jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1997/7/9 96/13/0185

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.07.1997

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §69 Abs1 litb;
AVG §69 Abs3;
BAO §20;
BAO §303 Abs1 litb;
BAO §303 Abs4;
B-VG Art130 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 impl;
EStG 1972 §22 impl;
EStG 1972 §23 impl;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §22 Z1 litb;
EStG 1988 §22;
EStG 1988 §23;
GewStG §1 Abs1;
UStG 1972 §6 Z14;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der Dr. B in W, vertreten durch Dr. C, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 18. September 1996, Zl GA 16-95/3265/07, betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1989 bis 1991 sowie Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1989 bis 1991 sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1991 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.950,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid beurteilte die belangte Behörde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin, welche sich in ihren Steuererklärungen als "Journalistin, PR-Beraterin" bezeichnet hatte, im Streitzeitraum 1989 bis 1993 insgesamt als gewerbliche Betätigung (Public Relations Beratung) und nicht, wie von der Beschwerdeführerin angestrebt, als freiberufliche (journalistische) Tätigkeit. Betrachte man die Tätigkeit der Beschwerdeführerin anhand der von ihr zur Darstellung ihrer Tätigkeit vorgelegten und als repräsentativ bezeichneten Unterlagen, so ergebe sich keine von einer gewerblichen Tätigkeit abgehobene Betätigung journalistischen Charakters. Ein Journalist wirke an der Berichterstattung und Kommentierung von aktuellem Geschehen mit, während es - wie aus den Unterlagen hervorgehe - im wesentlichen Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen sei, ihre Auftraggeber der Öffentlichkeit bekanntzumachen und ein positives Bild dieser Auftraggeber in der Öffentlichkeit zu erwirken. Alle Aufgabenbereiche, wie sie aus den Unterlagen hervorgingen, würden typischerweise von PR-Beratern wahrgenommen. Umsatzsteuerlich wurden die Erlöse der Beschwerdeführerin dementsprechend entgegen den Erklärungen nicht als gemäß § 6 Z 14 UStG 1972 unecht steuerbefreit, sondern als steuerpflichtig beurteilt, weil der bei weitem untergeordnete journalistische Anteil an den Leistungen der Beschwerdeführerin als unselbständige Nebenleistung zu qualifizieren sei. Journalistische Leistungen kämen laut einer vorgelegten Beschreibung des Berufsbildes eines PR-Beraters im Gefolge der PR-Beratung üblicherweise vor und hingen mit der PR-Beratung eng zusammen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin liege auch nach den vorgelegten Unterlagen eindeutig bei Beratungstätigkeiten auf dem Gebiet der Öffentlichkeitsarbeit. Zuletzt verwies die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. August 1993, 91/13/0201. Die belangte Behörde bestätigte auch die erstinstanzlichen Bescheide, mit welchen die Umsatzsteuerverfahren der Jahre 1989 bis 1991 wiederaufgenommen worden waren. Dies im wesentlichen mit der Begründung, es seien die erwähnten Unterlagen (Verträge und Vereinbarungen mit Auftraggebern) erst nach Abschluß der Verfahren erstmals vorgelegt worden. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sei Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Dies umsomehr, als im vorliegenden Fall die Veranlagungen auf Grund immer wieder unzureichender Angaben der Beschwerdeführerin "falsch" erfolgt seien.

In der dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren in ihrem Recht, daß in die Rechtskraft ihr gegenüber erlassener Abgabenbescheide nicht entgegen der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO eingegriffen werde, und auf fehlerfreie Übung des Ermessens verletzt. Hinsichtlich der Sachbescheide erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Beurteilung ihrer Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit und als nicht der Gewerbesteuer unterliegend und ihrer Umsätze als gemäß § 6 Z 14 UStG 1972 umsatzsteuerbefreit verletzt. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Umsatzsteuer 1992, 1993, Gewerbesteuer 1989 bis 1993:

Soweit die belangte Behörde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im angefochtenen Bescheid unter Vernachlässigung der Betätigung mit journalistischem Charakter insgesamt als gewerbliche Betätigung, nämlich als Public Relations Beratung beurteilt hat, zeigt das Beschwerdevorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 sind Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit ua Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Bildberichterstatter und Journalisten.

In seinem Erkenntnis vom 22. April 1992, 92/14/0002, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, daß die Tätigkeit des Journalisten dadurch gekennzeichnet ist, daß eine Person an der Berichterstattung und/oder Kommentierung von

aktuellem Geschehen (Neuigkeiten = Tagesereignissen) in Medien - und sei es auch redaktionell - mitwirkt. Unter Tagesgeschehen ist alles zu verstehen, was Aktualität hat, also nicht nur die jedermann interessierenden täglichen Ereignisse, sondern auch aktuelle Erscheinungen, die lediglich auf Fachinteresse stoßen und nur von Zeit zu Zeit auftreten. Die Vermittlung kann sowohl in der Verfassung von Berichten und/oder Kommentaren bestehen, als etwa auch in der Sammlung, Sichtung, Auswahl, Verbesserung derartigen Materials. Journalistisch ist deshalb nicht nur die Tätigkeit des Reporters, der an Ort und Stelle oder an der Quelle die Neuigkeiten erhebt und weiterleitet, sondern auch die Tätigkeit in der Redaktion durch den Schriftleiter (Redakteur), der ua Beiträge auswählt, bearbeitet oder auch selbst schreibt. Journalist ist der Überbegriff, der jedenfalls Reporter und Redakteur (Schriftleiter) umfaßt. Bereits in seinem Erkenntnis vom 26. September 1985, 85/14/0057, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß als Journalist derjenige anzusehen ist, der, sei es für ein Zeitungsunternehmen, sei es für ein Rundfunkunternehmen, aktuelle Informationen des Tagesgeschehens sammelt und entsprechend verarbeitet, indem er sie in eine zur Weiterverbreitung geeignete Form bringt.

Die Beschwerdeführerin räumt ein, daß die von ihr als journalistisch bezeichneten Leistungen (insbesondere Verfassen von Presseaussendungen, Presseinterviews, Presseartikel, Redaktion einer Kundenzeitung) im Rahmen und im Zusammenhang mit ihrer PR-Tätigkeit ausgeübt werden. Stehen mehrere Tätigkeiten zueinander in einem inneren Zusammenhang, so ist davon auszugehen, daß sie eine einheitliche Betätigung bilden, die das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zur Folge hat. Steht dabei eine Tätigkeit, die an sich als Ausübung eines freien Berufes anzusehen wäre, mit einem Gewerbebetrieb in engstem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang, so verliert sie ihre Selbständigkeit und ist mit dem Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer zu unterwerfen, es sei denn, die gewerbliche Tätigkeit tritt als untergeordnet in den Hintergrund (vgl das hg Erkenntnis vom 11. August 1993, 91/13/0201).

Unter den im Beschwerdefall gegebenen Umständen kann aber nicht davon ausgegangen werden, daß die PR-Leistungen der Beschwerdeführerin als untergeordnet in den Hintergrund treten. Die Beschwerdeführerin hatte in einem einen früheren Besteuerungszeitraum betreffenden Verfahren ein vom PR-Verband verfaßtes Berufsbild eines PR-Beraters vorgelegt. In der vorliegenden Beschwerde stützt sie sich sachverhaltsbezogen auf dieses Berufsbild. Wie sich auch hieraus ergibt, ist ihre journalistische Betätigung nur ein Mittel zum Zweck, für ein Wirtschaftsunternehmen oder eine Institution Verständnis und Vertrauen in der Öffentlichkeit zu schaffen und auszubauen. Selbst wenn die Beschwerdeführerin behauptet, vornehmlich dieses Mittel gegenüber ihren Auftraggebern einzusetzen - wogegen allerdings die der Behörde vorgelegten und als repräsentativ bezeichneten Vereinbarungen mit den Auftraggebern sprechen - kann nicht davon ausgegangen werden, daß die das Ziel des Auftrages an die Beschwerdeführerin bildende Öffentlichkeitsarbeit, wozu innerhalb der vertraglich vereinbarten und honorierten Gesamtkonzepte auch die Idee gehört, ua entsprechende Presseaktivitäten zu entfalten, gegenüber der Ausführung dieser Idee als untergeordnet in den Hintergrund tritt (vgl hiezu das insoweit von der belangten Behörde zu Recht zitierte hg Erkenntnis vom 11. August 1993, 91/13/0201).

2) Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren und neue Umsatzsteuerbescheide 1989 bis 1991:

Im Ergebnis zu Recht rügt die Beschwerdeführerin aber die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in diesem Bereich. Neben der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, hat die Behörde im Rahmen ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl das hg Erkenntnis vom 14. Dezember 1995, 94/15/0003).

Hinsichtlich der Rechtsfrage vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, daß eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (vgl abermals das zuletzt zitierte Erkenntnis). Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Juni 1994,

91/14/0165).

Im Beschwerdefall teilt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde, daß die Betätigung der Beschwerdeführerin in den den Veranlagungen zur Umsatzsteuer 1989 bis 1991 zugrunde liegenden Abgabenerklärungen und den ihnen angeschlossenen "Jahresabschlüssen" nicht in der eine entsprechende Beurteilung ermöglichenden Form dargestellt war. Ob die Beschwerdeführerin auch in den Jahren 1989 bis 1991 ihre journalistischen Leistungen im Rahmen ihrer Tätigkeit als PR-Beraterin ausgeführt hat, war diesen Unterlagen nicht zu entnehmen. Das Vorhandensein tauglicher Wiederaufnahmegründe hat die belangte Behörde aus den ihr nach Abschluß der abgeschlossenen Umsatzsteuerverfahren vorgelegten Unterlagen daher zu Recht angenommen.

Im Rahmen der Begründung ihrer Ermessensentscheidung hätte sich die belangte Behörde aber bei Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe mit dem in der Berufung vorgetragenen Umstand der wiederholten Änderung der Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin und insbesondere mit dem Vorbringen eines Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben auseinandersetzen müssen. Den Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickte die Beschwerdeführerin insbesondere darin, daß sie der in der Begründung der Umsatzsteuerbescheide 1986 und 1987 zum Ausdruck gebrachten Auffassung gefolgt war, ihre Tätigkeit sei auf Grund der Unteilbarkeit der Leistungen insgesamt eine journalistische Tätigkeit - diese Beurteilung habe zum Verlust des Vorsteuerabzuges und zur Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung geführt, woraus eine Steuernachforderung von rd S 500.000,-- resultiert sei -, weshalb in den Folgejahren keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und kein besonderes Augenmerk auf vorsteuergerechte Eingangsrechnungen gelegt worden sei, weil bei dieser Beurteilung ohnehin keine Steuerabzugsberechtigung bestanden habe.

Wenngleich der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, daß der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt, sondern besondere Umstände vorliegen müssen, die ein Abgehen von der Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 92/15/0101), hätte sich die belangte Behörde im Rahmen der Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter den im Beschwerdefall gegebenen Umständen mit dem diesbezüglichen Vorbringen im Verwaltungsverfahren auseinandersetzen müssen. Dies ist jedoch nicht geschehen. Vielmehr hat die belangte Behörde im Rahmen der Begründung ihrer Ermessensentscheidung ausgeführt, daß dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit im Beschwerdefall besonders deswegen der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei, weil die Veranlagungen auf Grund der immer wieder unzureichenden Angaben der Beschwerdeführerin "falsch" erfolgt seien. Hiezu ist aber zu sagen, daß die Beschwerdeführerin bereits im Verfahren betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1985 etwa das unter Punkt 1) erwähnte, vom PR-Verband verfaßte Berufsbild eines PR-Beraters vorgelegt und in diesem Zusammenhang die (aus den unter Punkt 1) angeführten Gründen vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilte) Ansicht vertreten hat, daß die im Berufsbild erwähnten journalistischen Leistungen bei entsprechender Quantität geeignet wären, die eigentliche PR-Tätigkeit in den Hintergrund treten zu lassen. Inwiefern die ihre Tätigkeit darstellenden Angaben der Beschwerdeführerin in den Jahren 1985 bis 1988 zu deren rechtlicher Einordnung unzureichend waren, zumal die Beschwerdeführerin nie behauptet hat, eine von der PR-Beratung getrennte journalistische Tätigkeit auszuüben, wird von der belangten Behörde nicht näher dargestellt. Der Vorwurf unzureichender Angaben ist überdies nach der Besonderheit des Beschwerdefalles kein geeignetes Argument für eine Ermessensübung der Behörde, in der diese es nicht als unbillig ansah, ihre steuerrechtliche Beurteilung gleichgebliebener Sachverhalte ein zweites Mal zum Nachteil der Beschwerdeführerin zu wechseln.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1989 bis 1991 und - weil es den neuen Sachbescheiden somit an einer Rechtsgrundlage mangelt - auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 1989 bis 1991 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994. Das Mehrbegehren an Stempelgebühren war abzuweisen, weil als Beilage nur der angefochtene Bescheid in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

Schlagworte

Ermessen

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996130185.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at