

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.06.1982

Geschäftszahl

1424/78

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde des Ing. EC in L, vertreten durch Dr. Kurt Jaeger, Rechtsanwalt in Linz, Hauptplatz 21, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 24. April 1978, Zl. 6/51/4- BK/Z-1978, betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1975, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 8.670,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer wies in seiner Einkommensteuererklärung für 1975 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Berater ("Elektrotechnik, Maschinenbau") in Höhe von S 219.357,-- und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer der Firma H. in Höhe von S 52.845,-- aus. Das Finanzamt wertete in seinem Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheid für 1975 auch die aus der Beratertätigkeit ausgewiesenen Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, berücksichtigte dabei nachträglich geltend gemachte Reisespesen und die Bildung einer Gewerbesteuerrückstellung und stellte gewerbliche Einkünfte von zusammen S 238.952,-- (S 186.106,-- aus dem Einzelunternehmen und S 52.846,-- als Mitunternehmer der Firma H.) fest. Von dem Gewinn aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens wurde Gewerbesteuer vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt aus, daß, da neben der beratenden Tätigkeit (im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers) auch Handelsgeschäfte ausgeführt würden, die Einkünfte in vollem Ausmaß Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien.

In der gegen den Gewerbesteuerbescheid erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, in den vorangegangenen Jahren seien die Einkünfte aus dem technischen Büro den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet worden, weil der Beschwerdeführer seine selbständige Tätigkeit gemeinsam mit einer Handelstätigkeit ausgeführt habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem gegenüber dem Beschwerdeführer ergangenen Erkenntnis vom 26. November 1975, Zl. 1401/74, ausdrücklich angeführt, daß die Handelstätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung sei. Dieses Erkenntnis habe die Jahre 1970 und 1971 betroffen. Im Jahre 1970 habe der Beschwerdeführer einen Umsatz aus der Handelstätigkeit von S 264.840,-- einschließlich Provisionen erzielt, die Umsätze aus der selbständigen Tätigkeit hätten lediglich S 162.572,-- betragen. Im Jahre 1971 habe der Umsatz aus der Handelstätigkeit S 106.641,-- und der Umsatz aus der selbständigen Tätigkeit S 268.709,-- betragen. Im Jahre 1975 habe der Beschwerdeführer Erlöse aus Planungsarbeiten in der Höhe von S 812.321,-- und Provisionserlöse sowie Erlöse aus Warenverkauf von S 32.313,-- erzielt. Die Umsätze aus der Handelstätigkeit sowie die Provisionserlöse hätten daher 3,83 % des Gesamtumsatzes betragen. Aus diesem krassen Mißverhältnis ergebe sich, daß der Handelstätigkeit nunmehr sehr wohl eine untergeordnete Rolle zukomme. Die sogenannte Handelstätigkeit sei nur mehr als Hilfsgeschäft im Rahmen der selbständigen Tätigkeit zu bezeichnen.

Die Einladung der belangten Behörde, mitzuteilen, ob die betrieblichen Verhältnisse des Beschwerdeführers im Streitjahr gegenüber den Vorjahren irgendwelche Veränderungen erfahren hätten, beantwortete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 28. Februar 1978 dahin, es sei in den betrieblichen Verhältnissen des Beschwerdeführers insofern eine Veränderung eingetreten, als Erlöse aus

Warenverkäufen lediglich in der Höhe von S 12.000,- verbucht und diese Erlöse daher als Hilfsgeschäfte zu betrachten seien.

Die belangte Behörde richtete an den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. März 1978 neuerlich einen Vorhalt, den der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 20. März 1978 im wesentlichen wie folgt beantwortete:

1.) In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1975 schienen Erlöse aus Handelstätigkeit in der Höhe von S 12.886,31 auf. In dem Schreiben vom 28. Februar 1978 sei ein Betrag von

S 12.000,- angegeben, wobei unter diesem Betrag die unter Konto 801 der Gewinn- und Verlustrechnung aufscheinenden S 12.886,31 gemeint gewesen seien. Die Umsätze aus Handelstätigkeit und Provisionen, wie aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich, hätten S 12.886,31 betragen, worin die in Frage kommenden S 12.000,- bereits enthalten seien.

2.) Die unter Gliederungszahl 131, 300 und 301 aufscheinenden Bilanzposten bedeuteten die Sammelüberschriften für die in der Bilanz darunter angeführten Bilanzposten. Sollte eine genaue Erläuterung dieser Bilanzposten gewünscht werden, so möge dies mitgeteilt werden. Bestand an Handelswaren sei sowohl am Anfang wie am Ende des (Streit)Jahres nicht vorhanden gewesen. Aus diesem Grund könne auch kein Bestand in der Bilanz aufscheinen.

3.) Die Tätigkeitsbereiche Projektierungen, Provisionshandel und Eigenhandel stünden lediglich in der Beziehung zueinander, daß infolge der Geringfügigkeit des Eigenhandels und des Provisionshandels diese Tätigkeiten als Hilfsgeschäfte zu den Projektierungsarbeiten anzusehen seien. Reparaturarbeiten (Serviceleistungen) seien nicht durchgeführt worden, was auch dadurch ersichtlich sei, daß in der Bilanz keine angeführt seien.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid vom 24. April 1978 wies die belangte Behörde die Berufung daraufhin als unbegründet ab. Sie ging im wesentlichen von folgenden Feststellungen und Erwägungen aus:

Die belangte Behörde habe im Falle des Beschwerdeführers mehrfach, zuletzt in ihrer Entscheidung betreffend die Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1974 zum Ausdruck gebracht, daß sie nicht der Auffassung des Beschwerdeführers sei, wonach der von ihm betriebene Warenhandel nur unerheblich sei und bei der Beurteilung der streitgegenständlichen Einkünfte vernachlässigt werden könne. Es möge hier für die Verhältnisse des Streitjahres 1975 dahingestellt bleiben, wie weit die Planungs- und Projektierungstätigkeit des Beschwerdeführers überhaupt eine Ähnlichkeit mit den hier in Betracht kommenden technischen freien Berufen (Zivilingenieure) aufweise und daher - bliebe der Warenhandel außer Betracht - geeignet wäre, die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit zu rechtfertigen. Jedenfalls umfassen die Befugnisse der Zivilingenieure keine Berechtigung zum Eigen- oder Kommissionshandel mit Waren oder zur Warenvermittlung. Abgesehen davon stehe aber fest, daß eine Tätigkeit, die an sich unter Umständen die Ausübung eines freien Berufes darstellen könnte, bei nachgewiesenem Vorliegen eines entsprechenden sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhanges mit einem Gewerbebetrieb ihre Selbständigkeit verliere und gewerbesteuerpflichtig werde. Wie in den Vorjahren habe der Beschwerdeführer eben noch keine Trennung seiner Tätigkeit in betriebsorganisatorischer Beziehung und innerhalb der Buchhaltung vorgenommen. Er sei daher lediglich in der Lage, bezüglich der Einnahmen eine annähernde Trennung der Erlöse für Planungsarbeiten und Handelstätigkeit vorzunehmen. Mangels einer wirklich schlüssigen Aufteilung der Betriebsausgaben erscheine aber andererseits eine richtige Gewinnermittlung für beide Bereiche kaum durchführbar. Die vorerwähnten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung getrennt geführter Erwerbstätigkeiten und daher gegebenenfalls deren unterschiedliche Qualifizierung hätten aber den Sinn, eine einwandfreie und nachprüfbar Abgrenzung der Betriebsergebnisse zu ermöglichen. Wie aus den Äußerungen des bevollmächtigten Vertreters des Beschwerdeführers zu entnehmen sei, habe der Beschwerdeführer bisher keine Vorkehrungen in diese Richtung getroffen. Zutreffend sei, daß die Handelstätigkeit im strittigen Zeitraum keinen beträchtlichen Umfang mehr besitze, aber ihrer Art nach gleichgeblieben sei. Dadurch sei es der Behörde verwehrt, die streitgegenständliche Tätigkeit, in die auch die Provisionsgeschäfte einzubeziehen seien, als Vorgänge zu behandeln, die sogenannten Hilfsgeschäften gleichzuhalten wären. Warenhandelsgeschäfte und Vermittlungen gehörten regelmäßig nicht zu den Hilfsgeschäften freier Berufe und seien einigen Angehörigen dieser Berufsstände, z.B. den Rechtsanwälten, ausdrücklich untersagt. Davon nicht berührt würden der Verkauf überschüssiger Anlagegüter und ähnliche Vorgänge. Wenn der Beschwerdeführer annehme, daß der Vertrieb von Plastikmaterial u. dgl. derartigen Hilfsgeschäften gleichgestellt werden sollte, so könne dieser Ansicht nicht gefolgt werden. Vielmehr sei daran festzuhalten, daß eine unter den gegebenen Umständen ausgeübte Handelstätigkeit, die in einem sachlich nicht zu trennenden Zusammenhang mit der übrigen Tätigkeit des Beschwerdeführers stehe, auf den Fortbestand seines Gewerbebetriebes hinweise.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde und über die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift erwogen:

Gemäß § 1 des Gewerbesteuergesetzes unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.

Das Einkommensteuergesetz 1972 unterscheidet in dem hier rechtserheblichen Zusammenhang zwischen Gewerbebetrieb (§ 23) und selbständiger Arbeit (§ 22). Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z. 1 EStG 1972 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Die belangte Behörde hat die rechtliche Einordnung der vom Beschwerdeführer im Streitjahr vorwiegend ausgeübten planenden Tätigkeit entweder unter die Vorschrift des § 22 oder jene des § 23 EStG 1972 vorweg als entbehrlich angesehen, weil ihrer Auffassung nach jedenfalls schon deshalb eine gewerbliche Tätigkeit vorliege, weil die an sich unbestrittenermaßen aus Warenverkäufen und an Provisionen erzielten Einnahmen mangels organisatorischer Trennung von der planenden Tätigkeit für die rechtliche Wertung der gesamten Tätigkeit des Beschwerdeführers maßgebend seien. Der Verwaltungsgerichtshof vermag dieser Rechtsansicht indes nicht zu folgen:

Im Beschwerdefall hat der Abgabepflichtige eine Tätigkeit ausgeübt, die seiner Auffassung nach der Tätigkeit eines Ziviltechnikers ähnlich und daher dem § 22 EStG 1972 zu unterstellen ist. Die belangte Behörde hat in der Bescheidbegründung ausgeführt, es könne dahingestellt bleiben, wie weit die Planungs- und Projektierungstätigkeit des Beschwerdeführers überhaupt eine Ähnlichkeit mit den hier in Betracht kommenden technischen freien Berufen (Zivilingenieure) aufweise und daher - wenn der Warenhandel außer Betracht bliebe - geeignet wäre, die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit zu rechtfertigen. Bei ihren rechtlichen Erwägungen ist die belangte Behörde jedoch letztlich davon ausgegangen, daß der Beschwerdeführer, soweit er im Streitjahr eine planende und beratende Tätigkeit ausgeübt hat, freiberuflich tätig gewesen ist, wobei er aber auch auf demselben Standort und ohne organisatorische Trennung Einnahmen aus dem Warenverkauf und Provisionen erzielt habe. Nicht festgestellt und begründet hat die belangte Behörde, daß die zuletzt erwähnten Einnahmen in einem sachlichen Zusammenhang und in welchem inhaltlichen Zusammenhang sie mit der freiberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gestanden sind. Da diese Einnahmen überdies selbst nach dem von der belangten Behörde angewendeten Maßstab - die Erlöse aus "Elektroplanung" und "Heizungsplanung" betragen zusammen S 812.321,-, aus Warenverkäufen und an Provisionen wurden S 12.886,31 und S 19.427,-, vereinnahmt - geringfügig waren, sind sie, im Gegensatz zur Auffassung der belangten Behörde, für die selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht schädlich.

Schon aus diesen Erwägungen erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben ist.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 221/1981, die gemäß ihrem Art. III Abs. 2 im Beschwerdefall anzuwenden ist.

Wien, am 29. Juni 1982