

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/4/24 92/13/0026

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.04.1996

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
20/08 Urheberrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §22 Z1 lit a;  
UrhG §2;  
VwRallg;

## Beachte

Teilerkenntnis; Siehe: 92/13/0026 B 24. September 1996 Erledigung des im Teilerkenntnis einer abgegesonderten Entscheidung vorbehaltenen Teiles der Beschwerde;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde des Mag. P in F, vertreten durch Dr. A in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. Dezember 1991, Zlen. 6/4 - 4093/91-02 und 6/4 - 4110/91-02, betreffend Gewerbesteuer 1989 und Gewerbesteuervorauszahlungen 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird insoweit als sie Gewerbesteuer 1989 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz bleibt vorbehalten.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist AHS-Lehrer. Er entwickelte Computerprogramme für das Betriebssystem MS-DOS zur Abwicklung der Schulverwaltung. Mit Schreiben vom 24. Oktober 1988 stellte der Beschwerdeführer dem Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Sport in Wien ein Anbot für die Einräumung von Rechten am Programmpaket SCHÜSTA. In diesem Schreiben wird u.a. ausgeführt:

"Das Programm ist sofort einsetzbar. Die Einführung von Wahlpflichtfächern ist bereits berücksichtigt. Das Programm besitzt eine modulare Struktur mit integriertem Handbuch und Schlagwortverzeichnis. Das Grundprogramm enthält 8 Module:

1.

Datenbankverwaltung

2.

Schülerdaten bearbeiten

3.

Schülersuchen/Formulare

4.

Klassen bilden

5.

Listen/Statistiken

6.

Formulare/Zeugnisse

7.

Klassenlehrfächer

8.

Lehrer/Kanon/Termine

Eine Erweiterungsmöglichkeit für SCHÜSTA bieten die Zusatzmodule:

9. Anmeldung 1. Klasse

10.

Matura - Planung

11.

Daten - auslagern

12.

Wiederholungsprüfung

13.

Serientexte

Folgende Zusatzprogramme komplettieren das Programmangebot:

14. NOTEN dezentrale Notenerfassung

15. KLAVO Verwaltung einer Klasse

16. BÜCHER Schul-Bibliotheksverwaltung

17. LOGBUCH Programm-Dokumentation

18. AUFNAHME standardisiertes Aufnahmeverfahren

Im Falle der Anschaffung kleinerer Konfigurationen ist eine spätere Programmerweiterung problemlos möglich. Die Module Glossar und Handbuch sind in jeder Konfiguration gratis enthalten."

Mit Schreiben vom 7. Juni 1989 nahm das Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Sport das Angebot des Beschwerdeführers an, mit Schreiben vom 12. Februar 1990 forderte es den Beschwerdeführer zur Legung einer Rechnung auf.

Im Verwaltungsakt findet sich sodann folgende Abrechnung:

"Bezugnehmend auf Ihre Bestellung vom 12. Februar 1990 erlaube ich mir, Ihnen für die Einräumung der Nutzungsrechte an den nachstehend angeführten Programmen und Programmodulen gemäß Angebot vom 24. Oktober 1988 die folgenden Lizenzgebühren in Rechnung zu stellen

250 Lizenzen Grundprogramm SCHÜSTA (Module 1 bis 8)

a S 8500,--                    Gesamtpreis S 2 125 000,--

je 200 Lizenzen Module 9 bis 13

a S 8000,--(5 Lizenzen)      Gesamtpreis S 1 600 000,--

200 Lizenzen Programm AUFNAHME

a S 6000,--                    Gesamtpreis S 1 200 000,--

200 Lizenzen Programm BÜCHER

a S 6000,--                    Gesamtpreis S 1 200 000,--

200 Lizenzen Programm NOTEN

a S 1600,--                    Gesamtpreis S 320 000,--

200 Lizenzen Programm KLAVO

a S 3600,--                    Gesamtpreis S 720 000,--

200 Lizenzen Programm LOGBUCH

a S 1600,--                    Gesamtpreis S 320 000,--

abzüglich bereits geleistete Zahlungen    S 765 000,--

=====

Gesamtbetrag netto                    S 6 720 000,--

20% Umsatzsteuer                    S 1 344 000,--

=====

Gesamtbetrag brutto                    S 8 064 000,--

Zahlen Sie bitte den Gesamtbetrag (achtmillionenvierundsechzigtausend Schilling) ohne Abzug prompt auf das Konto..."

Für das Jahr 1989 ermittelte der Beschwerdeführer die Einkünfte aus der Herstellung von Software mit S 242.855,-- und erklärte sie als solche aus selbständiger Arbeit.

Das Finanzamt wertete die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Gewerbebetrieb. Es erließ einen Gewerbesteuerbescheid für 1989 und einen Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Gewerbesteuer für 1990 und Folgejahre.

Die Berufung gegen diese Bescheide wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Der Schwerpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers habe in der praktischen Anwendung erlernten Wissens bestanden. Die Feststellung, welche (bereits auf dem Markt) vorhandene Software für die Lösung einer bestimmten, meist vorgegebenen Aufgabe am besten geeignet sei, die Vornahme allfälliger Änderungen oder Anpassung an den Bedarf und die Aufbereitung der Software für den praktischen Gebrauch würden für die Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse und Methoden sprechen. Eine solche Tätigkeit werde wissenschaftliche Fachkenntnisse sowie die Fähigkeit, diese Erkenntnisse zu verwerten, voraussetzen. Sie lasse aber nicht den Schluß zu, daß ihr ausschließliches oder nahezu ausschließliches Ziel die Gewinnung neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse sei. Die Einkünfte könnten daher nicht als Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit angesehen werden. Der Beschwerdeführer habe seine Tätigkeit als Herstellung von Software bezeichnet. Aus dem Angebot des Beschwerdeführers an das Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Sport vom 24. Oktober 1988 bzw. der Annahmeerklärung ergebe sich folgender Leistungsumfang:

"a)

Der Leistungsumfang umfaßt 1-4 Programm-Disketten, wobei die Behebung von Programmfehlern innerhalb eines Jahres ab Lieferung erfolgt.

b)

Im Falle der Anschaffung kleinerer Konfigurationen ist eine spätere Programmerweiterung problemlos möglich.

c)

Alle Vertragspartner erhalten vom Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Sport die Bewilligung, die nicht im Nutzungsvertrag enthaltenen Zusatzmodule bzw. Zusatzprogramme vom Anbieter zu erwerben.

d)

Für die Programmwartung werden, unabhängig von der Programmkonfiguration, über eine Laufzeit von drei Jahren ab Vertragsabschluß S 2.500,-- pro Vertragsschule bezahlt."

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers könne auch nicht als schriftstellerisch angesehen werden. Eine schriftstellerische Tätigkeit liege nämlich nur dann vor, wenn das Schriftwerk für die Öffentlichkeit (zur Veröffentlichung) bestimmt sei, welche Voraussetzung im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers führe zu gewerblichen Einkünften. Sie könnten nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sein, weil diese Einkunftsart nur subsidiär zur Anwendung komme. Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen, und zwar auch insoweit, als sie sich - ausschließlich mit Vorbringen zur Qualifikation der Einkünfte - gegen die Festsetzung von Gewerbesteuvorauszahlungen wendet.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 23 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb 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.

#### 1. Schriftstellerische Tätigkeit

Der Beschwerdeführer vertritt zunächst die Auffassung, daß er durch die Erstellung der EDV-Programme (Individualsoftware) Werke der Literatur im Sinne des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) geschaffen und daher eine schriftstellerische Tätigkeit entfaltet habe, zumal die Individualsoftware dadurch für die Öffentlichkeit gewidmet gewesen sei, daß sie nicht nur für sämtliche Lehrpersonen bestimmt gewesen sei, sondern mittelbar in ihren Auswirkungen auch den Schülern und ihren Eltern gedient habe.

Zu Recht bringt der Beschwerdeführer vor, das EStG 1988 enthalte keine Definition des Begriffes der "schriftstellerischen Tätigkeit" und stelle damit auf den allgemeinen Sprachgebrauch ab. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang im Erkenntnis vom 2. Mai 1991, 90/13/0274, zur Frage, ob die Erstellung und entgeltliche Überlassung von Individualsoftware zu Einkünften aus schriftstellerischer Tätigkeit führe, ausgesprochen, es sei nicht relevant, ob mit den EDV-Programmen Werke der Literatur im Sinn des § 2 UrhG geschaffen worden seien. Die schriftstellerische Tätigkeit sei gekennzeichnet durch die Schriftform, es müsse ein SCHRIFTWERK geschaffen werden. Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer schriftstellerischen Tätigkeit im Sinn des § 22 EStG bestehe darin, daß das Schriftstück für die Öffentlichkeit (zur Veröffentlichung) bestimmt sei. Von dieser Rechtsansicht abzugehen, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof durch die vorliegende Beschwerde nicht veranlaßt. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, es habe immer wieder Schriftsteller gegeben, die "sei es als Analphabeten oder wegen Blindheit oder sonstigem körperlichen Gebrechen" selbst nicht hätten schreiben können, so übersieht er, daß es nicht darauf ankommt, ob der Schriftsteller eigenhändig die Schriftform herbeiführt.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt weiters die Auffassung, daß eine schriftstellerische Tätigkeit nur dann vorliegt, wenn das Geschriebene zur unmittelbaren Aufnahme durch den Menschen bestimmt ist. Nach der Verkehrsauffassung liegt schriftstellerische Tätigkeit nicht vor, wenn das Geschriebene für das Lesen durch Maschinen (EDV-Anlagen) bestimmt ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 22 Tz 12.1 unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 6. April 1988, 87/13/0202).

Das Herstellen von Computer-Software führt nicht zu einem Schriftwerk, das zur unmittelbaren Aufnahme durch den

Menschen bestimmt ist. Daran ändert auch die Beigabe von Programmbeschreibungen und Begleitmaterial nichts, weil diese Unterlagen lediglich der ordnungsgemäßen Benutzung der Software dienen und ihre Bereitstellung nur eine Nebenleistung darstellt. Solcherart kann es der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig erkennen, daß die belangte Behörde die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht als schriftstellerisch im Sinn des § 22 Z. 1 lit. a EStG 1988 qualifiziert hat. Zudem trifft es nicht zu, daß die EDV-Programme dazu bestimmt waren, der Öffentlichkeit zugänglich gemacht zu werden; der Bund (Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Sport) hat lediglich das Recht erworben, daß bestimmte (Bundes)Schulen die Schulverwaltungsprogramme benutzen dürfen.

Als nicht relevant erweist sich somit das Beschwerdevorbringen zu der Frage, ob die vom Beschwerdeführer erstellte Software dem Schutz des UrhG unterliegt.

## 2. Wissenschaftliche Tätigkeit

Der Beschwerdeführer bringt hiezu vor, er habe durch die strittige Tätigkeit gezielt neue wissenschaftliche Erkenntnisse angestrebt und Neuland beschritten.

Nach der ständigen Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hg. Erkenntnis vom 18. März 1991, Zl. 90/14/0004, 0005, m.w.N.) ist eine Tätigkeit erst dann als wissenschaftlich zu werten, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Erforschung, d.h. dem Erringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse, oder (und) der Lehre, d.h. der Vermittlung einer Wissenschaft an andere (Lernende) zum Zwecke der Erweiterung ihres Wissensstandes, dient. Die bloße Möglichkeit, daß eine Tätigkeit im Einzelfall AUCh zu neuen wissenschaftlichen Erkenntnissen führen kann, macht die Einkünfte aus der Tätigkeit ebensowenig zu Einkünften aus wissenschaftlicher Tätigkeit, wie z.B. die Einkünfte eines Rechtsanwaltes, der bei der Abfassung einer Rechtsmittelschrift zu neuen rechtswissenschaftlichen Erkenntnissen vorstößt (vgl. hg. Erkenntnis vom 2. Mai 1991, 90/13/0274).

Der Beschwerdeführer hat weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde dargetan, welche konkreten wissenschaftlichen Ergebnisse durch die strittige Tätigkeit angestrebt worden seien. Durch die unsubstantiierte Beschwerdebehauptung, es sei Neuland beschritten worden, wird nicht dargetan, in welcher Weise die strittige Tätigkeit der Erweiterung wissenschaftlicher Erkenntnisse gedient habe. Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, daß die belangte Behörde die Tätigkeit nicht als wissenschaftlich im Sinn des § 22 Z. 1 lit. a EStG 1988 qualifiziert hat.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, daß er wissenschaftliche Aufsätze in Fachzeitschriften veröffentlicht habe, ist darauf zu verweisen, daß im Streitjahr aus dieser Tätigkeit keine Einkünfte erzielt worden sind.

Mit dem Vorbringen, eine dem § 22 Z. 1 EStG 1988 zu subsumierende Tätigkeit liege bereits dann vor, wenn die Tätigkeit Teilelemente einer schriftstellerischen, wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeit erfülle, verkennt der Beschwerdeführer, daß das Gesetz in § 22 Z. 1 lit. a leg. cit. mehrere, grundsätzlich voneinander unabhängige Einzelatbestände anführt. Es muß daher ein Einzelatbestand (z.B. wissenschaftliche Tätigkeit) zur Gänze erfüllt sein, um die Rechtsfolge herbeizuführen. Die Rechtsfolge wird auch dann herbeigeführt, wenn die Tätigkeit mehrere Tatbestände erfüllt, etwa eine schriftstellerische und zugleich wissenschaftliche Tätigkeit ist, nicht aber, wenn sie hinsichtlich mehrerer Tatbestände jeweils bloß Teilelemente erfüllt. Eine Tätigkeit, die nicht eine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit ist, wird von § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. a leg. cit. nicht erfaßt, mag sie sich auch auf Teilbereiche dieser aufgezählten Tätigkeiten erstrecken. Daß diese Interpretation zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis führt, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

## 3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 14. Mai 1991 über den Rechtsschutz von Computerprogrammen sehe in jeder Art des Überlassens eines Computerprogrammes eine "Vermietung"; dies entspreche auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 33 TP 5 GebG. Es sei daher auch eine Qualifikation der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung zu erwägen.

Dem Beschwerdeführer ist hiezu entgegenzuhalten, daß zufolge der ausdrücklichen Bestimmung des § 28 Abs. 1 EStG 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur insoweit vorliegen, als sie nicht zu den Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 5 leg. cit. gehören. Aus dem Beschwerdevorbringen ergibt sich aber nicht, aus welchen Gründen die belangte Behörde zu Unrecht angenommen habe, daß die Tatbestandsmerkmale eines Betriebes (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erfüllt seien.

#### 4. Unterrichtende Tätigkeit

Der Beschwerdeführer behauptet, in der mündlichen Berufungsverhandlung habe er darauf hingewiesen, daß in den strittigen Einkünften auch solche aus unterrichtender Tätigkeit (in Höhe von S 18.509,60) am "pädagogischen Institut des Bundes und Landesschulrat Burgenland" enthalten seien. Diese Einkünfte hätte die belangte Behörde als solche aus einer unterrichtenden Tätigkeit im Sinn des § 22 Z. 1 lit. a EStG 1988 ansehen müssen.

Aus der im Verwaltungsakt befindlichen Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung ergibt sich, daß über die Unterrichtstätigkeit des Beschwerdeführers in Form der Abhaltung von Seminaren an den pädagogischen Instituten des Bundes gesprochen worden ist. Zu Recht weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift allerdings darauf hin, daß - wie sich aus der Verhandlungsniederschrift ergibt - der Beschwerdeführer vorgebracht hat, daß er diese Seminare im Rahmen seines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses als AHS-Lehrer abhalte und sich die Entlohnung daher nach den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes richte. Bei dieser Sachlage bestand aber mangels eines konkreten Vorbringens des Beschwerdeführers für die Behörde keine Veranlassung zu der Annahme, der Beschwerdeführer habe die Einkünfte aus der Unterrichtstätigkeit in den Betrag einbezogen, den er in der Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt hat.

Die Entscheidung über die Beschwerde bleibt insoweit, als sie sich gegen die Festsetzung der Gewerbesteuervorauszahlungen 1990 richtet, einer gesonderten Entscheidung vorbehalten.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Der Abspruch über den Aufwendersatz wird in der Entscheidung über die Beschwerde im Umfang ihrer Anfechtung des weiteren Spruchpunktes des angefochtenen Bescheides zu treffen sein.

#### **Schlagworte**

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 schriftstellerische Tätigkeit Schriftsteller Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 schriftstellerische Tätigkeit Schriftstelleri Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 wissenschaftliche Tätigkeit Software wissenschaftliche Tätigkeit schriftstellerische Tätigkeit

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1992130026.X00

#### **Im RIS seit**

11.07.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)