

TE Vfgh Erkenntnis 1984/6/20 B514/79, B515/79

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.06.1984

Index

32 Steuerrecht

32/01 Finanzverfahren, allgemeines Abgabenrecht

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

BAO §21

BAO §22

Leitsatz

BAO §§21, 22; Vorschreibung von Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer an das (frühere) Einzelunternehmen trotz mittlerweile erfolgter - formaler - Umwandlung in GesmbH & Co. KG; keine willkürliche Anwendung wirtschaftlicher Betrachtungsweise

Spruch

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

1.1. Der Bf. L St., Inhaber eines Optikerbetriebes, schloß mit seiner Ehefrau E St., seiner Tochter R G und seinem Neffen F St. am 26. Mai 1975 in Form eines Notariatsaktes einen Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Nach Punkt 3 dieses Vertrages ist Gegenstand des Unternehmens der Betrieb eines Augenoptiker- und gehörakustischen Unternehmens; die Gesellschaft ist weiters berechtigt, sich an Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Gegenstand zu beteiligen, insbesondere auch die Geschäftsführung einer zu gründenden Firma "Optiker St. Gesellschaft m.b.H. & Co. KG" zu übernehmen. Die GesmbH wurde am 30. Juni 1975 in das Handelsregister eingetragen.

1.2. Mit Eingabe vom 6./29. Oktober 1975 beantragten die Optiker St. GesmbH und deren vier Gesellschafter die Registrierung der "Optiker St. Gesellschaft m.b.H. & Co. KG". Komplementär derselben ist die Optiker St. GesmbH, Kommanditisten sind die vier Gesellschafter dieser GesmbH. Gegenstand der KG ist die Betreibung eines Augenoptiker- und gehörakustischen Unternehmens. Laut der beim Registergericht eingebrachten Eingabe hat die Gesellschaft am 1. Juni 1975 begonnen.

Die KG wurde am 17. Dezember 1975 in das Handelsregister eingetragen.

1.3. In einer Niederschrift vom 6. Oktober 1975 hielten die Gesellschafter der KG die Vereinbarung fest, daß die KG in

das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des L St. eingegliedert wird und daß die KG zu dessen Lebzeiten keinen eigenen Willen hat und nur errichtet wird, um eine reibungslose, dem Willen des L St. entsprechende Nachfolge zu sichern. L St. behielt sich insbesondere zu seinen Lebzeiten die Gewinnverteilung vor. In der Niederschrift ist weiters festgehalten, daß die Kommanditisten R G und E St. an allfälligen Verlusten nicht beteiligt sind und ihnen in Verlustjahren eine bankmäßige Verzinsung gutzuschreiben oder auszuzahlen ist.

1.4. Mit einem "im Februar 1976" datierten, nicht unterschriebenen "Gewinnverteilungsbeschluß" wurde von L St. unter Bezugnahme auf die Niederschrift vom 6. Oktober 1975 festgestellt, daß aufgrund einer "kurzfristigen Erfolgsrechnung" ermittelt worden sei, daß der Gewinn der Monate Jänner bis Mai 1975 zu dem Gewinn der Monate Juni bis Dezember 1975 in einem Verhältnis von zirka 40:60 stehe. L St. habe daher den Beschluß gefaßt, den Gewinn in diesem Verhältnis zu verteilen. Unter Zugrundelegung dieses Schlüssels wurden sodann die Steuererklärungen abgegeben.

2.1. Im Umsatzsteuerbescheid 1975 vom 14. Dezember 1976 sowie im Einkommens- und Gewerbesteuerbescheid 1975 vom 13. Dezember 1976 rechnete demgegenüber das Finanzamt den aus dem Optikerbetrieb im Jahre 1975 erzielten Umsatz und Gewinn zur Gänze L St. als Einzelunternehmer zu.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung über die gegen den Einkommens- und Gewerbesteuerbescheid 1975 erhobene Berufung und einem sodann von L St. gestellten Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die zweite Instanz wurden bei diesem für die Jahre 1973 bis 1975 und bei der Optiker St. GesmbH & Co. KG für die Jahre 1975 und 1976 Betriebsprüfungen durchgeführt, bei welchen der Betriebsprüfer den Standpunkt vertrat, daß die KG steuerlich nicht anzuerkennen sei. In sachverhältnismäßiger Hinsicht wurde festgestellt, daß entgegen dem Vertrag über die Errichtung der GesmbH ein Viertel der Stammeinlagen nicht eingezahlt und das nichteinbezahlte Viertel in der Eröffnungsbilanz der GesmbH als "Anteil an KG" ausgewiesen war. Der Betriebsprüfer hielt weiters fest, daß die Buchführung des Einzelunternehmens für 1975 so weitergeführt war, als "ob nie ein Wechsel in der Unternehmensform stattgefunden hätte".

Die Finanzlandesdirektion für Stmk. wies mit Bescheid vom 16. Oktober 1978, B 145/2-2/78, die Berufung als unbegründet ab.

Des weiteren wurde mit Berufungsentscheidung vom 23. Oktober 1978, B 267-2/78, eine Berufung der L St. GesmbH & Co. KG gegen einen Bescheid des Finanzamtes vom 22. Mai 1978, mittels welchem die Vorauszahlungen an Gewerbesteuer der KG für 1978 mit 0 S festgesetzt worden waren, abgewiesen.

Diese Bescheide blieben vor dem VfGH unbekämpft.

2.2.1. Auch für 1976 und 1977 rechnete das Finanzamt in den Bescheiden vom 20. und 21. November 1978 betreffend Umsatzsteuer sowie Einkommen- und Gewerbesteuer die im Optikerbetrieb erzielten Umsätze und Gewinn L St. als Einzelunternehmer zur Gänze zu. Ferner erließ das Finanzamt am 20. November 1978 an L St. einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis September 1978.

Mit den an die Optiker St. GesmbH & Co. KG erlassenen Umsatz- und Gewerbesteuerbescheiden 1976 und 1977 vom 13., 14., 21. und 24. November 1978 wurde die Umsatz- und Gewerbesteuer für diese Jahre mit 0 S festgesetzt. Ebenso wurden mit Bescheid vom 20. November 1978 die Umsatzsteuervorauszahlungen für I-IX/2978 für die Optiker St. GesmbH & Co. KG mit 0 S festgelegt.

2.2.2. Mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Stmk., Berufungskommission für Stmk., Berufungssenat 1, vom 16. Oktober 1979, Z B 176-2/79, wurde die gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 20. und 21. November 1978 betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1976 und 1977 erhobene Berufung des L St. als unbegründet abgewiesen; der angefochtene Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid 1977 wurde jedoch ziffernmäßig abgeändert, weil mit dem Bescheid erster Instanz übersehen worden war, den Bilanzgewinn 1977 um die für FSt. und R G gebildeten Rücklagen für nicht entnommene Gewinne zu erhöhen.

Mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Stmk. vom 16. Oktober 1979, Z B 176-2/79, wurde die gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 20. November 1978 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis September 1978 erhobene Berufung des L St. ebenfalls als unbegründet abgewiesen.

Mit einem weiteren Bescheid der Finanzlandesdirektion für Stmk., Berufungskommission für Stmk., Berufungssenat 1, vom 16. Oktober 1979, Z B 173-2/79, wurde die gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 13., 14., 21. und 24.

November 1978 betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer 1976 und 1977 erhobene Berufung der Optiker St. GesmbH & Co. KG als unbegründet abgewiesen.

Schließlich wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Stmk. vom 16. Oktober 1979, Z B 173-2/79, auch die gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 20. November 1978, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis September 1978, erhobene Berufung der Optiker St. GesmbH & Co. KG als unbegründet abgewiesen.

3.1. Gegen die Bescheide vom 16. Oktober 1979, B 176-2/79, richtet sich die zu B514/79 protokollierte, an den VfGH gerichtete Beschwerde des L St., gegen die Bescheide vom 16. Oktober 1979, B 173-2/79, richtet sich die zu B515/79 protokollierte, an den VfGH gerichtete Beschwerde der Optiker St. GesmbH & Co. KG, in denen ein Verstoß der Behörde gegen Art18 B-VG, sowie eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz behauptet und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt wird.

3.2. Die bel. Beh. hat in der Rechtssache B514/79 eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerden beantragt; in der Rechtssache B515/79 wurde auf die Erstattung einer Gegenschrift verzichtet.

4. Der VfGH hat über die Beschwerden erwogen:

4.1.1. Die Bf. verneinen vorerst, in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt zu sein, weil die bel. Beh. gegen das Gebot des Art18 B-VG, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund von Gesetzen ausgeübt werden darf, verstoßen hätte. Die angefochtenen Bescheide seien "auf Grund einer Norm, die sie (die belangte Behörde) aus eigener Machtvollkommenheit aufgestellt hat und die in keinem Gesetz verankert ist und auch aus keinem Gesetz abgeleitet werden kann", erlassen worden. Aufgrund dieser "von der Finanzverwaltung Steiermark aufgestellten Norm werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt, wenn ein solcher Vertrag üblicherweise auch mit familienfremden Personen abgeschlossen worden wäre", obwohl der VfGH eine solche Ansicht nur für den Fall des Verdachtes eines Scheingeschäftes vertrete.

4.1.2. Zu diesem Vorbringen genügt es, auf die ständige Rechtsprechung des VfGH zu verweisen, wonach Art18 B-VG kein subjektives Recht auf eine gesetzmäßige Führung der Verwaltung gewährleistet (vgl. VfSlg. 1324/1930, 5800/1968, 9238/1981). Es erübrigt sich somit schon deshalb, auf diese Ausführungen der Bf. weiter einzugehen.

Soweit darin der Vorwurf einer Eigentumsverletzung zu sehen ist, kann auch davon nach dem folgenden nicht die Rede sein.

4.2.1. Die Bf. behaupten weiters, durch die angefochtenen Bescheide im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden zu sein. Die bel. Beh. habe, obwohl die KG gemäß §1 Abs2 Z1 Gewerbesteuergesetz ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform sei und obwohl die KG somit den Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe, verwirklicht habe, der KG für die Jahre 1976 und 1977 und für die Monate Jänner bis September 1978 keine Abgaben vorgeschrieben und die Einkünfte der KG aus dem Gewerbebetrieb in den Jahren 1976 und 1977 nicht dieser gegenüber festgestellt, sondern L St. als Einzelunternehmer zur Gänze zugerechnet. Obwohl die bel. Beh. den Kommanditvertrag zivilrechtlich als gültig anerkenne, betrachte sie die KG aufgrund einer für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen "aufgestellten Norm" für nicht existent. Abgesehen davon, daß damit der Besteuerung eine Norm zugrunde gelegt werde, die in keinem Gesetz verankert sei, werde damit tief in das Recht der Vertragsfreiheit und der Vertragsautonomie eingegriffen. Die bel. Beh. knüpfe somit nicht mehr an einen vom Steuerpflichtigen verwirklichten Tatbestand an, sondern maße sich an, in die Vertragsgestaltung einzugreifen, um den Tatbestand, an den die Abgabepflicht anknüpfe, "in ihrem Sinne und nach ihrer Willkür zu verwirklichen". Demnach werde mit der Begründung der angefochtenen Bescheide nicht der effektiv gegebene Sachverhalt unter die Gesetzesnorm subsumiert. Die Entscheidungsgründe der angefochtenen Bescheide seien "im wahrsten Sinne des Wortes abstrakte Ausführungen, abstrakt deswegen, weil sie einfach nur als Behauptungen hingeworfen werden und zum Sachverhalt nicht in Beziehung gesetzt werden." Die Unterlassung "der logischen Subsumierung des Sachverhalts unter eine Rechtsnorm und der Konkretisierung der Rechtsnorm" stelle Willkür dar. Die unrichtige Sachverhaltsfeststellung basiere darauf, daß die Finanzverwaltung Verfahrensvorschriften verletzt habe, bzw. ihren Handlungen Normen zugrunde gelegt habe, die nicht auf dem Gesetz beruhen.

4.2.2. Die angefochtenen Bescheide nehmen Bezug auf die Berufungsentscheidungen vom 16. Oktober 1978, Z B 145/2-2/78, betreffend die Einkommen- und Gewerbesteuer 1975, und vom 23. Oktober 1978, Z B 267-2/78,

betreffend Vorauszahlungen von Gewerbesteuer 1978, worin die bel. Beh. die Auffassung vertrat, daß die KG steuerlich nicht anzuerkennen sei und die Umsätze und Gewinne aus dem Optikerbetrieb dem L St. alleine zuzurechnen seien, da gemäß §21 Abs1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes maßgeblich sei. Da sich L St. laut Niederschrift vom 6. Oktober 1975 und auch nach der tatsächlichen Gestaltung die Gewinnverteilung vorbehalten habe, seien die anderen Gesellschafter insoweit dem Willen des L St. ausgeliefert. Voraussetzung für die Mitunternehmereigenschaft sei jedoch, daß entweder der vom Gesetz dispositiv vorgesehenen Gewinnverteilung gefolgt werde oder die Gewinnverteilung von den Gesellschaftern gemeinsam gestaltet werde. Die Festsetzung der Gewinnanteile durch den bisherigen Alleininhaber sei schon vom Reichsfinanzhof als gegen die steuerliche Wirksamkeit eines Gesellschaftsvertrages sprechend angesehen worden. Auch die handelsrechtliche Existenz einer Gesellschaft stehe deren steuerlicher Nichtanerkennung nicht entgegen, da ein Registergericht nur zu prüfen habe, ob ein nach handelsrechtlichen Vorschriften gültiger Vertrag vorliege, wogegen die Finanzbehörde festzustellen habe, wer tatsächlich die Einkünfte aus dem Betrieb beziehe und an Hand dessen die Besteuerung vorzunehmen habe. Schließlich fänden, der ständigen Rechtsprechung des VfGH folgend, für den Bereich des Steuerrechtes Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann Anerkennung, wenn sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies sei im vorliegenden Fall zu verneinen, da sich ein Betriebsinhaber mit Familienfremden, wenn weder neue Mittel noch deren Arbeitskraft eingebracht würden, nicht zu vergesellschaften pflege und auch Familienfremde ebensowenig auf die Mitbestimmung bei der Gewinnverteilung verzichteten.

4.2.3. Die bel. Beh. stützt sich insbesondere auf §21 Abs1 BAO. Die Bf. haben gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung oder der sonstigen Rechtsgrundlagen der angefochtenen Bescheide keine Bedenken geäußert. Solche sind auch im Zuge des Verfahrens vor dem VfGH nicht entstanden.

Bei der Unbedenklichkeit der Rechtsgrundlagen könnten die Bf. durch die angefochtenen Bescheide im Gleichheitsrecht nur dann verletzt worden sein, wenn die Behörde Willkür geübt hätte. Ein solcher Vorwurf träfe ua. dann zu, wenn die Behörde die Bf. aus unsachlichen Gründen benachteiligt hätte oder wenn die angefochtenen Bescheide wegen gehäuften Verkennens der Rechtslage in einem besonderen Maße mit den Rechtsvorschriften in Widerspruch stünden (vgl. zB VfSlg. 8783/1980, 9024/1981), schließlich auch dann, wenn in entscheidenden Punkten jegliche Ermittlungstätigkeit überhaupt unterlassen, das Parteivorbringen ignoriert oder vom Inhalt der Akten leichtfertig abgegangen und der konkrete Sachverhalt außer acht gelassen worden wäre (zB VfSlg. 8808/1980 und die dort zitierte Vorjudikatur, 9187/1981). All dies liegt jedoch offenkundig nicht vor.

Die Behauptung der Bf, der sonst im Steuerrecht allgemein zu beachtende Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§21 BAO) sei im Beschwerdefall schlechthin unbeachtlich, da sich aus §1 Abs2 Z1 Gewerbesteuergesetz bereits ergebe, daß es sich bei einer KG um einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsnorm handle, verkennt die Sach- und Rechtslage. Der VfGH hat schon mit Erk. VfSlg. 8575/1979 dargelegt, daß kein Abgabenrechtsgebiet von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen ist. Auch die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit wird durch die nach §21 BAO gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise ebensowenig beeinträchtigt wie durch §22 BAO, wonach im Falle eines Mißbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (s. Stoll, Bundesabgabenordnung, S 52). Im Hinblick auf die Niederschrift vom 6. Oktober 1975, wonach dem Bf. L St. die alleinige Entscheidung über die Gewinnverteilung vorbehalten ist und die auch tatsächlich erfolgte Inanspruchnahme der Dispositionsbefugnis durch L St. mit dem sogenannten "Gewinnverteilungsbeschluß" hat die bel. Beh. jedenfalls vertretbarerweise angenommen, daß in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die in den Beschwerdefällen maßgeblichen Zeiträume alle erzielten Umsätze und Gewinne zur Gänze dem Bf. L St. zuzurechnen sind. Die zusätzliche Heranziehung des nahen Verwandtschaftsverhältnisses macht die Entscheidung, da es sich hierbei um kein tragendes Element handelt, nicht gleichheitswidrig (vgl. VfSlg. 8345/1978, 9417/1982, VfGH 11. 6. 1983 B164, 165/79).

4.3. Die behauptete Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte hat somit nicht stattgefunden.

Das Verfahren hat auch nicht ergeben, daß die Bf. in von ihnen nicht geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten oder wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Rechtsnorm in ihren Rechten verletzt wurden.

Die Beschwerden waren daher abzuweisen.

Schlagworte

Finanzverfahren, Ehe und Verwandtschaft

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1984:B514.1979

Dokumentnummer

JFT_10159380_79B00514_00

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at