

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.01.1993

**Geschäftszahl**

91/13/0187

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der Verlassenschaft nach Ing. V, vertreten durch 1.) H und 2.) C, diese beiden vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 18. März 1991, GZ 6/3-3170/88-07, betreffend Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer 1982, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der am 22. Dezember 1989 verstorbene Ing. V. verpflichtete sich im Punkt I einer mit der D. GmbH am 3. Mai 1982 abgeschlossenen Vereinbarung, folgende Leistungen zu erbringen:

- a) Vermittlung von Verkäufen von militärischen Waffen und Ausrüstungen von D. und die Unterstützung von D. bei derartigen Verkäufen.
- b) Beratung von D. bei der Entwicklung und Erzeugung militärischer Waffen und Ausrüstungen.

Nach Punkt VI. sollte Ing. V. eine Provision von 2 Prozent des Nettofakturenwertes erhalten. Der Provisionsanspruch bezog sich nach diesem Vereinbarungspunkt auf folgende Geschäfte:

1. Verkauf von Splitterhandgranaten, Panzerminen und Horizontalschützenminen an Nigeria.
2. Verkauf von Nebelmittel an Nigeria, sofern diese Geschäfte bis 31. Dezember 1983 abgewickelt werden.
3. Darüberhinaus aus dem Verkauf jener Produkte, deren Entwicklung bzw. Verkauf überwiegend und entscheidend auf Herrn Ing. V. zurückzuführen ist und bei deren Erzeugung und Verkauf Herr Ing. V. weiterhin beratend zur Verfügung steht.

Bei einer bei der D. GmbH 1984 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß Ing. V. 1982 von der

D. GmbH eine Provisionszahlung in Höhe von S 3,074.136,-- erhalten hatte. In einer diesbezüglichen Gutschriftsanzeige der

D. GmbH vom 16. Dezember 1982 wurde ausgeführt, laut Vertrag vom 3. Mai 1982, Pkt. VI/1/2, würden dem Ing. V. 2 Prozent von einem Nettofakturenwert von S 130,260.000,--, das sind

S 2,605.200,-- zuzüglich 18 Prozent Mehrwertsteuer

S 468.936,--, zusammen S 3,074.136,--, gutgeschrieben.

Bei einer am 19. November 1984 durchgeführten Vernehmung gab Ing. V. als Verdächtiger an, er sei bis 1. Juli 1981 unselbständig tätig gewesen. Dabei sei er zuletzt mit der Entwicklung militärischer Produkte befaßt gewesen, wodurch er mit der D. GmbH in Kontakt gekommen sei. Nach Beendigung seiner aktiven Tätigkeit habe er der D. GmbH seine Erfahrungen gegen eine einmalige Abfindung verkauft.

Im Jahre 1987 reichte Ing. V. Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für 1982 ein. In einer Beilage zu diesen Erklärungen führte er aus, der Betrag (von S 3,074.000,--) habe eine einmalige Zahlung für die

Überlassung seines Wissens über die Gegebenheiten des nigerianischen Marktes sowie über die Verwertung seiner privaten Verbindungen zu damaligen Regierungsmitgliedern und anderen wichtigen Persönlichkeiten dargestellt. Auf Grund dieser Informationen sei es der D. GmbH gelungen, einen größeren Auftrag in der Höhe von ca. 300 Millionen S zu erhalten und auszuführen.

In der Folge erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer für 1982. Dabei wurde der von der D. GmbH erhaltene Betrag der Umsatzsteuer unterzogen und bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde ausgeführt, die Vereinbarung vom 3. Mai 1982 sei geschlossen worden, nachdem der D. GmbH auf Grund der von Ing. V. "verkauften" Informationen im Jahre 1981 ein Geschäftsabschluß mit dem nigerianischen Staat gelungen war. Die Überlassung dieser Informationen sei Ende 1980 oder Anfang 1981 erfolgt. Es sei ausgeschlossen, innerhalb des kurzen Zeitraumes zwischen Abschluß der Vereinbarung und der Auszahlung des Geldbetrages ein dermaßen großes Geschäft anzubahnen und zu konkretisieren, die Produkte zu fertigen und auszuliefern. Der Erlös sei als "Gewinn aus der Veräußerung von Privatvermögen (geistiges Eigentum)" aufzufassen.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte Ing. V. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In dieser Eingabe wurde dargetan, Ing. V. hätte bei seinem letzten Dienstgeber die Aufgabe gehabt, neue Produkte auf dem militärischen Sektor zu entwickeln. Auf diesem Gebiet könne er Erfahrung und verschiedene Erfolge (Diensterfindungen) aufweisen. Bei seiner Verkaufstätigkeit habe Ing. V. 1979 auch Nigeria besucht. Dabei sei es ihm gelungen, sehr enge Kontakte zu führenden Persönlichkeiten zu knüpfen. 1979 habe er sich mit der Entwicklung einer Horizontalschützenmine beschäftigt. Da der Arbeitgeber für die Erprobung keine Berechtigung besaß, habe er eine Zusammenarbeit mit der D. GmbH herbeigeführt. Die D. GmbH habe militärische Produkte erzeugt und es sei ihm anheimgestellt worden, diese Produkte in Nigeria anzubieten, was er bei seinem letzten Besuch im Jahre 1980 auch getan habe. Im September 1980 habe er einen Herzinfarkt erlitten und sei dadurch in der Folge aus dem aktiven Dienst ausgeschieden. Noch während seines Krankenhausaufenthaltes habe die D. GmbH ihm angeboten, sein Wissen und seine Verbindungen in Nigeria zu "verkaufen". Er habe dem in einer mündlichen Vereinbarung zugestimmt. Die Leistung des Ing. V. habe darin bestanden, der D. GmbH Namen und Tätigkeitsbereich der Herren des Verteidigungsministeriums in Lagos zusammen mit entsprechenden Empfehlungen zu nennen und weiters die Besonderheiten der Markt- und Verhandlungsgewohnheiten in Nigeria zu bezeichnen. Auf Grund dieser Informationen sei es der D. GmbH gelungen, im Herbst 1981 ein Geschäft in der Höhe von mehr als

200 Millionen S abzuschließen. Die Abrechnung für dieses Geschäft sei im Herbst 1982 erfolgt. Ing. V. habe seit seiner Pensionierung an der Entwicklung einer Panzermine gearbeitet. Im Frühjahr 1982 habe er eine brauchbare Lösung entwickelt. Die D. GmbH habe daraufhin vorgeschlagen, eine schriftliche Vereinbarung zur Auswertung möglicher Patentrechte zu sichern. Die Vereinbarung sei am 3. Mai 1982 abgeschlossen worden. Die Panzermine sei am 11. Oktober 1982 zum Patent angemeldet worden. Die Patente seien am 4. Februar 1987, 15. Mai 1987 und 22. Juli 1987 erteilt worden. Der Vertrag darüber mit der D. GmbH habe am 31. Oktober 1986 geendet. Aus diesem Vertrag habe Ing. V. keinerlei Vergütung erhalten.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde gelange dabei auf Grund des Textes der Gutschriftsanzeige der D. GmbH zu der Auffassung, daß ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Provisionszahlung und der Vereinbarung vom 13. Mai 1982 gegeben war. Die Behörde bejahte hinsichtlich der von Ing. V. ausgeübten Tätigkeit die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde wendet sich - unter dem Gesichtspunkt einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit - zunächst dagegen, daß die belangte Behörde von einem ursächlichen Zusammenhang zwischen der in Rede stehenden schriftlichen Vereinbarung vom 3. Mai 1982 und der Gutschriftsanzeige vom 16. Dezember 1982 ausgegangen ist. Damit wird die Beweiswürdigung der belangten Behörde bekämpft, deren Unschlüssigkeit eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach sich ziehen würde. Wenn sich die Behörde bei dieser Beweiswürdigung auf den ausdrücklichen Hinweis der Gutschriftsanzeige auf "Art. VI/1/2" des Vertrages bezogen hat, so erscheint die Folgerung, mit dem in Rede stehenden Betrag seien die in diesem Vertragspunkt getroffenen Vereinbarungen erfüllt worden, schlüssig. Diese Folgerung steht auch in Wahrheit nicht in einem Widerspruch zu der umfangreichen Sachverhaltsdarstellung im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Die Vereinbarung vom 3. Mai 1982 enthielt einerseits die Vermittlung von Verkäufen militärischer Waffen und andererseits die Verwertung von Entwicklungen des Ing. V. auf dem Gebiet von militärischen Waffen. Die in der Sachverhaltsdarstellung des Ing. V. angesprochene Vereinbarung über die Auswertung von Patenten - wozu es infolge Zeitablaufes nicht mehr gekommen ist - ist im Pkt. VI Z. 3 der Vertragsurkunde enthalten, während die Gutschriftsanzeige sich auf Pkt. VI. Z. 1 und 2 bezogen hatte. Die Behörde ist keineswegs davon

ausgegangen, daß der von Ing. V. vereinnahmte Betrag ein Entgelt für die Verwertung von Patentrechten bzw. die Entwicklung und den Verkauf von militärischen Waffen gewesen sei. Die Einwendungen, es sei unmöglich gewesen, innerhalb eines Zeitraumes von fünf Monaten ein Geschäft des vorliegenden Umfanges anzubahnen, die "Produkte" zu fertigen und auszuliefern, gehen ins Leere, weil das Sachvorbringen des Steuerpflichtigen im Verwaltungsverfahren erkennen ließ, daß die seiner Einkunftserzielung zugrundeliegende Leistungsbeziehung zur D. GmbH schon vor der Vereinbarung vom 3. Mai 1982 begonnen hatte.

Selbst dann aber, wenn sich der gegenständliche Betrag entgegen dem ausdrücklichen Urkundeninhalt der Gutschriftsanzeige nicht auf die im Vertrag vom 3. Mai 1982, und zwar unter I a), bezeichneten Leistungen bezogen hätte, wäre daraus für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen: Die Leistung des Ing. V. hat nach der von ihm gegebenen Sachverhaltsdarstellung darin bestanden, den Kontakt mit Entscheidungsträgern im Verteidigungsministerium von Nigeria herzustellen. Diese sowohl im Abgabenverfahren wie auch in der Beschwerdeschrift als "Verkauf geistigen Eigentums" bezeichnete Vermittlungsleistung vermag den Tatbestand einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne der Begriffsbestimmung im § 23 Z. 1 EStG 1972 zu erfüllen. Der Umstand, daß von den Abgabenbehörden nur eine einzige Zahlung an Ing. V. festgestellt werden konnte, spricht entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung nicht gegen das Vorliegen eines Gewerbebetriebes. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt vor, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. September 1989, 88/13/0193). Wie von Ing. V. in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgeführt wurde, habe er bereits im Frühjahr 1980 "militärische Produkte" der D. GmbH in Nigeria über deren Aufforderung "angeboten". Während seines Krankenhausaufenthaltes im Herbst 1980 habe er eine mündliche Vereinbarung mit der D. GmbH über den "Verkauf" von "Wissen und Verbindungen" in Nigeria getroffen. In der schriftlichen Vereinbarung vom 3. Mai 1982 hat sich Ing. V. darüberhinaus mit einer Laufzeit bis 31. Dezember 1986 zur Erbringung umfangreicher Leistungen verpflichtet. Bei dieser Sachlage hat die belangte Behörde zutreffend das Merkmal der Nachhaltigkeit im Sinne der Begriffsbestimmung des § 23 Z. 1 EStG 1972 (und des § 2 Abs. 1 UStG 1972) als gegeben angenommen. Auf welche Art die Bezahlung einer an sich nachhaltigen Tätigkeit erfolgt, ist für die Qualifizierung der Tätigkeit als Gewerbebetrieb nicht von Bedeutung. Im Beschwerdefall ändert der Umstand, daß nur eine Zahlung festgestellt wurde, schon deswegen nichts an dieser Beurteilung als Gewerbebetrieb, weil die tatsächlichen Umstände auf eine Fortsetzung der Tätigkeit hinwiesen.

Erstmals in der Beschwerde wird weiters eingewendet, die belangte Behörde hätte den Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermitteln müssen, wobei zutreffend davon ausgegangen wird, daß die Abgabenbehörden den - von Ing. V. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht erklärten - Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1972 ermittelt haben. Voraussetzung für eine derartige Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben war nach der im Streitjahr 1982 noch geltenden Fassung des § 4 Abs. 3 EStG 1972, daß das Betriebsvermögen am Schluß des einzelnen Wirtschaftsjahres vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Regel nicht wesentlich abweicht.

Auch mit diesem Vorbringen ist die Beschwerde nicht im Recht: Die in Rede stehende Gewinnermittlungsart war zulässig, wenn die Vermögensstände IN DER REGEL nicht wesentlich abwichen. Einmalige oder fallweise Schwankungen waren daher auch dann unerheblich, wenn sie wesentlich waren. Ob wesentliche Schwankungen die Regel bildeten, war durch einen Vergleich mehrerer Jahre festzustellen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch<sup>2</sup>, S. 92, und die dort zitierte Rechtsprechung). Im Beschwerdefall, in dem lediglich eine Betriebseinnahme in einem Jahr festgestellt worden ist, konnte demnach naturgemäß keine Regelmäßigkeit von Schwankungen des Betriebsvermögens festgestellt werden. Die vereinfachte Gewinnermittlung durch Feststellung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben war somit zulässig. Für die in der Beschwerde aufgeworfene Frage der Gewinnermittlung war dabei auch die Bestimmung des § 125 BAO jedenfalls für das Streitjahr nicht maßgebend, weil eine Verpflichtung zur Führung von Büchern erst vom Beginn jenes Kalenderjahres an zu erfüllen ist, das auf die Zustellung des maßgeblichen Bescheides folgt (vgl. § 125 Abs. 6 BAO). Da Ing. V. weder zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet war, noch freiwillig entsprechende Aufzeichnungen geführt hat, war die Behörde im Recht, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinnes von der Methode der Einnahmenüberschußrechnung ausgegangen ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Oktober 1974, 509/73). Bei dieser Rechtslage war die belangte Behörde auch nicht verpflichtet, in der Begründung des angefochtenen Bescheides ohne dementsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen im Abgabenverfahren darzulegen, daß die Berechtigung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 alte Fassung vorgelegen ist.

In der Beschwerde wird schließlich gerügt, daß die belangte Behörde beantragte Beweisaufnahmen unterlassen habe; dabei bezieht sie sich offenkundig auf folgenden in der Berufungsschrift enthaltenen Satz: "Daß die Firma D. bereits 1981 in Nigerien äußerst aktiv war, ist aus den bei der Firma vorhandenen Unterlagen und Aussagen von deren Mitarbeitern leicht nachzuweisen." Abgesehen davon, daß in diesem auch hinsichtlich der Art der Beweismittel völlig unbestimmt bleibenden Vorbringen ein Beweisantrag nicht zweifelsfrei zu erblicken ist, hat die belangte Behörde eine "Aktivität" der D. GmbH im Jahre 1981 nicht in Abrede gestellt.

Gerade die im späteren Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz enthaltenen Ausführungen über die bereits 1981 einsetzenden Vermittlungstätigkeiten des Ing. V. waren aber ein Anzeichen für die Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit. Zu welchem Beweisthema schließlich Ing. V. als Steuerpflichtiger nach seinen ausführlichen schriftlichen Sachverhaltsdarstellungen neuerlich hätte befragt werden sollen, wurde in der Beschwerde nicht weiter dargestellt, sodaß die diesbezügliche Verfahrensrüge gleichfalls nicht berechtigt ist.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.