

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

13.05.1975

Geschäftszahl

2213/74

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Mag. DDr. Heller, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Dr. Tintera, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IX a, vom 4. Oktober 1974, Zl. 6-2453/73, betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1970 und 1971 der mitbeteiligten Partei Dr. OW in H, vertreten durch Dr. Karl Kux, Rechtsanwalt in Wien X, Keplerplatz 13, zu Recht erkannt:

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

Der Präsident der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hat dem Mitbeteiligten Aufwendungen in der Höhe von S 2.452,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Mitbeteiligte übt seine tierärztliche Praxis in H. aus. Für 1970 erklärte er neben Einnahmen aus der eigentlichen tierärztlichen Tätigkeit von rund S 188.000,- solche aus "Provisionseinnahmen" von rund S 90.000,-. Die Einkünfte aus den zuletzt genannten Einnahmen wies der Mitbeteiligte als gewerbliche aus und gab auch eine entsprechende Gewerbesteuererklärung ab. Ebenso verfuhr der Mitbeteiligte bei den Erklärungen für 1971 (Einnahmen aus der eigentlichen tierärztlichen Tätigkeit rund S 216.000,-, aus "Provisionen" rund S 74.000,-). Auch das Prüfungsorgan vertrat in einem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung die Rechtsansicht, daß der Mitbeteiligte mit den Gewinnen aus seiner Provisionstätigkeit gewerbesteuerpflichtig sei. Dem folgte auch das Finanzamt und setzte für die Streitjahre Gewerbesteuer fest.

Gegen die die Streitjahre betreffenden Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide erhob der Mitbeteiligte Berufung und bestritt darin erstmals seine Gewerbesteuerpflicht hinsichtlich der Gewinne aus den "Provisionsgeschäften".

Nach Durchführung ergänzender Erhebungen hat der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland der Berufung in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof allein strittigen Punkt der Qualifikation der Gewinne des Mitbeteiligten aus seiner Provisionstätigkeit Folge gegeben. In der Berufungsentscheidung wurde insoweit - von der Beschwerde unbestritten - folgender Sachverhalt festgestellt:

Die "Provisionsumsätze" des Mitbeteiligten stammten 1970 und 1971 aus Vermittlungsgeschäften für Erzeuger von Futtermittelzusätzen, insbesondere für die Firma "chemocidan". In der Berufungsergänzung vom 6. August 1974 werde die Tätigkeit des Mitbeteiligten betreffend diese Vermittlertätigkeit genau spezifiziert und im wesentlichen ausgeführt, daß durch die Beimengung der Futtermittelzusätze, welche Antibiotika und Schutzvitamine enthielten, eine vorbeugende Behandlung durchgeführt werde. Die kunstgerechte tierärztliche Behandlung - nach durchgeführter Untersuchung - erfordere die Aufstellung eines Gesundheitsprogrammes, das der Bekämpfung der augenblicklichen Krankheitszustände ebenso dienen könne, wie etwa der Vorbeugung noch nicht akuter Krankheiten. Unter diesen Aspekten erscheine es auch sachgerecht, wenn der Tierarzt für einen angemessenen und begrenzten Zeitraum dem Tierhalter Vitaminpräparate zur Verfügung stelle, die zur Durchführung der tierärztlichen Anordnungen benötigt werden. Außerdem sei eine Stellungnahme der Bundeskammer für Tierärzte Österreichs vorgelegt worden, nach der es durch die Umstrukturierung in der Landwirtschaft (Massentierhaltung) zu sehr erheblichen Veränderungen in den Tätigkeitsbereichen des Tierarztes gekommen sei. Dadurch sei der Prophylaxe eine Bedeutung zuzumessen, die an das bisher überwiegende Kriterium der tierärztlichen Praxis nämlich die Therapie, allmählich heranreiche, in manchen

Fällen diese sogar übersteige. Die Präparate, die in erster Linie der Prophylaxe dienen, müßten von den Tierärzten im Zuge ihrer Praxis abgegeben oder von ihnen rezeptiert werden. Wie aus den vorgelegten Abrechnungen mit den Erzeugerfirmen hervorgehe, würden die Futtermittelzusätze fast ausschließlich vom Mitbeteiligten direkt an die Tierhalter abgegeben und nur zu einem ganz geringen Teil direkt von den Landwirten bei den Erzeugerfirmen bestellt. Aber auch in letzterem Fall habe der Mitbeteiligte einen Provisionsanspruch.

Aus diesem Sachverhalt hat der Berufungssenat in rechtlicher Hinsicht im wesentlichen folgende Schlußfolgerungen gezogen:

Es sei unbestritten, daß der Mitbeteiligte für diverse Erzeuger von Futtermittelzusätzen als Vermittler aufgetreten sei. Er habe von diesen für die Verkaufsvermittlung von Futtermittelzusätzen, welche Antibiotika oder Schutzvitamine enthalten, eine Provision im Ausmaß von 25 % der Verkaufserlöse bekommen, wobei es ohne Bedeutung gewesen sei, ob er die Futtermittelzusätze direkt an den Tierhalter abgegeben oder ob er diese Zusätze rezeptiert habe. Strittig sei, ob es sich bei dieser Tätigkeit um eine von der freiberuflichen Tätigkeit des Mitbeteiligten als Tierarzt klar abgrenzbare gewerbliche Tätigkeit oder um eine solche handle, die üblicherweise zu seiner selbständigen Tätigkeit gehöre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. September 1972, Zl. 1905/70, ausgesprochen habe, sei es im Falle des Zusammentreffens von selbständiger Tätigkeit (Ausübung eines freien Berufes - und um einen solchen handle es sich bei der Tätigkeit des Mitbeteiligten als Tierarzt zweifelsfrei - und gewerblicher Tätigkeit nicht entscheidend, in welcher Form (z. B. von dritter Seite) die Entlohnung gegeben werde. Grundsätzlich bestimme nämlich nicht die Art der Bezahlung bzw. die Herkunft der Einnahmen ihre steuerliche Beurteilung, sondern es sei die Art der Tätigkeit für die sie erzielt wurden, bestimmend für ihre steuerrechtliche Behandlung. Es müsse eine besondere, von der freiberuflichen Tätigkeit abgrenzbare gewerbliche Tätigkeit vorliegen. Eine solche bedeute die Ausgestaltung eines Betriebes zu einer in sich abgeschlossenen, für sich bestehenden Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Davon aber könne nach Ansicht des Senates im vorliegenden Berufungsfall keine Rede sein. Die Tätigkeit des Mitbeteiligten als Vermittler für Futtermittelzusätze, welche vitamin- und antibiotikahaltig seien, und die - wie die Kammer der Tierärzte bestätigt habe - rezeptpflichtig seien, sei mit der Tätigkeit des Mitbeteiligten als Tierarzt in einem ursächlichen engen Zusammenhang. Dienten doch die Futtermittelzusätze ausschließlich der Prophylaxe und seien sie doch in ihrer Zusammensetzung mit Medikamenten vergleichbar. Ohne die Kenntnisse und ohne die Praxis des Mitbeteiligten als Tierarzt wäre die Beratung und die gezielte Abgabe dieser Präparate nicht möglich. Bei der Vermittlung der Futtermittelzusätze auf Provisionsbasis handle es sich daher um eine Tätigkeit, die mit dem Beruf als Tierarzt untrennbar verbunden sei. Die für die Annahme eines Gewerbebetriebes erforderliche sachliche Selbständigkeit sei somit im Berufungsfall nicht gegeben. Diese Ansicht werde auch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 1953, Zl. 3026/52, gestützt. In jedem Fall habe der Verwaltungsgerichtshof nämlich ausgesprochen, daß der Betrieb einer Hausapotheke durch einen Arzt keine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Nach Meinung des Senates sei, die hier strittige Tätigkeit des Mitbeteiligten, nämlich die Abgabe von Futtermittelzusätzen an die Tierhalter auf Provisionsbasis, mit der Tätigkeit eines Arztes mit Hausapotheke durchaus vergleichbar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 29. November 1951, Zl. 470/51, Slg. Nr. 501/F, (Vereinnahmung von Provisionen durch einen freiberuflich tätigen Gebäudeverwalter) und vom 22. Mai 1953, Zl. 3026/52, Slg. Nr. 767/F (Betrieb einer Hausapotheke durch einen Arzt), für die Entscheidung der im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfrage, wie eine an sich gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen ist, wenn sie im Zusammenhang mit einer freien Berufstätigkeit ausgeübt wird, den Grundsatz herausgearbeitet, daß die an sich gewerbliche Tätigkeit diesen Charakter verliert, wenn sie in einem untrennbaren Zusammenhang mit der im Vordergrund stehenden freien Berufstätigkeit steht, wenn sie also - mit anderen Worten - nur als Annex der freien Berufstätigkeit anzusehen ist. Andererseits hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Oktober 1966, Zl. 489/66, Slg. Nr. 3517/F, die Ansicht ausgesprochen, daß die Kreditvermittlung durch einen Rechtsanwalt eine gewerbliche Tätigkeit ist, wenn sie ausschließlich im Zusammenbringen der Geschäftspartner besteht und mit einer von der Kreditsumme abhängigen Provision entlohnt wird. Das deshalb, weil es nicht angeht, den Begriff der selbständigen Arbeit auf Tätigkeiten auszudehnen, zu deren Ausübung eine gewisse kaufmännische Erfahrung genügt.

Legt man die durch diese Rechtsprechung vorgezeichneten Maßstäbe auf den Beschwerdefall an, so ist zunächst die in der Beschwerde unbestritten gebliebene Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid bedeutsam, daß die vom Mitbeteiligten vermittelten Futtermittelzusätze vitamin- und antibiotikahaltig sind, daß sie rezeptpflichtig sind und der tierärztlichen Prophylaxe dienen. Schon diese Feststellungen im angefochtenen Bescheid deuten darauf hin, daß die strittige Tätigkeit des Mitbeteiligten auf das engste mit seiner tierärztlichen Tätigkeit zusammenhängt. Darüber hinaus ergibt sich aber aus der Aktenlage nicht, daß der Mitbeteiligte Provisionen auch für solche Vermittlungen erhalten hätte, aus deren Anlaß er nicht auch gleichzeitig als Tierarzt eingeschritten ist. Daraus ist zu schließen, daß die Basis für die strittigen Einnahmen des Mitbeteiligten tatsächlich ausschließlich seine freiberufliche Tätigkeit als Tierarzt war. Damit ist das Schicksal der Beschwerde jedoch entschieden, weil bei diesem Sachverhalt die wirtschaftliche Unselbständigkeit der "Vermittlertätigkeit"

klar ins Auge springt. Zu Recht wurde daher der angefochtene Bescheid auf das oben wiedergegebene Erkenntnis vom 22. Mai 1953 gestützt; denn trotz im einzelnen unterschiedlichen Sachverhalt sind die rechtlichen Grundfragen im Beschwerdefall eben dieselben wie in dem jenem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, die Tätigkeit als Vermittler sei ihrer Natur nach eine gewerbliche, so ist das im allgemeinen richtig. Der Beschwerdeführer übersieht dabei aber, daß - wie der wiedergegebenen Rechtsprechung zu entnehmen ist - eine Ausnahme dann gilt, wenn die an sich gewerbliche Tätigkeit im konkreten Fall mit der Ausübung eines freien Berufes auf Grund der Gegebenheiten des Einzelfalles in einem solchen innigen Zusammenhang steht, daß sie ohne den Freiberuf ihre Grundlage verlöre.

Aus Vorstehendem folgt, daß dem angefochtenen Bescheid die ihm vorgeworfene inhaltliche Rechtswidrigkeit nicht anhaftet. Die Beschwerde war somit 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 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975, insbesondere auf Art. IV Abs. 2 der genannten Verordnung.

Wien, am 13. Mai 1975