

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.12.2001

Geschäftszahl

2001/13/0225

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der R Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Herbert Rabitsch, Rechtsanwalt in Wien III., Petrusgasse 2/15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Juli 2001, Zl. RV/483-06/2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 2000 aus den dem zu 80 % an der beschwerdeführenden Partei beteiligten Gesellschafter Ing. Werner M. von der beschwerdeführenden Partei zugewendeten Beträgen allein im Umfang der Frage strittig, ob die vom betroffenen Gesellschafter bezogenen Beträge rechtlich als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren waren. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft war im Streitzeitraum Karl M., der zu den restlichen 20 % an der beschwerdeführenden Partei beteiligte Zwillingbruder des Ing. Werner M.

Die beschwerdeführende Gesellschaft hatte einem gegen sie erlassenen Bescheid, in welchem das Finanzamt die dem Mehrheitsgesellschafter in den Jahren 1995 bis 2000 zugeflossenen Beträge dem Dienstgeberbeitrag unterzogen hatte, in ihrer Berufung entgegengesetzt, dass sich eine Abhängigkeit des "Geschäftsführerbezuges" des Mehrheitsgesellschafters "vom Gewinn (besser von der Ertragskraft)" der beschwerdeführenden Gesellschaft aus folgender leicht nachprüfbarer Berechnung ergebe:

"1995 Gewinn lt. KÖST-Bescheid (Beschwerdeführerin)	S	1,142.615,00
Geschäftsführerbezug Ing. Werner M.	S	428.479,00
	S	1,571.094,00
1999 Gewinn lt. KÖST-Bescheid (Beschwerdeführerin)	S	201.509,00
Geschäftsführerbezug Ing. Werner M.	S	2,808.517,00
	S	3,010.026,00"

Dies sei ohnehin eine Binsenweisheit, weil nur "gewinnbeziehungsweise ertragsstarke" Unternehmen auf Dauer hohe Geschäftsführerbezüge bezahlen könnten. Die neue Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes, wie sie sich in den Erkenntnissen vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, darstelle, werde nicht zu halten sein, weil jeder Mensch, ob Geschäftsführer oder Einzelunternehmer, zur Sicherung seiner Grundbedürfnisse ein regelmäßiges monatliches Einkommen benötige. Dass die Sozialversicherungsbeiträge und die Einkommensteuervorauszahlungen für den Mehrheitsgesellschafter von der beschwerdeführenden

Gesellschaft bezahlt worden seien, "ergebe sich zwingend aus dem österreichischen Sozialversicherungs- und Steuersystem"; weshalb diese Zahlungen gegen einen gewinnabhängigen Geschäftsführerbezug sprechen sollten, bleibe unklar.

Im Zuge des Berufungsverfahrens gegen die einen früheren Zeitraum betreffende, hier nicht verfahrensgegenständliche Vorschreibung war vorgebracht worden, dass der Mehrheitsgesellschafter der beschwerdeführenden Partei ein Unternehmer mit weit gefächerten Beziehungen und Interessen sei und sich jedes Jahr längere Zeit im Ausland aufhalte, während die laufende Geschäftstätigkeit, das so genannte Tagesgeschäft der beschwerdeführenden Partei vom Zwillingbruder Karl M. geleitet werde. Ing. Werner M., dem Mehrheitsgesellschafter, obliege es, die Unternehmensziele der beschwerdeführenden Partei zu setzen und deren Erreichung zu überwachen, insbesondere weltweit sämtliche Errungenschaften und Fortschritte der Schönheits- und plastischen Chirurgie zu verfolgen und für die Zwecke der Gesellschaft zu nutzen. Der Mehrheitsgesellschafter entwerfe die überaus wichtige Werbelinie der beschwerdeführenden Partei und kümmere sich um deren Umsetzung; auch die Finanzplanung liege in seinen Händen. "Sein unternehmerischer Erfolg" sei beispielhaft. Die Vergütungen für seine Geschäftsführung entnehme sich der Mehrheitsgesellschafter zeitlich unregelmäßig und in betragsmäßig wechselnder Höhe. Sie hingen vom Gewinn ab.

Im angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde die Feststellung, dem zu 80% an der Gesellschaft beteiligten "Geschäftsführer" Ing. Werner M. seien Geschäftsführerbezüge von S 320.000,-- im Jahre 1995, von S 805.000,-- im Jahre 1996 und von jeweils S 1.080.000,-- in den Jahren 1997 bis 2000 ausbezahlt worden. Zusätzlich habe die beschwerdeführende Gesellschaft auch die Sozialversicherungsbeiträge und die Einkommensteuervorauszahlungen für den Mehrheitsgesellschafter mit näher bezifferten Beträgen bezahlt. Von allen diesen Beträgen sei der Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag nicht abgeführt worden. Mit der in der Berufungsschrift für die Jahre 1995 und 1999 gegebenen Darstellung von steuerlichem Gewinn einerseits und Geschäftsführerbezug andererseits werde ein tatsächlicher Konnex der "Entnahmen" mit dem Betriebsergebnis nicht hergestellt. Rechtlich wird im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertreten, die Beschäftigung des betroffenen Gesellschafters weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Mehrheitsgesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf. Der Mehrheitsgesellschafter der beschwerdeführenden Partei erziele aus seiner Tätigkeit für die Gesellschaft demnach Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahre 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der Beschwerdeführerin ausgelöst, von den diesem Gesellschafter geleisteten Vergütungen den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wird geltend gemacht, dass es sich bei den von der belangten Behörde dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterzogenen Beträgen sämtlicher Jahre ("Geschäftsführerbezüge" zusätzlich Sozialversicherungsbeiträge und Einkommensteuervorauszahlungsbeträge) nicht um Vergütungen für eine Tätigkeit des Mehrheitsgesellschafters für die Gesellschaft, sondern um schlichte - nicht an der Arbeitsleistung des Ing. Werner M., sondern am Erfolg des Unternehmens orientierte - Gewinnausschüttungen an diesen Gesellschafter gehandelt habe, der von der belangten Behörde aktenwidrig als Geschäftsführer bezeichnet werde, was aber nicht er, sondern sein Zwillingbruder Karl M. sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

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

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

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994 sowie für die Zeit ab dem Jahre 1999 in § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz - WKG.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, kommen als "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weil für steuerliche Zwecke zwischen der Stellung als Geschäftsführer und jener als Gesellschafter unterschieden werden muss, nicht solche Zuwendungen der Gesellschaft an ihren wesentlich beteiligten Gesellschafter in Betracht, die ihre Wurzel nicht in seiner Tätigkeit, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben, weshalb Ausschüttungen aller Art nicht zur

Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zählen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Juli 1999, 99/14/0136, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072).

Solche Ausschüttungen haben nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 allerdings bei der Ermittlung des der Körperschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 zu Grunde zu legenden Einkommens der Gesellschaft außer Ansatz zu bleiben.

Die im Beschwerdefall von der beschwerdeführenden Partei verfolgte Strategie der Abgabenvermeidung besteht in dem Versuch, dem Mehrheitsgesellschafter auf der Basis der Abgabenerklärungen der Gesellschaft unter einem solchen Titel zugewendete Beträge, die der Gesellschaft den Abzug dieser Beträge als Betriebsausgaben und solcherart die Verminderung ihrer Körperschaftsteuerschuld ermöglichten, im Nachhinein einem anderen Titel zu unterstellen, mit dem der Bestand einer Abgabenschuld für diese Beträge auch nach § 41 FLAG iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vermieden wäre. Einer solchen Vorgangsweise kann kein Erfolg beschieden sein.

Ob einem Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft zugewendete Beträge ihre Wurzel in einer steuerlich anzuerkennenden Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter haben oder als schlichte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, ist eine auf der Tatsachenebene zu lösende Frage. Im Beschwerdefall wurden die dem Mehrheitsgesellschafter zugewendeten Beträge im hier strittigen Umfang stets als Tätigkeitsvergütungen (für seine "Geschäftsführung") bezeichnet, deren behauptete Abhängigkeit vom Betriebserfolg der Gesellschaft von der belangten Behörde mit dem Hinweis auf die zumal in den Jahren 1997 bis 2000 konstant gebliebene Höhe der "Geschäftsführerbezüge" in unbedenklicher Beweiswürdigung verneint worden ist. Die erstmals vor dem Verwaltungsgerichtshof aufgestellte Behauptung, es habe sich bei den dem Mehrheitsgesellschafter zugewendeten Beträgen im hier strittigen Umfang nicht um Tätigkeitsvergütungen, sondern um Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 gehandelt, widerspricht dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren - zumal auch dem Inhalt der ihrer Besteuerung als Körperschaft zu Grunde liegenden Jahresabschlüsse - diametral und verstößt im Umfang des dieser Behauptung zu Grunde liegenden Sachvorbringens damit gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot.

Der Vollständigkeit halber sei der beschwerdeführenden Partei vor Augen geführt, dass im Falle einer Richtigkeit ihrer in der Beschwerdeschrift in den Jahren 1995 bis 1999 "unter Berücksichtigung der Ausschüttungen an den Gesellschafter Ing. Werner M." als erzielt angeführten Gewinne in Gegenüberstellung mit dem Inhalt der in den Verwaltungsakten einliegenden Jahresabschlüsse und den Ergebnissen einer abgabenbehördlichen Prüfung zwangsläufig das Tatbild einer Verkürzung der Körperschaftsteuer der Gesellschaft für die betroffenen Jahre durch den oder die hierfür Verantwortlichen in objektiver Hinsicht jedenfalls verwirklicht wäre.

Aus der Basis einer Beurteilung der dem Mehrheitsgesellschafter zugewendeten Beträge als Tätigkeitsvergütungen sei für die Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anfechtungsanträge durch den Verfassungsgerichtshof zur Vermeidung von Wiederholungen auf die zu den Fällen wesentlich beteiligter Geschäftsführer ergangenen hg. Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und

.) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Der auf der Basis des wiedergegebenen - und dem angefochtenen Bescheid auf der Sachverhaltsebene erkennbar zugrundegelegten - Parteivorbringens über die tatsächlichen Verhältnisse vorgenommenen Beurteilung der belangten Behörde, der im vorliegenden Fall für die Gesellschaft tätig gewordene Mehrheitsgesellschafter sei in den Organismus des Betriebes der Beschwerdeführerin eingegliedert, einem auf seine Tätigkeit für die Gesellschaft bezogenen Unternehmerwagnis nicht ausgesetzt und werde laufend entlohnt, haftet auf dem Boden der von der oben zitierten Judikatur entwickelten Grundsätze keine Rechtswidrigkeit an.

Dass der hier betroffene Mehrheitsgesellschafter handelsrechtlicher Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei nicht war, steht einer Übernahme der für den Gesellschafter-Geschäftsführer in der oben genannten Judikatur erarbeiteten Grundsätze im Beschwerdefall deswegen nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 des Familienlastenausgleichsgesetzes und die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, auf welche die erstgenannte Norm verweist, auf die Eigenschaft der für die Gesellschaft tätig gewordenen Person als handelsrechtlicher Geschäftsführer nicht abstellen. Entscheidend ist für die Erzielung von

Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. hiezu auch das hg. Erkenntnis vom heutigen Tage, 2001/13/0151). Dies aber ist im Beschwerdefall zu bejahen.

Der Beschwerdevorwurf, die Bezeichnung des Ing. Werner M. als Geschäftsführer sei aktenwidrig, geht aus mehreren Gründen ins Leere. Die beschwerdeführende Partei selbst hatte Ing. Werner M. im Verwaltungsverfahren so titulierte, auf die "Geschäftsführerstellung" im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften kommt es, wie gezeigt, für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht an und überdies war aus dem oben geschilderten Vorbringen der beschwerdeführenden Partei im Zuge des Berufungsverfahrens gegen die einen früheren Zeitraum betreffende, hier nicht verfahrensgegenständliche Vorschreibung ohnehin deutlich zu erkennen, dass die umschriebenen Tätigkeiten des Mehrheitsgesellschafters einen zentralen Bereich der Unternehmensführung abdeckten.

Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 19. Dezember 2001