

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

07.05.1979

Geschäftszahl

2669/78

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Drexler und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Gaismayer, über die Beschwerde der Sch. & S. GesmbH in B, vertreten durch Dr. Rudolf Bazil, Rechtsanwalt in Wien I, Schellinggasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. August 1978, Zl. 5-1787/3/78, betreffend Nachforderung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Alleiniger Geschäftsführer der nach österreichischem Recht gegründeten beschwerdeführenden GesmbH mit dem Sitz in B ist Dieter G., welcher nach den übereinstimmenden Angaben der am verwaltungsgerichtlichen Verfahren beteiligten Parteien gleichzeitig auch Geschäftsführer der an der Beschwerdeführerin wesentlich beteiligten deutschen "Sch. & S. KG, B., BRD" (präzise laut dem im Akt befindlichen Schreiben der Sch. & S. GesmbH & Co vom 13. Jänner 1978: Geschäftsführer des geschäftsführenden Komplementärs dieser Gesellschaft) ist. Zur Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit bei der beschwerdeführenden GesmbH hält sich G. fallweise, monatlich etwa drei bis fünf Tage in Österreich auf.

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung für die Zeiträume vom 1. Jänner 1967 bis 31. Dezember 1971 und vom 1. Jänner 1972 bis 31. Dezember 1975 wurde festgestellt, dass G. zwar seine Entlohnung im ganzen von der Sch. & S. KG in B, erhalte, dass jedoch jene Gehaltsteile, welche er für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu bekommen habe, von dieser der deutschen Gesellschaft vergütet würden. Hinsichtlich dieser "Vergütungen" vertrat der Prüfer die Auffassung, dass von ihnen lohnabhängige Abgaben einzubehalten und abzuführen gewesen wären. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und führte eine entsprechende Nachversteuerung durch.

Gegen die diesbezüglichen Bescheide erhob die beschwerdeführende GesmbH innerhalb offener Frist Berufung. In dieser wird zunächst darauf hingewiesen" dass G. nicht nur von der deutschen Gesellschaft ein Gehalt beziehe, sondern ein solches auch von der Beschwerdeführerin als deren Geschäftsführer in den Jahren 1968 bis 1975 erhalten habe. Sodann wird im wesentlichen ausgeführt, dass die Feststellung des Lohnsteuerprüfers deshalb sachlich falsch sei, weil "keine Bezüge, welche mit der durchgeführten Weiterbelastung von deutschen Gehaltsanteilen im Zusammenhang stehen" durch die Beschwerdeführerin an Direktor G. direkt ausbezahlt worden seien. Die betreffenden Vergütungen habe die deutsche Gesellschaft für die vorübergehende Tätigkeit von G. für die österreichische Gesellschaft erhalten. Daraus ergebe sich, dass für G. keine Lohnsteuerpflicht in Österreich abgeleitet werden könne '

Weiters wird in der Berufung auf die Bestimmungen des Art. 9 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der BRD hingewiesen und daraus abgeleitet, dass G. ausschließlich in Deutschland, nicht jedoch in Österreich lohnsteuerpflichtig sei.

Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, mit welcher zwar dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Säumniszuschlages durch Herabsetzung

der betreffenden Beträge auf S 0,--, nicht jedoch nach lohnsteuerfreier Behandlung der in Rede stehenden Beträge Folge gegeben wurde, wurde durch den rechtzeitig gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wirkungslos. In diesem Schriftsatz wird ergänzend ausgeführt, dass G. "im Zusammenhang mit der Gehaltsweiterbelastung von einem Arbeitgeber (Sch. & S. KG) entlohnt wird, welcher seinen Wohnsitz im gleichen Staat, nämlich in der BRD besitzt". Daraus sei klar zu entnehmen, dass von der Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Gehaltszahlungen erfolgten. Bei der fraglichen Kostenbelastung handle es sich nur um Leistungen von G. in Deutschland, die für das österreichische Unternehmen erbracht würden. Diese Gehaltsteile würden mittels Kostenbelastung an die beschwerdeführende GesmbH überwält, sodass Arbeitgeber für diese Teile der Bezüge eindeutig das deutsche Unternehmen sei, weshalb diesbezüglich auch in Deutschland Lohnsteuer entrichtet würde. Es sei aber nicht zumutbar, dass für die gleichen Gehaltsteile zweimal Lohnsteuer zu bezahlen sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde dem Rechtsmittel der Beschwerdeführerin teilweise Folge gegeben und den erstinstanzlichen Bescheid insofern abgeändert, als - wie schon in der Berufungsvorentscheidung die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in der Höhe von S 61.287,-- auf S 0,-- herabgesetzt und ein Säumniszuschlag (bisher S 1.225,--) nicht mehr festgesetzt wurde. Die Nachforderung an Lohnsteuer in Höhe von S 209.396,-- blieb jedoch unverändert. In der Bescheidbegründung wird im wesentlichen folgendes ausgeführt:

Es sei strittig, ob die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen sei von denjenigen Beträgen Lohnsteuer einzubehalten, die von ihr an die "Sch. & S. KG", B., BRD, dafür und insofern geleistet worden seien, als der gemeinsame Geschäftsführer G. für die Beschwerdeführerin in Österreich tätig gewesen sei. Arbeitgeber gemäß § 47 EStG-1972 sei, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 leg. cit. auszahle. Auszahlen hieße, den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand tragen. Da die Beschwerdeführerin mit den entsprechenden Gehaltsteilen für den Geschäftsführer G. belastet werde und sie somit letztlich den Aufwand für diese Bezüge trage; sei sie als Arbeitgeber anzusehen. Der Hinweis, dass dem Geschäftsführer diese Beträge nicht direkt ausgezahlt würden, könne keineswegs so verstanden werden, dass die Beschwerdeführerin nicht selbst den Lohnaufwand trage. Die gesellschaftsrechtliche und finanzielle Verflechtung der beschwerdeführenden GesmbH mit der deutschen Gesellschaft habe auf die Beurteilung des in Rede stehenden Sachverhaltes keinen entscheidenden Einfluss; denn der Umstand, dass die Bezüge zwar in Deutschland von der "Sch. & S. KG" ausbezahlt würden, könne nichts daran ändern, dass letztlich die Beschwerdeführerin den gegenständlichen Lohnaufwand trage. Die Beschwerdeführerin, eine GesmbH, führe nämlich in Österreich sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich insoweit ein Eigenleben, als sie den österreichischen Gesetzen unterliege, daher z.B. hier Bücher führen und für sich den Gewinn ermitteln müsse. Es bestehe auch kein Zweifel daran, dass der Geschäftsführer einer GesmbH in dieser Funktion in den geschäftlichen Organismus der GesmbH eingegliedert und als ihr Arbeitnehmer anzusehen sei. Trage nun letztlich eine GesmbH auch wirtschaftlich den Aufwand für die Bezüge ihres Geschäftsführers, so sei sie verpflichtet, davon Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Mit Hinweis auf das Abkommen zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern sei in diesem Zusammenhang schon deshalb nichts zu gewinnen, weil es nicht zutrefte, dass G. von einem Arbeitgeber entlohnt werde, der wie G. selbst seinen Sitz in Deutschland habe. Der Berufung könne daher nur in dem durch die Berufungsvorentscheidung vorgegebenen Rahmen, auf den hier verwiesen werde, Rechnung getragen werden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerdeführerin mit der vorliegenden Verwaltungsgerichtshofbeschwerde, in welcher sie Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die beschwerdeführende GesmbH eine nach österreichischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft ist und ihr Geschäftsführer, Dieter G., die gleiche Funktion auch bei der wesentlich beteiligten deutschen Gesellschafterin der Beschwerdeführerin dadurch ausübt, dass er auch Geschäftsführer des geschäftsführenden Komplementärs derselben, nämlich der Sch. & S. GesmbH & Co KG. ist. Unbestritten blieb auch die Behauptung in der Berufungsschrift, dass G. von der beschwerdeführenden GesmbH in seiner Eigenschaft als ihr Geschäftsführer einen Gehalt und zwar von 1968 bis 1972 14 x S 2.600,-- und von 1973 bis 1975 14 x S 3.120,-- erhalten hat. Außer Streit steht ferner, dass G. auch von der deutschen Gesellschaft laufende Bezüge erhält, dass jedoch Teile dieser an G. ausbezahlten Beträge tatsächlich von der Beschwerdeführerin getragen werden. Diese so genannten "Vergütungen" beruhen, wie die Beschwerdeführerin selbst in der Berufung ausführt, darauf, dass G. - offensichtlich in der BRD - "vorübergehende Tätigkeiten" "für die österreichische Gesellschaft" ausübt. Unbestritten ist ferner sowohl die Höhe des von der belangten Behörde im vorliegenden Falle ermittelten Lohnsteuernachforderungsbetrages als auch der Umstand, dass G. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin ist, spricht doch die Beschwerdeführerin in der Beschwerde selbst ausdrücklich von dem zwischen ihr und G. "bestehenden Dienstverhältnis" (vgl. diesbezüglich auch das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1951, Zl. 1155/49).

Strittig ist ausschließlich die Frage, ob diese von der Beschwerdeführerin als Vergütungen an die deutsche Gesellschaft bezeichneten Beträge, in Wirklichkeit in Österreich zu versteuernde Lohnzahlungen an den mangels eines Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthaltsortes im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtigen G. darstellen.

Der Gerichtshof vermag der Beschwerdeführerin nicht zu folgen, wenn sie die Ansicht vertritt, dass die fraglichen, wirtschaftlich unbestrittenermaßen von ihr allein getragenen Zuwendungen, welche G., der sowohl ihr Arbeitnehmer ist, als auch von ihr direkt - allerdings relativ geringfügige - Bezüge erhält, im Umweg über die deutsche Gesellschaft zufließen, nicht Teile seines Arbeitslohnes als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin darstellen; dies gilt umso mehr, als die beschwerdeführende GesmbH selbst ausdrücklich anführt, dass G. diese Beträge für Arbeitsleistungen erhalte, welche er für sie und in ihrem Interesse erbringe. Die Beschwerdeführerin hat in diesem Zusammenhang nicht einmal versucht darzutun, welche sachlichen oder wirtschaftlichen Erwägungen dafür maßgebend seien, dass die deutsche Gesellschaft zunächst einen Gehalt an G. auch dafür bezahle, damit er für die österreichische GesmbH, deren Geschäftsführer er ist, irgendwelche Aktivitäten setze, um sich sodann diesen Gehaltsteil von der Beschwerdeführerin refundieren zu lassen.

Diese Vorgangsweise erscheint ungeachtet des Bestehens einer Organschaft auf dem Gebiete der Umsatzsteuer zwischen der deutschen Gesellschaft und der Beschwerdeführerin umso merkwürdiger, als G. ja nicht nur Geschäftsführer der deutschen, sondern auch der österreichischen Gesellschaft ist und daher der von der Beschwerdeführerin dargestellte Sachverhalt im wesentlichen darauf hinauslaufen würde, dass G. sich jeweils selbst die Weisung erteilt, wann er als Geschäftsführer welcher Gesellschaft tätig wird.

Wenn bei dieser Sachlage die belangte Behörde demgegenüber die Ansicht vertritt, G. erhalte als Arbeitnehmer in seiner Funktion als alleiniger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin für alle in ihrem Interesse erbrachten Leistungen von ihr und nur von ihr ein Gehalt, weshalb auch die strittigen Beträge, ungeachtet des Umstandes dass sie - aus welchen Gründen immer - G. über die deutsche Gesellschaft als bloß manipulativ auszahlende Stelle zufließen, in Österreich zu versteuernde Teile dieses Gehaltes sind, so ist ihr nach Ansicht des Gerichtshofes beizustimmen (vgl. hg. Erkenntnis vom 28. September 1959, Zl. 1963/56).

In diesem Zusammenhang ist es auch ohne Bedeutung, dass sich der Geschäftsführer G. im Ausland aufhält; denn die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GesmbH besteht ja im wesentlichen in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft im allgemeinen und im einzelnen betrieben werden soll. Die "Ausübung" der Tätigkeit eines solchen Geschäftsführers im Sinne des Art. 9 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland ist aber erst mit dem Zugang der Weisung an die GesmbH vollendet. Da sich nun dieser Zugang am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GesmbH - gleichgültig ob der Geschäftsführer den Entschluss für die einzelne Weisung im In- oder Ausland gefasst hat - am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt wird (vgl. auch BFH vom 15. November 1971, Gr. S 1/71, BStBl. 1972, Teil II, S 68). Befindet sich demnach der Sitz der betreffenden Gesellschaft im Inland, dann übt der Geschäftsführer nach dem Vorgesagten im Sinne des § 98 Z. 4 EStG 1972 (§ 96 Z. 4 EStG 1967) in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens seine persönliche Tätigkeit ebenfalls grundsätzlich im Inland aus.

Durfte die belangte Behörde nun mit Recht davon ausgehen, dass es sich bei dem fraglichen Beträgen tatsächlich um von der Beschwerdeführerin als Arbeitgeber des G. getragene Lohnzahlungen an ihren Geschäftsführer handelte, ging sowohl der Hinweis der beschwerdeführenden Gesellschaft auf das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1972, Zl. 2340/71, welches von einem anderen Sachverhalt, nämlich dem Vorliegen eines Arbeitnehmergestellungsvertrages - das Bestehen eines solchen wird nicht einmal behauptet - ausging, als auch die Berufung auf Art. 9 Abs. 2 Z. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland ins Leere; denn wie die belangte Behörde indem letztgenannten Zusammenhang im Sinne der oben stehenden Ausführungen richtig darlegt, stellen die fraglichen Bezüge auch nicht Entlohnung eines Arbeitgebers dar, der seinen Sitz im gleichen Staat wie der betreffende Dienstnehmer hat. Befindet sich doch der Sitz der den gegenständlichen Lohnaufwand tragenden beschwerdeführenden GesmbH in Österreich, der Wohnsitz des Geschäftsführers G. jedoch in Deutschland. Voraussetzung für die Anwendung des Art. 9 des genannten Doppelbesteuerungsabkommens im vorliegenden Zusammenhang wäre aber, dass sich der Wohnsitz des Arbeitnehmers und der Sitz des Arbeitgebers in demselben Staat befinden. Der Umstand, dass die gegenständlichen Gehaltsteile G. über die deutsche Gesellschaft zufließen, ist vorliegendenfalls ohne rechtliche Relevanz.

Bei dieser Sach- und Rechtslage vermag der Gerichtshof aber auch nicht zu finden, dass die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid dadurch mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet hat, dass sie keine weiteren Ermittlungen durchführte. Auch der Umstand, dass sie nicht ausdrücklich darauf einging, dass G. von der Beschwerdeführerin auch direkt Bezüge erhielt, stellt keinen gravierenden Verfahrensmangel dar, da nicht zu erkennen ist, dass diesbezügliche Ausführungen zu einem im Ergebnis anderen Bescheid der belangten Behörde hätten führen können.

Da demnach der belangten Behörde beizustimmen ist, wenn sie die Ansicht vertritt, dass die strittigen Beträge Arbeitslohn des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft darstellen und diese von diesen Lohnzahlungen hätte Lohnsteuer einbehalten und abführen müssen, war die behauptete Rechtswidrigkeit des

angefochtenen Bescheides nicht festzustellen, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 542/1977.

Wien, am 7. Mai 1979