jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1994/11/29 93/14/0150

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.1994

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1175;
BAO §115 Abs4;
BAO §147;
BAO §185;
BAO §186 Abs2;
BAO §187;
BAO §188;
BAO §207;
BAO §209;
BAO §21 Abs1;
BAO §238 Abs2;
BAO §24;
BAO §295 Abs1;
B-VG Art18 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;

GewStG §1 Abs2;
GewStG §1;
UStG 1972 §19 Abs1;
UStG 1972 §2 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der MK und des JK, beide in F, beide vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in V, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I), vom 30. Dezember 1992, 13/90/2-BK/Ko-1992, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbe- und Umsatzsteuer für 1985 bis 1991 und Vorauszahlungen an Gewerbesteuer für 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatz- und Gewerbesteuer für 1985 und 1986 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, im übrigen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 13.160,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Zweitbeschwerdeführer (JK) war als Bilanzbuchhalter Dienstnehmer in einer Steuerberatungskanzlei. Mit 30. Juni 1986 trat er krankheitsbedingt in den vorzeitigen Ruhestand und bezog sodann eine Berufsunfähigkeitspension. Seit 1971 war er zusätzlich als selbständiger Versicherungsvertreter tätig. Nach seinen Erklärungen betrugen die Provisionseinnahmen ab 1985:

1985	S 134.639,85
1986	S 95.852,61
1987	S 57.765,34
1988	S 75.169,66
1989	S 46.908,60
1990	S 47.847,35
1991	S 75.371,95

Die Erstbeschwerdeführerin (MK), die Gattin von JK, erklärte ebenfalls Einkünfte aus der selbständig ausgeübten Vermittlung von Versicherungs- und Bausparkassenverträgen. Sie erklärte für die Jahre ab 1985 Provisionseinnahmen in folgender Höhe:

1985	S 293.925,19
1986	S 293.752,40
1987	S 342.334,41
1988	S 406.882,70
1989	S 460.901,--
1990	S 471.757,55
1991	S 367.119,26

Im Rahmen ihres Gewerbebetriebes leistete MK ab 1982 an JK Gehaltszahlungen (1982 bis 1986 jährlich zwischen S 21.000,-- und S 25.200,--, 1987 bis 1989 jährlich S 14.000,-- und 1991 sowie 1992 jährlich S 35.000,--). Weiters bezahlte sie Subprovisionen an OK (1989 S 110.000,--, 1990 S 120.000,--, 1991 S 20.000,--).

OK - sie ist die Tochter von JK und MK - erklärte ab 1986 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als

Bilanzbuchhalterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus (umsatzsteuerpflichtigen) Provisionen für die Vermittlung von Immobiliensparverträgen für die J-Finanz sowie ab 1989 auch aus von ihrer Mutter bezahlten Subprovisionen für die Vermittlung von Versicherungsverträgen resultierten. In den Jahren 1987 bis 1989 leistete OK im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit Gehaltszahlungen an ihren Vater JK von jährlich S 14.000,--. Sie erklärte für die Jahre ab 1986 Provisionseinnahmen in folgender Höhe:

1986	S 45.315,--
1987	S 315.390,--
1988	S 417.784,--
1989	S 332.874,--
1990	S 331.875,--
1991	S 20.000,--

Im Jahre 1989 fanden bei JK sowie bei MK und OK abgabenbehördliche Prüfungen für den Zeitraum von 1985 bis 1987 statt. Der Prüfer stellte fest, Anbahnungsgespräche, Vertragsverhandlungen, Vertragsabschlüsse und Kundenbesuche habe für sämtliche Lebens-, Kranken- und Sachversicherungen mit Ausnahme der Kfz-Versicherungen ausschließlich JK durchgeführt. MK betreue die Kfz-Versicherungen und nehme die An- und Abmeldung der Kraftfahrzeuge vor. Im übrigen unterfertige MK die von JK abgeschlossenen Versicherungsverträge und scheine somit auf den Versicherungspolizzen als Betreuerin auf. Die von JK gegenüber seiner Gattin erbrachte Tätigkeit wäre zwischen Fremden völlig unüblich; in Anbetracht von Provisionseinnahmen von ca. S 300.000,-- pro Jahr würde ein Familienfremder seine Tätigkeit nicht gegen ein monatliches Gehalt von ca. S 2.000,-- bzw. ab 1987 S 1.000,-- zuzüglich Reisespesen (Kilometergeld und Tagesdiäten) ausüben. Ähnlich verhalte es sich bei den Verkäufen von Immobiliensparverträgen für die Tochter. JK habe im Prüfungsverfahren vorgebracht, es könne nicht angenommen werden, daß er eine Tätigkeit ausübe, bei welcher er das Risiko trage, daß per Saldo durch den Wegfall der Pension kein Nettoverdienst verbleibe. Der Kollektivvertragsgehalt für seine Tätigkeit als Versicherungsvertreter betrage monatlich brutto S 9.825,--. Er übe aber die Tätigkeit nur als Teilzeitbeschäftigung aus. Die Gehaltszahlungen, die er von seiner Gattin erhalten habe, seien von S 25.000,-- im Jahr 1985 auf S 14.000,-- im Jahr 1987 abgesunken. Für das Sinken der Bezüge seien beachtliche außersteuerliche Gründe maßgeblich, nämlich die Pensionierung. JK dürfe nämlich nur in geringem Ausmaß dazuverdienen.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, die gesamten Provisionseinnahmen (und Umsätze) mit Ausnahme der Provisionen (und Umsätze) aus der Kfz-Versicherung seien JK zuzurechnen. Der Prüfer brachte von diesen JK zugerechneten Einnahmen die bisher von JK, von MK und von OK geltend gemachten Betriebseinnahmen in Abzug und ermittelte auf diesem Wege den Gewinn für JK. Während aber bisher die Fahrtkosten durch Kilometergelder geltend gemacht waren, anerkannte der Prüfer nur die im Schätzungswege ermittelten tatsächlich angefallenen Kosten des nach Ansicht des Prüfers überwiegend betrieblich genutzten Kraftfahrzeuges des JK. Er anerkannte auch nicht die Aufwendungen für die Zeitschrift V-Wochenspiegel als Betriebsausgaben, weil eine überwiegende betriebliche Veranlassung nicht anzunehmen sei.

Der Ansicht des Prüfers entsprechend erließ das Finanzamt - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren - gegenüber JK und auch gegenüber MK Bescheide betreffend Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für 1985 bis 1987. Die gegenüber OK seinerzeit erlassenen Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide hob das Finanzamt auf.

JK brachte in der Berufung gegen die ihn betreffenden Sachbescheide vor, er schließe seit 1. April 1986 keine Versicherungsverträge auf eigene Rechnung mehr ab, betreue aber noch seine alten Kunden und erhalte dafür die Betreuungs- bzw. Folgeprämien. Im übrigen arbeite er im Betrieb der Ehegattin in Form eines Dienstverhältnisses, und zwar bereits seit Bestehen ihres Versicherungsvermittlungsbetriebes, nämlich seit 1974. Die Tochter habe mit der Vermögensberatungskanzlei J-Finanz eine Vertriebs- und Provisionsvereinbarung betreffend Verkauf von Verlustbeteiligungsmodellen und Immobilienbeteiligungen getroffen und habe ihn gebeten, ihr bei dieser Tätigkeit behilflich zu sein. Das habe er auch gemacht, weil es der väterlichen Pflicht entspreche, den Kindern am Beginn ihres Erwerbslebens im Rahmen der Möglichkeiten beizustehen. Über die Einkunftsquelle habe aber die Tochter verfügt. Die Einnahmen der Gattin und der Tochter dürften daher nicht ihm zugerechnet werden.

Das Finanzamt ging in der Folge davon aus, daß eine von den Gesellschaftern JK und MK gebildete Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vorliege und erließ sodann im Oktober 1992 gegenüber dieser Gesellschaft Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, Umsatz- und Gewerbesteuer für 1985 bis 1991 sowie Gewerbesteuervorauszahlung für 1993. Die Bemessungsgrundlagen ergaben sich durch Zusammenrechnung der von JK, MK und OK erklärten Beträge unter Berücksichtigung der Feststellungen des Prüfers betreffend die Pkw-Aufwendungen sowie die Aufwendungen für den V-Wochenspiegel.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen die an die Gesellschaft gerichteten Bescheide als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird ausgeführt, das Vorliegen einer Versicherungsvermittlungs- und -maklertätigkeit sowie die Höhe der daraus erzielten Provisionen seien unstrittig. Streit bestehe aber über die Frage der Zurechnung der Einkünfte und über die Höhe bestimmter Betriebsausgaben. JK habe sowohl über entsprechende Fachkenntnisse betreffend Versicherungen verfügt als auch aufgrund seiner Tätigkeit in einer Steuerberatungskanzlei den Zugang zu einem großen Kreis von potentiellen Versicherungsnehmern und Interessenten von Immobiliensparmodellen mit Steuerspareffekten gehabt. MK habe über derartige Kenntnisse nicht verfügt. Die Behörde habe eine Befragung bei elf Versicherungsnehmern durchgeführt. Abgesehen von einer Ausnahme hätten diese Versicherungsnehmer ausschließlich JK als handelnde Person angegeben und in den meisten Fällen mitgeteilt, MK sowie OK gar nicht zu kennen. Nach den Fahrtenabrechnungen seien sämtliche Fahrten zur Vermittlung von Versicherungsverträgen und Immobiliensparverträgen mit dem Pkw des JK durchgeführt worden. Die Fahrtenabrechnungen seien ausschließlich von JK geschrieben worden, die Kilometergelder immer ihm ausbezahlt worden. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, daß OK ab September 1986 über einen eigenen Pkw verfügt habe. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, daß die gegenständliche wirtschaftliche Tätigkeit nahezu ausschließlich von JK ausgeübt worden sei. MK habe hingegen, wie dies JK selbst vorgebracht habe, die mit stundenlangem Warten verbundene An- und Abmeldung von Pkw bei der Zulassungsstelle besorgt. Für JK sei zwar laufend ein Lohnkonto geführt worden. Für die monatlich gleichbleibenden Gehaltszahlungen seien aber keine Quittungen ausgestellt worden. Es seien auch keine Unfallversicherungsbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung bezahlt worden. JK habe vorgebracht, die Entlohnung berücksichtige nur die beim jeweiligen Versicherungsnehmer verbrachte Zeit, das seien ca. vier Stunden pro Woche. Nach Ansicht der belangten Behörde widerspreche es jedoch den unter Familienfremden üblichen Vereinbarungen, bei einer Tätigkeit, die im Aufsuchen der Geschäftspartner (im Wege des Außendienstes) bestehe, die dafür erforderliche Reisezeit nicht zu entlohnen. Aufgrund der der belangten Behörde für den Zeitraum Jänner bis Mai 1987 vorliegenden Angaben in den Fahrtenbüchern könne sie annehmen, daß JK monatlich ca. 109 Stunden für Tätigkeiten, deren Provisionen MK erklärt habe, sowie 69 Stunden für Tätigkeiten, deren Provisionen OK erklärt habe, tätig gewesen sei. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, daß sich die für JK erklärten Gehaltszahlungen nach den Beträgen richteten, die eine zusätzliche Sozialversicherungsbeitragszahlung sowie ein Ruhen von Pensionsansprüchen vermeiden, nicht aber nach den unter Fremden geltenden Grundsätzen orientierten. Wegen dieser Unterentlohnung und weil die behaupteten Dienstverhältnisse von MK und zu OK nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen seien, würden diese Dienstverhältnisse von der belangten Behörde in Abrede gestellt. Im übrigen seien die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis, nämlich Eingliederung in den Geschäftsorganismus des Dienstgebers, Unterordnung gegenüber dem Dienstgeber und dessen Kontrolle sowie Gebundenheit an Arbeitszeit und Arbeitsort im gegenständlichen Fall von JK nicht einmal behauptet worden. Die Tätigkeit von MK habe auch nach dem Vorbringen von JK nur in der Durchführung von An- und Abmeldungen von Kfz und somit in Hilfstätigkeiten bestanden. Die gesamte Beratungs- und Vermittlungstätigkeit habe JK durchgeführt. Es erscheine der belangten Behörde daher unglaubwürdig, daß JK den Weisungen seiner Gattin unterstellt gewesen wäre. Noch unglaubwürdiger erscheine der belangten Behörde aber die Unterstellung von JK unter die Weisungsbefugnis seiner Tochter, insbesondere auch deshalb, weil JK vorgebracht habe, die Tätigkeiten für die Tochter aufgrund der zivilrechtlichen Verpflichtung der Eltern gegenüber den Kindern erbracht zu haben. Wenn aber ein Elternteil ein Vermittlungsunternehmen für die Tochter aufbaue und führe und dieser die gesamten Einnahmen zukommen lasse, führe dies nach Ansicht der belangten Behörde nicht zur Einkunftserzielung durch die Tochter. Nach Ansicht der belangten Behörde seien daher die Dienstverhältnisse des JK zu MK und zu OK nicht anzuerkennen. Fraglich sei sodann, ob die Einnahmen vom aktiv tätigen JK einer ihm nahestehenden Person (MK bzw. OK) durch bloßes Einsetzen ihres Namens als Vermittler zugewiesen werden könnten. Nach Ansicht der belangten Behörde wäre dies nur dann möglich, wenn sich MK bzw. OK als Arbeitgeber des JK als Dienstnehmers bedient hätten. Gerade das treffe im gegenständlichen Fall aber nicht zu.

Es sei unbestritten, daß die wirtschaftliche Betätigung nahezu ausschließlich von JK ausgeübt werde und die Betätigung den Einsatz des Kraftfahrzeuges des JK erfordere.

Unbestreitbare Tatsache sei ferner, daß MK ihren Namen für den Abschluß der Versicherungen und Bausparverträge zur Verfügung gestellt habe und dadurch ein nach den Berufungsausführungen

-

diese stützen sich auf eine gutachtliche Anfragebeantwortung der Kammer der gewerblichen Wirtschaft - nicht unbeträchtliche Haftungsrisiko persönlich trage. Üblicherweise seien zwar die Maklertätigkeit und das Gefahrenrisiko in der Person des Maklers vereinigt. Die belangte Behörde halte es aber für zulässig, beides auf zwei verschiedene Personen zu verteilen. Eine Erwerbsgesellschaft könne auch konkludent geschlossen werden. Ein Gesellschaftsverhältnis liege auch vor, wenn der gesellschaftliche Vertragswille der Parteien nicht auf ausdrückliche Vereinbarung beruhe, sondern sich als Folge stillschweigenden Konsenses schlüssig aus ihrem faktischen Zusammenwirken ergäbe. Die belangte Behörde halte ein Zusammenwirken der beiden Ehegatten für gegeben. Dieses sei im Außenverhältnis auch ausreichend zum Ausdruck gekommen. MK scheine nämlich nach den Feststellungen des Prüfers sowohl auf den den Versicherungsnehmern ausgehändigten Kundenmappen als auch auf den Versicherungspolizzen und den Bausparverträgen als Betreuerin auf. Darin unterscheide sich die Tätigkeit von MK auch von der Vermittlungstätigkeit der OK betreffend die J-Finanz, weil OK zwar auf den ersten abgeschlossenen Anträgen als "Berater" aufscheine, dies aber auf Wunsch der J-Finanz abgestellt worden sei. Wie sich aus dem vorgelegten Hausanteilscheinen ergebe, sei auch darauf keinerlei Hinweis auf eine Vermittlung durch OK enthalten. Gleiches würden die Aussagen von elf einvernommenen Auftraggebern beweisen, die

-

bis auf eine Ausnahme (Aussage von Anna D) - angegeben hätten, JK habe ihnen die Beteiligungen angeboten. Nach Ansicht der belangten Behörde stelle die im Innenverhältnis erfolgte Anführung von OK als bezugsberechtigte Provisionseinnahmenbezieherin lediglich Einkommensverwendung dar. Da die wirtschaftliche Tätigkeit eines Versicherungsmaklers von den Ehegatten gemeinsam ausgeübt worden sei, seien die daraus erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festzustellen. Da nur die Ehegatten JK und MK durch persönliche Arbeit, Einsatz von Vermögen und Übernahme des Haftungsrisikos zur Erzielung von Einkünften beigetragen hätten, werde die Mitunternehmerschaft nur von diesen Personen gebildet. Weil den weitaus überwiegenden und wertvollsten Teil der Betätigung JK durch seine werbende, beratende und vertragsabschließende Tätigkeit erbracht habe, sei der erzielte Gewinn im Verhältnis 2 : 1 auf JK und MK aufzuteilen, zumal gegen diesen Aufteilungsschlüssel in der Berufung keine substantiellen Einwendungen vorgebracht worden seien.

Aus den fortlaufenden Aufzeichnungen über die Verwendung des Pkw des JK ergebe sich eindeutig ein überwiegend betrieblicher Einsatz dieses Fahrzeuges. Aus diesem Grund könnten die Fahrtkosten nicht mit Kilometergeldern angesetzt werden, sondern wären die tatsächlich durch den Pkw veranlaßten Aufwendungen anzusetzen. Die regionale Zeitschrift V-Wochenspiegel berichte über lokale Ereignisse aus den Orten des Bezirkes. Sie enthalte zwar auch Angaben über Geburten und Hochzeiten, die nach den Berufungsvorbringen von betrieblichem Interesse sein könnten. Diese seien aber im Verhältnis zu dem das allgemeine Interesse ansprechenden Artikeln über lokale Geschehnisse aus Politik und Sport sowie allgemeinen Werbeeinschaltungen nur von untergeordneter Bedeutung. Die Aufwendungen für die Anschaffung der Wochenzeitung seien daher nicht Betriebsausgaben.

Da die Vermittlungsumsätze von der Gesellschaft erbracht worden seien, sei ihr auch die Umsatzsteuer (aus der Vermittlung von Immobiliensparverträgen) vorzuschreiben. Die Tätigkeit der Gesellschaft gelte im gegenständlichen Fall als Gewerbebetrieb, weshalb zu Recht Gewerbesteuer festgesetzt worden sei. Gemäß § 22 Gewerbesteuergesetz seien auch - ausgehend von dem für das letztveranlagte vorhergehende Kalenderjahr ermittelten Bemessungsgrundlage - zu Recht Gewerbesteuervorauszahlungen festgesetzt worden. Der Berufungseinwand betreffend Bemessungsverjährung gemäß § 207 BAO hinsichtlich Umsatz- und Gewerbesteuer 1985 und 1986 gehe ins Leere, weil durch die Anordnung und Durchführung der Betriebsprüfung im Jahre 1989 nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt worden seien, die eine Unterbrechung der Verjährungsfrist bewirkten.

Mit Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 21. Juni 1993, B 438/1993, wurde die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Soweit die Beschwerdeausführungen die Rechtskraft von an JK, MK und OK gerichteten Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerbescheiden bzw. allfällige Verfahrensfehler bei Verfügung der Wiederaufnahme dieser JK, MK und OK betreffenden Verfahren betrifft, war darauf nicht einzugehen, weil sich die Beschwerde nicht gegen diese Bescheide richtet. Der angefochtene Bescheid betrifft nämlich ausschließlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Hinsichtlich Umsatz- und Gewerbesteuer ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ein eigenes, von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt. Bescheide, mit welchen den Gesellschaftern einer derartigen Gesellschaft Umsatz- und Gewerbesteuer vorgeschrieben wird, entfalten daher keine Wirkungen auf die Vorschreibung von Umsatz- und Gewerbesteuer gegenüber der Gesellschaft (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 92 Tz 3). Gleiches gilt für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, weil die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ein von ihren Gesellschaftern unabhängiges Subjekt der Einkunftserzielung ist. Zudem ergibt sich aus § 295 Abs. 1 BAO, nach welcher Bestimmung die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides zu einer Änderung bzw. Aufhebung des abgeleiteten Bescheides führt, daß die Rechtskraft eines abgeleiteten Bescheides der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Grundlagenbescheides nicht entgegensteht.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, aufgrund der von einem Gesellschafter gegen die an ihn ergangenen Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer eingebrachten Berufung wäre das Finanzamt nicht mehr zuständig gewesen, Feststellungsbescheide nach § 188 BAO an die Gesellschaft zu erlassen, so verkennt sie ebenfalls das in § 295 BAO normierte Verhältnis zwischen Grundlagenbescheid und abgeleitetem Bescheid.

2. Die Beschwerdeführer verweisen darauf, daß hinsichtlich Umsatz- und Gewerbesteuer 1985 und 1986 jedenfalls Verjährung nach § 207 Abs. 1 BAO eingetreten sei, sie sind damit im Recht:

Gemäß § 209 BAO wird der Lauf der Verjährungsfrist durch jede nach außen erkennbare Amtshandlungen der zuständigen Behörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unterbrochen. Der angefochtene Bescheid führt als Unterbrechungshandlungen einerseits die bei JK, MK und OK durchgeführten Betriebsprüfungen (Abschluß jeweils im Jahr 1990) und andererseits die nach Abschluß der Betriebsprüfung durchgeführten Erhebungen bei Versicherungsnehmern und das in der Folge durchgeführte Ermittlungsverfahren an. Diese Betriebsprüfungen, aufgrund welcher Umsätze, Einkünfte und Gewerbeerträge einerseits JK und andererseits MK zugerechnet wurden, betrafen in keiner Weise Umsatz- und Gewerbesteueransprüche gegenüber der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Sie können daher hinsichtlich der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Umsatz- und Gewerbesteuer keine Unterbrechung der Verjährung bewirken. Was die im angefochtenen Bescheid angeführten weiteren Erhebungen bei Versicherungsnehmern und das in der Folge durchgeführte Ermittlungsverfahren betrifft, ist darauf zu verweisen, daß der Verwaltungsakt hiezu keinen Hinweis darauf enthält, daß diese Ermittlungen sich auf die Gesellschaft erstreckt hätten, und daß die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu diesen weiteren Ermittlungen nichts ausführt, sondern die Unterbrechung ausschließlich auf die Betriebsprüfungen bei JK, MK und OK stützt.

Soweit der angefochtene Bescheid Umsatz- und Gewerbesteuer 1985 und 1986 betrifft, ist er somit mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

3. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1988, 86/13/0082;

Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zum UStG 1972, § 2, Anm. 27). Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinungtreten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl. hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1982, 82/13/0104, 0105).

Zu den Mitunternehmerschaften zählt eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht einerseits dann, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten. Sie zählt andererseits auch dann zu den Mitunternehmerschaften, wenn sie eine bloße Innengesellschaft ist, der nach

außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter aber am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt ist (vgl. hg. Erkenntnisse vom 21. Oktober 1986, 84/14/0094, und vom 26. Mai 1982, 82/13/0104, 0105; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 TZ 28).

Die Tätigkeit von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gilt, wenn sie auch nur zu einem geringen Teil eine gewerbliche Tätigkeit beinhaltet, in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 1 Abs. 2 Z. 1 GewStG). Gemäß § 4 Abs. 1 GewStG sind in einem derartigen Fall die Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) und die Gesellschafter Gesamtschuldner der Gewerbesteuer.

Aus dem für JK geführten Lohnkonten entnahm die belangte Behörde, daß dieser - neben bloßem Reisespesenersatz - von seiner Gattin MK ein Gehalt von monatlich ca. S 2.000,-- (bis 1986) bzw. S 1.000,-- (ab 1986) und S 2.500,-- (ab 1990) und von seiner Tochter OK ein Gehalt von monatlich S 1.000,-- (für die Jahre 1987 bis 1989) bezogen hatte, wobei keinerlei Quittungen über Lohnzahlungen ausgestellt worden seien. Die Gehälter seien nach Auskunft von JK deshalb so niedrig, weil nur die von ihm bei Versicherungsnehmern verbrachte Zeit von durchschnittlich vier Stunden pro Woche, nicht aber die nicht unerhebliche Reisezeit entlohnt worden sei. Die belangte Behörde hat (stichprobenweise) für den Zeitraum Jänner bis Mai 1987 aus dem Fahrtenbuch, welches für eine große Anzahl von Dienstreisen keine Uhrzeitangaben enthalte, unter Annahme einer durchschnittlichen Fahrgeschwindigkeit von 50 km/h und einer durchschnittlichen Verweildauer pro Versicherungsnehmer von zwei Stunden ermittelt, daß die Tätigkeit inklusive der An- und Abreisen, soweit sie nach den Angaben von JK seiner Gattin MK erbracht seien, durchschnittlich 109 Stunden pro Monat (das ist ca. 60 % der Normalarbeitszeit) und, soweit sie seiner Tochter OK erbracht seien, durchschnittlich 69 Stunden pro Woche (das ist ca. 40 % der Normalarbeitszeit) ausmachten. Nach den Angaben von JK seien für das Sinken der Bezüge beachtliche außersteuerliche Gründe maßgebend gewesen, nämlich seine Pensionierung, weil er wegen "seiner Frühpension" nur in eingeschränktem Ausmaß Zusatzverdienste erzielen dürfe. Bei dieser Sachlage anerkannte die belangte Behörde die behaupteten Dienstverhältnisse zu MK und OK nicht. Dabei berücksichtige sie zudem, daß die Tätigkeit von MK im wesentlichen lediglich in untergeordneten Diensten, wie dem An- und Abmelden von Kfz bestanden habe, während JK die gesamte Beratungs- und Vermittlungstätigkeit - ohne Bindung an Arbeitszeit, Arbeitsort oder Kontrolle seiner Tätigkeit - ausgeübt habe, weshalb der belangten Behörde eine weisungsmäßige Unterordnung von JK gegenüber seiner Ehegattin unglaubwürdig erschien. Noch unglaubwürdiger erschien ihr aber die Unterordnung unter die Weisungsbefugnis der (im Jahr 1986 19jährigen) Tochter OK, zumal JK im Verwaltungsverfahren vorgebracht habe, die behaupteten Leistungen gegenüber seiner Tochter nur erbracht zu haben, weil er als Vater verpflichtet sei, einem Kind am Beginn seines Erwerbslebens beizustehen.

Die Beschwerde vermag Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde, deren Ergebnis die Nichtanerkennung der Dienstverhältnisse war, nicht zu wecken. Der bloße Hinweis auf das prozentuelle Ausmaß der Berufungsunfähigkeit des JK sowie auf die Höhe des kollektivvertraglich festgelegten Monatsbezuges (laut Beschwerdeangaben S 9.825,--) widerlegen nicht die Annahme der belangten Behörde, daß die Entlohnung des JK nicht fremdüblich gewesen wäre.

Für die Zurechnung von Einkünften ist entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, es also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen und die Leistung zu verweigern (vgl. hg. Erkenntnis vom 6. November 1990, 90/14/0141).

Die belangte Behörde ging im gegenständlichen Fall davon aus, daß Subjekt der Gewinnerzielung eine durch die Ehegatten JK und MK gebildeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sei, welche im Außenverhältnis ausreichend zum Ausdruck gekommen sei (vgl. Seite 42 des angefochtenen Bescheides). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bietet allerdings der Inhalt der Akten des abgabenbehördlichen Verfahrens keinen zuverlässigen Anhaltspunkt dafür, daß JK und MK GEMEINSAM (als Gesellschaft bürgerlichen Rechts) nach außen hin in Erscheinung getreten wären. Nach den im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Aussagen der vom Betriebsprüfer vernommenen Versicherungsnehmern sei JK diesen gegenüber stets in eigenem Namen aufgetreten. Lediglich die Aussage von Anna D vom 22. Juni 1990 läßt erkennen, daß JK und MK gemeinsam nach außen aufgetreten seien; aus dieser Aussage ergäbe sich aber auch, daß OK (im eigenen Namen) nach außen aufgetreten sei. Gerade der Aussage der Anna D hat allerdings die belangte Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung keinen Glauben geschenkt (vgl. Seite 42 des angefochtenen Bescheides). Wenn aber nach den Feststellungen der belangten Behörde der Name

MK auf den den Versicherungsnehmern ausgehändigten Kundenmappen sowie auf den Versicherungspolizzen und den Bausparverträgen als Betreuername aufscheine, so tritt damit in keiner Weise ein Gesellschaftsverhältnis nach außen in Erscheinung, worauf die Beschwerde zu Recht verweist.

Durch die nicht im Ermittlungsverfahren gedeckte Annahme der belangten Behörde, die beschwerdeführende Gesellschaft sei nach außen in Erscheinung getreten, wurden Verfahrensvorschriften verletzt, deren Wesentlichkeit jedenfalls hinsichtlich der Umsatzsteuer gegeben ist, weil Subjekt der Umsatzsteuer nur eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft sein kann.

Hinsichtlich Einkommensteuer (einheitliche und gesonderte Feststellung) sowie Gewerbesteuer ist zu beachten, daß auch eine Innengesellschaft eine Mitunternehmerschaft darstellen und Subjekt der Gewerbesteuer eines von ihr ausgeübten Gewerbebetriebes sein kann. Der angefochtene Bescheid läßt jedoch ausreichende Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung dieser Rechtsfragen vermissen. Er enthält zwar (auf Seite 39) die Feststellung, es sei strittig, ob Einnahmen vom aktiv tätigen JK einer ihm nahestehenden Person (MK bzw. OK) durch bloßes Einsetzen deren Namens als Vermittler zugewiesen werden könnten. Damit scheint die belangte Behörde zum Ausdruck bringen zu wollen, ausschließlich JK habe den Einkunftstatbestand verwirklicht, er habe sich dabei anderer Personen als Strohmänner bedient. Konkrete Feststellungen darüber, daß MK und OK lediglich als Treuhänder für JK fungiert hätten und in dieser Funktion insbesondere gegenüber Versicherungsanstalten im eigenen Namen aufgetreten seien, hat die belangte Behörde aber genausowenig getroffen wie Feststellungen darüber, ob die von ihr als Mitunternehmerin behandelte MK am Betriebsvermögen inklusive stille Reserven und insbesondere inklusive Firmenwert beteiligt war. Die bloße Haftung von MK im Außenverhältnis für bestimmte Geschäfte - da MK nicht als Vermittlerin von Immobilienbeteiligungen aufscheint, kann ihre Haftung für derartige Vermittlungsgeschäfte nicht bestehen - kann die Stellung als Mitunternehmerin genausowenig begründen wie die Haftung eines außenstehenden Bürgen für Betriebsschulden. Das von der belangten Behörde festgestellte Zusammenwirken von JK und MK besteht darin, daß MK - abgesehen von der Zurverfügungstellung ihres Namens - Kfz- An- und -Abmeldungen durchführt. Auch dieses Tätigwerden begründet (für sich) keine Mitunternehmerschaft. Wenn schließlich im angefochtenen Bescheid ausgeführt wird, die Ehegatten JK und MK hätten gemeinsam die mit der Maklertätigkeit verbundenen Aufwendungen, wie Telefonkosten und Bürokosten getragen, so ist darauf zu verweisen, daß Aufwendungen auch dann gemeinsam getragen werden können, wenn Einzelunternehmer im selben Haus betriebliche Tätigkeiten entfalten. In den Gewinnermittlungen, die JK und MK für die nach ihren Erklärungen als Einzelunternehmer durchgeführten Vermittlungstätigkeiten erstellt haben, sind jeweils die anteiligen Telefon- und Bürokosten enthalten. Zudem wird in der Beschwerde die "gemeinsame" Tragung von Aufwendungen bestritten, und mußte die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift einräumen, daß sie die im angefochtenen Bescheid getroffene Annahme nicht auf konkrete Sachverhaltsfeststellungen stützen kann. Da somit der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt zur Entscheidung der Rechtsfrage, ob eine als Mitunternehmerschaft und Gewerbesteuersubjekt zu wertende Innengesellschaft vorliegt, nicht ausreicht, erweist sich der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt als ergänzungsbedürftig.

4. Ob die PKW-Aufwendungen mit den tatsächlichen Kosten anzusetzen sind oder ob der Steuerpflichtige das amtliche Kilometergeld geltend machen kann, hängt davon ab, ob der PKW ein Gegenstand des Betriebsvermögens ist (vgl. Doralt, EStG2, § 4 Tz 330 "Kraftfahrzeug-Kosten"). Die Betriebsvermögenseigenschaft kann aber erst nach Klärung der Zurechnung der streitgegenständlichen Einkünfte geklärt werden. Die Beschwerdeführer sehen eine Verletzung von Treu und Glauben darin, daß im Zuge von Betriebsprüfungen für Jahre vor 1985 die Geltendmachung von Kilometergeldern durch JK im Rahmen eines Dienstverhältnisses nicht beanstandet worden sei und somit erstmals ab 1985 dieser Vorgangsweise die Anerkennung versagt worden sei. Hiezu ist zu entgegnen, daß die Behörde im Hinblick auf Art. 18 B-VG durch den Grundsatz von Treu und Glauben nicht daran gehindert ist, von einer als rechtswidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. hg. Erkenntnis vom 15. September 1983, 83/16/0040, 0043, Slg. 5802/F).

5. Zur Absetzbarkeit der Kosten für den Bezug der regionalen Zeitschrift V-Wochenspiegel wird in der Beschwerde ausgeführt, der belangten Behörde sei ein Musterexemplar vorgelegt worden, in welchem "auf Seite 18 links oben die Ankündigung einer Bauverhandlung unter dem Ortsgeschehen von F." enthalten sei, eine derartige Ankündigung zeige aber das betriebliche Interesse an dieser Zeitschrift auf. Die Beschwerde tritt damit den Ausführungen im angefochtenen Bescheid nicht entgegen, wonach die Zeitschrift im wesentlichen allgemein interessierende Artikel über lokale Geschehnisse aus Politik und Sport sowie allgemeine Werbeeinschaltungen enthalte. Bei dieser Sachlage sind

aber Aufwendungen für den Bezug von Zeitschriften nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (hg. Erkenntnisse vom 28. April 1987, 86/14/0169, und vom 16. Dezember 1986, 84/14/0110, mwN), auf welche gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

6. Aus verfahrensökonomischen Gründen sei für das fortgesetzte Verfahren darauf hingewiesen, daß die Einkünfte aus der Vermittlung von Versicherungen und Immobilienbeteiligungen derjenigen Person, die die Vermittlungstätigkeit eigenverantwortlich ausübt, auch dann zuzurechnen sind, wenn sie sich eines Strohmannes bedient, der gegenüber der Versicherungsanstalt auftritt und dessen Namen als Betreuernamen auf Versicherungspolizzen und ähnlichen Papieren aufscheint. Gleichwohl kann der Strohmann im Rahmen einer allfälligen Innengesellschaft als Mitunternehmer an dem vom Versicherungsvermittler als Geschäftsherren erzielten Gewinn beteiligt sein, wenn der nach außen hin nur in seiner Funktion als Treuhänder in Erscheinung tretende Gesellschafter am Betriebsvermögen inklusive der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt ist (vgl. nochmals hg. Erkenntnis 84/14/0094).

Aus dem Vorstehenden (Punkte 2 und 3) ergibt sich, daß der angefochtene Bescheid, soweit er Umsatz- und Gewerbesteuer 1985 und 1986 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG, im übrigen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Der mit der zitierten Verordnung festgesetzte Schriftsatzaufwand beinhaltet auch die Umsatzsteuer.

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2 Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1993140150.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at