

TE Vwgh Erkenntnis 1964/3/20 0131/63

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.03.1964

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §188 Abs1;

BAO §24 Abs1 litd;

EStG 1953 §15 Abs1 Z1;

EStG 1953 §15 Abs1 Z2;

EStG 1953 §2 Abs1;

EStG 1953 §21 Abs2 Satz1;

EStG 1953 §21 Abs2;

EStG 1953 §36 Abs3;

EStG 1953 §7 Abs1;

EStG 1953 §9 Abs1 Z6;

1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 1046/63 0132/63

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Schriftführers,

Ministerialoberkommissärs Dr. Svoboda, über die Beschwerden des Ingenieurs RG in W gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Oktober 1962, Zl. GA VI - 2841/10/62, betreffend Kapitalertragsteuer, vom 9. November 1962, Zl. VI - 2841/11/62, betreffend Einkommensteuer 1958 bis 1960 und Gewerbesteuer 1960, und vom 2. Mai 1963, Zl. GA IV - 1276 - 1963, betreffend einheitliche Feststellung von Einkünften aus Landwirtschaft und Gewerbebetrieb für 1960 und 1961 zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Schriftführers, Ministerialoberkommissärs Dr. Svoboda, über die Beschwerden des Ingenieurs RG in W gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Oktober 1962, Zl. GA römisch sechs - 2841/10/62, betreffend Kapitalertragsteuer, vom 9. November 1962, Zl. römisch sechs - 2841/11/62, betreffend Einkommensteuer 1958 bis 1960 und Gewerbesteuer 1960, und vom 2. Mai 1963, Zl. GA römisch vier - 1276 - 1963, betreffend einheitliche Feststellung von Einkünften aus Landwirtschaft und Gewerbebetrieb für 1960 und 1961 zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid vom 9. November 1962, Zl. VI - 2841/11/62, soweit er die Einkommensteuer 1960 betrifft, wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im übrigen werden die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid vom 9. November 1962, Zl. römisch sechs - 2841/11/62, soweit er die Einkommensteuer 1960 betrifft, wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im übrigen werden die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Landwirtschaftsbetriebes und eines Sägewerkes in St. in Niederösterreich und einer Mechanikerwerkstätte in Wien; ferner ist er als Kommanditist an der "A. M. KG." in Wien beteiligt. Schließlich ist er noch Eigentümer eines Hauses in Wien XIX. Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Landwirtschaftsbetriebes und eines Sägewerkes in St. in Niederösterreich und einer Mechanikerwerkstätte in Wien; ferner ist er als Kommanditist an der "A. M. KG." in Wien beteiligt. Schließlich ist er noch Eigentümer eines Hauses in Wien römisch neunzehn.

Da er infolge seines hohen Alters von 78 Jahren und eines Augenleidens sich zur Führung seiner Betriebe nicht mehr imstande fühlte, betraute er mit Schreiben vom 31. August 1959 seinen Sohn Dr. Otto G. mit der Leitung der Betriebe und räumte ihm hiefür eine 50%ige Beteiligung an dem Gewinn und Verlust der beiden Gewerbebetriebe, des Landwirtschaftsbetriebes und aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft ab 1. Jänner 1960 ein.

Im Zug einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Betriebsprüfung, die sich auf die Jahre 1958 bis 1960 erstreckte, wurde unter anderem hinsichtlich des Landwirtschaftsbetriebes festgestellt, daß der Eigenverbrauch nicht laufend aufgezeichnet wurde, jährliche Bestandsaufnahmen nicht vorlagen, kein Vermögensverzeichnis, Grundstücksverzeichnis, Anbau- und Ernteverzeichnis, Vieh- und Naturalienregister geführt und die Veränderungen des Viehbestandes nur unvollständig festgehalten worden waren. Infolgedessen nahm der Prüfer Bestandserhöhungen von S 5.000 (1958) und S 6.375 (1959) vor, schätzte den nicht laufend aufgezeichneten Eigenverbrauch in Anbetracht dessen, daß der Steuerpflichtige und dessen Sohn nur fallweise verpflegt worden waren, mit jährlich S 1.000 und den Nutzungswert der im Landwirtschaftsbetrieb vorhandenen Wohnung des Steuerpflichtigen mit jährlich S 1.200 ein. Dadurch ergaben sich entsprechende Erhöhungen des steuerpflichtigen Einkommens für die Jahre 1958 und 1959, denen das Finanzamt durch Herausgabe entsprechender im Wiederaufnahmeverfahren erlassener Steuerbescheide Rechnung trug.

Hinsichtlich des Jahres 1960 vertrat der Prüfer die Ansicht, daß der Sohn des Beschwerdeführers, der an den landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkünften seines Vaters von diesem Jahr ab mit 50 % beteiligt war, ohne einen Anteil am Betriebsvermögen zu besitzen, als stiller Gesellschafter, und zwar als sogenannter Arbeitsgesellschafter, anzusehen sei. Auf Grund dieser Rechtsauffassung des Prüfers wurden die Einkünfte des stillen Gesellschafters auch der Kapitalertragsteuer unterworfen, während bei der Gewerbesteuer die Gewinnanteile des Sohnes des Beschwerdeführers gemäß § 7 Z. 3 GewStG 1953 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet wurden. Weiters schlug der Prüfer ein Darlehen von S 30.000, dessen Laufzeit mehr als zwölf Monate betragen hatte, als Dauerschuld dem ausgewiesenen Gewerbekapital gemäß § 12 Abs. 2 Z. 1 GewStG 1953 hinzu. Schließlich beanstandete der Prüfer noch, daß der Beschwerdeführer bei Ermittlung der Einkünfte aus dem Haus in Wien XIX eine AfA von S 13.875 geltend gemacht habe, die durchwegs auf Heizungsanlagen und Installationen entfielen, die er nicht selbst angeschafft hatte,

da es sich teils um Investitionen eines früheren Mieters handelte, welche dem Beschwerdeführer unentgeltlich zugekommen waren, teils um Investitionen der jetzigen Mieterin des Fabriktraktes, die diese selbst in ihren Bilanzen führt und absetzt. Der Beschwerdeführer sei daher entweder nicht wirtschaftlicher Eigentümer der betreffenden Wirtschaftsgüter oder es fehle überhaupt eine Basis für eine AfA, weshalb diese unberücksichtigt zu bleiben habe. Eine vom Beschwerdeführer und dessen Sohn bewohnte Wohnung im eigenen Haus im Ausmaße von drei Zimmern, Küche, Bad und Nebenräumen wurde vom Prüfer einschließlich der von einem Mieter beigestellten Zentralheizung dieser Wohnung mit einem Nutzungswert von S 3.900 bewertet. Hinsichtlich des Jahres 1960 vertrat der Prüfer die Ansicht, daß der Sohn des Beschwerdeführers, der an den landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkünften seines Vaters von diesem Jahr ab mit 50 % beteiligt war, ohne einen Anteil am Betriebsvermögen zu besitzen, als stiller Gesellschafter, und zwar als sogenannter Arbeitsgesellschafter, anzusehen sei. Auf Grund dieser Rechtsauffassung des Prüfers wurden die Einkünfte des stillen Gesellschafters auch der Kapitalertragsteuer unterworfen, während bei der Gewerbesteuer die Gewinnanteile des Sohnes des Beschwerdeführers gemäß Paragraph 7, Ziffer 3, GewStG 1953 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet wurden. Weiters schlug der Prüfer ein Darlehen von S 30.000, dessen Laufzeit mehr als zwölf Monate betragen hatte, als Dauerschuld dem ausgewiesenen Gewerbekapital gemäß Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, GewStG 1953 hinzu. Schließlich beanstandete der Prüfer noch, daß der Beschwerdeführer bei Ermittlung der Einkünfte aus dem Haus in Wien römisch neunzehn eine AfA von S 13.875 geltend gemacht habe, die durchwegs auf Heizungsanlagen und Installationen entfielen, die er nicht selbst angeschafft hatte, da es sich teils um Investitionen eines früheren Mieters handelte, welche dem Beschwerdeführer unentgeltlich zugekommen waren, teils um Investitionen der jetzigen Mieterin des Fabriktraktes, die diese selbst in ihren Bilanzen führt und absetzt. Der Beschwerdeführer sei daher entweder nicht wirtschaftlicher Eigentümer der betreffenden Wirtschaftsgüter oder es fehle überhaupt eine Basis für eine AfA, weshalb diese unberücksichtigt zu bleiben habe. Eine vom Beschwerdeführer und dessen Sohn bewohnte Wohnung im eigenen Haus im Ausmaße von drei Zimmern, Küche, Bad und Nebenräumen wurde vom Prüfer einschließlich der von einem Mieter beigestellten Zentralheizung dieser Wohnung mit einem Nutzungswert von S 3.900 bewertet.

Gegen die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er führte dabei hinsichtlich des Landwirtschaftsbetriebes aus, daß die Geburtenzugänge an Kälbern in der Regel innerhalb von vier bis sechs Wochen nach der Kälberung verkauft und im Viehkonto nicht eingetragen, wohl aber als Einnahmen im Kassabuch ausgewiesen worden seien. Hinsichtlich des Eigenverbrauches machte er geltend, daß er im Jahre 1958 nichts aus der Landwirtschaft entnommen und sich auch im Jahre 1959 immer nur kurze Zeit in der Landwirtschaft aufgehalten habe. Die Entnahmen 1959 seien am Jahresende in die Bilanz aufgenommen worden. Auch der Ansatz des Nutzungswertes für die Wohnung im Wirtschaftsgebäude sei nicht gerechtfertigt, da diese weder von ihm noch von seinem Sohn benützt werde. Die Annahme, daß der Sohn als stiller Gesellschafter anzusehen sei, widerspräche dem Gesetz und sei auch in der Sachlage nicht begründet, weil der Beschwerdeführer lediglich beabsichtigt habe, seinen Sohn als Angestellten am Gewinn und Verlust seiner Betriebe mit 50 % zu beteiligen. Es sei daher sowohl die Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer für die Einkünfte des Sohnes wie auch die Hinzurechnung dieser Einkünfte zum gewerblichen Gewinn gemäß § 7 Z. 3 GewStG 1953 rechtswidrig. Die Hinzurechnung des Darlehens von S 30.000 zum Gewerbekapital sei gleichfalls zu Unrecht erfolgt, weil es sich nur um einen kurzfristigen Kredit gehandelt habe, der bereits anfangs 1961 wieder zurückgezahlt worden sei. Was aber die AfA der Installationen seines Hauses anlange, könne ihm als Verpächter nicht das Recht abgesprochen werden, für Anlagen des Pachtobjektes Abschreibungen vorzunehmen. Schließlich sei der Nutzungswert der Wiener Wohnung unzulässigerweise erhöht worden, obschon seinerzeit im Jahre 1955 mit dem damaligen Betriebsprüfer hierfür ein Jahresbetrag von S 1.200 vereinbart worden sei und das Zinsstoppgesetz eine Mietzinserhöhung verbiete. Gegen die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er führte dabei hinsichtlich des Landwirtschaftsbetriebes aus, daß die Geburtenzugänge an Kälbern in der Regel innerhalb von vier bis sechs Wochen nach der Kälberung verkauft und im Viehkonto nicht eingetragen, wohl aber als Einnahmen im Kassabuch ausgewiesen worden seien. Hinsichtlich des Eigenverbrauches machte er geltend, daß er im Jahre 1958 nichts aus der Landwirtschaft entnommen und sich auch im Jahre 1959 immer nur kurze Zeit in der Landwirtschaft aufgehalten habe. Die Entnahmen 1959 seien am Jahresende in die Bilanz aufgenommen worden. Auch der Ansatz des Nutzungswertes für die Wohnung im Wirtschaftsgebäude sei nicht gerechtfertigt, da diese weder von ihm noch von seinem Sohn benützt werde. Die Annahme, daß der Sohn als stiller Gesellschafter anzusehen sei, widerspräche dem Gesetz und sei auch in der Sachlage nicht begründet, weil der Beschwerdeführer lediglich beabsichtigt habe, seinen

Sohn als Angestellten am Gewinn und Verlust seiner Betriebe mit 50 % zu beteiligen. Es sei daher sowohl die Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer für die Einkünfte des Sohnes wie auch die Hinzurechnung dieser Einkünfte zum gewerblichen Gewinn gemäß Paragraph 7, Ziffer 3, GewStG 1953 rechtswidrig. Die Hinzurechnung des Darlehens von S 30.000 zum Gewerbekapital sei gleichfalls zu Unrecht erfolgt, weil es sich nur um einen kurzfristigen Kredit gehandelt habe, der bereits anfangs 1961 wieder zurückgezahlt worden sei. Was aber die AfA der Installationen seines Hauses anlange, könne ihm als Verpächter nicht das Recht abgesprochen werden, für Anlagen des Pachtobjektes Abschreibungen vorzunehmen. Schließlich sei der Nutzungswert der Wiener Wohnung unzulässigerweise erhöht worden, obschon seinerzeit im Jahre 1955 mit dem damaligen Betriebsprüfer hierfür ein Jahresbetrag von S 1.200 vereinbart worden sei und das Zinsstoppgesetz eine Mietzinserhöhung verbiete.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers - von anderen, nicht mehr Gegenstand der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde bildenden Punkten abgesehen - keine Folge. Sie begründete den abweisenden Teil ihrer Entscheidung damit, daß der Sohn des Beschwerdeführers unbestrittenermaßen am Gewinn und Verlust, jedoch nicht am Vermögen der Betriebe des Beschwerdeführers beteiligt sei. Unter diesen Umständen scheide die Annahme eines Dienstverhältnisses des Sohnes zum Beschwerdeführer von vornherein aus, weil eine Verlustbeteiligung eines Dienstnehmers nicht denkbar sei. Da aber der Sohn nicht am Betriebsvermögen und daher auch nicht an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei, könne er auch nicht als Mitunternehmer angesehen werden. Allerdings stelle er seine Arbeitskraft den Betrieben des Beschwerdeführers zur Verfügung, sodaß er im Sinne der ständigen Rechtsprechung und Rechtslehre als echter stiller Gesellschafter anzusehen sei. Hinsichtlich der Einkünfte aus der Landwirtschaft könne der Senat dem Finanzamt nicht entgegentreten, wenn es den in den Bilanzen nicht aufgenommenen Bestand an Rindvieh berücksichtigt habe. Auch erscheine es dem Senat unglaublich, daß hinsichtlich der Landwirtschaft kein Eigenverbrauch vorliege, zumal feststehe, daß der Beschwerdeführer, aber auch sein Sohn, in den fraglichen Jahren sich einige Male in der Landwirtschaft in St. aufgehalten hatten. Hinsichtlich des Nutzungswertes der Wohnung in der Landwirtschaft komme es nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer diese Wohnung auch benütze oder nicht, da es sich bei dem im § 13 Abs. 2 Z. 2 EStG genannten Nutzungswert der Wohnung um einen fiktiven Wert handle. Hinsichtlich der Hauseinkünfte sei es nicht zulässig gewesen, daß der Beschwerdeführer Absetzungen für Abnutzung für Wirtschaftsgüter in Anspruch nehme, hinsichtlich deren die Mieterin wirtschaftlicher Eigentümer sei. Hinsichtlich der vom Vormieter getätigten Investitionen müsse jedoch festgestellt werden, daß der Buchwert derselben im Jahre 1960 bereits null gewesen sei. Was aber die Zurechnung von Dauerschulden im Betrage von S 30.000 bei der Ermittlung des Gewerbekapitals anlange, so müsse darauf hingewiesen werden, daß das umstrittene Darlehen bereits zum 31. Dezember 1959 in die Bilanz aufgenommen gewesen sei, sodaß also die Laufzeit dieses Darlehens mehr als zwölf Monate betragen habe, weshalb diese als Dauerschuld zu behandeln gewesen sei. Schließlich könne der Senat auch keinen Mangel darin erkennen, daß bei Ermittlung des Nutzungswertes der Wohnung in Wien XIX die Beheizung seitens der Mieterin entsprechend berücksichtigt worden sei.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers - von anderen, nicht mehr Gegenstand der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde bildenden Punkten abgesehen - keine Folge. Sie begründete den abweisenden Teil ihrer Entscheidung damit, daß der Sohn des Beschwerdeführers unbestrittenermaßen am Gewinn und Verlust, jedoch nicht am Vermögen der Betriebe des Beschwerdeführers beteiligt sei. Unter diesen Umständen scheide die Annahme eines Dienstverhältnisses des Sohnes zum Beschwerdeführer von vornherein aus, weil eine Verlustbeteiligung eines Dienstnehmers nicht denkbar sei. Da aber der Sohn nicht am Betriebsvermögen und daher auch nicht an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei, könne er auch nicht als Mitunternehmer angesehen werden. Allerdings stelle er seine Arbeitskraft den Betrieben des Beschwerdeführers zur Verfügung, sodaß er im Sinne der ständigen Rechtsprechung und Rechtslehre als echter stiller Gesellschafter anzusehen sei. Hinsichtlich der Einkünfte aus der Landwirtschaft könne der Senat dem Finanzamt nicht entgegentreten, wenn es den in den Bilanzen nicht aufgenommenen Bestand an Rindvieh berücksichtigt habe. Auch erscheine es dem Senat unglaublich, daß hinsichtlich der Landwirtschaft kein Eigenverbrauch vorliege, zumal feststehe, daß der Beschwerdeführer, aber auch sein Sohn, in den fraglichen Jahren sich einige Male in der Landwirtschaft in St. aufgehalten hatten. Hinsichtlich des Nutzungswertes der Wohnung in der Landwirtschaft komme es nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer diese Wohnung auch benütze oder nicht, da es sich bei dem im Paragraph 13, Absatz 2, Ziffer 2, EStG genannten Nutzungswert der Wohnung um einen fiktiven Wert handle. Hinsichtlich der Hauseinkünfte sei es nicht zulässig gewesen, daß der Beschwerdeführer Absetzungen für Abnutzung für Wirtschaftsgüter in Anspruch nehme, hinsichtlich deren die Mieterin wirtschaftlicher Eigentümer sei. Hinsichtlich der vom Vormieter getätigten

Investitionen müsse jedoch festgestellt werden, daß der Buchwert derselben im Jahre 1960 bereits null gewesen sei. Was aber die Zurechnung von Dauerschulden im Betrage von S 30.000 bei der Ermittlung des Gewerbekapitals anlange, so müsse darauf hingewiesen werden, daß das umstrittene Darlehen bereits zum 31. Dezember 1959 in die Bilanz aufgenommen gewesen sei, sodaß also die Laufzeit dieses Darlehens mehr als zwölf Monate betragen habe, weshalb diese als Dauerschuld zu behandeln gewesen sei. Schließlich könne der Senat auch keinen Mangel darin erkennen, daß bei Ermittlung des Nutzungswertes der Wohnung in Wien römisch neunzehn die Beheizung seitens der Mieterin entsprechend berücksichtigt worden sei.

In einer weiteren Berufungsentscheidung gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer gleichfalls keine Folge. Sie verwies dabei auf die im anderen Berufungsverfahren hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Stellung des Sohnes des Beschwerdeführers als stillen Gesellschafters gemachten Feststellungen.

Schließlich hob die belangte Behörde noch mit einem auf die Bestimmung des § 299 Abs. 1 lit. b BAO gestützten Bescheid zwei rechtskräftige Bescheide des Finanzamtes St. Pölten über die einheitliche Feststellung von Einkünften aus Landwirtschaft und Gewerbebetrieb für die Jahre 1960 und 1961 auf, weil das Finanzamt St. Pölten aktenwidrig das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft des Sohnes des Beschwerdeführers angenommen hatte. Schließlich hob die belangte Behörde noch mit einem auf die Bestimmung des Paragraph 299, Absatz eins, Litera b, BAO gestützten Bescheid zwei rechtskräftige Bescheide des Finanzamtes St. Pölten über die einheitliche Feststellung von Einkünften aus Landwirtschaft und Gewerbebetrieb für die Jahre 1960 und 1961 auf, weil das Finanzamt St. Pölten aktenwidrig das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft des Sohnes des Beschwerdeführers angenommen hatte.

Über die gegen diese Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobenen Beschwerden hat der Gerichtshof erwogen:

1. ad Einkünfte aus Landwirtschaft:

Der Betriebsprüfer hatte hinsichtlich der Jahre 1958 und 1959 festgestellt, daß die Bestände an Vieh, Getreide, Heu und Stroh in der Buchhaltung unvollständig festgehalten und insbesondere keine jährlichen Bestandsaufnahmen vorgenommen worden waren. Das vermag auch der Beschwerdeführer nicht zu bestreiten; er ist lediglich bemüht, die festgestellten Mängel als geringfügig hinzustellen. Berücksichtigt man jedoch, daß an den einzelnen Bilanzstichtagen allein im Rindviehbestand eine Kuh bzw. zwei Kühe und ein Kalb nicht ausgewiesen waren, kann an der Befugnis der Behörde, die Bestände gemäß § 184 BAO zu schätzen, nicht gezweifelt werden. Da sich die Schätzung bei Zuschlägen von bloß S 5.000 bzw. S 6.375 überdies in angemessenen Grenzen hielt, erscheint der von der Abgabenbehörde eingehaltene Vorgang unbedenklich. Das gilt auch für die Schätzung des jährlichen Eigenbedarfes von bloß S 1.000, die sich dem Grunde nach auf die unbestrittene Feststellung stützen konnte, daß laufende Aufzeichnungen über die Privatentnahmen nicht vorgenommen worden waren. Schließlich ist der belangten Behörde auch beizupflichten, daß es für die Annahme eines Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Hause nicht notwendig ist, daß der Hauseigentümer diese Wohnung in dem betreffenden Jahr auch tatsächlich benützt hat, sondern daß es vielmehr genügt, wenn ihm die Wohnung zur Verfügung gestanden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. November 1963, Zl. 1581/62). Daß ihm aber eine Wohnung in seinem Landwirtschaftsbetrieb zur Verfügung gestanden sei, hat auch der Beschwerdeführer nicht bestritten. Der Betriebsprüfer hatte hinsichtlich der Jahre 1958 und 1959 festgestellt, daß die Bestände an Vieh, Getreide, Heu und Stroh in der Buchhaltung unvollständig festgehalten und insbesondere keine jährlichen Bestandsaufnahmen vorgenommen worden waren. Das vermag auch der Beschwerdeführer nicht zu bestreiten; er ist lediglich bemüht, die festgestellten Mängel als geringfügig hinzustellen. Berücksichtigt man jedoch, daß an den einzelnen Bilanzstichtagen allein im Rindviehbestand eine Kuh bzw. zwei Kühe und ein Kalb nicht ausgewiesen waren, kann an der Befugnis der Behörde, die Bestände gemäß Paragraph 184, BAO zu schätzen, nicht gezweifelt werden. Da sich die Schätzung bei Zuschlägen von bloß S 5.000 bzw. S 6.375 überdies in angemessenen Grenzen hielt, erscheint der von der Abgabenbehörde eingehaltene Vorgang unbedenklich. Das gilt auch für die Schätzung des jährlichen Eigenbedarfes von bloß S 1.000, die sich dem Grunde nach auf die unbestrittene Feststellung stützen konnte, daß laufende Aufzeichnungen über die Privatentnahmen nicht vorgenommen worden waren. Schließlich ist der belangten Behörde auch beizupflichten, daß es für die Annahme eines Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Hause nicht notwendig ist, daß der Hauseigentümer diese Wohnung in dem betreffenden Jahr auch tatsächlich benützt hat, sondern daß es vielmehr genügt, wenn ihm die Wohnung zur Verfügung gestanden ist (vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 15. November 1963, Zl. 1581/62). Daß ihm aber eine Wohnung in seinem

Landwirtschaftsbetrieb zur Verfügung gestanden sei, hat auch der Beschwerdeführer nicht bestritten.

2. ad Dauerschuld im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 1 GewStG 1953: 2. ad Dauerschuld im Sinne des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, GewStG 1953:

Die Feststellung des Prüfers, daß das für betriebliche Zwecke aufgenommene Darlehen von S 30.000 schon am 31. Dezember 1959 bestand und auch noch am nächsten Bilanzstichtag in unverminderter Höhe vorhanden war, hat der Beschwerdeführer nicht bestritten. Damit ist aber der Dauerschuldcharakter dieses Darlehens erwiesen, sodaß die entsprechende gewerbesteuerliche Behandlung dieser Schuld voll gerechtfertigt war.

3. ad Rechtsstellung des Sohnes des Beschwerdeführers:

Der Beschwerdeführer, der nicht bestreitet, seinen Sohn an allen seinen Gewinnen und Verlusten aus Landwirtschaft und Gewerbebetrieb mit 50 % beteiligt zu haben, bekämpft aufs heftigste in mehreren Eingaben die Auffassung der Finanzbehörde, daß es sich dabei um das Verhältnis eines stillen Gesellschafters, und zwar eines sogenannten "Arbeitsgesellschafters", handle. Er verweist in diesem Zusammenhang auf den dieser Annahme entgegenstehenden "Parteiwillen", der im vorliegenden Fall ausschließlich auf die Begründung eines Dienstverhältnisses gerichtet gewesen sei.

Dabei übersieht jedoch der Beschwerdeführer, daß die rechtliche Beurteilung eines Tatbestandes durch die Behörde nicht davon abhängig sein kann, welche Bezeichnung die Parteien hiefür wählen, sondern daß es vornehmlich auf den tatsächlichen Inhalt des darauf basierenden Rechtsverhältnisses ankommt. Mag daher der Beschwerdeführer das mit seinem Sohne begründete Rechtsverhältnis auch als Dienstverhältnis bezeichnet haben, so kann dieses - wie die belangte Behörde richtig erkannt hat - schon deshalb rechtlich nicht als solches beurteilt werden, weil eine Verlustbeteiligung des Dienstnehmers, wie sie hier vorgesehen ist, mit der Dienstnehmereigenschaft unvereinbar ist (vgl. Adler-Höller im Klang-Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (§ 1154), Dabei übersieht jedoch der Beschwerdeführer, daß die rechtliche Beurteilung eines Tatbestandes durch die Behörde nicht davon abhängig sein kann, welche Bezeichnung die Parteien hiefür wählen, sondern daß es vornehmlich auf den tatsächlichen Inhalt des darauf basierenden Rechtsverhältnisses ankommt. Mag daher der Beschwerdeführer das mit seinem Sohne begründete Rechtsverhältnis auch als Dienstverhältnis bezeichnet haben, so kann dieses - wie die belangte Behörde richtig erkannt hat - schon deshalb rechtlich nicht als solches beurteilt werden, weil eine Verlustbeteiligung des Dienstnehmers, wie sie hier vorgesehen ist, mit der Dienstnehmereigenschaft unvereinbar ist vergleiche , Adler-Höller im Klang-Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (Paragraph 1154),,

2. Auflage, 5. Band, S. 252). Es kann sich daher, auch wenn der Beschwerdeführer es so gewollt haben sollte, im vorliegenden Fall um kein Dienstverhältnis handeln.

Aber auch eine Mitunternehmerschaft des Sohnes konnte nicht angenommen werden, weil es hiezu an einer Beteiligung desselben am Betriebsvermögen mangelte, welche nach Rechtslehre und Rechtsprechung eine unabdingbare Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft bildet (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18. März 1960, Zl. 583/59, Slg. Nr. 2187/F, vom 30. September 1955, Zl. 1426/53, Slg. Nr. 1249/F, und vom 4. Dezember 1953, Zl. 7/51, Slg. Nr. 858/F). Aber auch eine Mitunternehmerschaft des Sohnes konnte nicht angenommen werden, weil es hiezu an einer Beteiligung desselben am Betriebsvermögen mangelte, welche nach Rechtslehre und Rechtsprechung eine unabdingbare Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft bildet vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 18. März 1960, Zl. 583/59, Slg. Nr. 2187/F, vom 30. September 1955, Zl. 1426/53, Slg. Nr. 1249/F, und vom 4. Dezember 1953, Zl. 7/51, Slg. Nr. 858/F).

So verblieb nur die Beurteilung als stiller Gesellschafter, wobei die Tatsache, daß der Sohn des Beschwerdeführers bloß als sogenannter "Arbeitsgesellschafter" anzusehen war und nicht mit einer Vermögenseinlage an den Betrieben seines Vaters beteiligt war, an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermochte, da die Einlage des stillen Gesellschafters nach Rechtslehre und Rechtsprechung auch in verwertbaren Arbeitsleistungen bestehen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1953, Zl. 1660/51, Slg. Nr. 825/F). Auch der vom Beschwerdeführer zitierte Autor (Dr. Gustav Adolf, Der stille Arbeitsgesellschafter, Österreichische Steuer-Zeitung 1958, S. 233 ff.) weist in dem erwähnten Aufsatz ausdrücklich darauf hin, daß der Begriff der stillen Gesellschaft im Steuerrecht weiter zu fassen sei als im Handelsrecht. Wenn er weiters meint, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht hinreiche, ein echtes Dienstverhältnis als stille Arbeitsbeteiligung zu deuten, so ist dies gleichfalls richtig, doch übersieht der Beschwerdeführer bei seinem Hinweis auf dieses Zitat, daß von einem echten Dienstverhältnis im vorliegenden Falle

schon wegen der Verlustbeteiligung des Sohnes keine Rede sein konnte. So verblieb nur die Beurteilung als stiller Gesellschafter, wobei die Tatsache, daß der Sohn des Beschwerdeführers bloß als sogenannter "Arbeitsgesellschafter" anzusehen war und nicht mit einer Vermögenseinlage an den Betrieben seines Vaters beteiligt war, an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermochte, da die Einlage des stillen Gesellschafters nach Rechtslehre und Rechtsprechung auch in verwertbaren Arbeitsleistungen bestehen kann (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1953, Zl. 1660/51, Slg. Nr. 825/F). Auch der vom Beschwerdeführer zitierte Autor (Dr. Gustav Adolf, Der stille Arbeitsgesellschafter, Österreichische Steuer-Zeitung 1958, S. 233 ff.) weist in dem erwähnten Aufsatz ausdrücklich darauf hin, daß der Begriff der stillen Gesellschaft im Steuerrecht weiter zu fassen sei als im Handelsrecht. Wenn er weiters meint, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht hinreiche, ein echtes Dienstverhältnis als stille Arbeitsbeteiligung zu deuten, so ist dies gleichfalls richtig, doch übersieht der Beschwerdeführer bei seinem Hinweis auf dieses Zitat, daß von einem echten Dienstverhältnis im vorliegenden Falle schon wegen der Verlustbeteiligung des Sohnes keine Rede sein konnte.

War es aber richtig, die Rechtsstellung des Sohnes als die eines stillen Gesellschafters anzusehen, so konnte es auch nicht rechtswidrig sein, wenn die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters gemäß § 7 Z. 3 GewStG 1953 dem gewerblichen Gewinn hinzugerechnet wurden. Ebenso war es dann auch richtig, die Einkünfte des stillen Gesellschafters gemäß § 85 Abs. 1 Z. 2 EStG der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen. Desgleichen konnte auch die dem Akteninhalte widersprechende Behandlung der Einkünfte des Sohnes des Beschwerdeführers als eines Mitunternehmers von der belangten Behörde zum Anlaß einer Aufhebung erstinstanzlicher Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 lit. b BAO genommen werden. War es aber richtig, die Rechtsstellung des Sohnes als die eines stillen Gesellschafters anzusehen, so konnte es auch nicht rechtswidrig sein, wenn die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters gemäß Paragraph 7, Ziffer 3, GewStG 1953 dem gewerblichen Gewinn hinzugerechnet wurden. Ebenso war es dann auch richtig, die Einkünfte des stillen Gesellschafters gemäß Paragraph 85, Absatz eins, Ziffer 2, EStG der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen. Desgleichen konnte auch die dem Akteninhalte widersprechende Behandlung der Einkünfte des Sohnes des Beschwerdeführers als eines Mitunternehmers von der belangten Behörde zum Anlaß einer Aufhebung erstinstanzlicher Bescheide gemäß Paragraph 299, Absatz eins, Litera b, BAO genommen werden.

Soweit aber der Beschwerdeführer schließlich meint, daß er die Gewinnbeteiligung seines Sohnes im Zusammenhang mit seiner Beteiligung als Kommanditist einer Kommanditgesellschaft bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Kommanditgesellschaft steuerlich nicht geltend machen könne, so liegt dies im Wesen jeder Unterbeteiligung, bei welcher es jedoch dem Obergesellschafter in der Regel unbenommen ist, das Unterbeteiligungsverhältnis bei seiner Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen (vgl. Blümich, Einkommensteuergesetz, 5. Auflage, S. 509). Daß aber der Gewinnanteil des Sohnes bei der Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers nicht gehörig berücksichtigt worden sei, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht gerügt, weshalb sein diesbezügliches Vorbringen in der Beschwerde als eine im Verwaltungsgerichtshofverfahren unzulässige Neuerung gemäß § 41 VwGG 1952 unbeachtet bleiben mußte. Soweit aber der Beschwerdeführer schließlich meint, daß er die Gewinnbeteiligung seines Sohnes im Zusammenhang mit seiner Beteiligung als Kommanditist einer Kommanditgesellschaft bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Kommanditgesellschaft steuerlich nicht geltend machen könne, so liegt dies im Wesen jeder Unterbeteiligung, bei welcher es jedoch dem Obergesellschafter in der Regel unbenommen ist, das Unterbeteiligungsverhältnis bei seiner Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen (vergleiche, Blümich, Einkommensteuergesetz, 5. Auflage, S. 509). Daß aber der Gewinnanteil des Sohnes bei der Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers nicht gehörig berücksichtigt worden sei, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht gerügt, weshalb sein diesbezügliches Vorbringen in der Beschwerde als eine im Verwaltungsgerichtshofverfahren unzulässige Neuerung gemäß Paragraph 41, VwGG 1952 unbeachtet bleiben mußte.

4. ad Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Was zunächst den Nutzungswert der Wohnung des Beschwerdeführers im Wiener Haus anlangt, vermag dieser nicht zu behaupten, daß der vom Prüfer angenommene Nutzungswert von S 3.900 für eine Dreizimmerwohnung samt Nebenräumen (einschließlich der von der Mieterin beigestellten Beheizung) unangemessen wäre. Er stützt sich bloß auf eine in einer früheren Betriebsprüfung vorgenommene niedrigere Festsetzung des Nutzungswertes und meint, daß das Zinsstoppgesetz eine Erhöhung des Nutzungswertes ausgeschlossen habe. Hierbei übersieht er jedoch, daß eine im Zug einer Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung für die Veranlagung späterer Jahre nicht bindend ist und

daß das Zinsstoppgesetz es keineswegs verbietet, eine ursprünglich unrichtig vorgenommene Bewertung des Nutzungswertes einer Wohnung in späteren Jahren auf Grund besserer Einsicht richtigzustellen, zumal im vorliegenden Fall schon die neu eingetretene Verpflichtung der Mieterin, die Wohnung des Beschwerdeführers mitzuheizen, eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes dieser Wohnung bedeutete.

Hinsichtlich der an Heizkörpern und Kesseln des Mietobjektes vorgenommenen AfA machte der Beschwerdeführer geltend, daß man auch dem Verpächter die Vornahme einer AfA von verpachteten Anlagegütern nicht verwehren könne. Dies ist richtig, allerdings unter der Voraussetzung, daß der Verpächter als wirtschaftlicher Eigentümer der Anlagegüter anzusehen ist; das ist jedoch bei Anlagegütern, die der Pächter angeschafft hat, auch wenn sie bürgerlichrechtlich als wesentlicher Bestandteil des Grundstückes schon im Zeitpunkte des Einbaues in das Eigentum des Hauseigentümers übergegangen sind, erst zum Pachtende der Fall, in welchem Zeitpunkt der noch vorhandene Wert des vom Pächter angeschafften Anlagegutes dem Verpächter zufließt (vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, S. 640). Es ist somit der belangten Behörde beizupflichten, daß dem Beschwerdeführer hinsichtlich der von der jetzigen Mieterin vorgenommenen Investitionen im Jahre 1960 ein Recht zur Vornahme einer AfA noch nicht zustand, da der Beschwerdeführer erst nach Beendigung dieses Mietverhältnisses wirtschaftlicher Eigentümer der von der Mieterin angeschafften Anlagegüter werden wird. Dagegen irrte die belangte Behörde, wenn sie dem Beschwerdeführer das Recht zur Vornahme der AfA auch hinsichtlich der von einem früheren Mieter vorgenommenen Investitionen mit der Begründung versagte, daß er hierfür keine Anschaffungskosten aufgewendet habe bzw. daß der Buchwert dieser Wirtschaftsgüter im Jahre 1960 bereits null gewesen sei. Denn diese vom Beschwerdeführer nach dem 31. Dezember 1937 bei Beendigung des früheren Mietverhältnisses offenbar unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter waren für die Bemessung der dem Beschwerdeführer zustehenden AfA gemäß § 9 Z. 6 lit. b EStG - unabhängig von der vom früheren Mieter vorgenommenen AfA - mit jenem Betrage zu bewerten, den der Steuerpflichtige für die Anschaffung im Zeitpunkte des Erwerbes hätte aufwenden müssen. Bei Zugrundelegung dieses Betrages und bei allfälliger Berücksichtigung eines verringerten AfA-Satzes in den Jahren der Nichtbenützung der Kesselanlage dürfte sich aber, was im fortgesetzten Verfahren festzustellen sein wird, entgegen der Ansicht der belangten Behörde auch noch für das Jahr 1960 ein abschreibungsfähiger Betrag ergeben. Da die belangte Behörde diesbezüglich die Rechtslage offenbar verkannt hat, war der Beschwerde in diesem einen Punkte Folge zu geben, was allerdings die Aufhebung der angefochtenen Entscheidung hinsichtlich des gesamten Einkommensteuerbescheides 1960 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1952 zur Folge haben mußte, obschon sich im übrigen die vom Beschwerdeführer hinsichtlich der Einkommensteuerbemessung 1960 vorgebrachte Beschwerde als unbegründet erwies.

Hinsichtlich der an Heizkörpern und Kesseln des Mietobjektes vorgenommenen AfA machte der Beschwerdeführer geltend, daß man auch dem Verpächter die Vornahme einer AfA von verpachteten Anlagegütern nicht verwehren könne. Dies ist richtig, allerdings unter der Voraussetzung, daß der Verpächter als wirtschaftlicher Eigentümer der Anlagegüter anzusehen ist; das ist jedoch bei Anlagegütern, die der Pächter angeschafft hat, auch wenn sie bürgerlichrechtlich als wesentlicher Bestandteil des Grundstückes schon im Zeitpunkte des Einbaues in das Eigentum des Hauseigentümers übergegangen sind, erst zum Pachtende der Fall, in welchem Zeitpunkt der noch vorhandene Wert des vom Pächter angeschafften Anlagegutes dem Verpächter zufließt (vergleiche, Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, S. 640). Es ist somit der belangten Behörde beizupflichten, daß dem Beschwerdeführer hinsichtlich der von der jetzigen Mieterin vorgenommenen Investitionen im Jahre 1960 ein Recht zur Vornahme einer AfA noch nicht zustand, da der Beschwerdeführer erst nach Beendigung dieses Mietverhältnisses wirtschaftlicher Eigentümer der von der Mieterin angeschafften Anlagegüter werden wird. Dagegen irrte die belangte Behörde, wenn sie dem Beschwerdeführer das Recht zur Vornahme der AfA auch hinsichtlich der von einem früheren Mieter vorgenommenen Investitionen mit der Begründung versagte, daß er hierfür keine Anschaffungskosten aufgewendet habe bzw. daß der Buchwert dieser Wirtschaftsgüter im Jahre 1960 bereits null gewesen sei. Denn diese vom Beschwerdeführer nach dem 31. Dezember 1937 bei Beendigung des früheren Mietverhältnisses offenbar unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter waren für die Bemessung der dem Beschwerdeführer zustehenden AfA gemäß Paragraph 9, Ziffer 6, Litera b, EStG - unabhängig von der vom früheren Mieter vorgenommenen AfA - mit jenem Betrage zu bewerten, den der Steuerpflichtige für die Anschaffung im Zeitpunkte des Erwerbes hätte aufwenden müssen. Bei Zugrundelegung dieses Betrages und bei allfälliger Berücksichtigung eines verringerten AfA-Satzes in den Jahren der Nichtbenützung der Kesselanlage dürfte sich aber, was im fortgesetzten Verfahren festzustellen sein wird, entgegen der Ansicht der belangten Behörde auch noch für das Jahr 1960 ein abschreibungsfähiger Betrag ergeben. Da die belangte Behörde diesbezüglich die Rechtslage offenbar verkannt hat, war der Beschwerde in diesem einen

Punkte Folge zu geben, was allerdings die Aufhebung der angefochtenen Entscheidung hinsichtlich des gesamten Einkommensteuerbescheides 1960 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1952 zur Folge haben mußte, obschon sich im übrigen die vom Beschwerdeführer hinsichtlich der Einkommensteuerbemessung 1960 vorgebrachte Beschwerde als unbegründet erwies.

Die Beschwerden gegen die anderen Bescheide, deren Richtigkeit der Beschwerdeführer in keinem Punkte widerlegen konnte, waren dagegen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerden gegen die anderen Bescheide, deren Richtigkeit der Beschwerdeführer in keinem Punkte widerlegen konnte, waren dagegen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. März 1964

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1964:1963000131.X00

Im RIS seit

15.10.2001

Zuletzt aktualisiert am

23.08.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at