

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.1997

Geschäftszahl

93/14/0146

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des U in S, vertreten durch Dr. Othmar Mair, Rechtsanwalt in

6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat II, vom 9. Juni 1993, 30.509-3/93, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer führt das "Institut für Bewußt.Sein" (idF Institut), in dessen Rahmen er Seminare abhält. In den Streitjahren unterzog der Beschwerdeführer die daraus erzielten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 10 % und erklärte die daraus erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit.

Im Gefolge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt in wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer sowie erstmals betreffend Gewerbesteuer, wobei es zur Begründung auf die Ausführungen des Prüfers im gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht verwies. In diesem Bericht wird, soweit für den Beschwerdefall wesentlich, ausgeführt, der Beschwerdeführer erziele die strittigen Umsätze bzw Einkünfte ausschließlich aus der Abhaltung von Seminaren. Diese Seminare bestünden aus Seminar I und II mit einer Dauer von drei Tagen sowie Höherer Kurs I und II mit einer Dauer von 14 Tagen. Die Seminare würden in Gasthöfen und Hotels abgehalten. In den Aussendungen (Programmankündigungen) des Institutes befinde sich der Vermerk, die Seminare seien für jeden verständlich. Der Beschwerdeführer vertrete die Meinung, er betreibe eine wissenschaftliche Tätigkeit. Die Abhaltung der Seminare erfolge jedoch nach Ansicht des Prüfers nicht zum Zweck der wissenschaftlichen Forschung und Lehre, sondern um den Teilnehmern eine gezielte (Lebens-)Beratung zu vermitteln. Es seien daher die Umsätze dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterziehen und lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 29. April 1991 (Poststempel vom 29. April 1991, eingelangt beim Finanzamt am 30. April 1991) Berufung, wobei er erklärte, für Antragstellung und Begründung eine kurze Nachfrist zu benötigen, weil noch Unterlagen beigebracht werden müßten. Mit Schreiben ebenfalls vom 29. April 1991 (Poststempel vom 30. April 1991, eingelangt beim Finanzamt am 2. Mai 1991, idF Berufungsergänzung) stellte der Beschwerdeführer in Ergänzung seiner Berufung vom 29. April 1991 den Antrag, die Berufung im Abweisungsfall der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Weiters stellte er den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der Sache hielt der Beschwerdeführer seinen bisherigen Standpunkt, er betreibe im Rahmen seines Institutes wissenschaftliche Forschungen und gebe die Erkenntnisse, die sich aus der wissenschaftlichen Arbeit ergäben, in Form von Seminaren weiter, aufrecht. Für die Seminare wende er rund 20 % seiner Arbeitszeit auf, während der Rest seiner Arbeitszeit der Forschungsarbeit im Institut gewidmet sei. Diese Forschungsarbeit sei Voraussetzung für die Abhaltung der Seminare. Mit Schreiben vom 2. Juni 1993 legte der Beschwerdeführer weitere Unterlagen zur Untermauerung seines Standpunktes vor.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen des Beschwerdeführers ohne Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs 2 Z 7 lit b UStG 1972 in der für die Streitjahre geltenden Fassung ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 10 % für die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Wissenschaftler.

Gemäß § 22 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1972 zählen zu den - nicht der Gewerbesteuer unterliegenden - Einkünften aus selbständiger Arbeit ua Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Tätigkeit.

Eine Tätigkeit ist nicht schon dann wissenschaftlich, wenn sie auf Erkenntnissen der Wissenschaft aufbaut, diese verwertet und sich wissenschaftlicher Methoden bedient, sondern erst, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Forschung, somit dem Erringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse, oder (und) der Lehre, somit der Vermittlung einer Wissenschaft an andere (Lernende) zum Zweck der Erweiterung ihres Wissensstandes dient (vgl das hg Erkenntnis vom 23. Jänner 1989, 86/15/0125, mwA).

Es trifft zwar zu, daß eine wissenschaftliche Tätigkeit ihren Charakter als solche nicht deshalb verliert, weil ihr Ergebnis zu wirtschaftlichen Zwecken ausgewertet wird. Eine solche Beurteilung setzt jedoch voraus, daß die Gewinnung neuer wissenschaftliche Erkenntnisse und nicht deren wirtschaftliche Verwertung den Schwerpunkt der betreffenden Tätigkeit darstellt. Weiters müssen die aus der Tätigkeit erzielten Einnahmen vorrangig als Entgelt für den wissenschaftlichen Gehalt der Tätigkeit anzusehen sein (vgl das hg Erkenntnis vom 18. März 1991, 90/14/0004, 0005, mwA).

Eine Vortrags- bzw Seminartätigkeit ist dann als wissenschaftlich anzusehen, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

a) Ein Vortrag, der seinem Inhalt, seiner Zielsetzung und Methodik nach der wissenschaftlichen Lehre entspricht, wie sie in aller Regel nur an Universitäten bzw wissenschaftlichen Hochschulen betrieben wird, der somit die Vermittlung wissenschaftlicher Erkenntnisse unter Darstellung des vom Vortragenden als Wissenschaftler erarbeiteten Standpunktes bietet, und

b) ein Zuhörerkreis, der, wenn auch nicht notwendigerweise selbst wissenschaftlich tätig, so doch an der wissenschaftlichen Behandlung von Problemen interessiert und auf Grund seiner Ausbildung zur wissenschaftlichen Diskussion geeignet ist (vgl nochmals das hg Erkenntnis vom 23. Jänner 1989).

Ob eine Vortrags- bzw Seminartätigkeit als wissenschaftlich anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Mai 1993, 92/13/0119).

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es um die Beurteilung geht, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Juni 1997, 95/14/0030, 0107).

Die belangte Behörde gelangte zu dem Ergebnis, es könne dahinstehen, ob - wie der Beschwerdeführer ausgeführt habe - seine Tätigkeit im Institut, für die er 80 % seiner Arbeitszeit aufwende, wissenschaftlich sei, weil die strittigen Umsätze bzw Einkünfte nicht aus dieser Tätigkeit, sondern vielmehr aus den vom Beschwerdeführer abgehaltenen Seminaren stammten. Die Abhaltung von Seminaren könne jedoch weder als eine Tätigkeit im Sinn einer wissenschaftlichen Lehre noch als eine solche im Sinn einer wissenschaftlichen Forschung angesehen werden.

Soweit der Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen somit zunächst nachzuweisen sucht, seine Tätigkeit im Rahmen des Institutes sei eine wissenschaftliche, geht dieses Vorbringen mangels daraus erzielter Umsätze bzw Einkünfte ins Leere.

Der Beschwerdeführer hält dem angefochtenen Bescheid entgegen, es habe sich bei seiner Seminartätigkeit sehr wohl um die Vermittlung wissenschaftlich erworbenen Wissens an Fachleute gehandelt. Das Publikum habe zum größten Teil aus Akademikern bestanden. Nicht an wissenschaftlichen Darstellungen von psychosomatischen Wechselwirkungen interessierte Personen hätten an solchen Seminaren gar nicht teilgenommen. Es seien jedoch auch Nichtakademiker bei den Seminaren zugelassen worden, weil die von ihm vertretene ganzheitliche Lehre zur Erweiterung des Wissensstandes an alle Personen, die an dieser Lehre interessiert gewesen seien, weitergegeben werden sollte. Aus im Verwaltungsverfahren vorgelegten Briefen von verschiedenen Personen (darunter ein Universitätsprofessor und zwei Ärzte) ergebe sich, daß in den Seminaren eine Lehrtätigkeit ausgeübt worden sei. Wenn dabei die Inhalte so gebracht worden seien, daß sie für jedermann verständlich gewesen seien, so sei dies nur ein Zeichen für seine Qualität als Lehrer und Pädagoge.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Für die Beurteilung einer Lehrtätigkeit als wissenschaftlich ist auch der Zuhörerkreis von Bedeutung. Wenn es auch nicht nötig ist, daß die Zuhörer selbst wissenschaftlich tätig sind, so müssen sie doch an der wissenschaftlichen

Behandlung von Problemen interessiert und auf Grund ihrer Ausbildung zur wissenschaftlichen Diskussion geeignet sein (vgl. das hg Erkenntnis vom 17. März 1986, 84/15/0002, Slg Nr 6092/F). Die belangte Behörde hat im Gegensatz zu den Ausführungen des Beschwerdeführers im Einklang mit dem Akteninhalt ausgeführt, an den Seminaren hätten Hausfrauen und Studenten genauso teilgenommen wie etwa Angestellte oder Freiberufler. In den Aussendungen (Programmankündigungen) sei diesbezüglich angeführt worden, die Seminarteilnehmer kämen aus allen Berufs- und Altersgruppen, wobei die Seminare so gestaltet würden, daß sie für jedermann verständlich seien. Daraus sei ersichtlich, daß sich die Seminare nicht an einen fachspezifischen Teilnehmerkreis richteten, der, wenn auch nicht notwendigerweise selbst wissenschaftlich tätig, so doch an einer wissenschaftlichen Darstellung von Problemen interessiert und auf Grund seiner Ausbildung zur wissenschaftlichen Diskussion geeignet sei. Zu unterschiedlich sei die Ausbildung bzw Vorbildung der einzelnen Teilnehmer, wengleich eine wissenschaftliche Diskussion (jedoch außerhalb des Seminarbereiches) mit einzelnen wenigen Seminarteilnehmern durchaus möglich sein könne. Die von der belangten Behörde so vorgenommene Beweiswürdigung hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Der Beschwerdeführer behauptet, er habe die Seminare auch zur Erzielung empirischer Forschungsergebnisse genutzt. Wie sich aus den vorgelegten Unterlagen ergebe, habe er mit einem von ihm entwickelten Meßgerät hunderte Messungen an Seminarteilnehmern vorgenommen.

Dieser Behauptung ist entgegenzuhalten, daß eine wissenschaftliche Tätigkeit im gegebenen Zusammenhang nur dann vorliegt, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Forschung, somit dem Erringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse dient (vgl. nochmals das hg Erkenntnis vom 23. Jänner 1989). Die belangte Behörde hat nicht in Abrede gestellt, daß die Seminare im gewissen Ausmaß dem Erringen wissenschaftlicher Erkenntnisse gedient hätten. Sie hat jedoch verneint, daß dies ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Fall gewesen sei. Die Seminarteilnehmer hätten die Seminarkosten in erster Linie für eine angebotene und erwartete Hilfestellung und Beratung, nicht jedoch dafür, daß an ihnen wissenschaftliche Forschungen in Form von Messungen vorgenommen würden, bezahlt. Die Ausführungen des Beschwerdeführers sind nicht geeignet, die Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung aufzuzeigen.

Der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde hätte im angefochtenen Bescheid lediglich Arbeitsunterlagen herangezogen, die nicht aus den Streitjahren, sondern aus späteren Zeiträumen stammten. Er habe jedoch ab dem Jahr 1989 seine Einkünfte deswegen als solche aus Gewerbebetrieb erklärt, weil sich seine Tätigkeit ab diesem Jahr vom Charakter her gänzlich geändert habe. Im Jahr 1989 habe er tatsächlich psychologische Beratungskurse abgehalten. Er habe bedingt durch den Gesundheitszustand seines ebenfalls im Institut tätigen Vaters mit Ablauf des Jahres 1988 seine Tätigkeit in Richtung praktische Psychologie und Lebensberatung geändert. Die von der belangten Behörde herangezogenen Arbeitsunterlagen seien daher nicht geeignet gewesen, über seine Tätigkeit in den Streitjahren Aufschluß zu geben.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift unter Hinweis auf die vorgelegten Verwaltungsakten zutreffend ausführt, hat der Beschwerdeführer sowohl in den Streitjahren als auch später die gleichen Seminare (Seminar I und II, Höherer Kurs I und II) angeboten. Die von der belangten Behörde zitierten Aussendungen (Programmankündigungen) des Beschwerdeführers sind sowohl in den Streitjahren als auch in späteren Zeiträumen inhaltlich gleich gewesen. Darüber hinaus wurden die von der belangten Behörde zur Untermauerung ihrer Ansicht herangezogenen Aussendungen (Programmankündigungen) dem Prüfer vom Beschwerdeführer übergeben.

Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, die belangte Behörde habe den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Bereits im Jahr 1983 habe bei ihm eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1980 und 1981 stattgefunden. Die dabei unbeanstandet gebliebene Qualifikation seiner Tätigkeit als selbständige Arbeit habe er in den Streitjahren lediglich beibehalten. Da die Bescheide für die Jahre 1980 und 1981 in Rechtskraft erwachsen seien, habe er auf die Richtigkeit seiner Rechtsauffassung vertrauen können.

Die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht entspricht nicht der Rechtslage. Denn der Umstand, daß eine gesetzwidrige Vorgangsweise nicht mehr aufrecht erhalten wird, stellt für sich allein keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, er habe sein steuerliches Verhalten einer Auskunft der Abgabenbehörde entsprechend eingerichtet (vgl. das hg Erkenntnis vom 17. Jänner 1995, 94/14/0069). Soweit der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den die Jahre 1980 und 1981 betreffenden Bescheiden die Möglichkeit einer Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion beim Verwaltungsgerichtshof anspricht, genügt es darauf hinzuweisen, daß eine solche Beschwerde gemäß § 292 BAO nur gegen Entscheidungen eines Berufungssenates, nicht jedoch gegen erstinstanzliche Bescheide zulässig ist.

In Ausführung der behaupteten Verletzung von Verfahrensvorschriften trägt der Beschwerdeführer vor, die belangte Behörde habe trotz seines Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Berufungsergänzung keine solche durchgeführt. Er habe in der Berufungsergänzung auch einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Daß das Finanzamt keine Berufungsvorentscheidung erlassen habe, sei im Hinblick auf die Bedeutung des rechtlichen Gehörs ohne Bedeutung.

Die belangte Behörde hat keine Verfahrensvorschriften verletzt. Über die Berufung hat gemäß § 284 BAO ua eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es eine Partei in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder in einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276 BAO) beantragt. Der Beschwerdeführer hat in der Berufung unbestrittenermaßen keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. In der Berufungsergänzung hat der Beschwerdeführer einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist jedoch, daß die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Juni 1991, 90/15/0111, mwA). Da das Finanzamt im Beschwerdefall keine Berufungsvorentscheidung erlassen hat, kommt der Berufungsergänzung die Qualifikation eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu. Daraus folgt, daß ein rechtswirksamer Antrag und damit ein Anspruch des Beschwerdeführers auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht vorlag. Überdies stellt der Beschwerdeführer nicht dar, was er in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hätte und warum dadurch die belangte Behörde zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid hätte kommen können.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.