

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 1010/61

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden, Vizepräsidenten Dr. Dietmann, und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Raschauer und Dr. Frühwald als Richter, im Beisein des Schriftführers, Finanzoberkommissärs Dr. Zatschek, über die Beschwerde der Firma S GesmbH in W gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. April 1961, Zl. GA VI 279/1/1961, betreffend Lohnsteuer und Kinderbeihilfenfondsbeiträge für die Jahre 1958 und 1959, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist eine sogenannte „Einmann-Gesellschaft“; ihr alleiniger Gesellschafter und zugleich Geschäftsführer ist ES. Im Zug einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung, die sich auf die Zeit vom 1. Jänner 1958 bis 30. September 1959 erstreckte, stellte der Prüfer fest, daß bei der beschwerdeführenden Firma weder Lohnkonten noch sonstige Aufzeichnungen geführt worden waren, denen die Höhe des Arbeitslohnes der Angestellten der Firma hätte entnommen werden können. Der Prüfer war daher gezwungen, die Höhe des Arbeitslohnes unter Heranziehung einer mangelhaften Belegsammlung und auf Grund der Aufzeichnungen der Sozialversicherungsanstalt zu schätzen. Er ermittelte auf diese Weise eine Nachforderung an Lohnsteuer im Gesamtbetrag von S 74.026,98 und an Kinderbeihilfenfondsbeiträgen von S 17.913,54, welche Beträge das Finanzamt mittels Haftungs- und Zahlungsbescheid einforderte.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie wandte sich dabei vor allem gegen die Annahme des Prüfers, daß der Einmann-Gesellschafter ES von der

Beschwerdeführerin lohnsteuerpflichtige Bezüge erhalten habe. Soweit er von der beschwerdeführenden Gesellschaft Beträge bezogen habe, seien dies Entnahmen gewesen, die er seinem betrieblichen Gewinn entnommen und in seiner Einkommensteuererklärung auch ausgewiesen habe. Hinsichtlich des Angestellten L legte die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren eine Lohnsteuerkarte vor, der entnommen werden konnte, daß diesem für die Monate Jänner bis März 1959 ein Betrag von insgesamt 10.200,-- ausbezahlt und hierfür eine Lohnsteuer von S 979,50 (somit nach Steuergruppe III/1) einbehalten worden sei. Ferner legte die Beschwerdeführerin noch ein Schreiben des Dipl. Kfm. K vor, in welchem dieser bestätigte, daß sein Arbeitsverhältnis als Prokurist frühzeitig beendet worden sei und daß er von dem für ein Jahr im voraus erhaltenen Gehalt schließlich nur einen Betrag von S 5.000,-- als Entlohnung für seine Tätigkeit behalten habe, ferner daß die Angestellten KD und IT nicht Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin, sondern seine eigenen Angestellten gewesen und daher auch von ihm entlohnt worden seien. Schließlich führte die Beschwerdeführerin noch aus, daß der Angestellte L nur durch einen Probemonat tätig gewesen sei und stellte hinsichtlich des Arbeitnehmers T in Aussicht, daß sie die Steuerkarte mit den tatsächlichen Bezügen nachreichen werde. Eine solche Nachreichung fand jedoch dann nicht mehr statt.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheide keine Folge. Sie begründete ihre abweisende Entscheidung damit, daß im vorliegenden Falle die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden mußten, weil keine Aufzeichnungen zur Überprüfung des Steuerabzuges vorgelegt worden seien, aus denen die Höhe des Arbeitslohnes und die übrigen Besteuerungsmerkmale hätten festgestellt werden können. Insbesondere sei der Prüfer hinsichtlich der Bezüge des Geschäftsführers S auf eine griffweise Schätzung angewiesen gewesen. Dabei sei unter Berücksichtigung der Lebensführung des S der Besteuerung ein Monatsbezug von S 6.000,-- zugrunde gelegt worden. Diese Schätzung könne nicht als zu hoch bezeichnet werden, wenn man berücksichtige, daß S die Flugprüfung abgelegt und für Dezember 1958 selbst eine „Entnahme“ von S 10.000,-- zugegeben habe. Die Behauptung, daß es sich dabei um eine

Gewinnentnahme gehandelt habe, sei nicht bewiesen worden; denn die Beschwerdeführerin sei eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, besitze eigene Rechtspersönlichkeit und sei daher nicht mit der Person des Geschäftsführers S identisch. Zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft sei vielmehr das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Regel, weshalb es gerechtfertigt sei, die Bezüge des Geschäftsführers S dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Was die Bezüge des Arbeitnehmers L anlange, so habe dieser nicht nur den auf der nachträglich vorgelegten Lohnsteuerkarte ausgewiesenen Betrag von S 10.200,--, sondern darüber hinaus laut einem Schreiben vom 13. August 1959 S 5.000,-- und im Juli 1958 weitere S 6.500,-- als Spesenvergütung bekommen, bei der es sich bestenfalls um einen pauschalen Spesenersatz ohne Nachweis gehandelt habe, weshalb auch die Heranziehung dieser Beträge zur Besteuerungsgrundlage für Lohnsteuer und Kinderbeihilfenfondsbeiträge gerechtfertigt gewesen sei. Das an Dipl. Kfm. K ausgezahlte Entgelt von S 48.000,-- wolle Dipl. Kfm. K laut seinem Schreiben vom 2. Dezember 1959 bis auf einen Restbetrag von S 5.000,-- zurückgegeben haben. Beweise hierfür seien aber ebensowenig erbracht worden wie für die Behauptung, daß die Angestellten T und D durch K entlohnt worden seien. Ebenso seien die übrigen Berufungsausführungen, zu denen die Beschwerdeführerin entsprechende Beweismittel in Aussicht gestellt, aber trotz Terminverlängerung nicht vorgelegt habe, unbewiesen geblieben.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde hat der Gerichtshof erwogen:

Gemäß § 217 AO hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen, soweit es sie nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Insbesondere ist dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den

Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind.

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin der im § 58 EStG festgesetzten Verpflichtung, wonach der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto fortlaufend zu führen und darin all für die Vornahme des Lohnsteuerabzuges erheblichen Daten festzuhalten hat, unbestrittenermaßen nicht nachgekommen. Damit war jedoch die Berechtigung der Finanzbehörde, die Grundlagen für die Festsetzung der Lohnsteuer im Schätzungswege zu ermitteln, grundsätzlich gegeben.

Tatsächlich wendet sich die vorliegende Beschwerde auch nicht so sehr dagegen, daß seitens der Finanzbehörde überhaupt eine Schätzung vorgenommen wurde, als gegen die Art der Durchführung dieser Schätzung. Dabei hat die Beschwerdeführerin freilich nicht die Möglichkeit, nunmehr im Verwaltungsgerichtshofverfahren erstmalig Verfahrensmängel des erstinstanzlichen Verfahrens zu rügen und in dieser Richtung neue Behauptungen aufzustellen, die sie im Berufungsverfahren vorzubringen unterlassen hat. Diesbezüglich handelt es sich um ein neues Vorbringen, das im Verwaltungsgerichtshofverfahren gemäß § 41 VwGG 1952 nicht mehr berücksichtigt werden kann. So hat die Beschwerdeführerin in der Berufungsschrift hinsichtlich des Arbeitnehmers T lediglich vorgebracht, daß sie die Steuerkarte mit den tatsächlichen Bezügen nachreichen werde, während sie nun in der Beschwerde erstmalig behauptet, daß selbständiger Vertreter gewesen sei. Ferner hat die Beschwerdeführerin bezüglich des Arbeitnehmers L in der Berufungsschrift ausgeführt, daß er nur durch einen Probemonat tätig gewesen sei, während sie in der Beschwerde erstmalig vorbringt, daß L keinen Lohn von ihr bezogen habe. Dasselbe wird in der Beschwerde auch noch bezüglich einiger anderer Angestellten (F, L, R, J) summarisch behauptet, deren Lohnbezüge im Verwaltungsverfahren überhaupt nicht strittig gewesen waren. Diesbezüglich handelt es sich durchwegs tim im Verwaltungsgerichtshofverfahren unbeachtliche Neuerungen.

Anders verhält es sich dagegen hinsichtlich der bereits im
Verwaltungsverfahren strittig gewesenen Lohnsteuer
bzw. Kinderbeihilfenfondsbeiträge für S, L, Dipl. Kfm. K, D und T).

Hinsichtlich des ES des alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers der
Einmann-Gesellschaft, begnügte sich die belangte Behörde mit der Feststellung, daß
dieser der Gesellschaft Beträge entnommen habe, um daraus die Tatsache eines
lohnsteuerpflichtigen Geschäftsführergehaltes abzuleiten, dessen Höhe sie nach dem
mutmaßlichen Lebensaufwand des Steuerpflichtigen schätzte. Hier liegt jedoch ein
grober Verfahrensmangel vor. Denn bei Einmann-Gesellschaften, bei denen der
alleinige Gesellschafter auch Geschäftsführer ist, können sowohl
steuerabzugspflichtige Kapitalerträge als auch lohnsteuerpflichtige Gehälter
vorliegen. Es kommt hierauf die Gestaltung des einzelnen Falles an, ohne daß eine
gesetzliche Vermutung für das Vorliegen von Einkünften aus unselbständiger Arbeit
oder von Kapitalerträgen bestünde (vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz,
8. Auflage, S. 1233/34). Die belangte Behörde hätte daher, bevor sie das Vorliegen
eines lohnsteuerpflichtigen Geschäftsführergehaltes annahm, zunächst einmal prüfen
müssen, ob im vorliegenden Fall überhaupt die Voraussetzungen für die Annahme
derartiger Bezüge gegeben waren. Auch durfte sie nicht die Höhe dieser Bezüge
einfach schätzungsweise mit dem mutmaßlichen Lebensaufwand des
Steuerpflichtigen gleichsetzen, bevor sie nicht festgestellt hatte, aus welchen
Einkommensquellen oder allenfalls vorhandenem Vermögen der Steuerpflichtige
überhaupt seinen Lebensunterhalt bestritt, zumal ES in seiner Berufung ausdrücklich
auf seine Einkommensteuererklärung hingewiesen hatte und sich auch dem in den
Verwaltungsakten erliegenden Betriebsprüfungsbericht über die beschwerdeführende
Gesellschaft entnehmen läßt, daß ES dieser private Darlehen im Ausmaße von
S 250.476,50 zur Verfügung gestellt hatte.

Das Verfahren der belangten Behörde erweist sich aber auch bezüglich der
Lohnsteuerberechnung der Bezüge des Arbeitnehmers L als mangelhaft. Denn
hinsichtlich dieses Angestellten wurde im Zuge des Berufungsverfahrens eine
Lohnsteuerkarte vorgelegt, laut der an L für die Monate Jänner bis März 1958 ein

Gesamtbetrag von S 10.200,-- (d. i. also monatlich S 3.400,--) ausbezahlt und hiefür eine Lohnsteuer von S 979,50 (d. i. also monatlich S 326,50) einbehalten worden war. Dieser Steuersatz entsprach jedoch nach dem damaligen Steuertarif der Steuergruppe III/1. Es ist daher nicht richtig, wenn die belangte Behörde nunmehr in der Gegenschrift meint, daß die nachträgliche Vorlage der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers L an der Höhe der Lohnsteuernachforderung nichts mehr habe ändern können; es hätte vielmehr die nachgeforderte Lohnsteuer nunmehr nicht nach Steuergruppe I, sondern nach Steuergruppe III/1 berechnet werden müssen.

Schließlich durfte sich die belangte Behörde auch nicht über die vorgelegte Bestätigung des Dipl. Kfm. K, daß er schließlich nur einen Gehalt von S 5.000,-- erhalten habe und daß die Angestellten T und D ihre Gehälter von ihm bezogen hätten, ohne weitere Erhebungen einfach hinwegsetzen. Mögen auch zu dieser Erklärung in Widerspruch stehende Belege und Meldungen an die Sozialversicherungsanstalt vorgelegen sein, so bedurfte doch der Sachverhalt in diesem Punkt einer weiteren Klärung, wobei insbesondere Dipl. Kfm. K aufzufordern gewesen wäre, seine nunmehrigen Behauptungen durch Belege zu beweisen und allenfalls eine Vernehmung der Angestellten T und D erforderlich gewesen wäre.

Da sich somit das Verfahren der belangten Behörde in zahlreichen Punkten als mangelhaft und ergänzungsbedürftig erwies, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. c Z 2 VwGG 1952 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der Durchführung einer Verhandlung wurde gemäß § 39 Abs. 2 lit. c VwGG 1952 abgesehen.

W i e n , 17. September 1963