

TE Vfgh Erkenntnis 1986/10/4 B133/85

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.10.1986

Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

StGG Art5

EStG §22 Abs1

UStG 1972 §10 Abs2 Z7 litc

UStG 1972 §10 Abs2 Z8

ZiviltechnikerG §5 Abs2

Leitsatz

EStG 1972; UStG 1972; eine fachlich qualifizierte, einschlägige Ausbildung erfordernde Tätigkeit als Innen- oder Gartenarchitekt ist selbständige Arbeit iS des Einkommensteuerrechtes; in ihrem Rahmen erbrachte Leistungen genießen den ermäßigten Umsatzsteuersatz; Verletzung im Eigentums- und im Gleichheitsrecht durch schlechthin untaugliche Überlegungen und Ermittlungen zur Frage, ob die Tätigkeit des Bf. (der auch mit Möbeln handelt) teilweise als die eines (Innen-)Architekten iS des §22 EStG 1972 und §10 UStG 1972 anzusehen ist, und dadurch, daß ohne vertretbare Begründung angenommen wurde, daß der einheitliche Betrieb jedenfalls als gewerblich eingestuft werden müsse; denkunmögliche Methode der Gegenüberstellung der Entgelte zur Beurteilung der gewerblichen Einstufung

Spruch

Der Bf. ist durch den angefochtenen Bescheid in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Unversehrtheit des Eigentums und Gleichheit vor dem Gesetz verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Der Bf. ist als Innenarchitekt tätig und handelt mit Möbeln. Für 1979 bis 1981 erklärte er die Gewinne aus der erstgenannten Arbeit als selbständige Einkünfte iS des §22 Abs1 Z1 EinkommensteuerG 1972 und jene aus dem Möbelhandel als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gemeinsame Betriebskosten am Standort in Linz teilte er im Verhältnis der in beiden Einkunftsarten errechneten Ist-Umsätze auf. Auf das Honorar als Innenarchitekt brachte er den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 8%, auf die Handels- und Provisionserlöse den allgemeinen Satz von 18% zur Anwendung. Nachdem für 1979 und 1980 Bescheide iS der Erklärung ergangen waren, fand im November 1982 eine

abgabenbehördliche Prüfung statt, aufgrund der die Betriebsprüferin zur Ansicht kam, die bisher aus selbständiger Arbeit versteuerten Einkünfte seien der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz zu unterwerfen:

"Der Pflichtige bezieht im Zusammenhang mit seiner freiberuflichen Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da er auch einen Handel und die Vermittlung von Einrichtungsgegenständen betreibt. Im Zuge der Planung übernimmt er auch die Besorgung von im Handel nicht oder schwer erhältlichen Stoffen, Kleinmöbeln und Zubehör. Die Handelserlöse bewegen sich im Jahr 1979 unter den Honorarerlösen, 1980 darüber und 1981 etwa gleich. Dem Kunden wird im Rahmen der Erfüllung eines Werkvertrages folgende Leistung erbracht: Planung, Kostenermittlung, Durchführung, Überwachung, sowie die Besorgung und der Verkauf von im Handel schwer erhältlichen Stoffen und Kleinmöbeln. Es handelt sich daher um eine einheitliche Leistung. Aus dem Titel der Vermittlung von Einrichtungsgegenständen bezieht der Pflichtige auch eine Provision vom jeweiligen Tischler oder anderen Handelsbetrieben. Für eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit spricht auch, daß sowohl die freiberufliche wie auch die gewerbliche unter einem Standort ausgeübt wird und keine organisatorische Trennung des einheitlichen Betriebes besteht."

Das Finanzamt schloß sich der Meinung der Prüferin an.

In seiner Berufung bekämpfte der Bf. die Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebes. Die gewerblichen Umsätze ließen nur nebenher und änderten am freiberuflichen Charakter seiner Tätigkeit nichts. Sie sei als die eines Architekten des §10 Abs2 Z7 UStG zu werten; auch kamen eine Tätigkeit als Künstler nach §10 Abs2 Z8 UStG in Betracht. Eine Gegenüberstellung der gewerblichen und freiberuflichen Umsätze (Bausummen) zeige das Überwiegen der Architektentätigkeit, weshalb im Gegenteil eine einheitliche freiberufliche Einordnung seiner Einkünfte geboten wäre. Zum Nachweis legte der Bf. ua. ein Diplomprüfungszeugnis der Kunstschule Linz vor, das ein Studium an der Meisterklasse für Innenarchitektur (vom Oktober 1966 bis Februar 1971), die positive Beurteilung der schriftlichen Diplomarbeit (Erstellung eines Einfamilienhauses aus Kunststoff von der Grundrißkonzeption bis ins technische Detail mit Schwerpunkten auf die Innenraumgestaltung) und die Aneignung von theoretischen und praktischen Kenntnissen beurkundet, "die über das spezielle Gebiet der Innenraumgestaltung hinaus auch das Wesen der Architektur erfassen", und den Bf. schließlich für befähigt erklärt, "in einem Architektenbüro Mitarbeit zu leisten, wie auch zu selbständiger Tätigkeit in den Gebieten der Innenarchitektur".

2. Der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für OÖ schloß sich seinen Argumenten nicht an. Er ging davon aus, daß der Bf. Einkünfte aus dreierlei Tätigkeiten beziehe:

"1. Vorentwurf, Entwurf, Planung, Kostenermittlung, Durchführung, Bauüberwachung und Rechnungsüberprüfung als Innenarchitekt. Die Tätigkeit beschränkt sich auf die Raumgestaltung im Hinblick auf die Einrichtung und die Ausstattung. Es werden ausschließlich planende und beratende Mitarbeiter beschäftigt.

2. Besorgung und Verkauf von im Handel nicht oder nur schwer erhältlichen Stoffen, Kleinmöbeln und Zubehör.

3. Außerdem erhält der Berufungswerber Vermittlungsprovisionen von Handelsbetrieben."

Die Einkünfte der letzten beiden Gruppen seien jedenfalls gewerbliche. Für die erste Gruppe könnte an sich eine freiberufliche Tätigkeit als Künstler, Ziviltechniker, Architekt oder ähnlicher Berufstätiger in Betracht kommen. Nach der Rechtsprechung des VwGH könne der Bf. aber nicht die Qualifikation als Künstler in Anspruch nehmen. Auch staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker sei er nicht. Dem Architektenbegriff des Einkommen- und des Umsatzsteuerrechtes sei aber nach der Rechtsprechung des VwGH nur zu subsumieren, wer eine Befugnis nach dem Ziviltechnikergesetz habe. Wohl sei der VfGH der Ansicht, daß darunter auch eine als Architektentätigkeit qualifizierbare Tätigkeit ohne formale Ziviltechnikerbefugnis falle; "so könnten beispielsweise die Tätigkeiten als Innenarchitekt oder Gartenarchitekt von §10 Abs2 Z7 UStG mitumfaßt sein" (Hervorhebung von der Behörde). Es komme auf den Einzelfall an. Eine Ähnlichkeit mit dem Fachgebiet für Architektur und Hochbau, wie es im §5 Abs2 ZiviltechnikerG umschrieben werde, sei aber zu verneinen:

"Vergleicht man die Tätigkeit des Berufungswerbers mit diesem Berufsbild, so ergibt sich, daß sich diese von der Tätigkeit eines Architekten ihrem Inhalt nach ganz erheblich unterscheidet. Die Tätigkeit des Berufungswerbers ist charakterisiert durch die Planerstellung von Möbelstücken und sonstigen Einrichtungsgegenständen für Innenräume und die Raumausstattung. Die Einrichtung von Wohn- und Geschäftsräumen ist mit der auf einem höheren

technischen Studium basierenden Aufgabengebiet eines Architekten, wie im obigen Gesetz umschrieben und vorstehend wiedergegeben wurde, auch nicht entfernt vergleichbar (vgl. VwGH vom 4. 4. 1978, Z 1088, 2413, 2414/76, vom 27. 5. 1982, Z 81/15/0129 und vom 8. 6. 1982, Z 82/14/0048, 0063). Die Tätigkeit des Berufungswerbers umfaßt nicht den wesentlichen und typischen Teil der Tätigkeit, zu denen Architekten berechtigt sind, nämlich die Planung von Bauten. Laut Zeugnis der Kunstscole der Stadt Linz vom 18. 1. 1973 hat sich der Berufungswerber Kenntnisse angeeignet, die lediglich das Wesen der Architektur umfassen. Der Berufungswerber übt daher nach den Gegebenheiten des Einzelfalles keine Architektentätigkeit aus."

Im Hinblick auf die enge Verflechtung der Tätigkeit des Bf. liege ein einheitlicher Betrieb vor. Die im Berufungsverfahren eingeholte Stellungnahme der Prüferin gehe dahin, daß eine Trennung der Einnahmengruppen nur durch eine Schätzung möglich sei. Man dürfe die Umsätze der unbestritten gewerblichen Tätigkeit nicht den Bausummen gegenüberstellen, sondern den Umsätzen aus der vom Bf. als freiberuflich bezeichneten Tätigkeit; dann überwögen 1980 und 1981 die gewerblichen Umsätze. Da die strittige Tätigkeit die gewerbliche also nicht dominiere und auch isoliert betrachtet nicht als selbständige Arbeit zu qualifizieren sei, liege ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.

3. Die gegen den Berufungsbescheid gerichtete Beschwerde rügt die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz. Die Tätigkeit als Innenarchitekt müsse als Tätigkeit eines "Architekten" iS des Einkommen- und Umsatzsteuerrechtes qualifiziert werden. Wenn die Behörde das am Fehlen der Ziviltechnikerbefugnis scheitern lasse, unterstelle sie dem Gesetz einen gleichheitswidrigen Inhalt. Zumindest sei die Tätigkeit des Bf. den im Gesetz aufgezählten Berufen ähnlich. Wie schon die Existenz einer einschlägigen Meisterklasse an der Hochschule für künstlerische und industrielle Gestaltung in Linz zeige, sei sie außerdem eine künstlerische Tätigkeit. Die Behörde habe in diesem entscheidenden Punkt jede Ermittlungstätigkeit unterlassen.

Die bel. Beh. bestreitet, sich mit dem Hinweis auf das Fehlen der Ziviltechnikerbefugnis begnügt zu haben, und weist darauf hin, daß die Betriebsprüferin Feststellungen über die Tätigkeit des Bf. getroffen und dieser im Berufungsverfahren seine Tätigkeit auch selbst geschildert habe. Es sei ihr auch Literatur über das Berufsbild von Innenarchitekten und das Diplomprüfungszeugnis des Bf. vorgelegen. Entgegen seinem Vorbringen habe der Bf. keine Hochschule, sondern nur die Kunstscole der Stadt Linz absolviert. Die Einrichtung von Wohn- und Geschäftsräumen sei - wie der VwGH wiederholt ausgeführt habe - mit dem auf einem höheren technischen Studium basierenden Aufgabengebiet eines Architekten, wie sie im Ziviltechnikergesetz umschrieben sei, auch nicht entfernt zu vergleichen. Die übliche Tätigkeit eines Innenarchitekten begründe ebensowenig eine Künstlereigenschaft im abgabenrechtlichen Sinn wie die Planung von Bauwerken; besondere Umstände, die ihn dazu qualifizieren würden, habe der Bf. nicht dargetan. Selbst wenn man aber seiner Ansicht folgen und seine Einkünfte aus der Innenarchitektentätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit ansehen würde, liege nach der Rechtsprechung des VwGH ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor: bei einheitlicher Gesamtbetätigung führe das gewerbliche Element insgesamt zu gewerblichen Einkünften, wenn nicht die gewerbliche Tätigkeit als untergeordnet in den Hintergrund trete.

II. Die Beschwerde ist begründet.

1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind nach § 22 Abs 1 EStG ua. solche aus der Berufstätigkeit "der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker" und "der Architekten"; der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt nach § 10 Abs 2 UmsatzsteuerG ua. für Leistungen aus der Tätigkeit als "Architekt, staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker" (Z7 litc) und für Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler (Z8).

In dem einen planenden Baumeister betreffenden Erk. VfSlg. 7384/1974 hat der VfGH zum Umsatzsteuerrecht aus dem Blickwinkel eines behaupteten Verstoßes gegen den Gleichheitssatz grundlegend ausgeführt:

"Der VfGH ist der Ansicht, daß mit dieser Bestimmung nicht nur ...
ein häufig und allgemein bekannter Beruf aus dem Kreise der
Ziviltechniker besonders hervorgehoben werden soll, sondern daß die
besondere Anführung der Architekten eine Erweiterung gegenüber den
vom Ziviltechnikergesetz geregelten Berufen darstellt. Aus dem
übrigen Inhalt der Z7 des § 10 Abs 2 ... ist aber abzuleiten, daß unter

der Tätigkeit als Architekt iS der ltc nur eine Tätigkeit freiberuflicher Art zu verstehen ist, worunter beispielsweise die Tätigkeit als Innenarchitekt oder Gartenarchitekt ... fällt."

Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis noch angenommen, daß die Tätigkeit auch des planenden Baumeisters nicht freiberuflich, sondern gewerblicher Art sei und der Gleichheitssatz eine Unterscheidung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit nicht verbiete.

Im Erk. VfSlg. 8002/1977 wurde der Vorwurf einer Gleichheitsverletzung wegen Nichtanwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf den kraft einer Gewerbeberechtigung tätigen Geometer allerdings mit der Begründung zurückgewiesen, die Ausübung der Tätigkeit eines Geometers aufgrund einer Gewerbeberechtigung sei ein höchst atypischer Fall, auf den der Gesetzgeber nicht Bedacht nehmen müsse, sodaß auch die Behörde dem Gesetz keinen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt habe.

Im Erk. VfSlg. 8239/1978 hat der VfGH die Überlegung des Erk. 7384/1974 ausdrücklich auf das Einkommensteuerrecht übertragen und den Absolventen einer höheren technischen Lehranstalt, der in einer Arbeitsgemeinschaft mit zwei Ziviltechnikern wie diese nach Art eines durchschnittlichen Architekten beschäftigt war, als freiberuflich Tätigen anerkannt.

Seine Rechtsprechung zur Qualifikation von Baumeistern hat der Gerichtshof im Erk. VfSlg. 8549/1979 noch aufrecht erhalten.

Ein als "Innenarchitekt" tätiger früherer Tischlermeister aber, der einen Fernkurs für Raumgestaltung und Innenarchitektur absolviert hatte und der die Anerkennung als Architekt iS des §22 Abs1 Z1 EStG beansprucht hatte, blieb im Erk. VfSlg. 8565/1979 nur aus nachstehenden Erwägungen erfolglos:

"Es ist eine Frage der Auslegung, durch welche Merkmale der Begriff des Architekten (und damit auch eines Innenarchitekten) als freier Beruf iS der genannten Vorschrift näher bestimmt wird. Berufsrechtlich ist die Tätigkeit eines Innenarchitekten nicht geregelt und die Bezeichnung keiner bestimmten Tätigkeit vorbehalten. Die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit kann somit nicht schon aufgrund eines gesetzlich geregelten Berufsbildes zwingend dem Kreis der freien Berufe zugeordnet werden. Wenn daher die belangte Behörde sie im Hinblick auf den früheren Beruf des Beschwerdeführers als Tischlermeister und die Art seiner Weiterbildung ungeachtet der gewählten Bezeichnung als gewerbliche qualifiziert hat, so ist diese Beurteilung nicht schlechthin ausgeschlossen."

Als die Behörden unbestritten freiberuflich tätige Innenarchitekten nicht als Architekten iS des Umsatzsteuerrechtes behandelt hatten, weil sie keine befugten Ziviltechniker seien, stellte der VfGH im Erk. VfSlg. 9311/1982 eine Verletzung des Gleichheitssatzes wegen Unterlassung jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt fest. Gleiches hat er im Erk. VfSlg. 9396/1982 in bezug auf die Behandlung eines Garten- und Landschaftsarchitekten ausgesprochen, weil sich die Behörde auf die Feststellung beschränkt hatte, daß der Bf. über keine Befugnis nach dem Ziviltechnikergesetz verfüge und seine Tätigkeit auch den aufgrund einer Befugnis nach dem Ziviltechnikergesetz ausgeübten Tätigkeiten nicht ähnlich sei.

Anknüpfend an die Rechtsprechung des VwGH, wonach ein planender Baumeister einen dem Ziviltechniker ähnlichen Beruf iS des Einkommensteuerrechts ausübe, hat der VfGH schließlich in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung zur Qualifikation von Baumeistern zu VfSlg. 9666/1983 ausgesprochen, daß bei verfassungskonformer Auslegung planende Baumeister als Architekten iS des Umsatzsteuerrechtes angesehen werden müßten. Diese Entscheidung hat er im Erk. VfSlg. 10459/1985 bekräftigt.

2. Im angefochtenen Bescheid zieht die bel. Beh. aus dieser Rechtsprechung zunächst den zutreffenden Schluß, daß es bei der Frage, ob Innen- oder Gartenarchitekten Architekten iS des Umsatzsteuerrechtes seien, auf die Umstände des Einzelfalles ankomme, setzt aber schon durch die in der Entwicklung der Formulierung nicht begründete Hervorhebung des Wortes "können" einen falschen Akzent und offenbart durch die abschließenden Überlegungen über die mangelnde Ähnlichkeit mit dem Hochbauarchitekten ein grundlegendes Mißverständnis der einschlägigen Erkenntnisse. Versucht man nämlich, die Tätigkeit von Innen- oder Gartenarchitekten am (gesetzlichen) Berufsbild eines Hochbauarchitekten zu messen, so muß dieser Vergleich von vornherein negativ ausfallen. Es ist derart offenkundig, daß Innen- oder Gartenarchitekten etwas anderes tun als Hochbauarchitekten, daß dafür keinerlei Ermittlungstätigkeit erforderlich wäre. Die Aufhebung von Bescheiden wegen Unterlassung jeglicher

Ermittlungstätigkeit wäre unter solchen Umständen geradezu mutwillig, die Erwähnung dieser Berufe als Beispiele für den weiten Begriff des "Architekten" iS des Umsatzsteuer- und Einkommensteuerrechtes schlechthin unverständlich gewesen.

Nichts rechtfertigt es aber, die für den planenden Baumeister angestellten Überlegungen der späteren (geänderten) Rechtsprechung auf jene Innen- oder Gartenarchitekten anzuwenden, die der VfGH immer schon dem begünstigenden Tatbestand unterstellt hat. Während bei planenden Baumeistern die Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit angesichts ähnlicher Beschäftigung zweifelhaft war, und daher die Ähnlichkeit mit einer im Gesetz aufgezählten freiberuflichen Tätigkeit beurteilt werden mußte, geht es hier bloß um den Inhalt des im Gesetz genannten Begriffes "Architekt", der von vornherein als eine Erweiterung des einschlägigen Begriffs des Ziviltechnikergesetzes verstanden werden muß. Nach Ansicht des Gerichtshofs ist eine fachlich qualifizierte, einschlägige Ausbildung erfordernde Tätigkeit als Innen- oder Gartenarchitekt selbständige Arbeit iS des Einkommensteuerrechtes. Die in ihrem Rahmen erbrachten Leistungen genießen den ermäßigten Umsatzsteuersatz. Nur der Umstand, daß diese Tätigkeit berufsrechtlich nicht geregelt und die einschlägige Bezeichnung keiner fest umrissenen Tätigkeit vorbehalten ist, zwingt zur näheren Betrachtung und Würdigung der tatsächlich ausgeübten Beschäftigung.

3. Die bel. Beh. hat aber nicht nur schlechthin untaugliche Überlegungen und Ermittlungen zur Frage angestellt, ob die Tätigkeit des Bf. teilweise als die eines (Innen-)Architekten iS der §§22 EStG und 10 UStG angesehen werden kann; sie hat auch ohne vertretbare Begründung angenommen, daß der einheitliche Betrieb jedenfalls als gewerblich eingestuft werden müsse. Der VfGH kann ihr zwar insoweit nicht entgegentreten, als sie die vom Bf. gewünschte Gegenüberstellung von gewerblichen Umsätzen und Bausummen ablehnt. Er hält aber die von der Behörde eingeschlagene Methode der Gegenüberstellung der Entgelte für denkunmöglich. Diese Methode läßt nämlich den Umstand außer acht, daß ein beträchtlicher Teil des gewerblichen Entgelts hier auf den Wareneinsatz entfällt, sodaß ein Vergleich dieser Entgelte mit den Honoraren kein zutreffendes Bild von der Bedeutung der verschiedenen Elementen der einheitlichen Tätigkeit geben kann. Auf diese Weise kann das Überwiegen des gewerblichen Elementes keinesfalls festgestellt werden.

Der angefochtene Bescheid ist daher wegen Verletzung des Eigentums- und des Gleichheitsrechtes aufzuheben. Es wird Aufgabe der bel. Beh. sein, auf der Grundlage einer verfassungsrechtlich unbedenklichen Auslegung die erforderlichen Erwägungen und Ermittlungen anzustellen.

Schlagworte

Einkunftsarten Arbeit selbständige (Einkommensteuer), Einkunftsarten Gewerbebetrieb (Einkommensteuer), Umsatzsteuer, Eigentumseingriff

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1986:B133.1985

Dokumentnummer

JFT_10138996_85B00133_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at