

# TE Vfgh Erkenntnis 1984/9/20 B471/80

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.09.1984

## Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

B-VG Art144 Abs1 / Legitimation

BAO §22

EStG §2

EStG §4

EStG §22

EStG §23

## Leitsatz

EStG 1972; Feststellung des zu versteuernden Einkommens und Vorschreibung von Einkommensteuer; keine Verletzung im Gleichheitsrecht

## Spruch

I. Die Beschwerde des Erstbf. wird abgewiesen.

II. Die Beschwerde der Zweitbf. wird zurückgewiesen.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. a) Der Bf. Dr. E S (Erstbf.) ist Rechtsanwalt und betrieb, jedenfalls während des Jahres 1975, mit einem zweiten Rechtsanwalt eine Rechtsanwaltskanzlei in der Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Mit Wirkung vom 1. Jänner 1975 schlossen sich der Erstbf. und seine Ehegattin H S (Zweitbf.) zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes zusammen (auch der zweite Rechtsanwalt schloß mit seiner Ehegattin einen gleichen Gesellschaftsvertrag ab). Nach dem Gesellschaftsvertrag brachte die Zweitbf. eine Bareinlage in Höhe von 30000 S ein und verpflichtete sich, ihren Ehegatten "bei der Erreichung seiner beruflichen Ziele sowohl inner- als auch außerbetrieblich zu unterstützen, wobei der jeweilige Aufgabenbereich in einer separaten Vereinbarung festgehalten wird. Zur Ermöglichung der vollen Unterstützung hat Frau H S mit 31. Dezember 1974 ihr Angestelltenverhältnis mit dem Atelier ... beendet". Ferner ist nach dem Gesellschaftsvertrag die Zweitbf. an dem Gewinn und Verlust der Gesellschaft in der Weise beteiligt, daß dem Erstbf. 60 vH, ihr selbst 40 vH zufallen.

Die Ausschüttung des Reingewinnes an die Ehegattin erfolgt für das abgelaufene Jahr ab Mai des folgenden Jahres. Der Ehegattin ist die Mitwirkung in der Rechtsanwaltskanzlei, insbesondere in der Geschäftsführung und Vertretung untersagt. Einsichts- und Kontrollrechte stehen ihr nur in eingeschränktem Umfang zu.

b) Für die Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 1975 anerkannte das Finanzamt zunächst den Bestand einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen dem Erstbf. und dem zweiten Rechtsanwalt sowie als Unterbeteiligung den Bestand je einer weiteren Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen den Erstbf. und der Zweitbf. sowie dem zweiten Rechtsanwalt und seiner Ehegattin; es qualifizierte aber die - als Einkünfte aus selbständiger Arbeit - erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb (weil bei einem Zusammenschluß von freiberuflich tätigen Personen mit nicht freiberuflich tätigen Personen ein Gewerbebetrieb vorliege); es erließ die dementsprechenden Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Einkommensteuerbescheide 1975 an alle vier Gesellschafter.

c) Aufgrund der gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen gelangte die Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. als Abgabenbehörde zweiter Instanz im Bescheid vom 7. Juli 1978 zur Ansicht, der Zusammenschluß des Erstbf. mit seiner Ehegattin bzw. des zweiten Rechtsanwaltes mit dessen Ehegattin habe ausschließlich zu einer Innengesellschaft geführt. Bei einer Innengesellschaft liege die Beteiligung am Wirtschaftsverkehr jedoch nicht bei der Gesellschaft selbst, sondern allenfalls bei den einzelnen Gesellschaftern bzw. bei der "Obergesellschaft". Es habe somit hinsichtlich der Ehegattin des Erstbf. bzw. der des zweiten Rechtsanwaltes keine Mitunternehmerschaft (Hinweis auf §§22 und 23 EStG) vorgelegen. Die Einkünfte seien nur dem Erstbf. und dem zweiten Rechtsanwalt zuzurechnen. Mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft hätten sowohl die Ehegattin des Erstbf. als auch die des zweiten Rechtsanwaltes weder Einkünfte aus selbständiger Arbeit noch solche aus Gewerbebetrieb bezogen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte die Einkünfte aus der Rechtsanwaltskanzlei in der Höhe von 857203 S fest und qualifizierte diese als solche aus selbständiger Arbeit, wobei sie diese Einkünfte nur dem Erstbf. und dem zweiten Rechtsanwalt in Höhe von 376109 S bzw. in Höhe von 481094 S zurechnete.

d) Die vom Erstbf. und vom zweiten Rechtsanwalt gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 7. Juli 1978 erhobene Beschwerde wurde vom VwGH mit dem Erk. vom 5. März 1979, Z 2217/78, als unbegründet abgewiesen.

2. Noch bevor die Entscheidung des VwGH (Z1 litd) ergangen war, änderte das Finanzamt gemäß§295 BAO die in Z1 litb angeführten Bescheide wie folgt ab:

a) Mit dem unter Steuernummer 841/3898 erlassenen, an den Erstbf. und an die Zweitbf. gerichteten, undatierten Bescheid wurde ausgesprochen, daß weder dem Erstbf. noch der Zweitbf. Einkünfte zugerechnet werden.

b) Mit dem unter Steuernummer 840/6405 erlassenen, an den Erstbf. gerichteten, undatierten Einkommensteuerbescheid 1975 wurden die diesem zuzurechnenden Einkünfte in Höhe von 450029 S festgestellt; unter Berücksichtigung eines Betrages von 20600 S als Sonderausgaben wurde - ohne Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages - Einkommensteuer in Höhe von 173970 S vorgeschrieben.

c) Mit dem unter Steuernummer 841/3906 erlassenen, an die Zweitbf. gerichteten, undatierten Einkommensteuerbescheid 1975 wurden dieser keine Einkünfte aus dem Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei, sondern sonstige Einkünfte aus selbständiger Arbeit in einer Höhe zugerechnet, die zu keiner Abgabenschuld geführt hat.

3. In einem beim Finanzamt am 1. Dezember 1978 eingelangten Schriftsatz erhoben sowohl der Erstbf. als auch die Zweitbf. gegen die (drei) in I.2. angeführten Bescheide Berufung. Über die Berufung des Erstbf. gegen den abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1975 (I.2. litb) wurde, nachdem das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Dezember 1978 die Berufung als unbegründet abgewiesen hatte und vom Erstbf. das Begehren auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt worden war, mit dem Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 14. Juli 1980 entschieden. Es wurde als Bemessungsgrundlage das Einkommen des Erstbf. unter Berücksichtigung des ihm zustehenden Alleinverdienerabsetzbetrages und sonstiger Sonderausgaben von 450029 S auf 425762 S herabgesetzt und die Abgabenschuld in der Höhe von 169590 S (gegenüber 173970 S im Bescheid des Finanzamtes) festgestellt.

Der Bescheid ist im wesentlichen wie folgt begründet:

"Gemäß §22 BAO kann die Abgabepflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes 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.

Gemäß §4 Abs4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Gemäß §19 Abs2 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr zum Ansatz zu bringen, in dem sie geleistet worden sind.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführte (VwGH vom 18. Mai 1977, Z 346 - 453/77, vom 18. Dezember 1978, Z 2790/77 ua.), können Verträge zwischen Ehegatten, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im gegenständlichen Fall wurde zwar zwischen dem Bw. (Berufungswerber) und seiner Ehegattin ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel über die vertragliche Gestaltung ausschließender Gesellschaftsvertrag abgeschlossen, der jedoch zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Abgesehen davon, daß es sogar zwischen Familienmitgliedern unüblich ist, eine Person, die nicht Rechtsanwalt ist, gegen Leistung einer Bareinlage in Höhe von 30000 S am Gewinn aus einer gutgehenden Rechtsanwaltskanzlei zu 40% zu beteiligen, ist es zwischen familienfremden Rechtsanwälten sogar unüblich, einen neu in eine bestehende Rechtsanwaltskanzlei eintretenden Rechtsanwalt, sei es, daß dieser vorher entweder als Konzipient in derselben oder in einer anderen Rechtsanwaltskanzlei tätig war, bereits ab Beginn seiner Tätigkeit am Gewinn aus der Rechtsanwaltskanzlei zu 40% zu beteiligen. Dies ist erst nach Jahren der Beteiligung des neu eingetretenen Rechtsanwaltes die Regel, wobei unter Umständen der Anteil des alteingesessenen Rechtsanwaltes am Gewinn aus der Rechtsanwaltskanzlei laufend sinkt. Es ist unüblich, daß ein Rechtsanwalt einen Familienfremden, der nicht Rechtsanwalt ist, überhaupt am Gewinn aus einer Rechtsanwaltskanzlei beteiligt. Sollte jedoch ausnahmsweise eine Beteiligung einer Person, die nicht Rechtsanwalt ist, am Gewinn aus einer Rechtsanwaltskanzlei vereinbart worden sein (es wäre zB denkmöglich, eine äußerst tüchtige Kanzleileiterin am Umsatz oder am Gewinn zu beteiligen, wobei jedoch der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine derartige Beteiligung nicht bekannt ist), so würde ein Familienfremder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu 40% am Gewinn aus einer Rechtsanwaltskanzlei beteiligt werden. Aus diesen Erwägungen und aus anderen Bestimmungen des zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages (der Ehegattin des Bw. ist die Mitwirkung in der Kanzlei, insbesondere in der Geschäftsführung und Vertretung der GesnBR untersagt ... Einsichts- und Kontrollrechte stehen ihr nicht zu) ergibt sich der zwingende Schluß, daß das Gesellschaftsverhältnis nur zum Zwecke der Abgabeminderung durch Herbeiführung eines gesetzwidrigen Splittings abgeschlossen wurde. Offensichtlich ist sich auch der Bw. über die Tatsache im klaren, daß er mit einem Familienfremden einen derartigen Gesellschaftsvertrag nicht abgeschlossen hätte, da aufgrund der Ausführungen des Bw. in der Beantwortung des Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Eindruck entsteht, der Bw. habe mit seiner Ehegattin keinen Gesellschafts-, sondern einen Dienstvertrag abgeschlossen. Die Umdeutung des Gesellschaftsvertrages in einen Dienstvertrag, wie sie vom Bw. versucht wird, erscheint der Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch nicht möglich, da sie im Widerspruch zum klaren und jeden Zweifel über die vertragliche Gestaltung ausschließenden Gesellschaftsvertrag steht, somit eine Vertragsänderung in sich schließt und als solche rückwirkend abgabenrechtlich irrelevant ist.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz gelangte daher zu dem Schluß, daß dem Bw. die ihm in der Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. Juli 1978, Z ..., zugerechneten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 376109 S zur Gänze zuzurechnen sind, da nur dies den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entspricht.

Im übrigen ist, unter Berücksichtigung der Ausführungen des Bw. in der Beantwortung des Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz, zu bemerken, daß der Bw. über den Umfang der von seiner Ehegattin erbrachten Leistungen keine konkreten Angaben machen konnte oder wollte, was bei einer halbtägig beschäftigten Arbeitskraft eigenartig scheint. Der Bw. behauptete, seine Ehegattin erbringe ihre Leistungen hauptsächlich außerhalb der üblichen Bürozeiten (nach Dienstschluß und an Wochenenden), was den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht. Schließlich war der Bw. überhaupt nicht in der Lage, nachzuweisen, welche Beträge er an seine Ehegattin tatsächlich

übergab. Daß der Bw. laut seinen eigenen Behauptungen seiner Ehegattin monatlich einen Betrag in Höhe von 10000 S übergab, spricht eher für die Annahme, es habe sich hierbei um das Wirtschaftsgeld für den Haushalt des Bw. denn eine 'Entlohnung' für seine Ehegattin gehandelt.

Der Bw. vertritt (im Vorlageantrag) die Rechtsansicht, die ausbezahlten Gewinnanteile seien auf jeden Fall als Betriebsausgaben anzusehen. Abgesehen davon, daß Gewinnanteile aufgrund der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages erst im Mai des nächstfolgenden Jahres auszuzahlen sind, somit im Sinne der Bestimmungen des §19 Abs2 EStG im Jahre der Gewinnverwirklichung gar nicht geleistet worden sein können, geht es nicht an zu behaupten, irgendwelche Beträge seien als Betriebsausgaben anzusehen, ohne in concreto darzutun, wofür und zu welchem Zeitpunkt diese geleistet worden seien, wobei noch zu bemerken ist, daß eventuelle Zahlungen des Bw. an seine Ehegattin keine Betriebsausgaben darstellen, sondern es sich hierbei um Einkommensverwendung handelt.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

Gemäß §33 Abs3 EStG steht jedem Steuerpflichtigen, der zu Beginn des Veranlagungszeitraumes oder mindestens vier Monate im Veranlagungszeitraum verheiratet war, ein Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 2400 S jährlich zu, wenn ..."

(Es folgt die Begründung für die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage und der Abgabenschuld).

4. Gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 14. Juli 1980 richtet sich die sowohl vom Erstbf. als auch von der Zweitbf. unter Berufung auf Art144 B-VG erhobene Beschwerde. Die Bf. behaupten, durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden zu sein. Die Zweitbf. macht überdies eine "Verletzung der Freiheit der Erwerbstätigkeit" geltend.

Es wird der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid kostenpflichtig aufzuheben.

II. Der VfGH hat erwogen:

1. Mit dem Bescheid des Finanzamtes Steuernummer 840/6405 (l.2. litb) ist das zu versteuernde Einkommen des Erstbf. - an diesen ist der Bescheid adressiert - für das Jahr 1975 festgestellt und aufgrund dieses festgestellten Einkommens die Einkommensteuer für das Jahr 1975 vorgeschrieben worden. Mit dem angefochtenen Bescheid hat die bel. Beh. ausdrücklich nur über die Berufung des Erstbf. gegen den Bescheid des Finanzamtes abgesprochen.

Der angefochtene Bescheid ist weder an die Zweitbf. gerichtet, noch ist durch diesen Bescheid über Rechte oder Pflichten der Zweitbf. abgesprochen worden. Ihre gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde war daher mangels Legitimation zurückzuweisen (§19 Abs3 Z2 lite VerfGG).

2. Der Erstbf. behauptet, durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden zu sein.

Eine Verletzung dieses Rechtes könnte nur stattgefunden haben, wenn der angefochtene Bescheid auf einer mit dem Gleichheitsgebot im Widerspruch stehenden Rechtsgrundlage beruhte, wenn die Beörde bei seiner Erlassung den ihm zugrunde liegenden Rechtsvorschriften fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn sie bei der Erlassung des Bescheides Willkür geübt hätte (vgl. VfSlg. 9186/1981, 8487/1979).

a) In der Beschwerde wird nicht behauptet, daß die Rechtsgrundlagen des angefochtenen Bescheides, deren Inhalt in der Begründung des angefochtenen Bescheides wiedergegeben ist, verfassungsrechtlich bedenklich wären (vgl. zu §22 BAO VfSlg. 8526/1979, vgl. ferner zu §§2, 4 EStG 1972 VfSlg.9487/1979, 8841/1980).

b) In der Beschwerde wird vorgebracht, die Abgabenbehörde habe keinerlei Bemühungen angestellt, um den echten Sachverhalt zu erfassen. Dadurch sei ihr auch entgangen, daß der gegenständliche Fall sich in vielen Punkten von ihr vielleicht bekannten Tatbeständen unterscheide. In diesem Vorgehen müsse daher ein willkürliches Verhalten der Behörde angenommen werden, das zu einer qualifizierten Rechtswidrigkeit führe. Dieser Eindruck werde verstärkt dadurch, daß das Finanzamt in Kenntnis des genauen Sachverhaltes diesen antragsgemäß gewürdigt habe und erst die bel. Beh. zu einer abweichenden rechtlichen Würdigung gelangt sei.

c) Entgegen den Behauptungen des Erstbf. kann keine Rede davon sein, daß die bel. Beh. gegenüber dem Finanzamt zu einer abweichenden rechtlichen Würdigung gekommen sei. Wohl hat die Finanzlandesdirektion bei der Erlassung des Bescheides vom 7. Juli 1978 - abweichend von der Entscheidung des Finanzamtes - die erklärten Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert und ausgesprochen, daß sie nicht den Gesellschaften nach bürgerlichem

Recht, sondern den beiden Rechtsanwälten zuzurechnen seien.

Im angefochtenen Bescheid hat die bel. Beh. im wesentlichen Punkt bei der Ermittlung des Bestandes der Steuerpflicht und der Höhe des Einkommens des Erstbf. in Übereinstimmung mit dem Finanzamt die (im angeführten Erk. des VfGH bestätigte) Auffassung vertreten, daß das vom Erstbf. mit seiner Ehegattin abgeschlossene Gesellschaftsverhältnis nur zum Zwecke der Abgabeminderung "durch Herbeiführung eines gesetzwidrigen Splittings" abgeschlossen wurde und daß die Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei - neben dem zweiten Rechtsanwalt - allein dem Erstbf. zuzurechnen sind. Lediglich durch die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist die bel. Beh. zu einer Herabsetzung der Berechnungsgrundlage und damit der im Bescheid des Finanzamtes festgestellten Abgabenschuld des Erstbf. gekommen.

Im übrigen hat die bel. Beh. den Erstbf. in einem Vorhalt zur Stellungnahme zu einzelnen, die Steuerpflicht betreffenden Umständen aufgefordert. Sie hat in der Begründung des angefochtenen Bescheides die Gründe für ihre Auffassung eingehend dargelegt. Es trifft demnach nicht zu, daß die bel. Beh. die Entscheidung ohne jegliches Ermittlungsverfahren gefällt oder jegliches Ermittlungsverfahren in einem entscheidenden Punkt unterlassen hätte.

Der Erstbf. ist durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz nicht verletzt worden.

Ob die bel. Beh. ihre Schlußfolgerung auch in richtiger Anwendung des Gesetzes gezogen hat, ist nicht vom VfGH, sondern vom VfGH zu prüfen.

3. Das Verfahren hat nicht ergeben, daß der Erstbf. in von ihm nicht geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten oder wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen Rechten verletzt wurde. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

#### **Schlagworte**

Einkommensteuer, Einkunftsarten, Finanzverfahren, Veranlagung (Einkommensteuer), VfGH / Legitimation

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:1984:B471.1980

#### **Dokumentnummer**

JFT\_10159080\_80B00471\_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)