jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/1/15 87/14/0053

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.01.1991

Index

10/10 Grundrechte;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1175;
EStG 1972 §23 Z2;
GewStG §7 Z3;
StGG Art6 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Reichel sowie die Hofräte Dr Hnatek, Dr Pokorny, Dr Karger und Dr Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr Cerne, über die Beschwerde der MG, des BG und der IG gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 3. Dezember 1986, Zl B 122-3/86, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1979 bis 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen von 2.760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Ehegatten Vinzenz und Maria G (Erstbeschwerdeführerin) betrieben seit Jahrzehnten einen Landmaschinenhandel sowie eine Reparaturwerkstätte in Form einer GesBR, wobei ihre Anteile am Gewinn und Verlust sowie am Betriebsvermögen jeweils 50 Prozent betrugen. Der Gewinn wurde gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelt. Mit ihren Kindern Bernhard G (Zweitbeschwerdeführer) und Irmgard G (Drittbeschwerdeführerin) bestand ein abgabenrechtlich anerkanntes Dienstverhältnis.

Am 15. Dezember 1979 verstarb Vinzenz G. In einer vor einem Notar am 23. April 1980 im Beisein der Beschwerdeführer und ihrer steuerlichen Vertreterin aufgenommenen Niederschrift entschlug sich die Erstbeschwerdeführerin zugunsten des Zweitbeschwerdeführers und der Drittbeschwerdeführerin ihrer Erbschaft, worauf die beiden Letztgenannten eine unbedingte Erbserklärung abgaben und gleichzeitig ein Erbübereinkommen abschlossen, in dem ua folgendes festgehalten wurde:

"Der erbliche Sohn Herr Bernhard G übernimmt im Verhältnis

nach außen den Anteil seines Vaters Vinzenz G an der GesBR. Die erbliche Tochter Fräulein Irmgard G verbleibt im Angestelltenverhältnis gegenüber der GesBR. Hinsichtlich der Verhältnisse, bezogen auf die GesBR wird außerhalb des Verlasses mit den beiden Erben eine Sondervereinbarung abgeschlossen.

Für die GesBR bestehen bei der Raiffeisenkasse L und bei der Volksbank R Girokonten und Geschäftsguthaben. Die Guthaben auf diesen Konten sind in der Bilanz erfaßt. Es wird hiemit vereinbart, daß über diese Konten samt Geschäftsanteilsgutha ben Frau Maria G als Mitgesellschafterin der GesBR und Herr Bernhard G als eintretender Gesellschafter der GesBR zeichnungsberechtigt sein sollen, und zwar derart, daß sowohl Frau

Maria G als auch Herr Bernhard G jeweils allein zeichnungsberechtigt sind."

Mit Beschluß des Bezirksgerichtes R vom 12. Mai 1980 wurde der Nachlaß des Vinzenz G dem Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführerin im Sinn der von ihnen abgegebenen unbedingten Erbserklärung und des Erbübereinkommens eingeantwortet.

In den Verwaltungsakten befindet sich - offenkundig in Ausführung der im Erbübereinkommen vom 23. April 1980 angekündigten Sondervereinbarung - ein undatiertes, nicht unterfertigtes Konzept, welches als Erbenübereinkommen zwischen Frau Irmgard G und Herrn Bernhard G betreffend Verlassenschaft nach Vinzenz G bezeichnet ist und folgenden Inhalt hat:

"Die Verlassenschaft wird je zur Hälfte an Irmgard und Bernhard G eingeantwortet.

Frau Irmgard G und Herr Bernhard G verpflichten sich ohne Einvernehmen mit Frau Maria G, solange sie Gesellschafterin ist, weder über das Betriebsvermögen noch über das Privatvermögen alleine zu verfügen. ...

Herr Bernhard G übernimmt im Verhältnis nach außen den Anteil seines Vaters G an der GesBR.

Frau Irmgard G wird nicht direkt am Erfolg des Unternehmens beteiligt, weil sie ihre Angestellteneigenschaft nicht aufgeben will, sie wird aber indirekt beteiligt sein, da ihr am Kapital des Herrn Bernhard G die Hälfte zusteht. Das Kapital des Herrn Bernhard G beträgt zum 1.1.1980 680.224,85 S. Dieses Kapitalkonto wird auf Konto Nr 911 geführt. Auf diesem Konto sind im Soll die Entnahmen zur Bestreitung des Lebensunterhaltes des Herrn Bernhard G und der Frau Irmgard G zu verbuchen.

Die Entnahmen haben sich im Rahmen der betrieblichen Möglichkeiten zu halten und haben für beide gleich hoch zu sein. Das Gehalt der Frau Irmgard G darf zu keinen Verbindlichkeiten führen. Es ist im Haben des Kontos (911) gegen Personalaufwand zu verbuchen. Sollte es notwendig sein, über die Entnahmen zur Lebensführung hinaus Entnahmen zu tätigen, sind diese Entnahmen auf ein persönliches Verrechnungskonto zu verbuchen, mit Ausnahme der Einkommensteuer Bernhard G und allfällige Vermögensteuer

Bernhard und Irmgard G."

In den die Streitjahre betreffenden Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften wurden im Sinn der zwischen den Beschwerdeführern getroffenen Vereinbarungen die Einkünfte aus der GesBR jeweils zur Hälfte der Erstbeschwerdeführerin und dem Zweitbeschwerdeführer zugerechnet. Hinsichtlich der Drittbeschwerdeführerin wurde der Bestand eines Dienstverhältnisses behauptet, wobei die Verbuchung der Löhne derselben wie im eben wiedergegebenen Konzept erfolgte.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen, nunmehr angefochtenen Bescheid anerkannte die belangte Behörde unter Hinweis auf § 23 Z 2 EStG das Dienstverhältnis zwischen der GesBR und der Drittbeschwerdeführerin mit der Begründung nicht, die Drittbeschwerdeführerin sei als Mitunternehmerin anzusehen. Daran vermöge auch die im Zug des Rechtsmittelverfahrens unter Hinweis auf die mangelnde Vertretungsbefugnis der Drittbeschwerdeführerin aufgestellte Behauptung nichts zu ändern, diese sei am Anteil des Zweitbeschwerdeführers bloß unterbeteiligt. Auch der Verzicht auf die Auszahlung der Löhne an sowie die Entnahmen durch die Drittbeschwerdeführerin lasse den Schluß zu, daß kein ernstgemeintes Dienstverhältnis, sondern eine Mitunternehmerschaft bestehe. Es seien daher alle mit dem behaupteten Dienstverhältnis im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sowie die Einkünfte aus der GesBR in den Streitjahren zu 50 Prozent der Erstbeschwerdeführerin und zu je 25 Prozent dem Zweitbeschwerdeführer bzw der Drittbeschwerdeführerin zuzurechnen.

In der Beschwerde wird unter teilweiser wörtlicher Wiedergabe der Schriftsätze im Verwaltungsverfahren der Antrag gestellt, die angefochtene Berufungsentscheidung aufzuheben.

In Erfüllung eines den Beschwerdeführern erteilten Mängelbehebungsauftrages wurde zur Aufforderung, ein bestimmtes Begehren (§ 28 Abs 1 Z 6 in Verbindung mit § 42 Abs 2 VwGG) zu stellen sowie das Recht, in dem die Beschwerdeführer verletzt zu sein behaupten (Beschwerdepunkte, § 28 Abs 1 Z 4 VwGG), bestimmt zu bezeichnen und die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt, anzuführen (§ 28 Abs 1 Z 5 VwGG), folgendes ausgeführt:

"§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, weil

der angefochtenen Berufungsentscheidung die Unterstellung, daß Irmgard G nach dem Ableben ihres Vaters (15. Dezember 1979) Gesellschafterin des Unternehmens geworden ist, zugrundegelegt wurde, obwohl mit notariellem

Erbenübereinkommen vereinbart worden war, daß Irmgard G als Angestellte verbleibt. Wir

wurden dadurch in unserem Recht auf Vertragsfreiheit bzw in unserem Recht gemäß § 865 ff ABGB Verträge zu schließen (mit notariellem Erbenübereinkommen wurde ein Dienstvertrag geschlossen bzw anerkannt, daß der bestehende Dienstvertrag aufrecht bleibt) verletzt. Irmgard G wurde überdies noch in dem verfassungsmäßig gewährleisteten Recht gemäß Art 18 StGG, ihren Beruf frei zu wählen durch die belangte Behörde, die sie und uns nötigte, die Unterstellung anzuerkennen, verletzt. In weiterer Folge wurden wir hiedurch im in § 115 BAO normierten Recht, wonach die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der Abgabenerhebung zugrundezulegen sind, verletzt.

§ 42 Abs 2 Z 3 lit a VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Sachverhalt von der belangten Behörde in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen wurde, indem die belangte Behörde trotz der notariellen Vereinbarung laut Erbenübereinkommen als Sachverhalt unterstellte, daß Irmgard G - obwohl sie nach wie vor dem Tode ihres Vaters in einem ungekündigten zivilrechtlich gültigen Dienstverhältnis zum Unternehmen steht

- Mitunternehmerin geworden sei und die Gesellschaft nunmehr aus drei statt den zwei Personen, Bernhard und Maria G,

bestehe.

§ 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, und zwar, weil die belangte Behörde Verfahrensvorschriften außer acht gelassen

hat,bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte

kommen können, indem die belangte Behörde die Vereinbarungen des notariellen Erbenübereinkommens, wonach Irmgard G als Angestellte im Unternehmen zu verbleiben hat, ignorierte und damit gegen die grundsätzlichen Bestimmungen des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens, und zwar § 115 BAO,

verstoßen hat.

Rechte, die verletzt wurden: Weil die Abgabenbehörde uns nötigte anzuerkennen, daß Irmgard G Gesellschafterin geworden ist, wurde von der belangten Behörde unser Recht auf Vertragsfreiheit bzw unser Recht gemäß § 865 ABGB Verträge zu

schließen verletzt. Hinsichtlich Irmgard G wurde von der belangten Behörde überdies noch das Recht, gemäß Art 18 StGG

- wonach gewährleistet ist, den Beruf frei zu wählen - verletzt. Durch diese Rechtsverletzungen bzw Nötigungen wurde in weiterer Folge das im § 115 BAO normierte Recht, wonach die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, verletzt.

Gründe der Rechtswidrigkeit: Die Abgabenbehörde bzw die belangte Behörde hat nicht die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der angefochtenen Entscheidung zugrundegelegt, sondern die Unterstellung, daß Irmgard G Gesellschafterin geworden ist, obwohl aktenkundig ist (notarielles Erbenübereinkommen), daß Irmgard G nach wie vor dem Tode ihres Vaters in einem zivilrechtlich gültigen, ungekündigten Angestellten verhältnis zur Gesellschaft steht und bis zu ihrer Pensionierung bleiben wird."

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet und kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 23 Z 2 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind ...., sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft .... bezogen haben.

Nach § 188 BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Sowohl im Verwaltungsverfahren als auch in der Beschwerde wird ausgeführt, daß die Drittbeschwerdeführerin in den Streitjahren am Betriebsvermögen sowie am Gewinn des Zweitbeschwerdeführers unterbeteiligt gewesen ist. Es wird auch nicht in Abrede gestellt und ergibt sich aus den zwischen den Beschwerdeführern getroffenen Vereinbarungen, daß die Unterbeteiligung der Erstbeschwerdeführerin bekannt gewesen ist. Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. Juni 1962, Zl 1226/60, ausgeführt hat, bewirkt eine Unterbeteiligung mit den Merkmalen einer Mitunternehmerschaft (Beteiligung an den stillen Reserven, somit am Betriebsvermögen, sowie am Gewinn und Verlust), wenn sie den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt ist, eine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft. Der Unterbeteiligte ist diesfalls in den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Hauptgesellschaft aufzunehmen. Die Drittbeschwerdeführerin ist daher auf Grund ihrer Unterbeteiligung am Betriebsvermögen sowie am Gewinn der GesBR in den Streitjahren als Mitunternehmerin anzusehen und bezog somit im Sinn des § 23 Z 2 EStG AUSSCHLIESZLICH Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Über die Höhe der der Drittbeschwerdeführerin zuzurechnenden Einkünfte war auf Grund der allen Gesellschaftern bekannten Unterbeteiligung im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der GesBR abzusprechen. Die Berücksichtigung von Lohnaufwendungen für die Drittbeschwerdeführerin als Betriebsausgaben war daher nicht möglich.

Bei dieser Sach- und Rechtslage spielt es keine Rolle, daß es dem Willen der Beschwerdeführer entsprochen hat, zwischen der GesBR und der Drittbeschwerdeführerin das bereits vor Jahren begründete Dienstverhältnis aufrecht zu halten. Denn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist selbst ein allenfalls zivilrechtlich beachtliches Dienstverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht anzuerkennen (vgl § 23 Z 2 EStG).

Bemerkt wird, daß auch dann, wenn die Unterbeteiligung nicht allen Gesellschaftern der GesBR bekannt gewesen sein sollte, für die Beschwerdeführer nichts zu gewinnen wäre. Denn auch in diesem Fall hätte die Drittbeschwerdeführerin in ihrer Stellung als Unterbeteiligte und "verdeckte" Mitunternehmerin in den Streitjahren ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen. Die gegenteiligen Ausführungen in Vergeiner, Unterbeteiligung, eine Form der Unternehmensbeteiligung innerhalb des Familienverbandes, S 192, überzeugen den Verwaltungsgerichtshof nicht. § 23 Z 2 EStG und § 7 Z 3 GewStG unterscheiden nämlich nicht zwischen "verdeckter" und "offener" Mitunternehmerschaft.

Wie die belangte Behörde zu Recht erkannt hat, spricht der Verzicht der Drittbeschwerdeführerin auf die Auszahlung der Löhne und die von ihr getätigten Entnahmen sowie die diesbezüglich durchgeführten Buchungen im Rechenwerk der GesBR in den Streitjahren ebenfalls für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zwischen allen Beschwerdeführern.

Was die von den Beschwerdeführern behauptete Verletzung ihrer Rechte auf Vertragsfreiheit bzw die von der Drittbeschwerdeführerin behauptete Verletzung ihres Rechtes auf Erwerbsfreiheit betrifft, genügt es, darauf hinzuweisen, daß es Abgabepflichtigen grundsätzlich freisteht, ihre wirtschaftlichen Verhältnisse nach ihren Bedürfnissen zu gestalten. Allerdings müssen sie die aus der gewählten Gestaltung resultierenden steuerlichen Auswirkungen für und gegen sich gelten lassen. Daran vermag auch der Wille der Beschwerdeführer nichts zu ändern, daß "Irmgard G als Angestellte verbleibt".

Die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt schon deshalb nicht vor, weil der dem angefochtenen Bescheid, zugrunde liegende Sachverhalt nicht strittig gewesen ist. Von einem "unterstellten Sachverhalt", einer

"Ignoranz" sowie einer "Nötigung" kann daher keine Rede sein. Vielmehr ist die belangte Behörde auf Grund der zwischen den Beschwerdeführern getroffenen Vereinbarungen in nicht rechtswidriger Weise zu dem Schluß gelangt, daß die Drittbeschwerdeführerin in den Streitjahren einkommensteuerlich betrachtet - und nur dies ist hier entscheidend - als Mitunternehmerin und nicht als Arbeitnehmerin der GesBR anzusehen ist. Dieser Schluß war aber ein Element der rechtlichen Würdigung und nicht ein solches der Sachverhaltsermittlung.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl Nr 206, insbesondere deren Art III.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1987140053.X00

Im RIS seit

15.01.1991

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at