

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

11.11.1970

Geschäftszahl

0521/69

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Weinke über die Beschwerde des Dipl.- Ing. AK in R, vertreten durch Dr. Waldemar Wängler, Rechtsanwalt in Linz, Landstraße 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat) vom 12. Februar 1969, Zl. 8/26-BK/P-68, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1965 und 1966, zu Recht erkannt:

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

Der Beschwerdeführer hat dem Bund (Finanzlandesdirektion für Oberösterreich) Aufwendungen in der Höhe von S 390,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer übte bis zum Herbst 1967 das Baumeistergewerbe aus, wobei er sich in manchen Fällen auf die bloße Bauplanung beschränkte, während er im übrigen auch die Bauausführung übernahm. Mit Bescheid des Landeshauptmannes von Oberösterreich vom 30. September 1965, Zl. 34.368-Präs.III/1965, wurde ihm die Befugnis eines Zivilingenieurs für Hochbau verliehen. Er nahm jedoch in seiner Buchhaltung schon zum 1. Jänner 1965 eine Teilung seines Betriebsvermögens vor, indem er eine Vermögensbilanz für das Baugeschäft und eine Vermögensbilanz für das Zivilingenieur-Büro erstellte, wobei in der letztgenannten Vermögensaufstellung neben Kundenforderungen und Verbindlichkeiten auch bereits ein Posten "Noch nicht berechnete Architektenleistungen" im Betrage von S 50.000,-- aufscheint.

Ausgehend von dieser Vermögensbilanz zum 1. Jänner 1965 erstellte der Beschwerdeführer sodann für die Jahre 1965 und 1966 für das Ingenieur-Büro gesonderte Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen. Dabei ermittelte er die Ausgaben für Strom, Beheizung, Reinigung, PKW-Betrieb, Postgebühren, sonstige Unkosten und Miete in der Weise, daß er von den entsprechenden Aufwendungen des Bauunternehmens im Schätzungswege Teilbeträge feststellte, um die er den Aufwand des Bauunternehmens minderte. Die Vermögensbilanzen des Ingenieur-Büros enthalten keinen Kassenbestand und keine Bankkonten. In der Darstellung der Kapitalkonten für die Jahre 1965 und 1966 finden sich unter der Bezeichnung "Übertrag Bau- und Sägebetrieb" namhafte Beträge.

In seinen Steuererklärungen gab der Beschwerdeführer für das Bauunternehmen Umsätze von S 2,739.291 (1965) und von S 3,810.999 (1966) und einen Gewinn von S 6.275 (1965) bzw. einen Verlust von S 127.006 (1966) an; für das Ingenieur-Büro erklärte er Umsätze von S 400.928 (1965) und S 727.191 (1966) und Gewinne von S 208.669 (1965) und S 295.988 (1966). Der Beschwerdeführer vertrat in seinen Steuererklärungen die Ansicht, daß er in den betreffenden Jahren neben Einkünften aus Gewerbebetrieb (als Baumeister) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (als Zivilingenieur für Hochbau) erzielt habe. Das Finanzamt stellte sich dagegen auf den Standpunkt, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers wegen des sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhanges und im Hinblick auf das Überwiegen der Baumeistertätigkeit einheitlich als gewerbliche Tätigkeit zu werten sei. Diese Auffassung fand in den gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheiden 1965 und 1966 ihren Niederschlag. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wies der Beschwerdeführer darauf hin, daß er anlässlich seiner Steuererklärung für das Jahr 1965 für beide Betriebe getrennte Bilanzen und Erfolgsrechnungen vorgelegt habe, und bestritt den sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Tätigkeiten eines Bauunternehmers und eines Zivilingenieurs für den Hochbau. Er führte aus, daß sich diese beiden Tätigkeiten gegenseitig ausschließen, weil ein Zivilingenieur,

der neben der Planung eine wichtige Kontrollfunktion bei der Bauführung ausübe, sich als Bauunternehmer nicht selbst überwachen dürfe. Auch sei eine Förderung der gewerblichen Tätigkeit durch die freiberufliche Tätigkeit eines Zivilingenieurs nicht gegeben, da sich der Bauunternehmer, der gleichzeitig Zivilingenieur ist, von vornherein um Bauten nicht bewerben könne, die er als Zivilingenieur plane und kontrolliere.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers in einigen vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr strittigen Punkten Folge, wies jedoch die Berufung in der Frage der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus der Zivilingenieurtätigkeit ab. Sie führte hiebei in der Begründung ihrer Entscheidung unter anderem aus:

Daß in Fällen, in denen ein Architekt neben der Planung auch die Ausführung von Bauten übernimmt, ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, sei durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits hinreichend klargestellt. Im übrigen habe auch der Beschwerdeführer die Erlöse für jene Aufträge, die Planung und Ausführung eines Hauses betroffen haben, einheitlich im Rahmen seines Baubetriebes erfaßt und der Gewbesteuer unterworfen. Strittig sei dagegen die Frage, ob nur die Planungen für jene Häuser, die der Berufungswerber auch gebaut habe, den gewerblichen Einkünften zuzuordnen seien, oder ob hierunter auch die Planungen für jene Bauten zu erfassen seien, die der Beschwerdeführer nicht im Rahmen seines Baubetriebes ausgeführt habe. Diese Fragestellung zeige bereits, daß der Beschwerdeführer praktisch eine Teilung der Planungsarbeiten begehre, und zwar in der Form, daß ein Teil der Planungserlöse unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb und der andere Teil unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit erfaßt werden sollte. Gegen eine solche Teilung bestünden aber schon deshalb Bedenken, weil es weder rechtlich noch wirtschaftlich begründet erscheine, Planungsarbeiten ausschließlich darnach, ob der Abgabepflichtige seine Planungen im eigenen Gewerbebetrieb auch ausgeführt habe, oder ob er seine Planungen im eigenen Gewerbebetrieb nicht ausführen durfte, weil er gegenüber öffentlichen Auftraggebern die Aufsicht übernommen habe, oder ob er seine Planungen zwar hätte ausführen dürfen, dies aber aus Erwägungen, die hier nicht ausschlaggebend seien, nicht getan habe, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzusehen. Hiezu komme, daß eine einwandfreie buchmäßige Trennung zwischen Baubetrieb und Ingenieurbetrieb praktisch kaum durchführbar gewesen sein dürfte. Wohl seien für Baubetrieb und Ingenieur-Büro getrennte Bilanzen und getrennte Gewinn- und Verlustrechnungen vorgelegt worden. Doch sei aus diesen ersichtlich, daß für das Ingenieur-Büro keine eigene Kassa und kein eigenes Bankkonto geführt und daß ein Teil der Betriebsausgaben durch Schätzung auf Baubetrieb und Ingenieur-Büro aufgeteilt worden sei. Im übrigen sei auch nach der allgemeinen Verkehrsauffassung im vorliegenden Fall das Ingenieur-Büro als Teil des gewerblichen Betriebes anzusehen. Denn es sei in mittleren und größeren Baubetrieben üblich, daß in eigenen Abteilungen ein oder mehrere Ingenieure mit Planungs- und ähnlichen technischen Arbeiten beschäftigt seien. Hiebei sei die wirtschaftliche und technische Verflechtung zwischen Baubetrieb und Planungsabteilung eine so enge, daß nach der allgemeinen Verkehrsauffassung nur von einem einheitlichen Gewerbebetrieb und nicht von zwei verschiedenen selbständigen Betrieben die Rede sein könne. Dies gelte auch dann, wenn die Planungsabteilung nicht nur für Bauten arbeite, die im eigenen Baubetrieb ausgeführt werden. Bei dieser Sachlage sei die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Baumeister und Zivilingenieur für Hochbau in vollem Umfang als gewerbliche zu behandeln, für die auch Gewbesteuerpflicht bestehe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. In dieser wird nicht bestritten, daß in jenen Fällen, in denen ein Architekt neben der Planung auch die Ausführung von Bauten übernimmt, ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt. Der Beschwerdeführer wendet sich jedoch dagegen, daß nach der Ansicht der belangten Behörde das Baugeschäft und Ingenieur-Büro sachlich und wirtschaftlich zusammengehören. Nach seiner Auffassung liege eine freiberufliche Tätigkeit vor, soweit er Hochbauten lediglich plane, nicht aber ausführe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Es ist zwar dem Beschwerdeführer beizupflichten, daß Einkünfte eines Zivilingenieurs grundsätzlich den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG zuzurechnen sind. Diese Zuordnung der Zivilingenieurtätigkeit zu den freien Berufen greift jedoch nicht ausnahmslos Platz. Steht nämlich eine Tätigkeit, die an sich als Ausübung eines freien Berufes anzusehen wäre, mit einem Gewerbebetrieb in engstem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang, so verliert sie ihre Selbständigkeit und ist mit dem Gewerbebetrieb der Gewbesteuer zu unterwerfen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. März 1953, Zl. 2058/50, Slg. Nr. 728/F, vom 10. Jänner 1958, Zl. 2114/56, Slg. Nr. 1755/F, und vom 23. Juni 1961, Zl. 378/61, Slg. Nr. 2470/F). So hat z.B. der Verwaltungsgerichtshof insbesondere in dem erstzitierten Erkenntnis ausgeführt, daß ein Architekt, der sich nicht nur auf die Planung von Bauten beschränkt, sondern auch Bauausführungen übernimmt, die Grenzen einer freiberuflichen Tätigkeit überschreitet und zu einem Gewerbetreibenden wird.

Auch im vorliegenden Fall war ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Zivilingenieur und seiner Bauunternehmertätigkeit gegeben. In beiden Fällen führte er Bauplanungen durch, die sich bloß insoweit voneinander unterschieden, daß er sich in einem Fall auf die bloße Planungs- und allenfalls Überwachungsarbeiten beschränkte, während er im anderen Fall auch die Bauausführung übernahm. Wie die belangte Behörde richtig erkannt hat, läuft das Begehren des

Beschwerdeführers tatsächlich darauf hinaus, daß völlig gleichartige Planungsarbeiten steuerrechtlich verschieden beurteilt werden sollen, obschon für eine derartige Differenzierung keinerlei sachliche Gründe vorliegen. Ergibt sich doch aus der eigenen Buchhaltung des Beschwerdeführers, daß er besondere Aufwandsposten für das Ingenieur-Büro bloß im Schätzungswege durch prozentuelle Absetzungen von den entsprechenden Posten seines Gewerbebetriebes ermittelte und daß für das Ingenieur-Büro nicht einmal eine gesonderte Kassenführung bestand. Daraus folgt aber, daß die beiden Tätigkeiten organisatorisch und wirtschaftlich so eng miteinander verflochten waren, daß eine gesonderte steuerrechtliche Beurteilung der Zivilingenieur-tätigkeit den tatsächlichen Gegebenheiten widerspräche. Bezeichnenderweise hat der Beschwerdeführer - wie sich gleichfalls seiner Buchhaltung entnehmen läßt - bloße Planungs- und Architektenarbeiten in seinem Gewerbebetrieb schon vor der Verleihung der Befugnis eines Zivilingenieurs ausgeführt, sodaß nach dem vorliegenden Sachverhalt die Verleihung der Zivilingenieur-befugnis offenbar keinerlei wesentliche Zäsur im Erwerbsleben des Beschwerdeführers darstellte. Eine solche trat vielmehr erst dann ein, als er - wie sich den Akten entnehmen läßt - nach dem beschwerdegegenständlichen Bemessungszeitraum im Herbst 1968 die Baumeistertätigkeit aufgab, um nur mehr als Zivilingenieur tätig zu sein. Bis dahin aber bildeten die Zivilingenieur- und Baumeistertätigkeit des Beschwerdeführers wirtschaftlich eine Einheit, weshalb die gesamten Einkünfte mit Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesehen und auch der Gewerbesteuer unterworfen, wurden.

Die vorliegende Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff. VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, BGBl. Nr. 4.

Wien, am 11. November 1970