

TE Vwgh Erkenntnis 1995/12/12 94/14/0060

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 12.12.1995

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §28;
BAO §29;
DBAbk BRD 1955 Art8 Abs2;
EStG 1972 §22 Abs1 Z1 lita;
EStG 1972 §22 Abs1 Z1;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1972 §23;
GewStG §1;
UStG 1972 §10 Abs2 Z8;
VwRallg;

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. Traudtner, in der Beschwerdesache des J S jun, Jo S, K D, F P, J S und E G, alle in K, sowie R in K, alle vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat II, vom 24. Februar 1994, 30.973-3/89, betreffend ua einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführer haben sich in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu einer Volksmusikgruppe zusammengeschlossen.

In den Jahren 1984 bis 1986 erklärten sie gemeinschaftliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb für ihre Auftritte im Inland.

Im Zug einer diese Jahre betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, auch die in der Bundesrepublik Deutschland sowie in den Vereinigten Staaten von Amerika erzielten Einkünfte unterlägen in Österreich der Einkommen- und Gewerbesteuer, weil die Beschwerdeführer in diesen Ländern über keine Betriebsstätten verfügten.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren für die Jahre 1984 bis 1986 ua neue Sachbescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie geänderte Gewerbesteuerbescheide, wobei es zur Begründung auf den gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht verwies.

Mit Berufung wandten die Beschwerdeführer ein, ihre in der Bundesrepublik Deutschland erzielten Einkünfte seien nach der Zuteilungsregel des Art 8 Abs 2 letzter Satz DBA-BRD zu behandeln. Für die in dieser Bestimmung aufgezählten Einkünfte sei eine ständige Einrichtung nicht erforderlich. Darüber hinaus sei die Beurteilung einer Tätigkeit als selbständig bzw gewerblich nach zwischenstaatlichem, nicht aber nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen. Weiters unterlägen die in der Bundesrepublik Deutschland erzielten Einkünfte in Österreich nicht der Gewerbesteuer, weil sie einen Wandergewerbebetrieb nach § 1 Abs 5 GewStG unterhielten.

Das Finanzamt folgte diesem Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung nicht.

In ihrem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erweiterten die Beschwerdeführer ihr Berufungsbegehren mit dem Vorbringen, ihre Tätigkeit sei als künstlerisch zu beurteilen.

In der Folge erhoben die Beschwerdeführer unter Hinweis auf das bereits erstattete Vorbringen Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1987 und 1988.

In dem über sämtliche Berufungen absprechenden, nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid beurteilte die belangte Behörde die Tätigkeit der Beschwerdeführer zur Gänze als gewerblich und unterzog auch deren im Ausland erzielten Einkünfte der Einkommen- und Gewerbesteuer.

In der Beschwerde wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht auf Subsumtion der von ihnen erzielten Einkünfte unter solche aus selbständiger Arbeit, somit auf Nichtfestsetzung der Gewerbesteuer, sowie auf Nichtbesteuerung der im Ausland erzielten Einkünfte verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Künstlereigenschaft

Die belangte Behörde vertritt zunächst die Ansicht, eine fehlende künstlerische Ausbildung - die Beschwerdeführer hätten in ihrer Jugendzeit lediglich eine durchschnittliche Musikausbildung erhalten und keine Gesangsausbildung absolviert - schließe die Beurteilung einer Tätigkeit als künstlerisch nicht aus. Die Tätigkeit der Beschwerdeführer könne jedoch auf Grund der vorliegenden neun Sachverständigengutachten nicht als künstlerisch beurteilt werden.

Bei ihrer Beurteilung der künstlerischen Qualität des musikalischen Vortrags schließt sich die belangte Behörde der Ansicht des Sachverständigen Dr. GH an und führt aus, der Vortrag eines Werkes könne nicht getrennt vom Werk betrachtet bzw dessen künstlerische Qualität nicht getrennt vom Werk beurteilt werden. Genüge das Werk nach Inhalt, Form und Gehalt künstlerischen Maßstäben nicht, könnten Arrangement und Vortrag dieses Werkes zwar gekonnt und perfekt, aber nicht künstlerisch sein. Die Interpretation allein könne für die Beurteilung einer Tätigkeit als künstlerisch nicht herangezogen werden. Gerade ein Musiker, der gewerbsmäßig Musik mache, müsse in seinem Fach einen gewissen Standard erreichen. Dies sei jedoch ein technisch-handwerklicher und kein künstlerischer Standard. Der

Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 7. September 1990, 90/14/0075, die Ansicht vertreten, für die Beurteilung einer Tätigkeit als künstlerisch sei die Art und Weise der Gestaltung maßgebend. Erfolge diese nach Gestaltungsprinzipien, die für ein umfassendes Kunstfach charakteristisch seien, oder sei sie auf dieselbe Stufe wie diese zu stellen, weil die Tätigkeit eine vergleichbar weitreichende künstlerische Ausbildung und Begabung erfordere, dann sei eine derart gestaltete Tätigkeit als die eines Künstlers anzusehen. Die Abgrenzung zwischen Kunst und dem nicht Kunst, sondern Gewerbebetrieb bildenden Kunsthandwerk müsse nach Maßgabe des Überwiegens entweder der künstlerischen oder der handwerklichen Komponente getroffen werden, wobei persönliche Note und großes Können allein eine handwerkliche Tätigkeit noch nicht zu einer künstlerischen machten. Diese Kriterien hätten auch für die Beurteilung der künstlerischen Qualität von Musikdarbietungen Geltung, weil der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise im Erkenntnis vom 15. September 1993, 91/13/0237, die Bejahung des Tatbestandsmerkmals künstlerische Tätigkeit für jegliche Betätigung in welcher Gattung immer an die Art der Gestaltung in der Weise knüpfe, daß diese Gestaltung nach den für ein umfassendes Kunstfach charakteristischen oder solchen gleichzustellenden Gestaltungsprinzipien erfolge. Die künstlerische Qualität der Musikstücke hätten die Sachverständigen Dr. GH und Dr. WD, die künstlerische Qualität der Liedtexte die Sachverständigen Dr. WB, Dr. WD und Dr. GH verneint. Da weder die Musikstücke noch die Liedtexte künstlerischen Gestaltungsprinzipien folgten, könne dies auch vom Vortrag der Beschwerdeführer nicht angenommen werden. Aus diesem Grund sei die Auffassung des Sachverständigen Dr. WD, die Tonträger der Beschwerdeführer seien für sich eine künstlerische Leistung, nicht schlüssig. Auf den künstlerischen Ruf, die Beteiligung an Wettbewerben und das Erzielen von Preisen bei Wettbewerben komme es bei der Beurteilung einer Tätigkeit als künstlerisch nicht an. Voraussetzung für eine Beurteilung als künstlerisch wäre die Bewertung des Vortrages durch kunstsachverständige Juroren. Bei den Wettbewerben, an welchen die Beschwerdeführer teilgenommen hätten, habe jedoch eine nach demoskopischen Gesichtspunkten ausgewählte Laienjury die Reihung der Vorträge vorgenommen. Auch ein großer Publikumserfolg reiche nicht aus, um die dargebotenen Musikstücke als künstlerisch ansehen zu können. Der in einzelnen Gutachten vertretenen Auffassung, Kunst entstehe allein durch die Akzeptanz des Publikums, könne nicht gefolgt werden.

Das erste, von den Beschwerdeführern vorgelegte Gutachten des Sachverständigen Mag. HG beinhalte lediglich die Wiedergabe der von den Beschwerdeführern verfaßten dreiseitigen Eigenbiographie. In seinem zweiten Gutachten habe dieser Sachverständige nur zwei der der Abgabenbehörde vorgelegten Tonträger beurteilt. Darüber hinaus habe er darin den von ihm beurteilten Musikstücken eine künstlerische Schaffenshöhe von lediglich 80 % zugebilligt. "Reine" Kunstwerke seien selbst nach den Ausführungen des von den Beschwerdeführern bestellten Sachverständigen nicht geschaffen worden. Zweifel bestünden auch an der Eignung der von diesem Sachverständigen zur Anwendung gebrachten Notenskala der Hochschule für Musik für die Beurteilung der künstlerischen Qualität eines Liedes. Der Sachverständige Mag. HG habe auch keine Live-Auftritte der Beschwerdeführer gesehen.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführer im Jahr 1986 sei schon deshalb als gewerblich zu beurteilen, weil die Hälfte der von ihnen in diesem Jahr im Inland erzielten Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken anlässlich der Veranstaltung eines Zeltfestes stamme. Eine solch typisch gewerbliche Tätigkeit führe bei einer Personengesellschaft auf Grund des § 22 Abs 1 Z 3 EStG 1972 dazu, daß die Betätigung in vollem Umfang jedenfalls als gewerblich gelte.

Demgegenüber meinen die Beschwerdeführer, die Begründung des angefochtenen Bescheides lasse nicht erkennen, welche "Leistungsmerkmale" vorliegen müßten, um ihre Tätigkeit als künstlerisch beurteilen zu können. Der Sachverständige Mag. HG spreche von einer sicheren instrumentalen Technik, von solidem technischen Können, von beachtlichen technischen Fertigkeiten sowie von einer technisch einwandfreien Spielfertigkeit und gelange so zur Ansicht, die Qualität der interpretatorischen Aktivitäten der Produktionen sei als künstlerisch zu bezeichnen. Die fehlende Hochschulausbildung könne im Bereich der Volksmusik nicht als Kriterium für das Nichtvorliegen der Künstlereigenschaft herangezogen werden. Dem Wesen der Volksmusik entspreche es, daß für ihre Ausübung eine Hochschulausbildung nicht erforderlich sei; dies auch dann nicht, wenn ihre Ausübung Kunst darstellen solle. Musiker, die Volksmusik darböten, würden künstlerisch tätig, wenn ihre Schaffensqualität einen bestimmten Standard erreiche. Einzig der Sachverständige Mag. HG habe sich in seinem Gutachten mit der Frage der musikalischen Qualität des Vortrages befaßt. Bedeutungslos sei, daß er sein Gutachten auf Grundlage von nur zwei Tonträgern erstellt habe, weil es für ihn als erfahrenen Gutachter ausreiche, einen repräsentativen Querschnitt der zu beurteilenden Werke zu untersuchen. Die Feststellung der belangten Behörde, sämtliche Musikstücke erreichten eine Schaffenshöhe von lediglich 80 %, sei dem Gutachten des Sachverständigen Mag. HG nicht zu entnehmen und stehe in Widerspruch zu

seinem zweiten Gutachten, in welchem er die interpretatorischen Aktivitäten der Produktionen als künstlerisch bezeichne. Wenn die belangte Behörde die Eignung der Notenskala der Hochschule für Musik für die Beurteilung ihrer Musikstücke als künstlerisch bezweifle, so sei dem entgegenzuhalten, daß lediglich der von ihnen bestellte Sachverständige Mag. HG deren Wertung nach einem skalierbaren Maßstab vorgenommen habe. Die Auffassung der belangten Behörde, ein Liedtext sei untrennbarer Bestandteil eines Werkes, werde weder vom Verwaltungsgerichtshof noch vom Schrifttum vertreten. Wäre dies richtig, müsse man vielen Werken alter Meister die künstlerische Qualität absprechen. Würde man den Kunstbegriff im Sinn der belangten Behörde verstehen, so wären in der heutigen Zeit Künstler im Unterhaltungsbereich nur noch Gewerbetreibende. Ob ein Musiker Künstler sei, sei ausschließlich nach der Qualität der musikalischen Darbietung zu beurteilen. Weder ethische noch ästhetische Erwägungen dürften auf diese Beurteilung Einfluß nehmen. Nach der im Erkenntnis vom 29. Mai 1990, 89/14/0022, Slg Nr 6505/F, vertretenen Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes sei auch der Vortrag von Volksmusik Kunst, wenn er einen bestimmten Qualitätsstandard nicht unterschreite. Weiters sei es unverständlich, warum die sich häufig und intensiv mit der Volksmusik beschäftigenden Jurymitglieder der Volksmusikwettbewerbe nicht geeignet sein sollten, über die künstlerische Qualität ihrer Darbietungen zu urteilen. Die Preise einer solchen Jury stellten eine Anerkennung der künstlerischen Leistung dar. Dies bringe auch der Verwaltungsgerichtshof im eben erwähnten Erkenntnis Slg Nr 6505/F zum Ausdruck. Neben Preisverleihungen seien auch Publikumserfolge ein Indiz für künstlerische Qualität. Ein hoher Bekanntheitsgrad sei nur erzielbar, wenn die musikalische Produktion in einem bestimmten Qualitätsausmaß vorliege. Der Sachverständige Mag. Dr. FF führe in seinem Gutachten aus, ein Werk werde durch Zielgruppen akzeptiert, wenn dessen Qualität, zB in künstlerischer Hinsicht, den Erwartungen der Zielgruppen entspreche. Im bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis Slg Nr 6505/F vertrete auch der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, Publikumserfolge und ein hoher Bekanntheitsgrad sprächen für die künstlerische Qualität einer Musikdarbietung. Ein weiteres Indiz für ihre Künstlereigenschaft sei, daß sie Österreich auf zwei Weltausstellungen musikalisch vertreten hätten. Zu Ausstellungen, bei welchen sich das Interesse vieler Menschen auf die österreichische Kultur richte, würden nur künstlerisch anerkannte Musikgruppen eingeladen. Für die Beurteilung ihrer Tätigkeit als künstlerisch spreche auch die Gleichartigkeit des Sachverhaltes mit dem dem bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis Slg Nr 6505/F zugrunde liegenden hinsichtlich ihrer musikalischen Ausbildung, des Vorhandenseins von Eigenkompositionen, ihrer Erfolge bei Wettbewerben, des Erhaltes einer goldenen Schallplatte und ihrer Auslandstourneen. Die Mehrheit der Gutachter habe auf Grund der musikalischen Qualität ihrer Darbietungen die Künstlereigenschaft bejaht. Jene Gutachter, die die gegenteilige Auffassung verträten, folgten nicht den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien für die Beurteilung der Künstlereigenschaft.

Neben anderen Einkünften sind solche aus einer künstlerischen Tätigkeit nach § 22 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1972 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates Slg Nr 6505/F, festgestellt hat, verliert der kunstvolle Vortrag eines Musikstückes auch dann nicht den Charakter einer künstlerischen Tätigkeit, wenn er um der Stimmung willen geboten wird. Die Art der Veranstaltung, in deren Rahmen eine musikalische Tätigkeit entfaltet wird, ist der Annahme freiberuflicher (künstlerischer) Tätigkeit nicht abträglich. Schlüsse aus der Art der Veranstaltung, in deren Rahmen eine musikalische Darbietung erfolgt, auf den künstlerischen Charakter der Darbietung sind unzulässig. Auch Musik, die um der Stimmung willen geboten wird, KANN Kunst sein. Eine Tätigkeit kann jedoch nur dann als künstlerisch angesehen werden, wenn sie einen bestimmten - durch das jeweilige Kunstverständnis vorgegebenen - Qualitätsstandard nicht unterschreitet. Nimmt man den Qualitätsstandard zum Maß, so ist nach der QUALITÄT des musikalischen Vortrages und nicht nach der Art des Musikstückes zu bestimmen, ob eine künstlerische Tätigkeit vorliegt. Auch der Vortrag von Volksmusik ist Kunst, wenn dieser einen bestimmten Qualitätsstandard nicht unterschreitet. Ob nun im einzelnen Fall eine musikalische Tätigkeit künstlerische Schaffenshöhe erreicht, wird im Zweifel erst ein Sachverständigenbeweis ergeben.

Wenn das dargebotene Musikstück nicht als Kunst anzusehen ist, spricht unbeschadet der im verstärkten Senat vertretenen Auffassung allerdings der Anschein für das Fehlen künstlerischen Charakters der Darbietung. In einem solchen Fall müßten besondere Umstände für den künstlerischen Charakter des Vortrages sprechen.

Mit ihrem Vorbringen zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die belangte Behörde hatte sich mit den Gutachten der Sachverständigen auseinanderzusetzen und diese zu würdigen. Dabei hatte sie unter Beachtung der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien für die Beurteilung einer

Tätigkeit als künstlerisch schlüssig darzulegen, welche Gutachten sie ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Gründen sie jenen Sachverständigen, die eine gegenteilige Auffassung vertreten, nicht gefolgt ist. Dies hat die belangte Behörde in ausreichendem Maß getan. Sie hat bei ihrer Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführer - der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend - die künstlerische Qualität der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit zum Maßstab genommen. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführer ist aus der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht ersichtlich, die belangte Behörde hätte der Volksmusik oder der volkstümlichen Musik als solcher die künstlerische Eigenschaft abgesprochen. Ebenso wenig stützt sie ihre Beurteilung auf die musikalische Ausbildung der Beschwerdeführer, sondern führt sogar aus, es komme bei der Beurteilung einer Tätigkeit nicht auf die künstlerische Ausbildung an. Die belangte Behörde beurteilt unter Bezugnahme auf die Gutachten der Sachverständigen Dr. GH und Dr. WD die Musikstücke der Beschwerdeführer als nicht künstlerisch. Wie sie in ihrer Begründung ausführt, bezeichnet der Sachverständige Dr. GH die Musikstücke der Beschwerdeführer als Schlager, die "mittels Klischeehaftigkeit, Banalität und billiger Effekte auf massenhafte Verbreitung ausgerichtet sind und sich durch das Aufgeben des künstlerischen Anspruches zugunsten größerer Publikumswirksamkeit vom Kunstlied, vom Chanson und vom Volkslied, deren Botschaft sie trivialisieren, unterscheiden." Der Sachverständige Dr. WD bezeichnet - wie die belangte Behörde ebenfalls festhält - die Musikstücke als Dutzendware, die kein selbständiges künstlerisches Produkt, sondern ein nach vorhandenen Mustern nachgeahmtes Werk darstellen und "keine unterscheidbare bzw zu anderen Stücken dieser Art abgrenzbare Qualität besitzen." Hinsichtlich der Liedtexte stützt die belangte Behörde ihre Auffassung auf die Gutachten der Sachverständigen Dr. WB, Dr. WD und Dr. GH, die die Liedtexte als banal, trivial, ohne Tiefgang, ohne jegliche Poesie und dichterische Qualität beurteilen. Besondere Umstände, die trotzdem die Darbietungen der Beschwerdeführer als künstlerisch erscheinen ließen, sind nicht hervorgekommen.

Wenn die Beschwerdeführer vorbringen, nur der Sachverständige Mag. HG nehme die Beurteilung der Künstlereigenschaft nach einem skalierbaren Maßstab vor, so ist es schlüssig, wenn die belangte Behörde - wie übrigens auch der Sachverständige Dr. TH - die Meßbarkeit von Kunst an Hand eines skalierbaren Maßstabes (Notenskala der Hochschule für Musik) bezweifelt.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführer, die Gutachter Mag. HG, Dr. WD, Dr. FF, Dr. DS und Dr. HZ beurteilten ihre Tätigkeit als künstlerisch, ist entgegenzuhalten, daß sich die Auffassung der belangten Behörde, die Tätigkeit der Beschwerdeführer sei nicht künstlerisch, als schlüssig erweist. Auch der Sachverständige Dr. WD stuft lediglich die Tonträger der Beschwerdeführer als künstlerisch ein, bei Live-Auftritten in einer großen Halle vor Massenpublikum sieht er die künstlerische Qualität als nicht gegeben an. Der Sachverständige Dr. GH weist auf die von Musikwissenschaftlern vertretene Auffassung hin, die künstlerische Qualität sei relativ und werde grundsätzlich durch die Akzeptanz der Zielgruppen nachgewiesen. Die Auffassung, künstlerische Qualität werde durch die Akzeptanz der Zielgruppen gemessen, hat die belangte Behörde jedoch abgelehnt. Der Sachverständige Dr. DS lehnt eine Stellungnahme überhaupt ab, der Sachverständige Dr. HZ vertritt lediglich die Auffassung, es gehe nicht um Qualitätsfragen, sondern um die Akzeptanz von sprachkünstlerisch geformten Inhalten, weswegen eine "in den Gedankengrenzen positive Stellungnahme" möglich sei.

Daß es bei der Beurteilung einer Tätigkeit als künstlerisch nicht auf den künstlerischen Ruf sowie auf die Beteiligung an künstlerischen Wettbewerben ankommt, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl das Erkenntnis vom 4. Oktober 1995, 92/15/0086, mWA).

Mit ihren Ausführungen zur Gleichartigkeit des ihrer Beschwerde zugrunde liegenden Sachverhaltes mit dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Slg Nr 6505/F zugrunde liegenden zeigen die Beschwerdeführer ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Zum einen hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis nicht ausgesprochen, den damaligen Beschwerdeführern komme Künstlereigenschaft zu, zum anderen hat die Abgabenbehörde die Künstlereigenschaft ausschließlich an Hand der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit zu beurteilen.

Da die belangte Behörde die Tätigkeit der Beschwerdeführer - gestützt auf Sachverständigengutachten - nach ihrer künstlerischen Qualität beurteilt hat und sich diese Beurteilung - wie bereits ausgeführt - als schlüssig erweist, ist die Ansicht der belangten Behörde, die Tätigkeit der Beschwerdeführer sei zur Gänze gewerblich, nicht rechtswidrig. Es erübrigt sich daher, auf das Vorbringen betreffend die Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken anlässlich der Veranstaltung eines Zeltfestes im Jahr 1986 einzugehen.

Im Zusammenhang mit der von der belangten Behörde zu Recht vertretenen Ansicht, die Tätigkeit der Beschwerdeführer sei zur Gänze gewerblich, machen die Beschwerdeführer insofern die Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend, als sie behaupten, der Verwaltungsgerichtshof habe im bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis Slg Nr 6505/F ausgeführt, Erlöse aus dem Verkauf von Schallplatten und Musikkassetten führten jedenfalls dann zu Einkünften aus einer freiberuflichen (künstlerischen) Tätigkeit, wenn die Tonträger eigene künstlerische Produktionen oder Reproduktionen der Musiker wiedergäben. Ihre Einkünfte stammten zum Teil aus dem Verkauf von Tonträgern mit eigenen künstlerischen Produktionen. Auch bei Ablehnung ihrer Künstlereigenschaft zählten zumindest diese Einnahmen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (Verwertung von Urheberrechten). Die belangte Behörde habe jedoch keine Feststellungen über das teilweise Vorliegen von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit getroffen.

Mit diesem Vorbringen zeigen die Beschwerdeführer schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil es sich - wie bereits ausgeführt - bei den auf Tonträger vorhandenen Produktionen der Beschwerdeführer nicht um

künstlerische handelt.

2. Ort der Betriebsstätte

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, die Beschwerdeführer unterhielten keinen Wandergewerbebetrieb. Es liege in der Natur vieler gewerblicher Tätigkeiten, daß diese außerhalb von Betriebsräumlichkeiten verrichtet würden. Trotzdem würden diese Tätigkeiten nicht im Umherziehen ausgeübt. Als Betriebsstätte gelte der Ort, an welchem sich die Geschäftsleitung befinde. Das Erfordernis einer festen örtlichen Einrichtung richte sich in erster Linie nach der Art der Tätigkeit. Vielfach sei auch eine Wohnung als Betriebsstätte, zB bei einem Vertreter, anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 1. Oktober 1991, 90/14/0257, die Auffassung vertreten, die seltene, aber regelmäßige Benützung der Wohnung zur telefonischen oder fernschriftlichen Entgegennahme neuer Aufträge nach einem Auslandsaufenthalt reiche für die Annahme einer inländischen Betriebsstätte aus. Die Betriebsstätte der Beschwerdeführer befinde sich an der Wohnadresse des gleichzeitig als Musiker und Manager fungierenden Beschwerdeführers JS jun. Dessen Adresse scheine auf sämtlichen Abgabenerklärungen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf und sei auch auf den Geschäftspapieren als Kontaktadresse genannt. Unter dessen Namen sei im Telefonbuch auch der Name der Musikgruppe eingetragen. Die Beschwerdeführer verfügten demnach dort über einen Telefon- und einen Faxanschluß. Es sei dort jener Anrufbeantworter installiert, der im Anlageverzeichnis der Gesellschaft bürgerlichen Rechts aufscheine. Ihren Einwand, Engagements seien an den Auftrittsorten bzw von einer Agentur entgegengenommen worden, hätten die Beschwerdeführer nicht belegt.

Demgegenüber meinen die Beschwerdeführer, das bloße Vorliegen einer Geschäftsadresse sowie die Bereitstellung eines Telefons und eines Faxgerätes schließe das Bestehen eines Wandergewerbebetriebes nicht aus. Jeder Wandergewerbebetrieb müsse eine Geschäftsadresse angeben, an welche Schriftstücke zugestellt werden könnten. Bei der Beurteilung eines Gewerbebetriebes als Wandergewerbebetrieb sei auf die Zielsetzungen des Gewerbesteuergesetzes Bedacht zu nehmen. Danach solle die Gewerbesteuer den Gemeinden die Belastung für die Zurverfügungstellung der für die Betriebe erforderlichen Infrastruktur abgelten. Durch ihre Auftritte werde die Infrastruktur jener Gemeinden belastet, in denen diese Auftritte stattfänden. Ein Vergleich ihrer Tätigkeit mit der eines Vertreters sei nicht zulässig, weil ein solcher nur Verkaufsgespräche zum Zweck eines Vertragsabschlusses führe, die Infrastruktur des Tätigkeitsortes jedoch nicht belaste. Eine Musikgruppe hingegen könne mit einem fahrenden Händler verglichen werden. Der fahrende Händler werde am Marktplatz, die Musikgruppe am Auftrittsort, zB im Saal, Zelt, tätig. Der fahrende Händler erziele seinen Umsatz am Marktplatz, die Musikgruppe ihren am Auftrittsort. Auch das Inkasso einer Musikgruppe erfolge, gleich wie bei einem fahrenden Händler, am Veranstaltungsort. Der Vergleich mit einem selbständigen Fernfahrer sei unzulässig, weil dieser seine Tätigkeit nicht an einem bestimmten Ort, sondern von einem bestimmten Ort aus entfalte.

Jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, unterliegt im Sinn des § 1 Abs 1 GewStG der Gewerbesteuer. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn ua im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Wandergewerbebetriebe unterliegen, soweit sie im Inland betrieben werden, nach § 1 Abs 5 GewSt der Gewerbesteuer. Unter Wandergewerbebetrieben im Sinn des Gewerbesteuergesetzes wird eine ohne örtlich feste Betriebsstätte im Inland im Umherziehen ausgeübte gewerbliche Tätigkeit verstanden.

Eine Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist gemäß § 29 Abs 1 BAO jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Gewerbebetriebes dient. Als Betriebsstätte gilt gemäß Abs 2 lit a leg cit die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet. Nach Abs 2 lit b leg cit gelten als Betriebsstätte ua sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer zur Ausübung des Gewerbes dienen.

Mit ihrem allgemeinen Vorbringen zur Zielsetzung des Gewerbesteuergesetzes zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits erwähnten Erkenntnis 90/14/0257, mwA, ausgeführt hat, ist bei einer Tätigkeit, die weitgehend außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung ausgeübt wird, als Betriebsstätte im Sinn des § 1 GewStG nicht nur eine feste örtliche Einrichtung zu verstehen, in der der Steuerpflichtige regelmäßig seine Tätigkeit ausübt, sondern auch eine solche, von der aus er die Tätigkeit ausübt. Mangels betrieblich genutzter Räumlichkeiten kann auch die Wohnung des Steuerpflichtigen, von der aus er seine gewerbliche Tätigkeit entfaltet und die ihm im Rahmen dieser Tätigkeit als Kontaktadresse dient, als Betriebsstätte angesehen werden. Es genügt, daß sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt. Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche gewerbliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht.

Unbestritten ist, daß im Wohnhaus des Beschwerdeführers JS jun Einrichtungen (Telefon, Anrufbeantworter und Faxgerät) installiert sind, die den Beschwerdeführern zur Ausübung ihres Gewerbebetriebes dienen, und somit der Anschein erweckt wird, dort befinde sich auch der Ort der Betriebsstätte der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die Beschwerdeführer haben trotz Vorhalts der belangten Behörde zur Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte nichts Gegenteiliges nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht. Weder haben sie ihr Vorbringen, Engagements würden durch eine Agentur bzw direkt am Auftrittsort entgegengenommen, belegt, noch sich zum Vorhalt der belangten Behörde, die Ehegattin des Beschwerdeführers JS jun habe über telefonische Anfrage ausgeführt, auch die Schwiegermutter des Beschwerdeführers JS jun würde in seiner und seiner Ehegattin Abwesenheit unter dem Telefonanschluß der Musikgruppe Engagements entgegennehmen, geäußert. Die Beschwerdeführer haben ua keine Fragen bezüglich der im Zeitraum von 1985 bis 1988 als Betriebsausgaben geltend gemachten Post- und Telefongebühren, der im Zeitraum 1984 bis 1988 als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Büromaterial sowie einer im Jahr 1985 angeschafften und ebenfalls als Betriebsausgabe geltend gemachten Schreibmaschine beantwortet. Weiters haben die Beschwerdeführer trotz Vorhalts nicht zu ihren Ausführungen im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, der Beschwerdeführer JS jun bewahre in seinen privaten Räumlichkeiten Akten auf und nehme seit jeher "gewisse" Verwaltungsaufgaben wahr, Stellung genommen. Auch zum Vorhalt, sie hätten im Jahr 1987 bei der Geltendmachung der Investitionsprämien nach dem Investitionsprämienengesetz 1982 die Wohnsitzgemeinde des Beschwerdeführers JS jun als jene Gemeinde genannt, in der ihre Betriebsstätte gelegen sei, haben die Beschwerdeführer keine Angaben gemacht.

Da die belangte Behörde gemäß § 167 Abs 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, wobei das Verhalten der Beschwerdeführer dieser freien Beweiswürdigung unterliegt, hat sie, in Anbetracht der den Beschwerdeführern eröffneten Möglichkeit, zur Wahrheitsfindung beizutragen, zu Recht den Schluß gezogen, der Ort der Betriebsstätte der Gesellschaft bürgerlichen Rechts befinde sich an der Wohnadresse des zusätzlich als Manager der Musikgruppe fungierenden Beschwerdeführers JS jun. Überdies haben die Beschwerdeführer - wie sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens ergibt - im gesamten Streitzeitraum sowohl in ihren Umsatzsteuererklärungen als auch in ihren Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften sowie in ihren Gewerbesteuererklärungen die Wohnadresse des Beschwerdeführers JS jun als Ort der Leitung

ihres Unternehmens bezeichnet.

3. Besteuerung der im Ausland erzielten Einkünfte

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, mangels Vorliegens der Künstlereigenschaft sowie mangels einer Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland unterlägen die dort von den Beschwerdeführern erzielten Einkünfte

in Österreich der Besteuerung, wobei sie zur Begründung auf die entscheidungswesentlichen Bestimmungen des DBA-BRD verweist. Das DBA-USA gelte nicht für die Gewerbesteuer, weswegen die dort von den Beschwerdeführern erzielten Einkünfte ebenfalls in Österreich der Besteuerung unterlägen.

Demgegenüber meinen die Beschwerdeführer, die von ihnen erzielten Einkünfte stellten solche aus selbständiger Arbeit dar, weswegen die in der Bundesrepublik Deutschland erzielten nach der Zuteilungsregel des Art 8 DBA-BRD und die in den Vereinigten Staaten von Amerika erzielten nach der des Art X DBA-USA zu behandeln und damit in Österreich steuerfrei zu belassen seien.

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat nach Art 8 Abs 1 DBA-BRD der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören nach dieser Bestimmung insbesondere die Einkünfte aus den freien Berufen.

Die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Staat liegt gemäß Art 8 Abs 2 DBA-BRD nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt. Diese Einschränkung gilt jedoch ua nicht für eine freiberuflich ausgeübte künstlerische Tätigkeit.

Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat im Sinn des Art 4 Abs 1 DBA-BRD der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.

Entscheidungswesentlich ist, ob dem Begriff "künstlerische Tätigkeit" im Art 8 Abs 2 DBA-BRD eine andere Bedeutung beigemessen werden muß als nach innerstaatlichem Recht. Eine solche Begriffsdivergenz zwischen innerstaatlichem und zwischenstaatlichem Recht liegt hier nicht vor (vgl Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 504). Durch die Verwendung des Wortes "künstlerisch" in der eben zitierten Bestimmung wurde der innerstaatliche Begriffsinhalt auf die abkommensrechtliche Ebene übernommen. Bei der Auslegung der genannten DBA-rechtlichen Bestimmung muß daher die künstlerische Qualität einer Tätigkeit als wesentliches Kriterium für die Beurteilung der Künstlereigenschaft angesehen werden (vgl Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 195). Die Künstlereigenschaft hat die belangte Behörde bereits zu Recht für den innerstaatlichen Bereich verneint. Da den Beschwerdeführern somit auch nach DBA-Recht keine Künstlereigenschaft zukommt, ist ihre Tätigkeit nicht als selbständig nach Art 8 DBA-BRD, sondern als gewerblich im Sinn des Art 4 DBA-BRD zu beurteilen. Die Beschwerdeführer verfügen in der Bundesrepublik Deutschland über keine Betriebsstätte, weswegen ihre dort erzielten Einkünfte nach Art 4 Abs 1 DBA-BRD in Österreich der Besteuerung unterliegen.

Eine natürliche Person mit Wohnsitz in Österreich ist nach Art X DBA-USA von der Steuer der Vereinigten Staaten von Vergütungen für Arbeit oder persönliche Dienste, die in den Vereinigten Staaten geleistet werden (einschließlich der Ausübung der freien Berufe und der Tätigkeit als Aufsichtsrat), ausgenommen, wenn sich diese Person in den Vereinigten Staaten vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage während eines Steuerjahres aufhält und eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt ist:

a)

wenn die für solche Arbeit oder persönliche Dienste entrichtete Vergütung auf Grund eines Dienstverhältnisses oder eines Vertrages mit einer natürlichen Person mit Wohnsitz in Österreich oder mit einer österreichischen Körperschaft bezogen und von dieser Person oder Körperschaft getragen wird, oder

b)

wenn die Vergütung für solche Arbeit oder persönliche

Dienste

3.000 Dollar nicht übersteigt.

Diese Bestimmung ist auf eine natürliche Person mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, die Vergütungen für in Österreich geleistete Arbeit oder persönliche Dienste bezieht, entsprechend anzuwenden.

Gewerbliche Gewinne aus einem Unternehmen eines der Vertragstaaten (einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung irgendeines der von diesem Unternehmen genutzten Vermögenswerte) sind im Sinn des Art III Abs 1

DBA-USA in dem anderen Staat nicht steuerpflichtig, es sei denn, daß das Unternehmen in dem anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte gewerblich tätig ist. Sofern dies der Fall ist, kann dieser andere Staat die gesamten, aus Quellen innerhalb dieses Staates erzielten Einkünfte des Unternehmens besteuern; dabei wird er die Besteuerung des Unternehmens auf die aus diesen Quellen erzielten Einkünfte beschränken.

Das zu den Bestimmungen des DBA-BRD Gesagte gilt auch hinsichtlich des DBA-USA. Da die Beschwerdeführer nicht künstlerisch, sondern gewerblich tätig sind und in den Vereinigten Staaten von Amerika über keine Betriebsstätte verfügen, unterliegen ihre dort erzielten Einkünfte nach Art III Abs 1 DBA-USA ebenfalls in Österreich der Besteuerung (vgl Loukota, aaO, Tz 835).

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

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1994140060.X00

Im RIS seit

22.08.2001

Zuletzt aktualisiert am

12.01.2010

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at