

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

28.11.1973

**Geschäftszahl**

0500/73

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

0585/73

**Besprechung in:**

JB1 1977, S 83 ;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Leberl, über die Beschwerde des Ing. AL in G, vertreten durch Dr. Dietrich Roessler, Rechtsanwalt in Wien I, Schwedenplatz 3-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 12. September 1972, Zl. B 98/3-I/72, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, und den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat 1) vom 3. Oktober 1972, Zl. B 98/4-1/72, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1967 bis 1969 und Gewerbesteuervorauszahlungen 1971, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde Rechtsanwalt Dr. Dietrich Roessler und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzrat Dr. HS, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Bescheid vom 12. September 1972 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund (Finanzlandesdirektion für Steiermark) Aufwendungen in der Höhe von S 2.012,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Der angefochtene Bescheid vom 3. Oktober 1972 wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 4.766,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer übt das Gewerbe "Technisches Büro auf dem Gebiet des Maschinenbaues" aus, wobei ihm von der Gewerbebehörde gemäß § 13 d Abs. 3 GewO die Nachsicht von der Erbringung des kleinen Befähigungsnachweises erteilt wurde. Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre aus dieser Tätigkeit folgende Umsätze bzw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (gerundet):

Für 1967 S 883.000,-- bzw. S 407.000,--, für 1968 S 1,270.000,-- bzw. S 324.000,-- und für 1969 S 2,183.000,-- bzw. S 673.000,--.

Das Finanzamt folgte bei der Veranlagung der genannten Jahre den Erklärungen (von einer geringfügigen Erhöhung des für 1969 erklärten Gewinnes abgesehen). Insbesondere setzte es keine Gewerbesteuer fest. Es ließ sich dabei offenbar von den Angaben des Beschwerdeführers leiten, die dieser in einer in den Akten erliegenden. Niederschrift vom 20. Juli 1967 machte. Dort führte der Beschwerdeführer über Befragen aus:

"Ich übe eine Tätigkeit aus, die gleich der eines Ziviltechnikers ist und zwar PLANUNG, BERECHNUNG, BERATUNG und KONSTRUKTION für STAHLBAU.

Ich führe jedoch keine Ausführungen (Anarbeitung) und keine Bauleitungen durch. Hiezu erlaube ich mir festzuhalten, daß ich Bauleitungen und Bauüberwachungen nur dann durchführen könnte, wenn ich entweder selbst die Baumeisterprüfung hätte, oder einen hiezu berechtigten Bauleiter bei mir angestellt hätte. Es obliegt uns nur die uns in Auftrag gegebenen Planungen und Berechnungen dem Auftraggeber zu übergeben und auf die plangerechte Ausführung hinzuweisen. Wenn ich eine Baustelle besuche, dann nur aus persönlichem Interesse, um aus eventuell gemachten Fehlern für Planungen ähnlicher Anlagen persönlichen Nutzen und berufliche Erkenntnisse zu ziehen."

Bei einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung stellte sich der Prüfer auf den Standpunkt, die Einkünfte des Beschwerdeführers aus seinem technischen Büro seien solche aus Gewerbebetrieb. Die erklärten Gewinne erhöhte der Prüfer, indem er die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines betrieblich genutzten Personenkraftwagens statt mit vier mit fünf Jahren annahm und verschiedene kleinere Gewinnhinzurechnungen vornahm (Erhöhung des Privatanteiles für Telefon, Tageszeitungen, Spenden, Erhöhung des Privatanteiles für den Personenkraftwagen, private Reisespesen und nicht belegte Betriebsausgaben).

Im Zuge der Betriebsprüfung gab der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 3. April 1971 folgende Erklärungen ab:

Zu seiner beruflichen Ausbildung: "Besuch der Volksschule, Besuch einer humanistischen Mittelschule (Unterstufe) Absolvierung einer 'Mittleren Bundesgewerbeschule' Vierjährige Tätigkeit als Konstrukteur im Stahloch- und Brückenbau.

Fünfjährige Tätigkeit als leitender Techniker im Stahl-Industrie- und Maschinenbau.

Während dieser Tätigkeit wurden mehrere einschlägige Spezialkurse besucht von mir. So unter anderem eine dreijährige Ausbildung als Statiker.

Spezialausbildung als Statiker auf dem Gebiet des Großmaschinenbaues. Erlangung der Berechtigung zur Führung eines 'Technischen Büros', für Stahlbau- Industrieanlagenbau und Maschinenbau. (Planung, Berechnung, Beratung und Konstruktion)."

Zur Art seiner Tätigkeit: "a) Bei Vorliegen eines Projektfalles wird der Kunde von mir besucht, um seine Wünsche in technischer Hinsicht kennenzulernen, ihn zu beraten und dementsprechende Vorschläge zu unterbreiten,

b) Alle Projekte, statischen Vorberechnungen, Wirtschaftlichkeitsberechnungen und Baukostenrechnungen werden von mir persönlich erstellt.

c) Auf Grund der Ergebnisse, der unter Punkt b) angeführten Vorarbeiten wird der Kunde persönlich oder schriftlich informiert.

d) Kommt es zum Auftrag, wird das technische Konzept, das statische System und die konstruktive Durchbildung von mir fixiert.

e) Anschließend wird die endgültige statische Berechnung aufgestellt, (70 % der statischen Berechnungen werden von mir selbst durchgeführt), und die konstruktiven Details festgestellt.

f) Nach diesen Angaben werden die Konstruktionspläne von meinen Angestellten ausgeführt, laufend mit mir besprochen und nach meinen Anweisungen bzw. Berichtigungen fertiggestellt.

g) Vor Übergabe aller Konstruktionsunterlagen an den Kunden werden diese von mir nochmals überprüft, und voll verantwortlich unterzeichnet. Das gleiche gilt auch für Detailstatiken, die nicht von mir aufgestellt werden."

Zusammenfassend: "Auf Grund meiner technischen Ausbildung, der Erfahrungen aus meiner Industriepraxis, der persönlichen technischen Weiterbildung und meiner leitenden Tätigkeit in der Industrie, habe ich die Befugnis zur Führung eines technischen Büros erlangt.

Da ich alle an mich gestellten Aufgaben im Zuge der Auftragsabwicklung voll und allein verantwortlich abwickle, ist meine Tätigkeit der eines Architekten oder Ziviltechnikers gleichzusetzen, umso mehr als sowohl die Architektur bei Bauwerken als auch das technische Konzept von mir persönlich festgelegt wird. Ich bin daher der Meinung und der Überzeugung, daß meine Tätigkeit eine freiberufliche ist."

Dessen ungeachtet folgte das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen. Es erließ betreffend die Einkommensteuer im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide und setzte auch erstmalig Gewerbesteuer fest.

Der Beschwerdeführer berief gegen diese Bescheide sowie gegen die Vorauszahlungsbescheide für 1971 und die Einheitswertbescheide auf den 1. Jänner 1968 und den 1. Jänner 1970. In der Berufung führte er im wesentlichen aus:

Auf Grund der erwähnten Niederschrift vom 20. Juli 1967, die sich mit dem ebenfalls bereits erwähnten Schriftsatz vom 3. April 1971 deckte, habe das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 1967 ausgesprochen, daß keine Gewerbesteuerpflicht bestehe. Die jetzige Betriebsprüfung habe großteils nur

allgemein gehaltene Formulierungen verwendet, die keinesfalls ausreichen, die für den Beschwerdeführer folgenschweren Feststellungen zu treffen. Schließlich gehe es um die Festsetzung von rund S 350.000,-- Gewerbesteuer, die überhaupt nicht voraussehbar gewesen sei und somit um die Existenz des Unternehmens, das mit anderen gleichgelagerten freiberuflichen Betrieben nicht mehr konkurrenzfähig wäre. Zur Feststellung des Prüfers, daß eine dem § 18 EStG zu unterstellende Tätigkeit auf einem höheren Niveau stehen bzw. eine Ausbildung auf wissenschaftlicher Grundlage aufweisen müsse, und daß die Ausbildung des Beschwerdeführers mit der nicht zu vergleichen sei, brachte die Berufung vor, daß die Betriebsprüfung nicht begründet habe, warum die Tätigkeit des Beschwerdeführers auf keinem höheren Niveau stehe. Dies hätte umso eher erfolgen müssen, als ihr die Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 3. April 1971 zugegangen seien. Wenn der Prüfer meine, daß ein weiteres Merkmal für die selbständige Arbeit die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit sei und feststelle, daß der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum drei bis fünf Angestellte und auf Grund von Werkverträgen 1967 32, 1968 45 und 1969 60 freie Mitarbeiter, darunter Architekten, Zivilingenieure und Studenten beschäftigt habe, so bestätige das eigentlich die freiberufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers. Wenn er nämlich in der Lage sei, den genannten Personen derartige Arbeiten zur Ausführung zu übertragen, so könne man ihm, "wohl kaum im Rahmen seines technischen Büros zumuten, daß er dies ohne eigene Vorbildung, Kenntnisse etc. zu tun imstande wäre, noch dazu, wo er die volle Haftung und Verantwortung für die Ausführung dieser Arbeiten übernehmen" müsse. Auch die Bezugnahme des Prüfers auf den "geschichtlichen Begriff des Freiberuflers" sei "bereits Geschichte", da die seinerzeitige Vervielfältigungstheorie ab 1964 nicht mehr gelte. Der Prüfer habe ausgeführt, daß sich das Unternehmen im wachsenden Umfang verselbständige, "sodaß seine Leistungen nicht mehr als Leistungen des Leiters, sondern als solche des Unternehmens in Erscheinung treten". Dann liege im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG keine Tätigkeit des "Leiters", sondern des Unternehmens vor. Dem sei entgegenzuhalten, daß bei Zutreffen dieser Meinung der Beschwerdeführer in seinem Unternehmen gar nicht nötig wäre, da ja keine Tätigkeit des Leiters, sondern nur mehr des Unternehmens vorliege. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens brachte der Beschwerdeführer vor, daß der Sachverhalt dem Finanzamt bereits 1967 lückenlos offengelegt worden sei. Daher könne die Abgabenbehörde "von diesem im Erstbescheid im Rahmen des ihr gesetzlich eingeräumten Ermessens von dem einmal gefällten Werturteil in einem wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht mehr abgehen". In diesem Zusammenhang führte der Beschwerdeführer unter Bezugnahme auf Literaturbelege aus, der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete, daß man zu seinem Wort und zu seinem Verhalten stehe und sich nicht zu dem, was man früher "verfochten" habe, ohne triftigen Grund in Widerspruch setze. Die mißbräuchliche "Ausübung von Rechtspositionen" sei mit Treu und Glauben nicht vereinbar. Die hauptsächliche Bedeutung sei dem Grundsatz von Treu und Glauben auf dem Gebiet der Auskunftserteilung seitens der Behörde, der von ihr gemachten Zusagen und der mit ihr getroffenen Vereinbarungen beizumessen. Habe die Behörde eine Zusage gemacht, die die Partei zur Grundlage ihrer wirtschaftlichen Maßnahmen genommen habe, so sei die Behörde an ihre Zusage gebunden. Die Betriebsprüfung habe eine mit "diesen Grundsätzen nicht vereinbare Feststellung" getroffen, wozu komme, daß sich weder der Sachverhalt noch die Rechtslage noch die Rechtsprechung seit der letzten abgabenbehördlichen Prüfung geändert habe.

Dem Berufungsschriftsatz wurde neben Ablichtungen der mehrmals erwähnten Niederschrift vom 20. Juli 1967 und des Schriftsatzes vom 3. April 1971 auch eine Bestätigung des Zivilingenieurs für das Bauwesen Dipl.-Ing.-Helmut N. vom 2. Oktober 1966 angeschlossen, in der dieser ausführt:

"Herr Ambras L., .... hat in der Zeit vom August 1963 bis September 1966 beim Unterzeichneten seine Kenntnisse auf statischem Gebiet erweitert. Im besonderen auf dem Gebiet der Hallenkonstruktionen, spezieller Tragkonstruktionen für die Industrie, wie Förderbandbrücken, Unterstützungsgerüste, Behälter- und Bunkerkonstruktionen etc., einschließlich deren Fundierung in Stahl und Stahlbeton. Von Herrn L. aufgestellte Berechnungen wurden von mir überprüft und festgestellt, daß sie dem Stand der Technik voll entsprechen. Die von Herrn L. erworbenen Kenntnisse sind so umfassend, daß man ihn in jedem einschlägigen Unternehmen als Statiker empfehlen kann."

Weiters wies der Beschwerdeführer in seiner Berufung darauf hin, daß auch die Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft zu den gesetzlichen Grundlagen und dem Berufsbild für technische Büros festgestellt habe:

"Einem solchen obliegt die Beratung, die Planung und Berechnung. Ein technisches Büro betreibt keine gewerblichen oder sonstigen Herstellungsarbeiten, sondern liefert einzig und allein nur geistige Erfolgsprodukte in Form von technischen Konstruktionen, baureifen Plänen, speziellen Berechnungen, Arbeits- und Verfahrensvorschlägen, etc., deren Verfassung eine ingenieurmäßige Ausbildung voraussetzt."

Schließlich stützte der Beschwerdeführer seine Berufung auf die hg. Erkenntnisse vom 7. November 1952, Zl. 1486/50, Slg. Nr. 661/F, vom 2. Dezember 1960, Zl. 465/57, Slg. Nr. 2339/F, und vom 28. April 1970, Zl. 143/69, Slg. Nr. 4079/F, und zitierte an Fachliteratur Hermann-Heuer (Tz. 6 zu § 18 auf S. E 967) und Philipp, Gewerbesteuerkommentar (Tz. 121 ff, 157 und 158).

In dem den Berufungsschriftsatz ergänzenden Schriftsatz vom 9. Mai 1972 wies der Beschwerdeführer zunächst auf das hg. Erkenntnis vom 30. November 1971, Zl. 1016/70, Slg. Nr. 4314/F, hin. Während in jenem Fall der Beschwerdeführer keine berufsrechtliche Befugnis gehabt habe, weise der Beschwerdeführer eine solche auf, nämlich die des technischen Büros. Während das Ziviltechnikergesetz zwischen 1. Planung (Architekten)

und 2. Statik und Konstruktion (Zivilingenieur für Bauwesen) unterscheide, wobei die Berechtigung zu eins nicht die zu zwei und die zu zwei nicht die zu eins umfasse, könne der Beschwerdeführer auf Grund seiner Berufsberechtigung - außer reinen Ingenieurbauten (Brückenbauten) - beides, also die Gesamtplanung, durchführen. Als Beweis wurde auf ein Schreiben des Beschwerdeführers an die Architekten Dipl.-Ing. W.-R. - P. vom 13. September 1971 betreffend ein Angebot über Statik und Konstruktionsarbeiten für ein Ausstellungshaus der Firma J verwiesen. "Baudurchführungsarbeiten" seien dem Beschwerdeführer verboten und "Bauleitungen" würden von ihm tatsächlich nicht durchgeführt. Welchen Leistungsumfang die Gesamtplanung umfasse, ergebe sich aus dem ebenfalls vorgelegten Schriftwechsel zwischen dem Beschwerdeführer und der Schuhfabrik S (es handelt sich dabei um eine Bestätigung durch den Beschwerdeführer vom 13. März 1971 über die Planungsarbeiten für den Neubau einer Schuhfabrik). Daraus sei klar ersichtlich, daß es sich um reine Ziviltechnikerarbeiten handle. Bezüglich der Anlagenplanung werde auf den Schriftwechsel mit der VÖEST verwiesen, für die die Ausarbeitung der Statik durchgeführt werde (es handelt sich dabei um Auftragschreiben der VÖEST über die "Ausarbeitung und Lieferung der Statik, Materialbestellisten, werkstattfertigen Zeichnungen, Stücklisten, Naturgrößen und Schraubenauszüge fürs Schiffsblechwalzwerk in Süd-Korea" und über "die statischen Berechnungen und Konstruktionsarbeiten für Stahlgerüste der Stranggußanlage Sidney/Canada"). Weiters wurde der Schriftwechsel des Beschwerdeführers mit den behördlich autorisierten und beeideten Zivilingenieuren für Bauwesen Dipl.- Ing. Hans H. und Dipl.-Ing.-Erwin W. betreffend eine Sinteranlage der Österreichische Alpine-Montangesellschaft vorgelegt. Daraus ergebe sich, daß der Beschwerdeführer von Ziviltechnikern Subaufträge komme. Die Kostenberechnung des Beschwerdeführers nach der Gebührenordnung für Ziviltechniker folge aus dem bereits erwähnten Schriftwechsel mit der Firma J. Daraus könne "abschließend insgesamt geschlossen werden", daß der Beschwerdeführer "rein berufsrechtlich eine freiberufliche Tätigkeit" ausübe. Er führe tatsächlich die freiberufliche Tätigkeit eines Ziviltechnikers aus, "was allein im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG laut bereits zitiertem VwGH-Erkenntnis" ausreiche. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer laufend Subaufträge für Ziviltechniker durchführe, weise "sinnfällig" darauf hin, daß diese den Voraussetzungen des Ziviltechnikergesetzes entsprechen müßten und "dadurch" eine freiberufliche Tätigkeit darstellten.

Die belangte Behörde hat mit dem Bescheid vom 12. September 1972 der Berufung im Punkte der Wiederaufnahme des Verfahrens keine Folge gegeben. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1967 bis 1969 sei schon aus den im Betriebsprüfungsbericht angeführten Umständen (nichtabzugsfähige Aufwendungen, Änderung der Nutzungsdauer des Personenkraftwagens) geboten gewesen. Bei dieser Sachlage erübrige sich ein Eingehen auf die Frage, ob dem Finanzamt die näheren Umstände, die zur Behandlung der erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb führten, schon seinerzeit bekannt gewesen seien. Im Hinblick auf das Vorliegen der angeführten - und nicht in Streit gezogenen - Wiederaufnahmsgründe sei das Finanzamt jedenfalls berechtigt gewesen, hinsichtlich der Qualifikation der Einkünfte eine andere Rechtsansicht zu vertreten.

Mit dem Bescheid vom 3. Oktober 1972 hat die belangte Behörde die Berufung auch in der Sache selbst abgewiesen. Der Beschwerdeführer behaupte, seine Tätigkeit sei der eines Architekten oder eines Ziviltechnikers "ähnlich". Abgesehen von dem Fehlen jener höheren Vorbildung, die nach der Rechtsprechung auch für die Gruppe der "ähnlichen Berufe" essentielle Voraussetzung sei (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1971, Zl. 903/71, Slg. 4312/F, und die dort zitierten Erkenntnisse), übersehe der Beschwerdeführer dabei, daß seine Tätigkeit auf Grund einer Gewerbeberechtigung für ein technisches Büro im Sinne des § 1a Abs. 1 lit. b Z. 39 GewO ausgeübt werde und den hiedurch gezogenen Rahmen nicht überschreite. Wenn diese Tätigkeit auch Gebiete betreffe, die vom Inhalt und Umfang der Befugnisse der Ziviltechniker mitumfaßt würden, so verliere sie nur aus diesem Grunde nicht den Charakter als eine auf Grund der Gewerbeberechtigung für das technische Büro ausgeübte gewerbliche Tätigkeit. Denn für diese Tätigkeit allein genüge notwendigerweise, um sie unbeanstandet ausüben zu können, der Befähigungsnachweis für das technische Büro. Sie stehe damit nicht auf einem höheren Niveau als eine auf Grund der herkömmlichen Ausbildung ausgeübte gewerbliche Tätigkeit und sei damit, da sie auf Grund einer Gewerbeberechtigung und nicht auf Grund des höheren Studien voraussetzenden Befähigungsnachweises nach dem Ziviltechnikergesetz erfolge, eine gewerbliche und nicht eine einem freien Beruf ähnliche Tätigkeit. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer eingewendet, daß das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1971, Zl. 903/71, Slg.Nr. 4312/F, auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden sei, weil nach § 307 Abs. 2 BAO in der Sachentscheidung eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden dürfe. Dem sei entgegenzuhalten, daß eine Änderung der Rechtsauslegung im Sinne der Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO nur dann anzunehmen sei, wenn die Bescheidbehörde, das sei hier die Abgabenbehörde erster Instanz, im konkreten Fall ursprünglich anderslautend entschieden hätte, als es ihrer späteren Rechtsauslegung auf Grund eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes oder des Verfassungsgerichtshofes oder einer inzwischen ergangenen Weisung des Bundesministeriums für Finanzen entsprechen würde. Dies sei hier nicht der Fall gewesen; die anderslautende Entscheidung des Finanzamtes in der hier strittigen Frage habe sich, wie die Daten des angefochtenen Bescheides und des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zeigten, nicht auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1971 stützen können. Für die Abgabenbehörde zweiter Instanz sei aber § 307 Abs. 2 BAO dann, wenn sie wie im vorliegenden Verfahren nicht

"Bescheidbehörde" sei, grundsätzlich nicht anwendbar. Darüber hinaus fehle es in Ansehung der Abgabenbehörde zweiter Instanz am gesetzlich geforderten Tatbestand der "Änderung der Rechtsauslegung", weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz in dem dem wiederaufgenommenen Verfahren vorangegangenen Verfahren keinen Bescheid zu erlassen gehabt habe; sie habe daher keine Rechtsauslegung ändern können.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen - neben anderen für den Beschwerdefall nicht bedeutsamen Gründen - in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Betriebsprüfung hat im Beschwerdefall für alle in Betracht kommenden Jahre Tatsachen festgestellt, die bei den vorangegangenen Einkommensteuerveranlagungen nach der Aktenlage nicht bekannt waren (Geltendmachung von Ausgaben für Tageszeitungen und Spenden als Betriebsausgaben und Vorliegen von nicht belegten Betriebsausgaben). Der Beschwerdeführer bestreitet das auch nicht. Damit lagen aber, bemessen an den gesetzlichen Vorschriften des § 303 Abs. 4 BAO, neu hervorgekommene Tatsachen vor, die das Finanzamt zu einer Wiederauflösung der rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerveranlagungen und die belangte Behörde zur Abweisung der dagegen erhobenen Berufung berechtigten. Daß die steuerlichen Konsequenzen der Berücksichtigung dieser neu hervorgekommenen Tatsachen relativ geringfügig sind, ändert nichts an der Berechtigung der Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Der in der Berufung und in der Beschwerde reklamierte Grundsatz von Treu und Glauben ist deshalb für die Entscheidung des Beschwerdefalles irrelevant, weil er sich in Wahrheit nicht gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagungen, sondern gegen die **erstmalige** Festsetzung von Gewerbesteuer für die Streitjahre richtet. Dies wäre aber - auch wenn verfahrensrechtlich die Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagungen, bei denen die strittigen Einkünfte des Beschwerdeführers zunächst als solche aus selbständiger Arbeit beurteilt worden waren, nicht mehr möglich gewesen wäre - deshalb zulässig gewesen, weil die Einreihung von Einkünften im Einkommensteuerbescheid in eine andere als die gewerbliche Einkunftsart (anders als im Fall eines Feststellungsbescheides) der späteren Erfassung eben dieser Einkünfte bei der Gewerbebesteuerung nicht entgegensteht (vgl. Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Tz. 6 - 95 a und b).

War somit die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der strittigen Einkünfte des Beschwerdeführers aus seinem technischen Büro für die Erhebung der Gewerbesteuer ohne präjudizielle Bedeutung, so können die gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre vorgebrachten Argumente im Sinne der Beschwerde nicht zielführend sein, da sich - wie ausgeführt - die erstmalige Festsetzung von Gewerbesteuer nicht auf eine vorangegangene Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagung zu stützen brauchte.

Gleiches gilt auch bezüglich des vom Beschwerdeführer herangezogenen § 307 Abs. 2 BAO. Danach darf in einer im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachentscheidung eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden. Da die Erhöhung der von der Betriebsprüfung ermittelten Gewinne gegenüber den ursprünglichen Veranlagungen keineswegs auf eine seit der Erlassung der Erstbescheide "eingetretene Änderung der Rechtsauslegung" beruht, zumal der Gerichtshof nicht der Auffassung ist, daß sein Erkenntnis vom 17. November 1971, Slg. 4312/F, eine Änderung der Rechtsauslegung durch ihn zum Gegenstand hat, liegt ein die Erlassung neuer Sachbescheide hindernder Grund nach § 307 Abs. 2 BAO nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich somit im Umfang der Anfechtung des Bescheides der belangten Behörde vom 12. September 1972, mit dem die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagungen bejaht worden ist, als unbegründet, weshalb sie insofern gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen war.

#### 2. Zur Frage der einkommen(gewerbe)steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte des Beschwerdeführers:

Für die Lösung dieser Frage ist § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1953 bzw. 1967 maßgeblich. Danach gehören zu den nicht den gewerblichen Einkünften zuzurechnenden Einkünften aus selbständiger Arbeit (vgl. auch § 1 Abs. 1 GewStG) die Einkünfte aus freien Berufen. Das Gesetz bestimmt, daß dazu neben den Einkünften aus den wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeiten auch Einkünfte aus bestimmten, taxativ aufgezählten Berufstätigkeiten und diesen **ähnlichen** Berufen gehören.

§1a Abs. 1 lit. b GewO, wo ein umfassender Katalog der nach der Gewerbeordnung zu den gebundenen Gewerben zählenden Berufstätigkeiten enthalten ist, führt in Z. 39 (in der Fassung BGBl. Nr. 178/1957) an: "Technische Büros (Beratung, Verfassung von Plänen und Berechnungen von technischen Anlagen und Einrichtungen außer den in Z. 37 und 38 genannten, ferner von Maschinen und Werkzeugen) auf den Gebieten

des Maschinenbaues, der Elektrotechnik, der technischen Chemie, der technischen Physik, des Berg- und Hüttenwesens, des Schiffsbaues, der Kulturtechnik sowie auf sonstigen bestimmten Fachgebieten." Für die Erbringung des Befähigungsnachweises zur Ausübung dieses Gewerbes ordnet der durch BGBl. Nr. 178/1957 eingefügte Abs. 6 des § 13b der Gewerbeordnung an:

"(6) Bei den gemäß § 1a Abs. 1 lit. b Z. 37, 38 und 39 gebundenen Gewerben ist der Befähigungsnachweis zu erbringen:

a) durch das Reifezeugnis einer einschlägigen höheren Abteilung an einer technischen und gewerblichen Bundeslehranstalt (Bundesgewerbeschule) oder einer privaten, mit dem Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten höheren Abteilung derselben Schulart oder durch das Reifezeugnis einer höheren landwirtschaftlichen Bundeslehranstalt sowie durch den Nachweis über eine mindestens fünfjährige einschlägige Beschäftigung; oder

b) durch Zeugnisse über den erfolgreichen Abschluß eines einschlägigen Studiums an einer inländischen Hochschule sowie durch den Nachweis über eine mindestens zweijährige einschlägige Beschäftigung."

Während die Berufstätigkeit der "staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker" in § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1953 bzw. 1967 ausdrücklich genannt ist, trifft das für die Inhaber technischer Büros im Sinne der wiedergegebenen Vorschriften der Gewerbeordnung nicht zu. Es ist daher zu untersuchen, ob der Beschwerdeführer mit seiner in dem oben wiedergegebenen § 1a lit. b Z. 59 GewO umschriebenen Tätigkeit einen den Ziviltechnikern **ähnlichen** Beruf ausübt.

§ 4 des Ziviltechnikergesetzes, BGBl. Nr. 146/1957, bestimmt, daß die Ziviltechnikerbefugnisse den Architekten, Ingenieurkonsulenten und den Zivilingenieuren verliehen werden, wobei sich diese Befugnisse innerhalb der beiden letztgenannten Berufssparte u. a. auf die Fachgebiete Maschinenbau, Schiffsbau, Elektrotechnik, technische Chemie, technische Physik, Bergwesen, Hüttenwesen und Kulturtechnik erstrecken.

§ 5 Abs. 1 leg. cit. bestimmt:

"§ 5 (1) Die Architekten, Ingenieurkonsulenten und Zivilingenieure sind auf Grund ihrer Befugnisse in allen Zweigen ihres Fachgebietes berechtigt:

a) Zur Verfassung von Projekten, Plänen, Leistungsverzeichnissen und Voranschlägen;

b) zur Überwachung und Leitung der Herstellung baulicher, technischer und betrieblicher Anlagen und Einrichtungen sowie deren Abrechnung und Abnahme (Kollaudierung);

c) zur laufenden Überprüfung und Überwachung von maschinellen Anlagen und Betriebseinrichtungen, Revisionen und Betriebskontrollen, sofern nicht durch gesetzliche Vorschriften eine besondere Befugnis gefordert wird;

d) zur Beratung und Durchführung von fachtechnischen Untersuchungen und Überprüfungen aller Art sowie Betriebsrationalisierungen;

e) zur Abgabe von Gutachten, Schätzungen und Berechnungen;

f) zur fachtechnischen Überprüfung der von anderer Seite verfaßten schriftlichen oder planlichen Unterlagen;

g) zur berufsmäßigen Vertretung von Parteien vor Behörden sowie öffentlich-rechtlichen Körperschaften einschließlich der Verfassung von Eingaben in technischen Angelegenheiten und zur berufsmäßigen Beratung in allen in das Fachgebiet einschlägigen Angelegenheiten;

h) zur Durchführung der mit vorstehenden Tätigkeiten zusammenhängenden Messungen."

§ 6 Abs. 1 Ziviltechnikergesetz führt folgende "Weitere Befugnisse" an:

"§ 6 (1) Die von den Architekten, Ingenieurkonsulenten und Zivilingenieuren innerhalb ihres Berechtigungsumfanges in der vorgeschriebenen Form über die von ihnen vollzogenen Akte errichteten Urkunden, wie Gutachten, Berechnungen, Pläne, Zeugnisse, sind öffentliche Urkunden (§§ 292 und 293 Abs. 1 ZPO) und werden von den Verwaltungsbehörden in derselben Weise angesehen, als wenn dieselben von behördlichen Organen ausgefertigt wären. Diese Urkunden ersetzen nicht amtliche Gutachten, die auf Grund bestehender gesetzlicher Vorschriften einzuholen sind. Insbesondere kann auf Grundlage der von den Ziviltechnikern im Rahmen ihres Fachgebietes unterfertigten Pläne die behördliche Baubewilligung erteilt werden."

Gemäß §§ 7, 8 des Ziviltechnikergesetzes ist Voraussetzung für die Erlangung der Befugnisse eines Ziviltechnikers u. a. der Nachweis der entsprechenden fachlichen Befähigung, für den die Zurücklegung der Fachstudien, die praktische Betätigung und die erfolgreiche Ablegung einer Prüfung erforderlich ist. Der vom Studiennachweis handelnde § 9 leg. cit. fordert durchwegs die Vollendung der Studien an einer Hochschule oder Universität.

Vergleicht man das Berufsbild des Inhabers eines technischen Büros und eines Ingenieurkonsulenten bzw. Zivilingenieurs auf Grund der wiedergegebenen berufsrechtlichen Vorschriften, so ergibt sich, daß der Inhalt der von diesen Personen ausgeübten Tätigkeiten in wesentlichen Punkten gleich ist. Unterschiede bestehen in der vom Gesetz geforderten Vorbildung (für technische Büros genügt Reifezeugnis, für Ziviltechniker ist Hochschulausbildung Voraussetzung), in der besonderen Qualifikation der von Ziviltechnikern ausgestellten Urkunden (§ 6 Abs. 1 Ziviltechnikergesetz) und der damit

zusammenhängenden Eidesablegung (§ 18 leg. cit.), in den Vorschriften über die Unvereinbarkeit, die Vertretung, die Beachtung der Standesregeln, die Führung des Bundeswappens und die Siegelführung und für den Fall des Ablebens (siehe §§ 19 bis 27 Ziviltechnikergesetz). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt jedoch die Rechtsansicht, daß die aufgezeigten Unterschiede nicht von so wesentlicher Bedeutung sind, eine abgabenrechtlich unterschiedliche Beurteilung der beiden Berufe zu rechtfertigen. Das Schwergewicht der Tätigkeit beider Berufsgruppen liegt nach seinem äußeren Erscheinungsbild in der Beratung, Verfassung von Plänen und Berechnungen technischer Anlagen und Einrichtungen. Damit kommt auch dem Umstand, daß der Inhaber eines technischen Büros keine abgeschlossene Hochschulbildung aufweisen muß, keine maßgebliche Bedeutung zu, denn der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung die Vollendung eines Hochschulstudiums nicht zur unabdingbaren Voraussetzung für eine freiberufliche Tätigkeit gemacht (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. April 1970, Zl. 143/69, Slg. Nr. 4079/F). Anders als im Fall des zitierten Erkenntnisses Slg. Nr. 4079/F, in dem es sich um die abgabenrechtliche Beurteilung der Tätigkeit eines Inhabers einer Konzession für das Gewerbe "Gas- und Wasserleitungsinstallation" gehandelt hat, kann dem Beschwerdeführer eine gewisse höhere Vorbildung übrigens deswegen nicht abgesprochen werden, weil für seine Berufsbefugnis - im Gegensatz zu den Erfordernissen für die Erteilung der meisten anderen Gewerbeberechtigungen - grundsätzlich die Ablegung der Reifeprüfung und eine mindestens fünfjährige einschlägige Beschäftigung Voraussetzung ist, welche Ausbildung nach den gesetzlichen Vorschriften über den Befähigungsnachweis ausdrücklich dem erfolgreichen Abschluß eines einschlägigen Studiums an einer inländischen Hochschule sowie einer mindestens zweijährigen einschlägigen Beschäftigung gleichgestellt ist.

Aus Vorstehendem ergibt sich, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers sich zu der eines Ingenieurkonsulenten oder Zivilingenieurs nicht anders verhält, wie die eines Dentisten zu der eines Zahnarztes. Es ist daher richtig, die Tätigkeit des Beschwerdeführers (Verfassung von Plänen, statischen Berechnungen und damit zusammenhängende Kostenberechnungen) als der eines Ziviltechnikers ähnlich zu beurteilen.

Mit dieser rechtlichen Beurteilung wäre für den Beschwerdeführer dennoch nichts gewonnen, wenn feststände, daß der Beschwerdeführer über die ihm auf Grund seiner gewerberechtlichen Befugnis zustehenden Berechtigungen hinausgegangen wäre und die Durchführung der entsprechenden Arbeiten übernommen hätte. Das aber hat die belangte Behörde weder festgestellt noch ergibt sich solches aus dem Akteninhalt. Die belangte Behörde konnte sich daher auch nicht auf das hg. Erkenntnis vom 17. November 1971, Zl. 903/71, Slg. Nr. 4312/F, stützen, weil in jenem Rechtsfall durch eine Offene Handelsgesellschaft auch Tätigkeiten ausgeübt worden sind, zu denen einer der Gesellschafter nur auf Grund seiner Eigenschaft als Baumeister befugt war und die oben, als hier wesentlich erkannte höhere Vorbildung, die nach den gesetzlichen Bestimmungen in dem in Betracht kommenden Bereich einer akademischen Vorbildung gleichgestellt ist, dort gefehlt hat.

Die Beschwerde erweist sich somit, soweit sie sich gegen den Bescheid vom 3. Oktober 1972 richtet, als begründet, weshalb dieser Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965, insbesondere auf § 52, und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, BGBl. Nr. 427.

Wien, am 28. November 1973