

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

03.03.1982

Geschäftszahl

1659/79

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

82/13/0032

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde der HC, des Dr. OW, des Dr. GC und der EA, alle in W, vertreten durch Dr. Helmut Albrecht, Rechtsanwalt in Wien III, Untere Viaduktgasse 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. April 1979, Zl. 6- 3104/6/78, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1970 bis 1972 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1970 bis 1972, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach dem Tod des Ehegatten der Erstbeschwerdeführerin, der ein Röntgeninstitut betrieben hatte, kam es im Jahr 1949 zu einem Übereinkommen, das im wesentlichen folgenden Inhalt hatte:

Unter der ärztlichen Leitung des Zweitbeschwerdeführers als Röntgenfacharzt wird das Röntgeninstitut, dessen Einrichtungs- und Gebrauchsgegenstände einschließlich der medizinischen Geräte zu einem Viertel im Eigentum der Erstbeschwerdeführerin und zu je drei Achtel im Eigentum ihrer beiden (damals noch minderjährigen) Kinder (= dem Drittbeschwerdeführer und der Viertbeschwerdeführerin) stehen, fortgeführt. Der Reingewinn ist zwischen dem Zweitbeschwerdeführer einerseits und den übrigen Beschwerdeführern andererseits im Verhältnis 60 : 40 aufzuteilen. Der Erstbeschwerdeführerin wird das Recht eingeräumt, in dem Röntgeninstitut so wie bisher mitzuarbeiten. Für die Dauer einer solchen Mitarbeit erfolgt die Gewinnverteilung zwischen dem Zweitbeschwerdeführer und den übrigen Beschwerdeführern im Verhältnis 50 : 50. Ein gleichartiges Recht zur Mitarbeit wird der Viertbeschwerdeführerin für den Fall der Verhinderung ihrer Mutter eingeräumt.

Die Kosten für Reparaturen und Neuanschaffungen werden vom Zweitbeschwerdeführer einerseits und den übrigen Beschwerdeführern andererseits je zur Hälfte getragen. Dementsprechend stehen neu angeschaffte Gegenstände auch zur Hälfte im Miteigentum des Zweitbeschwerdeführers. In allen Fragen der Betriebsführung ist "beiderseitiges" Einvernehmen herzustellen. Im Fall einer Auflösung des Übereinkommens verpflichtet sich die Erstbeschwerdeführerin im eigenen Namen sowie im Namen ihrer Kinder, dem Zweitbeschwerdeführer die Hälfte des im Schätzungsweg festzustellenden Wertes der Neuanschaffungen gegen Übertragung der jeweiligen Miteigentumsanteile zu bezahlen. Umgekehrt wird dem Zweitbeschwerdeführer für den Fall des Verkaufes des Röntgeninstitutes ein Vorkaufsrecht eingeräumt.

Das Finanzamt sah in diesem Übereinkommen die Begründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes und beurteilte die aus der Gesellschaft erzielten Einkünfte in den Folgejahren stets als solche aus freiberuflicher Tätigkeit.

Im Zuge einer für die Jahre 1970 bis 1972 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, daß die aus der Gesellschaft erzielten Einkünfte im Hinblick auf die Beteiligung berufsfremder Personen - gemeint waren wohl die Erstbeschwerdeführerin und die Viertbeschwerdeführerin während der Drittbeschwerdeführer ebenso wie der Zweitbeschwerdeführer Röntgenfacharzt ist - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu werten seien.

Das Finanzamt schloß sich der Auffassung des Prüfers an, nahm die bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die genannten Jahre gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ sowohl neue Feststellungsbescheide, in denen die in Rede stehenden Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet wurden, als auch entsprechende Gewerbesteuerbescheide. Im Rahmen der wiederaufgenommenen Feststellungsverfahren versagte das Finanzamt neben einer Reihe anderer als Betriebsausgaben geltend gemachter Aufwendungen, die nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind, dem Pauschbetrag gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1967 bzw. dem vor dieser gesetzlicher Regelung erlassmäßig vorgesehenen Betriebsausgabepauschale für Angehörige freier Berufe die steuerliche Anerkennung.

Die Beschwerdeführer erhoben Berufung. Bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechtes handle es sich um einen Witwen- und Deszendentenfortbetrieb. Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sei zu bezweifeln, da nur der Zweitbeschwerdeführer ein Unternehmerwagnis trage. Dieser allein hafte nämlich für die bei Ausübung der röntgenärztlichen Tätigkeit entstehenden Kunstfehler. Auch sei eine Verlustbeteiligung vertraglich nicht vorgesehen.

Die belangte Behörde wies die Beschwerdeführer in einem Vorhalt unter anderem darauf hin, daß das Rechtsinstitut des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes der wirtschaftlichen Existenzsicherung der Witwen und Waisen diene und ein entsprechendes Schutzbedürfnis dieser Personen voraussetze. Das Schutzbedürfnis falle weg, wenn sich die Witwe wieder vereheliche oder die Kinder selbsterhaltungsfähig würden. Im gegenständlichen Fall habe sich zwar die Witwe nicht wieder verehelicht, doch seien die beiden Kinder (der Drittbeschwerdeführer und die Viertbeschwerdeführerin) in den Streitjahren längst selbsterhaltungsfähig. Während der Drittbeschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Röntgenfacharzt einen freien Beruf ausübe, sei dies bei der Viertbeschwerdeführerin unbestritten nicht der Fall.

Zu diesem Vorhalt nahmen die Beschwerdeführer im wesentlichen dahin gehend Stellung, daß die Frage der Gewerbesteuerpflicht der Einkünfte aus dem Röntgeninstitut bereits im Zuge einer im Jahr 1960 durchgeführten Betriebsprüfung geprüft und verneint worden sei. Seither habe sich weder die Rechtslage noch die Judikatur der Höchstgerichte zu dieser Frage geändert. Eine Änderung der Rechtsauffassung der Behörde innerhalb von 14 Jahren sei bei gleicher Rechtslage "mit der in der Bundesverfassung garantierten Rechtsstaatlichkeit nicht in Einklang zu bringen". Auch die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO verbiete es, im wiederaufgenommenen Verfahren eine geänderte Rechtsauffassung zum Nachteil des Abgabepflichtigen zum Tragen kommen zu lassen. Weiters sei der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten. Die Beschwerdeführer hätten im Vertrauen auf die seinerzeitige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde wirtschaftlich disponiert. Durch eine Gewerbesteuernachforderung wäre "die Existenz der Röntgenpraxis ernstlich gefährdet".

Die belangte Behörde ersuchte die Kammer der gewerblichen Wirtschaft in Wien um Auskunft darüber, ob für das Röntgeninstitut der Beschwerdeführer eine Kammerzuschlagspflicht bestehe. Die Kammer bejahte dies mit der Begründung, bei dem Röntgeninstitut der Beschwerdeführer handle es sich um ein "selbständiges Ambulatorium" im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 7 des Wiener Krankenanstaltengesetzes, LGBl. Nr. 1/1958, in der für die streitgegenständlichen Jahre geltenden Fassung. Es liege eine organisatorisch selbständige Einrichtung vor, die der ärztlichen Untersuchung und Behandlung nicht bettlägeriger Kranker diene. Selbständige Ambulatorien dieser Art seien nach der zitierten Gesetzesbestimmung unter den Oberbegriff "Krankenanstalten" zu subsumieren. Das Amt der Wiener Landesregierung habe mitgeteilt, daß mit Bescheid der Magistratsabteilung 16 vom 10. August 1949 die Anzeige amtlich zur Kenntnis genommen worden sei, daß das Röntgeninstitut, dessen Führung und ärztliche Leitung mit Bescheid vom 30. Mai 1939 dem Herrn Dr. Thomas C. gesundheitsbehördlich bewilligt worden war und das nach dem am 18. April 1947 erfolgten Tod des Genannten laut Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Innere Stadt vom 26. März 1949 im Erbwege auf die Erstbeschwerdeführerin und ihre beiden Kinder übergegangen war, während des Witwenstandes der Erstbeschwerdeführerin auf deren Rechnung unter der verantwortlichen Leitung des bereits mit dem Bescheid vom 9. Oktober 1948 gesundheitsbehördlich als Leiter genehmigten Zweitbeschwerdeführers fortbetrieben werde. Da die Berechtigung zum Betrieb des Röntgeninstitutes nach den Vorschriften des Wiener Krankenanstaltengesetzes erteilt worden sei, gehöre das Institut gemäß § 1 Abs. 1 Handelskammergesetz, BGBl. Nr. 182/1946 in Verbindung mit § 40 leg. cit., der Handelskammer Wien, Sektion Fremdenverkehr, an und sei Fachgruppenmitglied der Wiener Fachgruppe der Heilbade-, Kur- und Krankenanstalten.

In ihrer Stellungnahme zu diesem Schreiben der Handelskammer führten die Beschwerdeführer zunächst an daß der Betrieb eines Ambulatoriums durch einen Arzt nicht der Gewerbesteuer unterliege. Es sei auf die Durchführungsbestimmungen betreffend die Gewerbesteuer zu verweisen, wo zu § 1 Abs. 1

Gewerbsteuergesetz (gemeint ist offensichtlich Abschnitt 2 Abs. 4 letzter Satz DE-GewSt 1954) die Auffassung vertreten werde, daß beim Betrieb einer Krankenanstalt durch einen Arzt keine Gewerbesteuerpflicht bestehe, wenn der Betrieb der Krankenanstalt als zum freien Beruf gehörig anzusehen sei, weil er ein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit darstelle.

Darüber hinaus wurde von den Beschwerdeführern in der Folge noch vorgebracht, daß es sich bei dem Röntgeninstitut um gar keine Krankenanstalt handle. Gemäß § 2 Abs. 3 (richtig wohl § 1 Abs. 3) des Wiener Krankenanstaltengesetzes seien nur solche Einrichtungen nicht als Ordinationsanstalten von Ärzten (sondern als Krankenanstalten) anzusehen, die eine gleichzeitige Behandlung mehrerer Patienten ermöglichen und deren Organisation der einer Anstalt entspricht. Davon könne aber beim Röntgeninstitut der Beschwerdeführer keine Rede sein. Der Zweitbeschwerdeführer übe seit 1947 in den Räumen des sogenannten Röntgeninstitutes seine Praxis als freiberuflicher Facharzt für Röntgenologie aus. Die Verträge mit den Krankenkassen lauteten auf seinen Namen. Auch das Schild am Hauseingang und die Eintragung im Telefonbuch weisen nur den Namen des Zweitbeschwerdeführers, nicht jedoch ein Röntgeninstitut als solches auf.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab. Mit dem Übereinkommen aus dem Jahre 1949 sei zwischen den Beschwerdeführern eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes begründet worden. Für die Mitunternehmereigenschaft der Erstbeschwerdeführerin, des Drittbeschwerdeführers und der Viertbeschwerdeführerin spreche allein schon der Umstand, daß das für den Betrieb des Röntgeninstitutes erforderliche Betriebsvermögen von diesen Personen zur Verfügung gestellt worden sei (Art. I des Übereinkommens). Die Kosten der erforderlichen Neuanschaffungen seien von den Beschwerdeführern anteilmäßig zu tragen (Art. IV). In allen die Führung des Betriebes betreffenden Fragen sei das Einvernehmen der Beschwerdeführer herzustellen (Art. VI). Es entspreche sohin nicht den Tatsachen, daß der Zweitbeschwerdeführer allein das Unternehmerrisiko trage. Das Vorliegen eines Deszendentenfortbetriebes könne im Hinblick auf die längst eingetretene Selbsterhaltungsfähigkeit des Drittbeschwerdeführers und der Viertbeschwerdeführerin nicht bejaht werden. Da die Viertbeschwerdeführerin unbestritten keine freiberufliche Tätigkeit ausübe, seien die aus dem Röntgeninstitut und damit aus einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes erzielten Einkünfte im Hinblick auf die Beteiligung einer berufsfremden Person zur Gänze als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Dem Einwand der Beschwerdeführer, ihr Vertrauen auf die von der Abgabenbehörde in der Vergangenheit vertretenen Rechtsauffassung, wonach das Vorliegen gewerbsteuerpflichtiger Einkünfte verneint worden sei, müsse als schutzwürdig erachtet werden und ein rückwirkendes Abgehen von dieser Rechtsauffassung im wiederaufgenommenen Verfahren würde einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstellen, hielt die belangte Behörde den Legalitätsgrundsatz entgegen, der sie nicht nur berechtige, sondern sogar verpflichte, von einer als gesetzwidrig erkannten Vorgangsweise auch im wiederaufgenommenen Verfahren abzugehen. Im übrigen wäre das Röntgeninstitut auch dann als Gewerbebetrieb anzusehen, wenn es vom Zweitbeschwerdeführer allein geführt würde, weil es sich dabei um eine der Gewerbesteuer unterliegende Krankenanstalt handle. Der Hinweis auf die Durchführungsbestimmungen betreffend die Gewerbesteuer gehe schon deswegen ins Leere, weil kein Rechtsanspruch auf die Anwendung dieser Erlaßregelung bestehe. Im übrigen könne das Röntgeninstitut mit Rücksicht auf das bestehende Miteigentum der übrigen Beschwerdeführer auch nicht als Praxis des Zweitbeschwerdeführers angesehen werden.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird. Ergänzend zum Vorbringen im Verwaltungsverfahren wird in der Beschwerde im wesentlichen noch folgendes ausgeführt:

Es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens und ein Abgehen von der seit 1947 bzw. 1949 vertretenen Rechtsansicht, daß die Einkünfte aus dem Röntgeninstitut solche als selbständiger Arbeit seien, rechtfertigen würden. Die Selbsterhaltungsfähigkeit des Drittbeschwerdeführers und der Viertbeschwerdeführerin sei nicht etwa erst 1970 eingetreten, "sondern schon Jahre früher", ohne daß die Abgabenbehörde deswegen bisher ihre ursprüngliche Rechtsansicht geändert hätte. Der Umstand, daß die Erstbeschwerdeführerin als Witwe auch ihre Kinder am Röntgeninstitut beteiligt habe, ändere nichts daran, daß es sich um einen Witwenfortbetrieb und nicht um einen Deszendentenfortbetrieb handle. Die Voraussetzungen für einen Witwenfortbetrieb seien aber nach wie vor noch gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit die Beschwerdeführer die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für die streitgegenständlichen Jahre mit der Begründung bekämpfen, die geänderte Rechtsansicht der Abgabenbehörde in der Frage der Gewerbesteuerpflicht der Einkünfte aus dem Röntgeninstitut stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar, ist ihnen entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausdrücklich auf neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützt hat, und zwar auf den Umstand, daß verschiedene vom Zweitbeschwerdeführer gewinnmindernd geltend gemachte Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen waren. (Die betreffenden Gewinnzurechnungen, die zu Lasten des Zweitbeschwerdeführers erfolgt waren, wurden von diesem im Berufungsverfahren weitestgehend außer Streit gestellt.) Lagen aber Gründe vor, die die Abgabenbehörde berechtigten, die Feststellungsverfahren für die Jahre 1970 bis 1972 wieder aufzunehmen, und hat sie dies getan,

dann bestand für sie auch die rechtliche Verpflichtung, bei Erlassung der neuen Sachbescheide von einer bisher vertretenen, nun aber als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen, da ein Anwendungsfall des § 307 Abs. 2 BAO (Änderung der Rechtsauslegung durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bzw. des Bundesministeriums für Finanzen) im Beschwerdefall unbestritten nicht vorlag (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S. 732 f, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Zu der Frage, ob das Röntgeninstitut in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes betrieben wurde, ist folgendes zu sagen:

Aus dem im Jahr 1949 geschlossenen Übereinkommen zwischen der Erstbeschwerdeführerin einerseits und dem Zweitbeschwerdeführer andererseits geht klar hervor, daß das für die Führung des Röntgeninstitutes erforderliche Betriebsvermögen zunächst ausschließlich im Miteigentum der Erstbeschwerdeführerin (25 v.H.) und ihrer damals noch minderjährigen Kinder (je 37,5 v.H.) stand und von diesen Personen zwecks Weiterführung des Röntgeninstitutes zur Verfügung gestellt wurden. Bezüglich der späteren Neuanschaffungen wurde auch der Zweitbeschwerdeführer, dem die ärztliche Leitung des Röntgeninstitutes oblag, Miteigentümer und zwar zu jeweils 50 v.H. Am Gewinn des Röntgeninstitutes waren alle Beschwerdeführer von Anfang an quotenmäßig beteiligt. Damit steht fest, daß alle Beschwerdeführer in den Streitjahren sowohl am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven als auch am Gewinn des Röntgeninstitutes quotenmäßig beteiligt waren. Eine derartige Vertragsgestaltung ist ertragsteuerlich regelmäßig als Mitunternehmerschaft anzusehen. Dementsprechend bezeichneten sich die Beschwerdeführer in ihrer Berufung selbst ausdrücklich als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes. Das Verwaltungsverfahren ergibt keinen Hinweis dafür, daß diese rechtliche Beurteilung unrichtig sein könnte. Die Beschwerdeführer haben ihre Einkünfte aus dem Röntgeninstitut stets einheitlich als solche aus selbständiger Arbeit sohin als gemeinschaftliche betriebliche Einkünfte erklärt und damit das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bejaht. Die völlig unbegründet gebliebene Behauptung in der Beschwerde, "von einer Mitunternehmerschaft kann hier keine Rede sein", entbehrt sohin jeder Grundlage.

Konnte aber die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, daß die Einkünfte aus dem Röntgeninstitut den Beschwerdeführern in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmer zugeflossen waren, dann waren diese gemeinschaftlich erzielten Einkünfte grundsätzlich nur unter der Voraussetzung als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit anzusehen, daß alle Beschwerdeführer als Mitunternehmer eine freiberufliche Tätigkeit ausübten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes zieht nämlich im Bereich des hier noch anzuwendenden Einkommensteuergesetzes 1967 der gesellschaftliche Zusammenschluß von freiberuflich tätigen Personen mit Berufsfremden stets eine Beurteilung des Unternehmens als Gewerbebetrieb nach sich (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Jänner 1968, Zl. 1825/66, Slg. Nr. 3711/F, und vom 13. März 1968, Zl. 1485/67, sowie das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 1968, B 407/67). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Witwen- oder Deszendentenfortbetrieb geboten, und zwar im Hinblick auf das in solchen Fällen vorliegende Schutzbedürfnis der Hinterbliebenen eines Freiberuflers, das auch häufig auf berufsrechtlichem Gebiet Berücksichtigung findet. Wie nun aber die Beschwerdeführer selbst erkennen, kann im Beschwerdefall von einem Deszendentenfortbetrieb schon deswegen keine Rede sein, weil die in Betracht kommenden Deszendenten, nämlich der Drittbeschwerdeführer und die Viertbeschwerdeführerin, bereits seit Jahren selbsterhaltungsfähig sind und es daher an einem wirtschaftlichen Schutzbedürfnis dieser Personen als wesentliche Voraussetzung für die Annahme eines Deszendentenfortbetriebes mangelt.

In der Mitunternehmerschaft kann aber auch - entgegen den Ausführungen in der Beschwerde - kein bloßer Witwenfortbetrieb gesehen werden, weil ja neben der berufsfremden Witwe auch die unbestritten berufsfremde Viertbeschwerdeführerin an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Gerade auf diesen Umstand stützt auch die belangte Behörde - wie dargelegt zu Recht - die Gewerbesteuerpflicht der aus dem Röntgeninstitut als Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte.

Bei diesem Ergebnis kann es dahingestellt bleiben, ob das Röntgeninstitut als Krankenanstalt anzusehen ist und ob aus diesem Grund auch dann eine Gewerbesteuerpflicht bestünde, wenn der Zweitbeschwerdeführer das Röntgeninstitut als Einzelunternehmer betreiben würde.

Da sohin die Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten nicht verletzt wurden, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Wien, am 3. März 1982