

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Gattringer, Schiller & Partner KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf/Krems vom 6. Juli 2001, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum Jänner bis Mai 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988	I – V/2000I	11.440,--	831,38
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	I – V/2001	1.575,--	114,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	I – V/2001	150,--	10,90

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut Firmenbuch war der Gf. bis Ende 2001 mit 25 % und anschließend mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligt. Im Zuge der betriebswirtschaftlichen Sanierung des Unternehmens der Rechtsmittelwerberin vereinbarte die bevollmächtigte Vertreterin mit Schreiben vom 30. November 2000 mit der Bank u.a., dass die aufwandwirksamen Geschäftsführerbezüge von bisher S 70.000,-- monatlich entsprechend reduziert werden. Zur Deckung des Lebensunterhaltes des Gf. ist die Rückführung der Verrechnungsforderung im Umfang von S 30.000,-- pro Monat geplant. Diese und andere Maßnahmen seien, über ein Jahr hinweg gerechnet, geeignet, den Ergebnisausweis um rund S 1.360.000,-- zu verbessern und den Liquiditätsspielraum um rund S 1 Million zu erweitern, wobei davon rund S 770.000,-- anteilig auf Steuer- und Abgabenersparnis entfallen würden.

Bei der über den Zeitraum von Jänner bis Mai 2001 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung beanstandete das Erhebungsorgan die Reduzierung der Geschäftsführerbezüge ab Jänner 2001 von bisher brutto S 70.000,-- auf S 15.000,--. Es behandelte die monatlich über das Verrechnungskonto gebuchten Scheckabhebungen von S 30.000,-- als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Weiters versteuerte es den Sachbezug von S 7.000,-- monatlich für die private Nutzung des Firmenpersonenkraftwagens durch den Gf..

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsauffassung an und schrieb der Rechtsmittelwerberin mit Bescheid vom 6. Juli 2001 aus diesem Grunde S 74.285,-- (€ 5.398,50) an Lohnsteuer, S 8.325,-- (€ 605,--) an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 795,-- (€ 57,77) an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Die BwIn. befinde sich in einer Sanierungsphase, weshalb der Gf. seine Geschäftsführerbezüge ab Jänner 2001 von bisher brutto S 70.000,-- auf S 15.000,-- monatlich reduziert habe. Er habe mit Scheidungsvergleich aus dem vergangenen Jahr Anspruch auf 100 % der Geschäftsanteile erworben – die formale Umsetzung sei derzeit streitanhängig – und der Gesellschaft zwischenzeitlich Geldmittel aus der Veräußerung privater Vermögensgegenstände über die er als Folge der Scheidung Verfügungsmacht erlangt habe, zur Verfügung gestellt, welche mit derzeit rund S 3 Millionen als Verrechnungsforderung zu Buche stehen würden. Der Gf. sei sich dessen bewusst, dass

sein Lebensunterhalt mit Geschäftsführerbezügen in Höhe von S 15.000,-- monatlich nicht bestritten werden könne und habe seinen privaten Bedarf mittels Rückführung der Verrechnungsforderung in Höhe von monatlich S 30.000,-- ergänzt. Seitens der Lohnsteuerprüfung werde behauptet, dass es sich bei der Rückführung der Verrechnungsforderung um lohnsteuerpflichtige Einkünfte handle, da eine willkürliche Reduzierung der Geschäftsführerbezüge nicht zulässig wäre. Der große Senat des BFH habe mit Entscheid B 26.10.1987, GrS 2/86, Folgendes zum Ausdruck gebracht: Ein Gesellschafter könne für seine Gesellschaft unentgeltlich tätig werden oder ihr unentgeltlich Nutzungen überlassen und den Gegenwert in der Gewinnausschüttung finden. Obwohl in Österreich diese Thematik bisweilen diskutiert werde, habe sich bis dato weder in der Judikatur noch in der allgemein gültigen Rechtsmeinung eine Tendenz dahingehend entwickelt, den Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf Leistungsabgeltung als Vorgang zu qualifizieren, der beim Gesellschafter-Geschäftsführer Steuerpflicht auslösen würde. Da zum einen die Reduzierung der Geschäftsführerbezüge von S 70.000,-- auf S 15.000,-- aus den angeführten Gründen unproblematisch sei und andererseits eine Verknüpfung mit der Rückführung hingegebener Mittel unzulässig sei, werde beantragt, die "Entnahme" von S 30.000,-- monatlich für den Zeitraum Jänner bis Mai 2001 aus der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer, den DB und den Zuschlag zum DB auszuschneiden. Der Berufung angeschlossen war das oben erwähnte Schreiben des bevollmächtigten Vertreters vom 30. November 2000 an die Bank, betreffend Sanierung des Unternehmens sowie eine weitere Eingabe an das Finanzamt vom 4. April 2001, betreffend Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen beim Gf..

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Jänner 2002 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. Bei einem Bruttoeinkommen von S 70.000,-- ergebe sich ein verfügbarer Auszahlungsbetrag von etwa S 41.254,--. Ein Bruttoeinkommen von S 15.000,-- ergebe einen Auszahlungsbetrag von S 11.717,--. Zusammen mit der Entnahme von S 30.000,-- könne der Gf. wieder über einen Betrag von S 41.717,-- verfügen. Er habe somit wirtschaftlich keine Nachteile. Was die Liquidität des Unternehmens betreffe, so ergebe sich bei einem monatlichen Bezug von S 70.000,-- ein jährlicher Geldbedarf von etwa 1,2 Millionen. Eine Reduzierung des Geschäftsführergehaltes auf S 15.000,-- und gleichzeitig Entnahme von Barmittel über das Verrechnungskonto in Höhe von S 30.000,-- erfordere einen Mittelbedarf von etwa S 600.000,--, was einer Einsparung von der Hälfte der bis dahin erforderlichen Mittel entspreche. Der wirtschaftliche Vorteil für das Unternehmen ergebe sich letztlich allein auf Grund der damit verbundenen beträchtlichen Steuerersparnis, wie dies auch im Schreiben vom 30. November 2000 an die Bank zum Ausdruck komme. Die Reduzierung des

Geschäftsführergehaltes sei somit einzig und allein aus steuerlichen Überlegungen erfolgt und wirtschaftlich in keiner Weise begründet. Wie anlässlich der Lohnsteuerprüfung festgestellt, habe sich nach dem Dezember 2000 weder der Aufgabenbereich des Geschäftsführers noch seine Arbeitszeit geändert, so dass eine Reduktion des Geschäftsführerbezuges zu einem steuerlich nicht anzuerkennenden, weil dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Ergebnis führen würde. Die Berufungswerberin werde wohl kaum behaupten können, eine Entlohnung von S 15.000,-- brutto sei die übliche Entlohnung für einen Geschäftsführer in einem vergleichbaren Unternehmen. Gleiches gelte aber auch für den im Berufungsverfahren eingewendeten Verkauf von Privatvermögen an die BwIn. und die Finanzierung dieses Geschäftes. Es würde dem Fremdvergleich nicht standhalten, wenn jemand einem Fremden Vermögensgegenstände wie in der Berufungsschrift angeführt im Wert von etwa S 3.000.000,-- veräußere und er als Gegenwert lediglich eine unverzinsliche Verrechnungsforderung erhalte, wobei die Begleichung der Forderung in Raten zu je S 30.000,-- erfolgen solle. Kein Fremder würde eine Arbeitsleistung erbringen, die mit seiner eigenen Forderung abgegolten werde. Was die Rechtsprechung zu diesem Thema betreffe, so habe der VwGH u.a. mit Erkenntnis vom 15.3.1995, 94/13/0249 zu Recht erkannt, wenn von einem Gesellschafter-Geschäftsführer neben seinem Gehalt noch monatliche Entnahmen getätigt würden, seien diese Entnahmen – auch wenn sie über das Verrechnungskonto erfolgen sollten – als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, wenn keine fremdüblichen Darlehensverträge etc. zu Grunde liegen würden. Denke man in diesem Fall die beabsichtigte Vorteilszuwendung weg, so würde auch hier steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegen. Der Lohnsteuerprüfer habe unter Beachtung der Grundsätze der §§ 21 und 22 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die ab Jänner 2001 tatsächlich an den Geschäftsführer zur Auszahlung gelangten Beträge der Lohnbesteuerung unterworfen, wobei ein Zufluss des Arbeitslohnes durch die Entnahme des Differenzbetrages über das Verrechnungskonto jedenfalls vorliege.

Im Vorlageantrag, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt gilt, führte die bevollmächtigte Vertreterin ergänzend aus, dass die Gehaltsreduktion beim Gf. deshalb erfolgt sei, um eine wirtschaftliche Gesundung der BwIn. herbeizuführen. Dass damit eine Reduzierung der Abgaben- und Beitragsbelastung verbunden und auch beabsichtigt gewesen sei, liege auf der Hand und sei ebenfalls aus dem Gesamtzusammenhang der wirtschaftlichen Sanierungsabsicht begründet. Der Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, die Reduzierung des Geschäftsführergehaltes wäre einzig und allein aus steuerlichen Überlegungen erfolgt und wirtschaftlich in keiner Weise begründet, sei unrichtig und zurückzuweisen. Die ins Treffen

geführte Angehörigenrechtsprechung solle nach dem VwGH nur dann zur Anwendung kommen, wenn sich aus dem konkreten Fall Umstände ergäben, die Zweifel an der Ernsthaftigkeit der behaupteten zivilrechtlichen Vereinbarung aufkommen lassen würden und somit den Verdacht nahe legen würden, das Rechtsgeschäft würde nur zum Zwecke der Steuerersparnis behauptet, was im gegenständlichen Fall unter Verweis auf oben angeführtes nicht zutreffe. In der Berufungsvorentscheidung werde weiters ausgeführt, dass sich nach dem Dezember 2000 weder der Aufgabenbereich des Geschäftsführers noch seine Arbeitszeit geändert hätten, so dass eine Reduktion des Geschäftsführerbezuges zu einem steuerlich nicht anzuerkennenden, weil dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Ergebnis führen würde. Dieser Auffassung sei nach Ruppe, Handbuch der Familienverträge Seite 242 ff. entgegenzutreten, in dem es heiße: "Den tragenden Wertungen des Einkommensteuerrechtes ist nämlich zu entnehmen, dass niemand verpflichtet ist, vorgefundene Marktchancen gänzlich auszuschöpfen. Es steht somit jedem grundsätzlich frei, gegen eine unüblich niedrige Vergütung zu arbeiten, weshalb wegen Vereinbarung und Zahlung von unter der Angemessenheitsgrenze liegenden Tätigkeitsvergütungen das Vorliegen eines ernstgemeinten Dienstverhältnisses grundsätzlich nie bezweifelt werden darf. Dies ist auch die Auffassung der Judikatur des BFH. Derartige Vertragsgestaltungen werden vor allem dann vorkommen, wenn der Betrieb des Arbeitgeberehegatten im Aufbau begriffen ist oder sich der Arbeitnehmerehegatte mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Lage des Betriebes mit einer geringeren Entlohnung einverstanden erklärt." Auch der Verzicht auf die Verzinsung einer Verrechnungsforderung an eine Gesellschaft, die faktisch im Alleineigentum des Gesellschafters stehe, sei nicht unüblich, insbesondere dann, wenn allenfalls aus dem Gesamtkontext damit ein Beitrag zur wirtschaftlichen Gesundung des Unternehmens geleistet werde. Der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.3.1995, dass dann, wenn von einem Gesellschafter-Geschäftsführer neben seinem Gehalt noch monatliche Entnahmen getätigt würden, diese Entnahmen – auch wenn sie über das Verrechnungskonto erfolgten – als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten seien, gehe deshalb grundsätzlich ins Leere, weil im gegenständlichen Fall eine Verrechnungsforderung zugunsten des Gesellschafters und in Form der Ratenrückzahlung lediglich steuerlich zulässige Einlagenrückgewähr vorliege. Auch die Strapazierung der §§ 21 und 22 BAO gehe mit Hinweis auf die angeführte wirtschaftliche Grundlage zu dieser Thematik ins Leere.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS vom 2.4.2004 teilte die bevollmächtigte Vertreterin im Schreiben vom 10.5.2004 mit, es sei richtig, dass der Gf. ab dem Kalenderjahr 2001 seine monatlichen Bezüge drastisch reduziert habe. Gleichzeitig habe er, um seinen Lebensunterhalt

zu finanzieren, über sein Verrechnungskonto monatlich einen Betrag von S 30.000,-- entnommen. Die Verrechnungsforderung des Gf. resultiere aus einer Transaktion vom 14.2.2001, im Zuge derer insgesamt S 2,200.000,-- gutgebucht worden seien. Die BwIn. habe Geschäfte in Singapur getätigt, die zu wirtschaftlichen Problemen geführt hätten. Im Zuge der Sanierungsmaßnahmen zu diesem Geschäftsfall sei seitens der Bank ein Performancebond ausgestellt worden, welcher als Haftungskredit auf der Privatliegenschaft des Gf. und seiner Gattin intabuliert worden sei. Am 9.11.2000 sei die gemeinsame Liegenschaft veräußert und die Pfandfreilassung gegen Überweisung eines Betrages von S 2,200.000,-- auf das Konto bei der Bank ausgesprochen worden. Aus dem beiliegenden Verrechnungskonto des Gf. sei die Einlage vom 14.2.2001 ersichtlich. Der gesamte Guthabenssaldo zum 31.3.2001 habe S 1,529.914,68 betragen. In den Jahren 2001 bis 2003 hätte auf Grund der zu Beginn des Jahres 2001 durchgeführten Kostensenkungsmaßnahmen im Bereich der Geschäftsführerbezüge, der Mietenverrechnung sowie diverser innerbetrieblicher Umorganisations- und Rationalisierungsschritte trotz überproportional hoher Finanzierungsaufwendungen und Verzugsspesen ein positives Ergebnis erwirtschaftet werden können. Die rückständigen Verbindlichkeiten gegenüber Finanzamt und Gebietskrankenkasse seien mit Ratenzahlungen bis in den Sommer 2003 hinein bedient worden. Das Scheitern außergerichtlicher Schuldnachlassverhandlungen mit der Bank, der Gebietskrankenkasse und dem Finanzamt habe durch Fälligestellung der Gebietskrankenkasse Anfang November 2003 zur Zahlungsunfähigkeit geführt. Die Rechtsmittelwerberin habe am 15. Dezember 2003 Insolvenz angemeldet. Das Verfahren sei am 3.2.2004 durch einen Zwangsausgleich mit 20 %iger Quote abgeschlossen worden. Die Quote werde seitens der Kreditgarantiegesellschaft OÖ. garantiert und voraussichtlich im Mai 2004 bezahlt. Angeschlossen war auch der Kaufvertrag vom 9.11.2000 über den Verkauf des im Eigentum des Gf. und seiner Gattin gestandenen Privatgrundstückes.

Dazu teilte das Finanzamt mit, dass der Gf. im Jahre 2001 fast genau den selben Nettobezug wie im Vorjahr erhalten habe. Es sei lediglich eine unterschiedliche Verbuchung erfolgt: Ein Teil seines Bezuges sei bei der Berufungswerberin nicht aufwandswirksam erfasst, sondern als Verminderung seiner Verrechnungsforderungen verbucht worden. Unter Beachtung der Grundsätze der §§ 21 und 22 BAO sei das Finanzamt nach wie vor der Ansicht, dass die ab 2001 tatsächlich zur Auszahlung gelangten Beträge der Lohnbesteuerung zu unterziehen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b Einkommensteuergesetz 1988 sind Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn), wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Unbestritten ist, dass die dem Gf. gewährten Vergütungen, welche bis Dezember 2000 monatlich S 70.000,-- brutto und in den Monaten Jänner bis Mai 2001 monatlich S 15.000,-- betragen haben, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind. Strittig ist ausschließlich, ob die monatlichen Entnahmen des Gf. von S 30.000,-- ab Jänner 2001, welche nicht aufwandswirksam, sondern zu Lasten seines Verrechnungskontos (Kto.Nr. 3601) verbucht wurden, ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen.

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung (vgl. Erk. 19.12.2001, 2001/13/0225) hinsichtlich der Frage der DB- und DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Geschäftsführern ausgeführt, dass für steuerliche Zwecke zwischen der Stellung als Geschäftsführer und jener als Gesellschafter unterschieden werden muss. Dabei kommen solche Zuwendungen der Gesellschaft an ihren wesentlich beteiligten Gesellschafter nicht als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 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. 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. Nach dem VwGH-Erk. vom 24.10.2002, 2001/15/0062 hat dies auch für die Einkünftequalifikation – wie im vorliegenden Fall - von nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG zu gelten. Wenn das Finanzamt – wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgeht, hätte der Berufungswerberin von den monatlichen Auszahlungen von S 30.000,-- keinesfalls Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vorgeschrieben werden dürfen.

Im vorliegenden Fall hängt der Verkauf der privaten Liegenschaft durch den Gf. und die Einzahlung des Verkaufserlöses auf das Bankkonto der Gesellschaft (Gegenbuchung Verrechnungskonto Gf.) nicht mit der Geschäftsführer-, sondern mit der Gesellschafterfunktion zusammen. Durch die monatliche Auszahlung eines Betrages von S 30.000,-- zu Lasten des Verrechnungskontos wurde steuerlich der Aufwand der Berufungswerberin nicht gemindert. Hätte die Rechtsmittelwerberin den Erlös der privaten Liegenschaft nicht aus Liquiditätsgründen benötigt, hätte der Gf. diesen auch auf ein privates Sparbuch einzahlen und jeden Monat einen Betrag von S 30.000,-- zur Aufbesserung seines Geschäftsführerbezuges verwenden können. Dass ein beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer seinen Gehalt bzw. seine Vergütung entsprechend der wirtschaftlichen Lage seines Unternehmens nach unten anpassen kann, dafür sprechen einerseits die im Vorlageantrag angeführten Ausführungen von Ruppe im Handbuch der Familienverträge sowie die umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses im Zusammenhang mit der DB-Pflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern. Lässt sich eine Unterentlohnung auf eine eindeutige schuldrechtliche Vereinbarung zurückführen, darf nach Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 2. Auflage, Seite 260, die Tatsache eines unangemessenen niedrigen Entgeltes weder eine Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses noch eine Korrektur des Entgeltes bewirken, weil es herrschenden Grundsätzen des Einkommensteuerrechts entspricht, dass niemand verpflichtet ist, aus Leistungsbeziehungen einen entsprechenden "marktüblichen" Nutzen zu ziehen, und dass ein (möglicher) Nutzen, der nicht gezogen worden ist, als nicht realisiert gilt. Der geleistete Arbeitslohn ist somit beim Leistenden steuerlich anzuerkennen, der Empfänger hat in dieser Höhe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Diesen Ausführungen folgen im Ergebnis auch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (RZ. 1230). Dass es der Berufungswerberin ab dem Kalenderjahr 2001 finanziell schlecht erging, ist auch nach außen ersichtlich, und zwar aus dem Schreiben des bevollmächtigten Vertreters vom 30. November 2000 an die Bank sowie aus der Tatsache, dass die Rechtsmittelwerberin am 15.12.2003 Insolvenz angemeldet hat. Die Gehaltsreduzierung war daher wirtschaftlich begründet und erfolgte somit nicht ausschließlich aus steuerlichen Motiven.

Das Finanzamt begründet die Nachforderung zuletzt mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der §§ 21 und 22 BAO. Ausfluss der wirtschaftlichen Grundhaltung des Steuergesetzgebers ist z.B. die Missbrauchsregelung des § 22 BAO. Danach kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes

die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach dem Erk. d. VwGH vom 6.11.1991, 89/13/0093, steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen. Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 13.10.1993, 92/13/0054).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die wirtschaftliche Lage der Berufungswerberin im Kalenderjahr 2001 auf Grund des Verlustes 2000 (über S 12 Mio.) schlecht war und schließlich im Kalenderjahr 2003 zu einer Insolvenz des Unternehmens führte. Daher war es durchaus notwendig und sinnvoll, den Aufwand des Unternehmens zu reduzieren, wozu auch die im Kalenderjahr 2001 vorgenommene Herabsetzung der Bezüge des Geschäftsführers gehörte. Wenn der Gf. in der Folge, um seinen Lebensstandard aufrecht zu erhalten, ein Privatgrundstück verkauft hat und aus dem Erlös, den er dem Unternehmen zur Verfügung gestellt, monatliche Abhebungen getätigt hat, ist auch dies eine sinnvolle Maßnahme und keinesfalls ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Eine Umfunktionierung der zu Lasten des Verrechnungskontos des Gf. verrechneten Beträge in einen Lohnaufwand entspricht nicht dem Gesetz.

Die Abgabennachforderung reduziert sich somit bloß auf die Hinzurechnung des PKW-Sachbezuges von monatlich S 7.000,-- zu den gekürzten Gf-Bezügen. Die monatliche Lohnsteuerbemessungsgrundlage erhöht sich daher von S 12.427,-- um (nur) S 7.000,-- auf S 19.427,--, wodurch sich die darauf entfallende Lohnsteuer auf S 3.002,-- erhöht (bisher S 714,--). Die Differenz von S 2.288,-- multipliziert mit der Anzahl der Monate (5) ergibt die endgültige Nachforderung an Lohnsteuer von S 11.440,--. Hinsichtlich DB und DZ beträgt die Bemessungsgrundlage S 7.000,-- x 5 Monate = S 35.000,--. Die

Dienstgeberbeitragsnachforderung macht somit S 1.575,-- (4,5% von S 35.000,--) und die DZ-Nachforderung S 150,-- (0,43% von S 35.000,--) aus.

Der Berufung war somit Erfolg beschieden.

Linz, 30. Juni 2004