

TE Vwgh Erkenntnis 1971/9/17 0099/70

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.09.1971

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1967 §19 Abs1 Z1;

EStG 1967 §36 Abs3;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kaniak und die Hofräte Dr. Eichler, Kobzina, Dr. Straßmann und Dr. Draxler als Richter im Beisein des Schriftführers Ministerialkommissär Dr. Bily über die Beschwerde des Dr. Heribert M, öffentlicher Notar in X, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 3. Dezember 1969, Zl. 35/6-III a/Se-1969, betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kaniak und die Hofräte Dr. Eichler, Kobzina, Dr. Straßmann und Dr. Draxler als Richter im Beisein des Schriftführers Ministerialkommissär Dr. Bily über die Beschwerde des Dr. Heribert M, öffentlicher Notar in römisch zehn, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 3. Dezember 1969, Zl. 35/6-III a/Se-1969, betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 390,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich der beim Beschwerdeführer als öffentlichem Notar im Jahre 1967 für die Zeit vom 1. Jänner 1966 bis 31. Jänner 1967 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, daß von den Beträgen, die der Beschwerdeführer an den ausschließlich bei ihm tätigen Notariatskandidaten Dr. Karl N. gezahlt hat, ab Mai 1964 weder Lohnsteuer einbehalten und abgeführt noch der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe entrichtet worden war. Das Finanzamt erließ daraufhin den Bescheid vom 4. Juli 1967 über die Nachforderung von S 92.704,-- Lohnsteuer und S 22.181,-- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe.

Der Beschwerdeführer berief. Zwischen ihm und Dr. Karl N. sei mit Wirksamkeit vom 1. Mai 1964 eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts errichtet worden; der Genannte sei seither selbständig erwerbstätig. Aus diesem Grunde habe Dr. Karl N. für die Jahre 1964, 1965 und 1966 keinen Jahresausgleich beantragt, obwohl sich dadurch die nunmehr vorgeschriebene Lohnsteuer um S 35.000,-- bis S 40.000,-- ermäßigt hätte. Das Bestehen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts werde auch durch die zwischen S 3.000,-- und S 20.000,-- schwankenden monatlichen Bezüge des Genannten erwiesen.

Das Finanzamt erließ nach Einvernahme des Dr. Karl N. als Auskunftsperson eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Dr. Karl N. habe sich in der Haushaltsliste 1964 als Notariatssubstitut bezeichnet, in die Spalte 6 (für Arbeitnehmer) einen Strich gemacht und die Spalte 8 (für veranlagte Abgabepflichtige) ausgefüllt. In der auf dem ihn zugesandten Vordruck abgegebenen Steuererklärung für 1964 habe er nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit jenen Bezügen erklärt, die auf einem vom Beschwerdeführer gefertigten Lohnzettel ausgewiesen gewesen seien. Die abgegebene Umsatzsteuererklärung trage den Vermerk:

"Der Gefertigte hat als Notarsubstitut im Notariat Dr. HM, im Jahre 1964 nur nichtselbständige Arbeit verrichtet. Die gesamte Umsatzsteuer wurde von Herrn Dr. Heribert M abgeführt." Die Erklärung des Dr. Karl N. decke sich mit dem Lohnzettel. Da dem Beschwerdeführer als Notar zugemutet werden könne, daß er genau wisse, was er unterschreibe, sowie daß er in steuerlichen Belangen weitgehend versiert sei, schließlich daß eine Steuervollmacht für den Steuerberater Dr. Karl St. vorliege und der als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärte Betrag sich mit dem auf dem Lohnzettel ausgewiesenen Bruttobezug gedeckt habe, habe das Finanzamt den äußerst mangelhaft ausgefüllten Lohnzettel nicht weiter beanstandet. Damit sei eine Veranlagung des Dr. Karl N. für 1964 nicht durchzuführen gewesen. Der Genannte sei von der Nichtveranlagung verständigt, der Akt gelöscht worden. Dr. Karl N. habe für die Folgejahre Steuererklärungen nicht abgegeben. Da er Notariatssubstitut sei, habe das Finanzamt unterstellt, daß er Steuererklärungen abgegeben hätte, wenn sich die Verhältnisse geändert hätten und die gesetzlichen Voraussetzungen dafür gegeben wären. Das Vorliegen einer mit 1. Mai 1964 rechtlich wirksamen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sei daher nicht als erwiesen anzunehmen. In den Steuererklärungen 1965 und 1966 habe der Beschwerdeführer Gewinnanteile des Dr. Karl N. nicht ausgewiesen und seien dessen Bezüge in dem Posten "Gehälter" enthalten. Erst mit Schreiben vom 22. August 1967 habe der Beschwerdeführer zur Einkommensteuererklärung 1966 mitgeteilt, es sei aus dem Posten "Gehälter" ein Teil von S 155.913,-- auszuscheiden und als "Anteil Dr. Karl N." auszuweisen. Für 1965 habe eine rechtskräftige Veranlagung des Beschwerdeführers ohne Anerkennung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht stattgefunden. Dr. Karl N. habe dazu erklärt, daß ein schriftlicher Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht nicht abgeschlossen und eine Vereinbarung nur hinsichtlich der Entlohnungsform getroffen worden sei, daß ihm 26 Urlaubstage im Jahr zustünden, die er im Rahmen eines Urlaubsplanes zu konsumieren habe, daß er im Hinblick auf die Entlohnungsform (Gewinnbeteiligung) keine Sonderzuwendungen erhalte, daß er selbständig keine Geschäftsfälle bearbeiten und abrechnen könne, diese gingen alle über das Notariat des Beschwerdeführers, daß er keine Arbeitnehmer aufnehmen und nicht über Betriebsmittel eigenberechtigt verfügen könne. Er habe nur ein Vorschlagsrecht. Er sei an die vorgeschriebene Dienstzeit gebunden. Das Finanzamt sei darnach zum Schluß gelangt, daß eine unselbständige Tätigkeit des Dr. Karl N. vorliege. Die Gewinnbeteiligung spreche nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung der belangten Behörde. Ergänzend führte er aus, daß nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger selbständig oder unselbständig erwerbstätig ist, entscheidend sei, ob er ein Unternehmerwagnis trage. Dr. Karl N. trage ein Unternehmerwagnis und sei am Gewinn beteiligt. Er müsse daher als selbständig Erwerbstätiger angesehen werden. Zu den Ausführungen der Behörde, daß ein Gesellschaftsverhältnis mit Dr. Karl N. nicht ersichtlich gewesen sei, verweise er auf § 21 BAO, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung der belangten Behörde. Ergänzend führte er aus, daß nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger selbständig oder unselbständig erwerbstätig ist, entscheidend sei, ob er ein Unternehmerwagnis trage. Dr. Karl N. trage ein Unternehmerwagnis und sei am Gewinn beteiligt. Er müsse daher als selbständig Erwerbstätiger angesehen werden. Zu den Ausführungen der Behörde, daß ein Gesellschaftsverhältnis mit Dr. Karl N. nicht ersichtlich gewesen sei, verweise er auf Paragraph 21, BAO, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei.

Die Behörde ergänzte das Verfahren durch neuerliche Einvernahme des Dr. Karl N. und die Einholung einer Stellungnahme des Beschwerdeführers. Sie wies sodann die Berufung mit der Berufungsentscheidung vom 3. Dezember 1969 ab. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werde ein Angestelltenverhältnis durch ein Verhältnis der Über- und Unterordnung (Weisungsgebundenheit) gekennzeichnet, während beim Gesellschaftsverhältnis die Zusammenarbeit für den gemeinsamen Zweck im Vordergrund stehe. Nach den Kommentaren zum deutschen Einkommensteuergesetz von Littmann, 8. Aufl., § 19 Band Nr. 8, S 1274 und von Blümich-Falk, 9. Aufl., § 20, Anmerkung 8, S. 1560, sei das wesentliche Unterscheidungsmerkmal eines seine Arbeitskraft einbringenden Gesellschafters vom Angestellten mit Gewinnbeteiligung darin zu sehen, daß ein Gesellschafter ein unmittelbares Interesse an der Erreichung des gemeinsamen Zweckes habe, nicht aber der Angestellte. Das komme im Vertrag durch eine wesentlich freiere Gestaltung des Arbeitsverhältnisses und die Einräumung von Kontrollrechten zum Ausdruck. Beim Gesellschaftsverhältnis werde regelmäßig eine längere Dauer des Verhältnisses von vornherein vereinbart, die Gewinnbeteiligung werde auch beim Einbringen der Arbeitskraft von der Arbeitsleistung weniger abhängig sein als beim Angestelltenverhältnis. Bei Beteiligung am Anlagevermögen sei in der Regel ein Gesellschaftsverhältnis gegeben. Im Zweifelsfalle werde man auch dem Willen der Beteiligten Bedeutung beimessen. Für den Beschwerdefall sei davon auszugehen, daß zwischen einem Notar und seinem Notariatskandidaten oder Substituten ein Dienstverhältnis bestehe, wobei die Berechnung der Entlohnung wohl in verschiedener Weise vereinbart sein könne. Ein Gesellschaftsverhältnis zwischen Notar und Substitut sei nicht nur ungewöhnlich, sondern gemäß § 117 der Notariatsordnung, wie aus der hiezu ergangenen Entscheidung vom 1. April 1937, Ds 149/37, hervorgehe, unzulässig. (Siehe hiezu Dr. Wagner - Notariatsordnung - Anmerkung 6 zu § 117 und Anmerkung 9 zu § 119.) Das Angestelltengesetz finde gemäß § 2 Abs 1 Z. 4 Angestelltengesetz auf Notariatsanwärter bzw. -substituten Anwendung. Der Beschwerdeführer habe bis zur Lohnsteuerprüfung nicht nur jede Äußerung unterlassen, die auf ein Gesellschaftsverhältnis hingedeutet hätte (z.B. die Abgabe einer Erklärung für eine einheitliche Gewinnfeststellung, die Bezeichnung der Bezüge des Substituten als Gewinnanteil und nicht als Gehalt), sondern habe für das Jahr 1964 durch einen Lohnzettel für den Substituten ausdrücklich bestätigt, daß dieser in einem Dienstverhältnis zu ihm stehe. Auch habe er für das Jahr 1964 keine Aufklärung über die Berechnung der Gewinnbeteiligung geben können. Der Notariatskammer gegenüber habe der Substitut schon im Sinne der obigen Bestimmungen als Dienstnehmer aufscheinen müssen; seine Sozialversicherung sei nach seiner Auskunft als Pflichtversicherung nach dem Notarversicherungsgesetz 1938 erfolgt. Auch der Substitut auf der anderen Seite habe ebenfalls steuerlich seine Bezüge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt und so für 1964 ausdrücklich erklärt. Diesen ursprünglich geäußerten Ansichten der beiden Beteiligten sei im vorliegenden Falle mehr Bedeutung beizumessen als bei anderen Steuerpflichtigen, da beide rechtskundig seien und sich gerade der Beschwerdeführer selbst viel mit steuerlichen Fragen befasse. Die übereinstimmend geäußerte Ansicht der beiden Steuerpflichtigen, über das Bestehen eines Dienstverhältnisses, die den gewöhnlich zwischen Notar und Notariatskandidaten bzw. Substituten bestehenden Rechtsbeziehungen entspreche, habe zur Folge gehabt, daß diese Einkünfte des Substituten auch bei der Prüfung der Voraussetzungen für seine Veranlagung (§ 93 des Einkommensteuergesetzes) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen gewesen seien. Wenn nun der Beschwerdeführer bei oder nach der Lohnsteuerprüfung plötzlich ein Gesellschaftsverhältnis zu seinem Substituten behaupte, so wolle er damit offenbar die Unterlassung des Lohnsteuerabzuges und der Abfuhr der Beiträge zum Kinderbeihilfenfonds rechtfertigen. Obwohl das Verhalten des Beschwerdeführers dafür spreche, daß er selbst das Vorliegen eines Dienstverhältnisses für zutreffend gehalten habe und daß seine spätere gegenteilige Behauptung nur ein Zweckvorbringen darstelle, habe die Finanzlandesdirektion die tatsächlichen Verhältnisse zu untersuchen gehabt. Für die Entscheidung über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit seien nämlich nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. April 1950, Slg. 212/F, nur die tatsächlichen Verhältnisse und nicht der Schein, den die Beteiligten erwecken wollen, maßgebend. Um zu vermeiden, daß steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden, seien dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 20. Februar 1959, Zl. 2175/57) die mündlichen Vereinbarungen über die Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses besonders genau zu prüfen gewesen. Dr. Karl N. sei an den Anlagewerten der Kanzlei des Beschwerdeführers nicht beteiligt. Nach § 117 Notariatsordnung könne jeder Notar Hilfsarbeiter in seine Kanzlei aufnehmen und sie unter seiner Leitung und Aufsicht zum Notariatsgeschäfte heranbilden. Für die Weisungsgebundenheit spreche weiter, daß der Substitut an die vorgeschriebene Dienstzeit gebunden gewesen sei, den Urlaub auf Grund eines Urlaubsplanes verbrauchen habe müssen, keine Geschäftsfälle selbständig bearbeiten und abrechnen habe können und sich in bezug auf die Aktenzuteilung seit der Gewährung der

"Gewinnbeteiligung" gegenüber vorher nichts geändert habe. Es sei üblich, daß höheren Angestellten bezüglich der Einstellung von Arbeitskräften und des Ankaufes von Einrichtungsgegenständen ein Vorschlagsrecht eingeräumt werde. Von einer wesentlich freieren Gestaltung des Arbeitsverhältnisses könne aber im gegenständlichen Falle nicht gesprochen werden. Wenn Dr. Karl N. nicht einmal Bescheid wisse, wie seine Gewinnbeteiligung genau errechnet werde, könne nicht behauptet werden, daß er - wie ein Gesellschafter - ein Kontrollrecht über die finanzielle Gebarung der Notariatskanzlei ausgeübt habe. Weiter sei der geringe Gewinnanteil dem entgegengestanden, daß Dr. Karl N. ein unmittelbares Interesse an der Erreichung eines gemeinsamen Zweckes haben konnte. Aufzeichnungen über geleistete Überstunden bestünden nicht. Daß Dr. Karl N. ein besonderes Interesse am Unternehmen durch zahlreiche Überstunden bekundet hätte, sei nicht geltend gemacht worden. Im Gegenteil habe der Beschwerdeführer selbst laut Niederschrift vom 13. Jänner 1969 gesagt, daß Erledigungen nur in Einzelfällen außerhalb der Amtsstunden vorgenommen worden seien. Was die Regelung hinsichtlich eines eventuell anfallenden Verlustes anbelange, scheine die Aussage des Substituten vom 16. September 1968, wonach darüber nichts vereinbart worden sei, glaubhafter als die Erklärung der Parteien vom 17. Oktober 1968, da bei dieser Einvernahme der Erhebungsbeamte den Eindruck gewonnen habe, daß sich diese bereits abgesprochen hätten. Von Bedeutung sei vielmehr, daß vom 1. Jänner 1965 bis 31. Dezember 1967 die monatlichen Einnahmen die monatlichen Ausgaben überstiegen hätten. Untersuche man dennoch die am 17. Oktober 1968 zu Protokoll gegebene Erklärung: Ein ein- oder zweimaliger monatlicher Verlust werde ausgeglichen, bei längerem Verlust würde das Vertragsverhältnis sofort gelöst werden, nach dem Gesichtspunkt der Dauer des "Gesellschaftsverhältnisses", spreche dies für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es sei bei einer Gesellschaft unwahrscheinlich, daß ein nur in drei aufeinanderfolgenden Monaten eintretender Verlust, ohne Bedachtnahme auf den Jahreserfolg, zur sofortigen Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses führen würde. Eine Gewinnbeteiligung in der Höhe von 20 bis 25 % des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben entspreche der reinen Arbeitsleistung des einzigen Substituten der Kanzlei und sei keinesfalls so hoch, daß dies im Sinne des genannten Verwaltungsgerichtshofurteils vom 9. Oktober 1953 auf ein Gesellschaftsverhältnis auch nur hindeuten könnte. Berücksichtige man außerdem den Willen der mit dem Abgabenrecht vertrauten Parteien vor Erlassung des Haftungsbescheides, deren Äußerungen bis dahin eindeutig nur auf ein Dienstverhältnis im Sinne des Einkommensteuergesetzes schließen ließen, und die oben dargelegten Bestimmungen der Notariatsordnung, so ergebe sich nach dem Gesamtbild, daß Dr. Karl N. in einem Dienstverhältnis zum Einschreiter gestanden sei. Wenn der Beschwerdeführer ausführe, daß das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses gegen ein Dienstverhältnis spreche, übersehe er, daß das Unternehmerwagnis nur einen Abgrenzungspunkt darstelle, die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Dienstverhältnisses der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend (Erkenntnis vom 17. März 1966, Zl. 1574/65) aber nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe. Er halte ein Unternehmerwagnis offenbar schon deshalb für gegeben, weil die Höhe der Bezüge des Substituten ungewiß, d. h. im voraus nicht ziffernmäßig bestimmbar sei. Das Bestehen einer solchen Ungewißheit über die künftigen Bezüge bedeute aber für sich allein noch nicht das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, das gegen eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen würde; bei zahlreichen Dienstverhältnissen hänge die Entlohnung von der im voraus unbekannten täglichen Arbeitszeit und der Art der Verwendung (Schwerarbeit, Schmutzarbeit, Schichtarbeit usw.) oder bei Angestellten in leitender Stellung nach Vereinbarung auch vom Erfolg des Unternehmens (Gewinn- oder Umsatzanteile) ab, ohne daß deshalb ein Dienstverhältnis bestritten werden könnte. Der Begriff des Unternehmerwagnisses verlange mehr als die Ungewißheit der künftigen Bezüge und Einkünfte. Ein solches Wagnis liege nur dann vor, wenn es der Steuerpflichtige in der Hand habe, durch eigene Gestaltung seiner Arbeit den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Dazu werde auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 22. Mai 1959, Zl. 125/57, verwiesen. Das Unternehmerwagnis setze also einen gewissen weisungsfreien Raum voraus und dieser wiederum müsse es der betreffenden Person möglich machen, den Ertrag ihrer Arbeit nennenswert zu beeinflussen. Im vorliegenden Falle habe, wie dargelegt worden sei, ein größerer weisungsfreier Raum als er bei derartigen qualifizierten Angestellten üblich sei, nicht festgestellt werden können. Aber selbst der Einfluß, den der Substitut, wie jeder andere besonders qualifizierte Angestellte, durch seinen Fleiß und seine Tüchtigkeit auf den Erfolg des Unternehmens ausüben könne, wirke sich nur zu einem kleinen Teil, nämlich mit 20 bis 25 %, auf seinen, für das Unternehmerwagnis allein maßgebenden eigenen Arbeitsertrag aus. Das behauptete Unternehmerwagnis sei also nicht gegeben. Die Behörde ergänzte das Verfahren durch neuerliche Einvernahme des Dr. Karl N. und die Einholung einer Stellungnahme des Beschwerdeführers. Sie wies sodann die Berufung mit der Berufungsentscheidung vom 3. Dezember 1969 ab. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werde ein Angestelltenverhältnis durch ein Verhältnis der Über- und Unterordnung

(Weisungsgebundenheit) gekennzeichnet, während beim Gesellschaftsverhältnis die Zusammenarbeit für den gemeinsamen Zweck im Vordergrund stehe. Nach den Kommentaren zum deutschen Einkommensteuergesetz von Littmann, 8. Aufl., Paragraph 19, Band Nr. 8, S 1274 und von Blümich-Falk, 9. Aufl., Paragraph 20,, Anmerkung 8, S. 1560, sei das wesentliche Unterscheidungsmerkmal eines seine Arbeitskraft einbringenden Gesellschafters vom Angestellten mit Gewinnbeteiligung darin zu sehen, daß ein Gesellschafter ein unmittelbares Interesse an der Erreichung des gemeinsamen Zweckes habe, nicht aber der Angestellte. Das komme im Vertrag durch eine wesentlich freiere Gestaltung des Arbeitsverhältnisses und die Einräumung von Kontrollrechten zum Ausdruck. Beim Gesellschaftsverhältnis werde regelmäßig eine längere Dauer des Verhältnisses von vornherein vereinbart, die Gewinnbeteiligung werde auch beim Einbringen der Arbeitskraft von der Arbeitsleistung weniger abhängig sein als beim Angestelltenverhältnis. Bei Beteiligung am Anlagevermögen sei in der Regel ein Gesellschaftsverhältnis gegeben. Im Zweifelsfalle werde man auch dem Willen der Beteiligten Bedeutung beimessen. Für den Beschwerdefall sei davon auszugehen, daß zwischen einem Notar und seinem Notariatskandidaten oder Substituten ein Dienstverhältnis bestehe, wobei die Berechnung der Entlohnung wohl in verschiedener Weise vereinbart sein könne. Ein Gesellschaftsverhältnis zwischen Notar und Substitut sei nicht nur ungewöhnlich, sondern gemäß Paragraph 117, der Notariatsordnung, wie aus der hiezu ergangenen Entscheidung vom 1. April 1937, Ds 149/37, hervorgehe, unzulässig. (Siehe hiezu Dr. Wagner - Notariatsordnung - Anmerkung 6 zu Paragraph 117 und Anmerkung 9 zu Paragraph 119.) Das Angestelltengesetz finde gemäß Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 4, Angestelltengesetz auf Notariatsanwärter bzw. -substituten Anwendung. Der Beschwerdeführer habe bis zur Lohnsteuerprüfung nicht nur jede Äußerung unterlassen, die auf ein Gesellschaftsverhältnis hingedeutet hätte (z.B. die Abgabe einer Erklärung für eine einheitliche Gewinnfeststellung, die Bezeichnung der Bezüge des Substituten als Gewinnanteil und nicht als Gehalt), sondern habe für das Jahr 1964 durch einen Lohnzettel für den Substituten ausdrücklich bestätigt, daß dieser in einem Dienstverhältnis zu ihm stehe. Auch habe er für das Jahr 1964 keine Aufklärung über die Berechnung der Gewinnbeteiligung geben können. Der Notariatskammer gegenüber habe der Substitut schon im Sinne der obigen Bestimmungen als Dienstnehmer aufscheinen müssen; seine Sozialversicherung sei nach seiner Auskunft als Pflichtversicherung nach dem Notarversicherungsgesetz 1938 erfolgt. Auch der Substitut auf der anderen Seite habe ebenfalls steuerlich seine Bezüge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt und so für 1964 ausdrücklich erklärt. Diesen ursprünglich geäußerten Ansichten der beiden Beteiligten sei im vorliegenden Falle mehr Bedeutung beizumessen als bei anderen Steuerpflichtigen, da beide rechtskundig seien und sich gerade der Beschwerdeführer selbst viel mit steuerlichen Fragen befasse. Die übereinstimmend geäußerte Ansicht der beiden Steuerpflichtigen, über das Bestehen eines Dienstverhältnisses, die den gewöhnlich zwischen Notar und Notariatskandidaten bzw. Substituten bestehenden Rechtsbeziehungen entspreche, habe zur Folge gehabt, daß diese Einkünfte des Substituten auch bei der Prüfung der Voraussetzungen für seine Veranlagung (Paragraph 93, des Einkommensteuergesetzes) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen gewesen seien. Wenn nun der Beschwerdeführer bei oder nach der Lohnsteuerprüfung plötzlich ein Gesellschaftsverhältnis zu seinem Substituten behaupte, so wolle er damit offenbar die Unterlassung des Lohnsteuerabzuges und der Abfuhr der Beiträge zum Kinderbeihilfenfonds rechtfertigen. Obwohl das Verhalten des Beschwerdeführers dafür spreche, daß er selbst das Vorliegen eines Dienstverhältnisses für zutreffend gehalten habe und daß seine spätere gegenteilige Behauptung nur ein Zweckvorbringen darstelle, habe die Finanzlandesdirektion die tatsächlichen Verhältnisse zu untersuchen gehabt. Für die Entscheidung über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit seien nämlich nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. April 1950, Slg. 212/F, nur die tatsächlichen Verhältnisse und nicht der Schein, den die Beteiligten erwecken wollen, maßgebend. Um zu vermeiden, daß steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden, seien dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 20. Februar 1959, Zl. 2175/57) die mündlichen Vereinbarungen über die Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses besonders genau zu prüfen gewesen. Dr. Karl. N. sei an den Anlagewerten der Kanzlei des Beschwerdeführers nicht beteiligt. Nach Paragraph 117, Notariatsordnung könne jeder Notar Hilfsarbeiter in seine Kanzlei aufnehmen und sie unter seiner Leitung und Aufsicht zum Notariatsgeschäfte heranbilden. Für die Weisungsgebundenheit spreche weiter, daß der Substitut an die vorgeschriebene Dienstzeit gebunden gewesen sei, den Urlaub auf Grund eines Urlaubsplanes verbrauchen habe müssen, keine Geschäftsfälle selbständig bearbeiten und abrechnen habe können und sich in bezug auf die Aktenzuteilung seit der Gewährung der "Gewinnbeteiligung" gegenüber vorher nichts geändert habe. Es sei üblich, daß höheren Angestellten bezüglich der Einstellung von Arbeitskräften und des Ankaufes von Einrichtungsgegenständen ein Vorschlagsrecht eingeräumt werde. Von einer wesentlich freieren Gestaltung des Arbeitsverhältnisses könne aber

im gegenständlichen Falle nicht gesprochen werden. Wenn Dr. Karl N. nicht einmal Bescheid wisse, wie seine Gewinnbeteiligung genau errechnet werde, könne nicht behauptet werden, daß er - wie ein Gesellschafter - ein Kontrollrecht über die finanzielle Gebarung der Notariatskanzlei ausgeübt habe. Weiter sei der geringe Gewinnanteil dem entgegengestanden, daß Dr. Karl N. ein unmittelbares Interesse an der Erreichung eines gemeinsamen Zweckes haben konnte. Aufzeichnungen über geleistete Überstunden bestünden nicht. Daß Dr. Karl N. ein besonderes Interesse am Unternehmen durch zahlreiche Überstunden bekundet hätte, sei nicht geltend gemacht worden. Im Gegenteil habe der Beschwerdeführer selbst laut Niederschrift vom 13. Jänner 1969 gesagt, daß Erledigungen nur in Einzelfällen außerhalb der Amtsstunden vorgenommen worden seien. Was die Regelung hinsichtlich eines eventuell anfallenden Verlustes anbelange, scheine die Aussage des Substituten vom 16. September 1968, wonach darüber nichts vereinbart worden sei, glaubhafter als die Erklärung der Parteien vom 17. Oktober 1968, da bei dieser Einvernahme der Erhebungsbeamte den Eindruck gewonnen habe, daß sich diese bereits abgesprochen hätten. Von Bedeutung sei vielmehr, daß vom 1. Jänner 1965 bis 31. Dezember 1967 die monatlichen Einnahmen die monatlichen Ausgaben überstiegen hätten. Untersuche man dennoch die am 17. Oktober 1968 zu Protokoll gegebene Erklärung: Ein ein- oder zweimaliger monatlicher Verlust werde ausgeglichen, bei längerem Verlust würde das Vertragsverhältnis sofort gelöst werden, nach dem Gesichtspunkt der Dauer des "Gesellschaftsverhältnisses", spreche dies für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es sei bei einer Gesellschaft unwahrscheinlich, daß ein nur in drei aufeinanderfolgenden Monaten eintretender Verlust, ohne Bedachtnahme auf den Jahreserfolg, zur sofortigen Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses führen würde. Eine Gewinnbeteiligung in der Höhe von 20 bis 25 % des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben entspreche der reinen Arbeitsleistung des einzigen Substituten der Kanzlei und sei keinesfalls so hoch, daß dies im Sinne des genannten Verwaltungsgerichtshofurteils vom 9. Oktober 1953 auf ein Gesellschaftsverhältnis auch nur hindeuten könnte. Berücksichtige man außerdem den Willen der mit dem Abgabenrecht vertrauten Parteien vor Erlassung des Haftungsbescheides, deren Äußerungen bis dahin eindeutig nur auf ein Dienstverhältnis im Sinne des Einkommensteuergesetzes schließen ließen, und die oben dargelegten Bestimmungen der Notariatsordnung, so ergebe sich nach dem Gesamtbild, daß Dr. Karl N. in einem Dienstverhältnis zum Einschreiter gestanden sei. Wenn der Beschwerdeführer ausführe, daß das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses gegen ein Dienstverhältnis spreche, übersehe er, daß das Unternehmerwagnis nur einen Abgrenzungspunkt darstelle, die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Dienstverhältnisses der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend (Erkenntnis vom 17. März 1966, Zl. 1574/65) aber nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe. Er halte ein Unternehmerwagnis offenbar schon deshalb für gegeben, weil die Höhe der Bezüge des Substituten ungewiß, d. h. im voraus nicht ziffernmäßig bestimmbar sei. Das Bestehen einer solchen Ungewißheit über die künftigen Bezüge bedeute aber für sich allein noch nicht das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, das gegen eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen würde; bei zahlreichen Dienstverhältnissen hänge die Entlohnung von der im voraus unbekannten täglichen Arbeitszeit und der Art der Verwendung (Schwerarbeit, Schmutzarbeit, Schichtarbeit usw.) oder bei Angestellten in leitender Stellung nach Vereinbarung auch vom Erfolg des Unternehmens (Gewinn- oder Umsatzanteile) ab, ohne daß deshalb ein Dienstverhältnis bestritten werden könnte. Der Begriff des Unternehmerwagnisses verlange mehr als die Ungewißheit der künftigen Bezüge und Einkünfte. Ein solches Wagnis liege nur dann vor, wenn es der Steuerpflichtige in der Hand habe, durch eigene Gestaltung seiner Arbeit den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Dazu werde auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 22. Mai 1959, Zl. 125/57, verwiesen. Das Unternehmerwagnis setze also einen gewissen weisungsfreien Raum voraus und dieser wiederum müsse es der betreffenden Person möglich machen, den Ertrag ihrer Arbeit nennenswert zu beeinflussen. Im vorliegenden Falle habe, wie dargelegt worden sei, ein größerer weisungsfreier Raum als er bei derartigen qualifizierten Angestellten üblich sei, nicht festgestellt werden können. Aber selbst der Einfluß, den der Substitut, wie jeder andere besonders qualifizierte Angestellte, durch seinen Fleiß und seine Tüchtigkeit auf den Erfolg des Unternehmens ausüben könne, wirke sich nur zu einem kleinen Teil, nämlich mit 20 bis 25 %, auf seinen, für das Unternehmerwagnis allein maßgebenden eigenen Arbeitsertrag aus. Das behauptete Unternehmerwagnis sei also nicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Strittig ist, ob die vom Beschwerdeführer an den in seiner Kanzlei tätigen Notariatskandidaten Dr. Karl N. gezahlten

Entgelte bei diesem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 des Einkommensteuergesetzes 1953 (EStG)) oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) darstellten. Stellten die Einkünfte Arbeitslöhne im Sinne des § 19 Abs. 1 Z. 1 EStG dar, dann war von ihnen Lohnsteuer zu erheben und gemäß § 11 des Kinderbeihilfengesetzes, BGBl. 1950/31 in der maßgeblichen Fassung, der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe zu entrichten. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob Dr. Karl N. zum Beschwerdeführer in einem Dienstverhältnis gestanden ist. Ein Dienstverhältnis liegt nach § 36 Abs. 3 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Enthält der Sachverhalt sowohl Elemente, die für ein Dienstverhältnis als auch für solche, die dagegen sprechen, hat sich die Beurteilung nach dem "Gesamtbild" zu richten, wobei gemäß § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sind. Strittig ist, ob die vom Beschwerdeführer an den in seiner Kanzlei tätigen Notariatskandidaten Dr. Karl N. gezahlten Entgelte bei diesem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Paragraph 19, des Einkommensteuergesetzes 1953 (EStG)) oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Paragraph 18, EStG) darstellten. Stellten die Einkünfte Arbeitslöhne im Sinne des Paragraph 19, Absatz eins, Ziffer eins, EStG dar, dann war von ihnen Lohnsteuer zu erheben und gemäß Paragraph 11, des Kinderbeihilfengesetzes, BGBl. 1950/31 in der maßgeblichen Fassung, der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe zu entrichten. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob Dr. Karl N. zum Beschwerdeführer in einem Dienstverhältnis gestanden ist. Ein Dienstverhältnis liegt nach Paragraph 36, Absatz 3, EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Enthält der Sachverhalt sowohl Elemente, die für ein Dienstverhältnis als auch für solche, die dagegen sprechen, hat sich die Beurteilung nach dem "Gesamtbild" zu richten, wobei gemäß Paragraph 21, BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sind.

Die belangte Behörde ist in der angefochtenen Entscheidung davon ausgegangen, daß dem Beschwerdeführer als einem vom Staat bestellten Notar durch die Notariatsordnung bestimmte Verpflichtungen auferlegt sind. Nach § 117 der Notariatsordnung kann jeder Notar Hilfsarbeiter in seine Kanzlei aufnehmen und sie unter seiner Leitung und seiner Aufsicht zu Notariatsgeschäften heranbilden. Die Behörde hat dazu auf die Anmerkung 6 zu § 117 und die Anmerkung 9 zu § 119 in der Notariatsordnung, herausgegeben von Wagner, Manzsche Große Ausgabe, Wien 1963, verwiesen. Danach ist eine Gesellschaft zwischen Notar und Notariatskandidaten nicht zulässig; doch kann das Entgelt des Kandidaten aus dem Dienstverhältnis in einer Gewinnbeteiligung bestehen (Erkenntnis vom 1. April 1937, Ds 149/37). Auf die Vereinbarungen mit dem Substituten können die Bestimmungen über den Gesellschaftsvertrag (§ 1175 ABGB) nicht angewendet werden. Hat sich der Beschwerdeführer daran gehalten, dann kann kein Zweifel bestehen, daß Dr. Karl N. nicht Gesellschafter einer gemäß § 1175 ABGB gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht war, sondern Angestellter mit Gewinnbeteiligung. Die belangte Behörde ist in der angefochtenen Entscheidung davon ausgegangen, daß dem Beschwerdeführer als einem vom Staat bestellten Notar durch die Notariatsordnung bestimmte Verpflichtungen auferlegt sind. Nach Paragraph 117, der Notariatsordnung kann jeder Notar Hilfsarbeiter in seine Kanzlei aufnehmen und sie unter seiner Leitung und seiner Aufsicht zu Notariatsgeschäften heranbilden. Die Behörde hat dazu auf die Anmerkung 6 zu Paragraph 117 und die Anmerkung 9 zu Paragraph 119, in der Notariatsordnung, herausgegeben von Wagner, Manzsche Große Ausgabe, Wien 1963, verwiesen. Danach ist eine Gesellschaft zwischen Notar und Notariatskandidaten nicht zulässig; doch kann das Entgelt des Kandidaten aus dem Dienstverhältnis in einer Gewinnbeteiligung bestehen (Erkenntnis vom 1. April 1937, Ds 149/37). Auf die Vereinbarungen mit dem Substituten können die Bestimmungen über den Gesellschaftsvertrag (Paragraph 1175, ABGB) nicht angewendet werden. Hat sich der Beschwerdeführer daran gehalten, dann kann kein Zweifel bestehen, daß Dr. Karl N. nicht Gesellschafter einer gemäß Paragraph 1175, ABGB gegründeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht war, sondern Angestellter mit Gewinnbeteiligung.

Der Beschwerdeführer behauptet nicht, gegen die vorangeführten Grundsätze verstoßen zu haben. Er will zur Annahme einer zwischen ihm und Dr. Karl. N. bestandenen Gesellschaft nach bürgerlichen Recht "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" kommen. Er behauptet, die Behörde habe gegen die Bestimmungen des § 21 BAO verstoßen und der sich aus § 115 BAO ergebenden amtswegigen Ermittlungspflicht nicht entsprochen. Er führt dazu im wesentlichen

aus, daß es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise belanglos sei, daß der Gewinnanteil des Dr. Karl N. teilweise irrtümlich als Entlohnung bezeichnet worden sei. Dieser habe seit 1964 Einkommensteuererklärungen abgegeben. Die Gesellschaft habe dadurch, daß seit 1964 der ganze Gewinnanteil des Dr. Karl N. ausbezahlt und vom Beschwerdeführer dafür Lohnsteuer nicht einbehalten worden sei, das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses deutlich zum Ausdruck gebracht. Die Tatsache, daß die Umsatzsteuer für sämtliche Einnahmen von der Gesellschaft entrichtet worden sei, habe keine Begründung dafür abgeben können, den Dr. Karl N. nicht zur Einkommensteuer heranzuziehen, ebensowenig der Umstand, daß für den Nachweis der Gewinnbeteiligung irrtümlicherweise ein Lohnzettelformular verwendet worden sei. Der Beschwerdeführer und Dr. Karl N. befaßten sich nur wenig mit der Einkommensteuer. Der Verdacht, daß das 1964 gegründete Gesellschaftsverhältnis anlässlich der Lohnsteuerprüfung im Jahre 1967 zur Rechtfertigung der Unterlassung des Lohnsteuerabzuges und der Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen erfunden worden sei, stehe im Widerspruch zu § 115 BAO. Daß zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. Karl N. ein Dienstverhältnis vorgelegen habe, sei weder von diesem noch vom Beschwerdeführer jemals erklärt worden, vielmehr sei mit Nachdruck auf das bestehende Gesellschaftsverhältnis mit Gewinnbeteiligung hingewiesen worden. Die gegenteilige Behauptung entspreche nicht den Tatsachen. Obwohl der Finanzverwaltung die Auszahlung von Gewinnbeteiligungen an Dr. Karl N. bekannt gewesen sei und dieser dem Finanzamt regelmäßig Einkommensteuererklärungen vorgelegt habe, habe das Finanzamt es unterlassen, ihn zur Einkommensteuer zu veranlassen. Maßgebend für die Beurteilung der strittigen Frage könne nur der Bestand von Kontrollrechten, nicht deren Ausübung sein. Mehrarbeitsleistungen seien nur in Ausnahmefällen erforderlich, würden aber dann aus der dem Dr. Karl N. als Gesellschafter obliegenden Verpflichtung geleistet. Es liege auf Grund der getroffenen Vereinbarungen weitgehend bei den Gesellschaftern, durch die intensive nutz- und gewinnbringende Arbeit den Gewinn und damit ihren Anteil aus dem Gesellschaftsverhältnis zu erhöhen. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, gegen die vorangeführten Grundsätze verstoßen zu haben. Er will zur Annahme einer zwischen ihm und Dr. Karl N. bestandenen Gesellschaft nach bürgerlichen Recht "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" kommen. Er behauptet, die Behörde habe gegen die Bestimmungen des Paragraph 21, BAO verstoßen und der sich aus Paragraph 115, BAO ergebenden amtswegigen Ermittlungspflicht nicht entsprochen. Er führt dazu im wesentlichen aus, daß es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise belanglos sei, daß der Gewinnanteil des Dr. Karl N. teilweise irrtümlich als Entlohnung bezeichnet worden sei. Dieser habe seit 1964 Einkommensteuererklärungen abgegeben. Die Gesellschaft habe dadurch, daß seit 1964 der ganze Gewinnanteil des Dr. Karl N. ausbezahlt und vom Beschwerdeführer dafür Lohnsteuer nicht einbehalten worden sei, das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses deutlich zum Ausdruck gebracht. Die Tatsache, daß die Umsatzsteuer für sämtliche Einnahmen von der Gesellschaft entrichtet worden sei, habe keine Begründung dafür abgeben können, den Dr. Karl N. nicht zur Einkommensteuer heranzuziehen, ebensowenig der Umstand, daß für den Nachweis der Gewinnbeteiligung irrtümlicherweise ein Lohnzettelformular verwendet worden sei. Der Beschwerdeführer und Dr. Karl N. befaßten sich nur wenig mit der Einkommensteuer. Der Verdacht, daß das 1964 gegründete Gesellschaftsverhältnis anlässlich der Lohnsteuerprüfung im Jahre 1967 zur Rechtfertigung der Unterlassung des Lohnsteuerabzuges und der Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen erfunden worden sei, stehe im Widerspruch zu Paragraph 115, BAO. Daß zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. Karl N. ein Dienstverhältnis vorgelegen habe, sei weder von diesem noch vom Beschwerdeführer jemals erklärt worden, vielmehr sei mit Nachdruck auf das bestehende Gesellschaftsverhältnis mit Gewinnbeteiligung hingewiesen worden. Die gegenteilige Behauptung entspreche nicht den Tatsachen. Obwohl der Finanzverwaltung die Auszahlung von Gewinnbeteiligungen an Dr. Karl N. bekannt gewesen sei und dieser dem Finanzamt regelmäßig Einkommensteuererklärungen vorgelegt habe, habe das Finanzamt es unterlassen, ihn zur Einkommensteuer zu veranlassen. Maßgebend für die Beurteilung der strittigen Frage könne nur der Bestand von Kontrollrechten, nicht deren Ausübung sein. Mehrarbeitsleistungen seien nur in Ausnahmefällen erforderlich, würden aber dann aus der dem Dr. Karl N. als Gesellschafter obliegenden Verpflichtung geleistet. Es liege auf Grund der getroffenen Vereinbarungen weitgehend bei den Gesellschaftern, durch die intensive nutz- und gewinnbringende Arbeit den Gewinn und damit ihren Anteil aus dem Gesellschaftsverhältnis zu erhöhen.

Soweit diese Ausführungen der erhobenen Verfahrensrüge dienlich sein können und die Behauptung enthalten, das eingewendete Gesellschaftsverhältnis sei deutlich genug zum Ausdruck gekommen, finden sie in den bezug habenden Akten keine Stütze. In den Steuererklärungen des Beschwerdeführers findet sich nicht der geringste Hinweis über den Bestand dieses Gesellschaftsverhältnisses. Die Bezüge des Dr. Karl N. in den Erfolgsrechnungen sind unter dem Posten "Gehälter" ausgewiesen. Erst nach der Lohnsteuerprüfung hat der Beschwerdeführer in einer Eingabe vom

22. August 1967 seine Einkommensteuererklärung für 1966 berichtigt und verlangt, daß ein Anteil von S 155.913,-- der Gehälter als "Anteil Dr. Karl N." auszuweisen sei. Der Beschwerdeführer hat gar nicht versucht darzutun, daß nicht er, sondern die behauptete Gesellschaft zur Umsatzsteuer erfaßt worden sei. Die Behörde hat ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß, als der Beschwerdeführer das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses behauptete, ihn und Dr. Karl N. vernommen. In der Vernehmung vom 15. Mai 1968 hat dieser die Frage, ob ein schriftlicher Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht bestanden habe, verneint und die weitere Frage, wie die Vereinbarung laute, mit "eine Vereinbarung wurde nur hinsichtlich der Entlohnungsform getroffen" beantwortet. Dazu hat er angegeben, daß es sich um eine Gewinnbeteiligung handle, daß er selbständig Geschäftsfälle nicht bearbeiten könne, vielmehr die Fälle über das Notariat gingen, daß er nicht berechtigt sei, Arbeitnehmer aufzunehmen und über Betriebsmittel zu verfügen und diesbezüglich nur ein Vorschlagsrecht habe und an die vorgeschriebene Dienstzeit gebunden sei. Die weiteren Einvernahmen vom 16. September 1968 und 13. Jänner 1969 enthalten nähere Angaben über die Errechnung der Gewinnbeteiligung und sonstige Ansprüche nach den Vereinbarungen und die Verteilung der anfallenden Arbeiten. Die bezüglichen Angaben wurden dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Schließlich hat die Behörde auch die auf die strittige Frage bezughabenden Angaben des Dr. Karl N. in seinen Steuererklärungen in ihre Erwägungen einbezogen. Der Verwaltungsgerichtshof kann daher nicht finden, daß die Behörde in dem Verfahren, in dem sie zur Annahme gelangte, daß die zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. Karl N. getroffenen Vereinbarungen nicht als Vertrag über eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu beurteilen seien, gegen die Bestimmungen des § 115 BAO über die amtswegige Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlicher tatsächlicher und rechtlicher Verhältnisse verstoßen hat. Daß die Behörde an Dr. Karl N. seit 1964 Familienbeihilfen auszahlte, und zwar, wie sie in der Gegenschrift ausführte, auf Grund seines diesbezüglichen Antrages vom 10. Oktober 1964, zeigt zwar eine Widersprüchlichkeit zu seinen späteren Angaben in der Umsatzsteuererklärung und in der Einkommensteuererklärung für 1964 auf, vermag aber den Vorwurf einer Aktenwidrigkeit nicht zu begründen. Zur Behauptung des Beschwerdeführers, die Behörde hätte ihn nach der ihr gemäß § 161 BAO obliegenden Ermittlungspflicht zur Abgabe einer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften verhalten müssen, genügt es auf § 28 b Abs. 2 EStG zu verweisen, der die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugte Person verpflichtet, eine Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben, wenn die Einkünfte einheitlich oder gesondert festzustellen sind. Ebenso wenig kann mit Erfolg der Vorwurf einer Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes erhoben werden. Die Frage, ob Dr. Karl N. als Dienstnehmer oder als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts anzusehen ist, bildet den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites und kann daher der Vorwurf des Mangels einer solchen Feststellung der erhobenen Verfahrensrüge nicht dienlich gemacht werden. Wenn der Beschwerdeführer zur Lösung dieser Frage die Feststellung als bedeutsam erachtete, daß Dr. Karl N. an den Außenständen des Notariats beteiligt ist, so war ihm in dem umfangreichen Verfahren hinreichend Gelegenheit gegeben, dies vorzubringen. Die Frage der Beteiligung des Genannten am Betriebsvermögen des Notariates war nach Aktenlage Gegenstand der Ermittlungen der Behörde. Der Erklärung des Dr. Karl N. vom 13. Jänner 1969, bei Auflösung des Vertragsverhältnisses keine Ansprüche zu haben, hat der Beschwerdeführer nicht widersprochen. Auch ist der Behörde beizupflichten wenn sie ausführt, daß Feststellungen über die übliche Höhe der Einkünfte von Notariatskandidaten bei der gegebenen Sachlage keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukam und das Ausmaß der Einkünfte des Dr. Karl N. die Behauptung der Notwendigkeit solcher Ermittlungen nicht rechtfertigt. Soweit der Beschwerdeführer schließlich noch in einer Äußerung zur Gegenschrift rügt, dem Dr. Karl N. sei für 1964 ein Freistellungsbescheid nicht zugestellt worden (nach der Äußerung der Behörde ist der tatsächlich ergangene Bescheid nicht mit Rückschein abgefertigt worden), handelt es sich um ein unbeachtliches Vorbringen, denn der Beschwerdeführer hat die diesbezüglichen Ausführungen der Behörde in der Berufungsvorentscheidung, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gelten (vgl. z. B. die hg. Erkenntnisse vom 20. Dezember 1957, Slg. 1746/F, und vom 30. November 1966, Zl. 1966/65(?)), im Verwaltungsverfahren unwidersprochen gelassen. Soweit diese Ausführungen der erhobenen Verfahrensrüge dienlich sein können und die Behauptung enthalten, das eingewendete Gesellschaftsverhältnis sei deutlich genug zum Ausdruck gekommen, finden sie in den bezughabenden Akten keine Stütze. In den Steuererklärungen des Beschwerdeführers findet sich nicht der geringste Hinweis über den Bestand dieses Gesellschaftsverhältnisses. Die Bezüge des Dr. Karl N. in den Erfolgsrechnungen sind unter dem Posten "Gehälter" ausgewiesen. Erst nach der Lohnsteuerprüfung hat der Beschwerdeführer in einer Eingabe vom 22. August 1967 seine Einkommensteuererklärung für 1966 berichtigt und verlangt, daß ein Anteil von S 155.913,-- der Gehälter als "Anteil

Dr. Karl N." auszuweisen sei. Der Beschwerdeführer hat gar nicht versucht darzutun, daß nicht er, sondern die behauptete Gesellschaft zur Umsatzsteuer erfaßt worden sei. Die Behörde hat ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß, als der Beschwerdeführer das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses behauptete, ihn und Dr. Karl N. vernommen. In der Vernehmung vom 15. Mai 1968 hat dieser die Frage, ob ein schriftlicher Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht bestanden habe, verneint und die weitere Frage, wie die Vereinbarung laute, mit "eine Vereinbarung wurde nur hinsichtlich der Entlohnungsform getroffen" beantwortet. Dazu hat er angegeben, daß es sich um eine Gewinnbeteiligung handle, daß er selbständig Geschäftsfälle nicht bearbeiten könne, vielmehr die Fälle über das Notariat gingen, daß er nicht berechtigt sei, Arbeitnehmer aufzunehmen und über Betriebsmittel zu verfügen und diesbezüglich nur ein Vorschlagsrecht habe und an die vorgeschriebene Dienstzeit gebunden sei. Die weiteren Einvernahmen vom 16. September 1968 und 13. Jänner 1969 enthalten nähere Angaben über die Errechnung der Gewinnbeteiligung und sonstige Ansprüche nach den Vereinbarungen und die Verteilung der anfallenden Arbeiten. Die bezüglichen Angaben wurden dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Schließlich hat die Behörde auch die auf die strittige Frage bezughabenden Angaben des Dr. Karl N. in seinen Steuererklärungen in ihre Erwägungen einbezogen. Der Verwaltungsgerichtshof kann daher nicht finden, daß die Behörde in dem Verfahren, in dem sie zur Annahme gelangte, daß die zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. Karl N. getroffenen Vereinbarungen nicht als Vertrag über eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu beurteilen seien, gegen die Bestimmungen des Paragraph 115, BAO über die amtswegige Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlicher tatsächlicher und rechtlicher Verhältnisse verstoßen hat. Daß die Behörde an Dr. Karl N. seit 1964 Familienbeihilfen auszahlte, und zwar, wie sie in der Gegenschrift ausführte, auf Grund seines diesbezüglichen Antrages vom 10. Oktober 1964, zeigt zwar eine Widersprüchlichkeit zu seinen späteren Angaben in der Umsatzsteuererklärung und in der Einkommensteuererklärung für 1964 auf, vermag aber den Vorwurf einer Aktenwidrigkeit nicht zu begründen. Zur Behauptung des Beschwerdeführers, die Behörde hätte ihn nach der ihr gemäß Paragraph 161, BAO obliegenden Ermittlungspflicht zur Abgabe einer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften verhalten müssen, genügt es auf Paragraph 28, b Absatz 2, EStG zu verweisen, der die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugte Person verpflichtet, eine Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben, wenn die Einkünfte einheitlich oder gesondert festzustellen sind. Ebensowenig kann mit Erfolg der Vorwurf einer Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes erhoben werden. Die Frage, ob Dr. Karl N. als Dienstnehmer oder als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts anzusehen ist, bildet den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites und kann daher der Vorwurf des Mangels einer solchen Feststellung der erhobenen Verfahrensrüge nicht dienlich gemacht werden. Wenn der Beschwerdeführer zur Lösung dieser Frage die Feststellung als bedeutsam erachtete, daß Dr. Karl N. an den Außenständen des Notariats beteiligt ist, so war ihm in dem umfangreichen Verfahren hinreichend Gelegenheit gegeben, dies vorzubringen. Die Frage der Beteiligung des Genannten am Betriebsvermögen des Notariates war nach Aktenlage Gegenstand der Ermittlungen der Behörde. Der Erklärung des Dr. Karl N. vom 13. Jänner 1969, bei Auflösung des Vertragsverhältnisses keine Ansprüche zu haben, hat der Beschwerdeführer nicht widersprochen. Auch ist der Behörde beizupflichten wenn sie ausführt, daß Feststellungen über die übliche Höhe der Einkünfte von Notariatskandidaten bei der gegebenen Sachlage keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukam und das Ausmaß der Einkünfte des Dr. Karl N. die Behauptung der Notwendigkeit solcher Ermittlungen nicht rechtfertigt. Soweit der Beschwerdeführer schließlich noch in einer Äußerung zur Gegenschrift rügt, dem Dr. Karl N. sei für 1964 ein Freistellungsbescheid nicht zugestellt worden (nach der Äußerung der Behörde ist der tatsächlich ergangene Bescheid nicht mit Rückschein abgefertigt worden), handelt es sich um ein unbeachtliches Vorbringen, denn der Beschwerdeführer hat die diesbezüglichen Ausführungen der Behörde in der Berufungsvorentscheidung, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gelten vergleiche , z. B. die hg. Erkenntnisse vom 20. Dezember 1957, Slg. 1746/F, und vom 30. November 1966, Zl. 1966/65(?)), im Verwaltungsverfahren unwidersprochen gelassen.

Unter dem Gesichtspunkt einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wendet der Beschwerdeführer im wesentlichen ein, Dr. Karl N. trage im vollen Umfang das Unternehmerwagnis, er erhalte nichts, solange kein Gewinn erzielt werde und habe allfällige Verluste mitzutragen. Eine Verlustbeteiligung sei mit einer Dienstnehmereigenschaft unvereinbar. Bei einem Notariat seien Betriebsvermögen und stille Reserven von untergeordneter Bedeutung. Dr. Karl N. sei an den Außenständen beteiligt, die geringwertige Büroeinrichtung sei Eigentum des Beschwerdeführers. Bei einem Notariat müsse eine Arbeitszeit auch vom Notar eingehalten werden und sei ebenso wie die Festlegung von Freizeit nach einem Urlaubsplan zur Bewältigung der anfallenden Arbeit

erforderlich. Ein Abhängigkeitsverhältnis sei nur insoweit vorhanden, als es sich aus der Notariatsordnung ergebe. Dr. Karl N. habe alle einem substitutionsberechtigten Notariatskandidaten zukommenden Arbeiten zu verrichten, nur insoweit ergäben sich Bindungen an Weisungen des Beschwerdeführers. Es handle sich um vertragliche Bindungen. Die Gewinnbeteiligung habe eine außergewöhnliche Höhe und komme Dr. Karl N. damit ungefähr auf das Doppelte der Entlohnung, die er als Notariatskandidat im Angestelltenverhältnis erreichen würde. Er habe die Kontrollrechte eines stillen Gesellschafters. Durch die Arbeitsleistung beider Gesellschafter würden die gemeinsamen Einnahmen der Gesellschaft geschaffen, und sei dadurch der gemeinsame Zweck gegeben. Der Wille der Beteiligten sei seit Beginn des Gesellschaftsverhältnisses stets auf ein solches gerichtet gewesen.

Im Mittelpunkt der Prüfung der damit aufgeworfenen Frage, ob die rechtliche Beurteilung der zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. Karl N. getroffenen Vereinbarungen als Dienstverhältnis schlüssig und mit den Bestimmungen des § 21 BAO vereinbar ist, steht die mündliche Vereinbarung der Gewinnbeteiligung. Dr. Karl N. hat dazu angegeben, es stehe ihm kein Mindestgehalt, sondern vom Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben von den ersten S 20.000.-- S 4.000.--, von dem darüber hinausgehenden Betrag 25 von 100 zu. Die Gewinnbeteiligung sei der Höhe nach nicht begrenzt. Im Fall eines Verlustes würde er nichts erhalten. Der Beschwerdeführer hat erklärt, ein solcher Verlust würde durch den Anteil des nächsten Monats ausgeglichen werden. Im Mittelpunkt der Prüfung der damit aufgeworfenen Frage, ob die rechtliche Beurteilung der zwischen dem Beschwerdeführer und Dr. Karl N. getroffenen Vereinbarungen als Dienstverhältnis schlüssig und mit den Bestimmungen des Paragraph 21, BAO vereinbar ist, steht die mündliche Vereinbarung der Gewinnbeteiligung. Dr. Karl N. hat dazu angegeben, es stehe ihm kein Mindestgehalt, sondern vom Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben von den ersten S 20.000.-- S 4.000.--, von dem darüber hinausgehenden Betrag 25 von 100 zu. Die Gewinnbeteiligung sei der Höhe nach nicht begrenzt. Im Fall eines Verlustes würde er nichts erhalten. Der Beschwerdeführer hat erklärt, ein solcher Verlust würde durch den Anteil des nächsten Monats ausgeglichen werden.

Obwohl danach die vereinbarten S 4.000.-- nicht in jedem Fall, sondern nur bei der Erzielung eines Einnahmenüberschusses von S 20.000.-- zu zahlen sind, und bei einem geringeren Überschuß der aliquote Teil von S 4.000.--, kann doch gerade in wirtschaftlicher Sicht aus dieser Vereinbarung nach der tatsächlichen Gestaltung der Zahlungen des Beschwerdeführers an Dr. Karl N. nicht abgeleitet werden, daß das Vertragsverhältnis als ein Gesellschaftsverhältnis beurteilt werden müsse, weil Dr. Karl N. ein Unternehmerwagnis trage. Steht doch einerseits fest, daß sich Verluste, abgesehen von zwei Monaten des Jahres 1964, nicht ergeben haben, und ist andererseits eine Gewinnbeteiligung in dem vereinbarten Ausmaß keineswegs ein zwingendes Kriterium für das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses. Es kann daher nicht mit Erfolg eingewendet werden, daß sich daraus ein Unternehmerwagnis ergebe, das im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der in Streit stehenden Beurteilung des Vertragsverhältnisses durch die Behörde entgegenstehe und läßt sich die Vereinbarung der gegenständlichen Gewinnbeteiligung unter den vorliegenden tatsächlichen Verhältnissen nach der Meinung des Verwaltungsgerichtshofes mit dem Bestand eines Dienstverhältnisses vereinbaren. Die darauf gegründeten Einwände vermögen daher eine Rechtswidrigkeit in der Beurteilung dieses Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis nicht zu erweisen.

Dazu kommt, daß die Behörde sich nicht nur auf die Unzulässigkeit der Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses nach der Notariatsordnung berufen konnte, sondern auch darauf, daß ein solches Gesellschaftsverhältnis gegenüber der Behörde weder vom Beschwerdeführer noch von Dr. Karl N. ausgewiesen wurde und daß Dr. Karl N. unbestrittenermaßen am Anlagevermögen des Unternehmens des Beschwerdeführers nicht beteiligt war. Sie konnte auch annehmen, daß er unter der Leitung des Beschwerdeführers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet war. Die Verpflichtung ergibt sich aus § 117 der Notariatsordnung (Arg.: "unter seiner Leitung und Aufsicht") und scheint auch durch die Angaben des Dr. Karl N. erwiesen, er sei an die vorgeschriebene Arbeitszeit gebunden und er könne selbständig Geschäftsfälle nicht bearbeiten und verrechnen, da alle Geschäftsfälle über das Notariat des Beschwerdeführers gingen. Dem Versuch des Beschwerdeführers, die auch nach seinen Ausführungen genau zu beachtenden Bestimmungen der Notariatsordnung in diesem Belange nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als unbeachtlich beiseite zu schieben und die vorhandene Bindung an Weisungen als eine lediglich vertragliche Bindung umzudeuten, kann daher kein Erfolg beschieden sein. Dazu kommt, daß die Behörde sich nicht nur auf die Unzulässigkeit der Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses nach der Notariatsordnung berufen konnte, sondern auch darauf, daß ein solches Gesellschaftsverhältnis gegenüber der Behörde weder vom Beschwerdeführer noch von

Dr. Karl N. ausgewiesen wurde und daß Dr. Karl N. unbestrittenermaßen am Anlagevermögen des Unternehmens des Beschwerdeführers nicht beteiligt war. Sie konnte auch annehmen, daß er unter der Leitung des Beschwerdeführers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet war. Die Verpflichtung ergibt sich aus Paragraph 117, der Notariatsordnung (Arg.: "unter seiner Leitung und Aufsicht") und scheint auch durch die Angaben des Dr. Karl N. erwiesen, er sei an die vorgeschriebene Arbeitszeit gebunden und er könne selbständig Geschäftsfälle nicht bearbeiten und verrechnen, da alle Geschäftsfälle über das Notariat des Beschwerdeführers gingen. Dem Versuch des Beschwerdeführers, die auch nach seinen Ausführungen genau zu beachtenden Bestimmungen der Notariatsordnung in diesem Belange nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als unbeachtlich beiseite zu schieben und die vorhandene Bindung an Weisungen als eine lediglich vertragliche Bindung umzudeuten, kann daher kein Erfolg beschieden sein.

Damit erweist sich die Beurteilung des in Rede stehenden Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis gerechtfertigt und war das Vorbringen des Beschwerdeführers nicht geeignet darzutun, daß er durch die Heranziehung zur Haftung für die auf die Bezüge des Dr. Karl N. entfallende Lohnsteuer und die Vorschreibung des entsprechenden Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfond für Kinderbeihilfe in seinen aus den §§ 18, 19 und 36 EStG und den §§ 21, 115 und 161 BAO sich ergebenden Rechten verletzt worden sei. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen. Damit erweist sich die Beurteilung des in Rede stehenden Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis gerechtfertigt und war das Vorbringen des Beschwerdeführers nicht geeignet darzutun, daß er durch die Heranziehung zur Haftung für die auf die Bezüge des Dr. Karl N. entfallende Lohnsteuer und die Vorschreibung des entsprechenden Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfond für Kinderbeihilfe in seinen aus den Paragraphen 18, 19 und 36 EStG und den Paragraphen 21, 115 und 161 BAO sich ergebenden Rechten verletzt worden sei. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Der Kostenausspruch gründet sich auf §§ 47, 48 Abs. 2 und 59 VwGG 1965 in Verbindung mit Artikel I B der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, BGBl. Nr. 4. Der Kostenausspruch gründet sich auf Paragraphen 47, 48, Absatz 2 und 59 VwGG 1965 in Verbindung mit Artikel römisch eins B der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, Bundesgesetzblatt, Nr. 4.

Wien, am 17. September 1971

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1971:1970000099.X00

Im RIS seit

17.09.1971

Zuletzt aktualisiert am

27.04.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at