefochtenen Bescheides könnte die Bf. im Eigentums- oder im Gleichheitsrecht nur dann verletzt worden sein, wenn die Behörde das Gesetz denkunmöglich angewendet oder wenn sie Willkür geübt hätte.

b) Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1966 gehören zum Einkommen einer Körperschaft auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Nach der Rechtsprechung sind verdeckte Gewinnausschüttungen alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens der Körperschaft darstellen. Auch Bezüge eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GesmbH sind verdeckte Gewinnausschüttungen, soweit sie das Maß dessen übersteigen, was für die gleichen Leistungen an gesellschaftsfremde Personen gezahlt werden müßte (siehe z. B. VwSlg. 529 F und 4528 F, ähnlich VfSlg. 7833/1976).

c) Hermann — Heuer führen in ihrem Kommentar zum EinkommensteuerG und KörperschaftsteuerG (siehe die Anm. 136 bei § 6) aus, je größer der Einfluß eines bei einer Gesellschaft angestellten Gesellschafters sei, desto eher sei die Möglichkeit überhöhter Gehaltszahlungen gegeben. Es habe zwar nicht an Bemühungen um die Ermittlung allgemein verbindlicher Grundsätze gefehlt, letztlich könne aber die Ermittlung nur durch Schätzung durchgeführt werden. Ziel der Schätzung müsse es sein, die Bezüge zu treffen, die einem fremden Angestellten bei gleicher Leistung gezahlt würden. Ein Anhaltspunkt könnte unter Umständen ein Vergleich mit den tatsächlichen Gehältern anderer Angestellter sein. Als Maßstab für die Angemessenheit seien auch die Arbeitsleistung des Gesellschafters und die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft heranzuziehen.

Bei Ruppe, Familienverträge und Individualbesteuerung, werden von Scherdoner und Taucher einige Kriterien für die Prüfung der Angemessenheit aufgestellt (S. 148). Die Angemessenheit sei unter Berücksichtigung aller Umstände des Betriebes sowie der Person und der Leistungen der Gesellschafter-Geschäftsführer im einzelnen Fall durch Schätzung zu ermitteln, dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, ob einem fremden Geschäftsführer bei gleicher Stellung und Leistung vermutlich ein gleiches Gehalt gezahlt werden würde, ferner könnten innerbetriebliche Tatsachen (Bezüge fremder Angestellter) und außerbetriebliche Gesichtspunkte (Vergütungen, die gleichartige Betriebe leisten) herangezogen werden, Anhaltspunkte könnten auch ein Gutachten der Industrie und Handelskammer abgeben. Scherdoner und Taucher verweisen auch auf die Schwierigkeiten der Schätzung, wenn der nahe Angehörige der einzige Angestellte in einer leitenden Funktion ist und wenn das Gehaltsniveau innerhalb derselben Branche sehr unterschiedlich gestaltet ist.

Auch bei Kastner — Stoll, Die GmbH & Co. KG, 2. Auflage, wird hinsichtlich der Angemessenheit der Bezüge der geschäftsführenden

Gesellschafter im wesentlichen auf den äußeren und inneren Betriebsvergleich verwiesen (S. 466).

d) Die Bf. wirft der Behörde Willkür vor.

Der VfGH hat in zahlreichen Erk. (z. B. Slg. 4722/1964) dargelegt, daß einer Behörde auch dann, wenn sie unrichtig entschieden hat, nicht Willkür zur Last gelegt werden kann, wenn sie bemüht war, richtig zu entscheiden, indem sie Gründe und Gegengründe gegeneinander abgewogen hat. Dies bedeutet, daß es in der Regel nicht ausreichen würde, wenn die Behörde nur die für die Abweisung eines Anspruchs maßgeblichen Gründe aufzählt, es jedoch unterläßt, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Bejahung der Anspruchsberechtigung zu sprechen scheinen, so daß sie gar nicht in die Lage kommen könnte, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen.

Die Prüfung des Rechtsfalles durch den VfGH hat jedoch ergeben, daß die Behörde bemüht war, die für und gegen den Standpunkt der Bf. sprechenden Gründe ins Treffen zu führen und abzuwägen. Der VfGH hat unter Punkt I das Verwaltungsgeschehen ausführlich dargelegt, um so aufzuzeigen, in welcher Weise die Behörde vorgegangen ist und wie sie diese Abwägung vorgenommen hat. Die bel. Beh. stützt die von ihr angestellte Berechnung der Angemessenheit der Bezüge des Dr. K auf die bei R u p p e (a. a. O.) angeführten Kriterien und geht einerseits davon aus, ob derartige Bezüge „auch dritten, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen eingeräumt würden“. Andererseits waren für die bel. Beh. „auch die wesentlichsten Betriebsmerkmale wie Branche, Umsatzgröße, Beschäftigtenzahl u. dgl. sowie die Gesellschafterstellung des Geschäftsführers und dessen Verantwortlichkeit und Arbeitseinsatz von Bedeutung“. Der Prüfer habe einen angemessenen Geschäftsführerbezug unter Berücksichtigung dieser Kriterien ermittelt und auch darauf Bedacht genommen, daß der Geschäftsführer der Bf. der „ersten Führungsebene“ angehöre. Des weiteren hat die bel. Beh. eine Gehaltsstudie von Dr. N herangezogen, welche käuflich erhältlich ist und in ihren für die Beurteilung des vorliegenden Falles wesentlichen Teilen der Bf. von der Behörde bekanntgegeben worden war; die Bf. hat hiezu auch Stellung genommen.

e) Die bel. Beh. hat, wie das Verwaltungsgeschehen zeigt, versucht, sich an die von Literatur und Judikatur — allerdings nur rudimentär — aufgestellten Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit zu halten. Die Behörde hat sich bei ihrer Schätzung an der Höhe der mit Dienstvertrag vom 2. Feber 1970 vereinbarten Geschäftsführer-Bezüge des Dr. K (allerdings ohne Überstunden) orientiert. Die bel. Beh. hat sich auch mit dem Vorbringen der Bf. auseinandergesetzt, hat die Argumente der Bf. zu widerlegen versucht oder hat dargetan, aus welchen Gründen sie auf manche Überlegungen der Bf. nicht näher einzugehen brauchte. Ob das der

Behörde im einzelnen gelungen ist und ob ihre Abwägung richtig war, hat der VfGH nicht zu entscheiden. Der VfGH hat i. S. der bereits oben angeführten Rechtsprechung nur zu prüfen, ob die Behörde willkürlich vorgegangen ist oder das Gesetz denkmöglich angewendet hat. Dafür hat sich aber kein Anhaltspunkt ergeben. Das Verwaltungsgeschehen zeigt vielmehr, daß die Behörde bemüht war, dem Gesetz die von ihr als richtig erkannte Geltung zu verschaffen. Selbst wenn hiebei in den von der Bf. angeführten Punkten ein Irrtum in der Auslegung des Gesetzes oder ein Verfahrensmangel unterlaufen sein sollte, bedeutet dies noch keinen Willkürakt.

Auch aus dem von der Bf. zur Stützung ihrer Argumentation herangezogenen Erk. des VfGH Slg. 7775/1976 läßt sich nichts anderes entnehmen. Dort hat der VfGH ein willkürliches Verhalten der Behörde dann als gegeben angenommen, wenn die von der Behörde angegebenen Gründe mangels jeglichen i. S. des Gesetzes durchgeführten Ermittlungsverfahrens offenbar unzureichend sind, wenn das Verfahren derart qualifiziert mangelhaft ist, daß nicht bloß die Verletzung einfach-gesetzlicher Verfahrensvorschriften vorliegt und wenn die Behörde *j e g l i c h e* Ermittlungstätigkeit in den entscheidenden Punkten unterlassen hat. All das ist jedoch hier nicht der Fall.

Ebensowenig ist im Zuge des Verfahrens vor dem VfGH hervorgekommen, daß die Behörde das Gesetz denkmöglich angewendet hätte.

f) Es ist nicht Aufgabe des VfGH zu prüfen, ob dadurch, daß die Behörde ihre Vergleichsgrundlagen der Bf. unter Berufung auf das Steuergeheimnis nicht bekannt gegeben hat, allenfalls der Grundsatz des Parteienghörs verletzt wurde. Es ist in diesem Zusammenhang auch nicht Aufgabe des VfGH zu prüfen, ob die Behörde ihre Entscheidung so ausreichend begründet hat, daß das Rechtsschutzinteresse der Bf. gewahrt und die Möglichkeit einer Rechtskontrolle durch den VwGH gewährleistet ist. Ebensowenig ist es Aufgabe des VfGH zu prüfen, ob die Behörde die Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO (vor allem im Zusammenhang mit der umstrittenen Frage der Überstunden des Dr. K.) richtig angewendet hat. All das betrifft nur die Richtigkeit des Bescheides.

g) Was schließlich die Korrektur der Gewinnverteilung betrifft, kann der VfGH ebenfalls nicht finden, daß die bel. Beh. das Gesetz denkmöglich angewendet oder daß sie Willkür geübt hätte. Die Bf. bezeichnete die diesbezügliche Begründung des angefochtenen Bescheides in der Beschwerde zunächst als „unverständlich“ und warf der Behörde erst im Zuge des Schriftsatzwechsels vor dem VfGH auch in diesem Zusammenhang Willkür vor. Es ist kein Anhaltspunkt dafür zu finden, daß die oben unter Punkt I 5 und 7 lit. a und c dargestellten Gründe für die Abweisung des diesbezüglichen Begehrens durch die bel. Beh. auf einer denkmöglichen Anwendung des Gesetzes beruhen oder auf Willkür der Behörde hin-

deuten. Ob die durch die Behörde getroffene Auslegung des Gesetzes richtig war, hat aber der VfGH nicht zu entscheiden.

h) Die Bf. wurde somit durch den angefochtenen Bescheid in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Gleichheit vor dem Gesetz nicht verletzt.

5. Die Bf. wurde durch den angefochtenen Bescheid auch nicht in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt, was auch von der Bf. nicht behauptet worden ist.

Die Bf. ist demnach durch den angefochtenen Bescheid auch nicht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde war daher — soweit sie nicht zurückgezogen worden ist — abzuweisen.

8527

SchiffahrtsanlagenVO; keine Bedenken gegen § 5 Abs. 3

Erk. v. 14. März 1979, B 176/77

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

I. 1. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid des LH von OÖ vom 25. März 1977 wurde der Bf. schuldig erkannt, dadurch eine Verwaltungsübertretung nach § 5 Abs. 3 SchiffahrtsanlagenVO, BGBl. 87/1973, begangen zu haben, daß er am 28. Oktober 1976 im Linzer Winterhafen mit einem Netz vom Boot aus gefischt habe. Gemäß § 41 Abs. 1 SchiffahrtsanlagenG, BGBl. 12/1973, wurde über den Beschuldigten eine Geldstrafe von 100 S (im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzarreststrafe von 12 Stunden) verhängt.

2. Gegen diesen Berufungsbescheid wendet sich die vorliegende, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde an den VfGH. Darin behauptet der Bf. im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums und wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnungsstelle (§ 5 Abs. 3 der SchiffahrtsanlagenVO) in seinen Rechten verletzt worden zu sein.