

# TE Vwgh Erkenntnis 1994/1/18 90/14/0022

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.01.1994

## Index

20/08 Urheberrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §187;

BAO §188;

BAO §21 Abs1;

EStG 1972 §37 Abs1;

EStG 1972 §38 Abs4;

UrhG §14 Abs1;

UrhG §14;

UrhG §16;

UrhG §24 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde des Dr. E in X, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 5. Oktober 1989, Zl. 131-GA3BK-DP/88, betreffend Feststellung von Einkünften für 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist Primararzt am Landeskrankenhaus Salzburg. In seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Konsulent des Amtes der Salzburger Landesregierung oblag dem Beschwerdeführer laut Werkvertrag vom 5. April 1976 die Überprüfung und Begutachtung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Einrichtungen und der gerätemäßigen Ausstattungen der Krankenanstalten im Bundesland Salzburg. Für diese Tätigkeit erhielt der

Beschwerdeführer vom Auftraggeber eine monatliche Funktionsgebühr von S 11.020,-- zuzüglich pauschaler Aufwandsentschädigung von S 1.500,-- und Erschwerniszulage von S 4.400,--; Reisekosten konnten zusätzlich verrechnet werden.

Eine Neufassung des Werkvertrages vom 2. Dezember 1986 hielt im Punkt 1 zusätzlich fest, daß es die Aufgabe des Beschwerdeführers sei, nach genauer Überprüfung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Einrichtungen und der gerätemäßigen Ausstattung der Krankenanstalten im Lande Salzburg schriftliche Gutachten zu erstellen. Diese seien dem Amte der Salzburger Landesregierung zur Verfügung zu stellen, verbunden mit der Ermächtigung, daß das Amt der Salzburger Landesregierung diese Ergebnisse nach eigenem Gutdünken verwenden, insbesondere vervielfältigen, veröffentlichen oder in einer anderen Art welchem anderen Kreis (auch) immer zugänglich machen könne, so insbesondere den gleichartigen Dienststellen anderer Bundesländer oder auch anderen Stellen im Ausland in Übereinstimmung mit getroffenen internationalen Abkommen. Zur Durchführung der ihm aufgetragenen Tätigkeit sei der Auftragnehmer berechtigt, sich bereits im Planungsstadium von Anschaffungen und Ausstattungsvorhaben einzuschalten und sich dazu in Form von schriftlichen Gutachten zu äußern. Der monatliche Gesamtvergütungsbetrag wurde mit S 33.000,-- (inkl. MWSt) festgelegt (bereits vorher war der monatliche Vergütungsbetrag erhöht worden, so z.B. in einem Nachtrag zum Werkvertrag vom 6. August 1980 auf den Betrag von S 26.707,--). Die Gesamtvergütung sollte sich um das gleiche Prozentausmaß erhöhen, um welches der Gehaltsansatz V/2 der Salzburger Landesbeamten aufgrund gesetzlicher Vorschriften angehoben werde. Laut Punkt 6 des Werkvertrages vom 2. Dezember 1986 waren mit der geleisteten Vergütung alle Leistungen (mit Ausnahme der Reisekosten) abgegolten. Die in Punkt 1 getroffene Vereinbarung hinsichtlich der an das Amt der Salzburger Landesregierung erteilten Ermächtigung sollte rückwirkend ab dem 1. Jänner 1985 anwendbar sein; der Werkvertrag vom 5. November 1976, in der Fassung der jeweiligen Nachträge, sei als gegenstandslos zu bezeichnen.

Im Zuge einer über den Zeitraum 1983 bis 1985 durchgeführten Betriebsprüfung kam der Prüfer zu der Auffassung, daß die Einkünfte aus der Konsulententätigkeit nach § 38 Abs. 4 EStG 1972 nicht begünstigungsfähig seien (TZ. 17 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. Jänner 1988). Der Beschwerdeführer habe seine Einkünfte von der Salzburger Landesregierung vorrangig deshalb bezogen, damit diese die in den Gutachten gewonnenen Erkenntnisse im konkreten Einzelfall habe nutzen können; auf die Übertragung des Urheberrechtes sei es nicht so sehr angekommen.

Eine über Antrag des Beschwerdeführers einvernommene Auskunftsperson des Amtes der Salzburger Landesregierung hatte laut der im Betriebsprüfungsbericht wiedergegebenen Niederschrift erklärt, daß die Gutachten des Beschwerdeführers für das Amt der Salzburger Landesregierung Investitionsvorhaben landeseigener und nicht landeseigener Spitäler betroffen hätten. In ca. 4-6 Sitzungen der Investitionsbedarfsprüfungskommission pro Jahr seien die Gutachten und dazu erstatteten mündlichen Berichte des Beschwerdeführers diskutiert und dann die Entscheidungen getroffen worden. Sämtliche stimmberechtigten Mitglieder der Kommission (meistens 14 Personen) hätten ein Protokoll über die Sitzungen erhalten, desgleichen rund 15 Personen, die anlässlich der Sitzungen eingeladen worden seien. Auf Anforderung seien die Gutachten auch an andere Personen, z.B. an Organe von Gemeindespitalern, geschickt worden. Die Gutachten hätte theoretisch jeder erhalten können. Im Jahr seien vom Beschwerdeführer rund 50 bis 70 Gutachten erstellt worden. Konkrete Anforderungen von anderen Landesregierungen oder ausländischen Körperschaften seien glaublich selten oder gar nicht vorgekommen. Gelegentlich sei eine Weitergabe an den Krankenanstalten-Zusammenarbeitsfonds erfolgt und Vertreter des Landespressebüros seien meistens bei den Sitzungen anwesend gewesen. Das Landespressebüro habe die Informationen an den ORF und andere Medien weiter gegeben.

In den aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheiden gemäß § 187 BAO sind die in Rede stehenden Einkünfte nicht als im Sinne des § 38 Abs. 4 EStG 1972 begünstigungsfähige Einkunftsteile festgestellt worden (Gesamteinkünfte 1983 S 696.725,--, 1984 S 661.324,-- und 1985 S 752.849,--).

In der Berufung beantragte der Beschwerdeführer, die auf die Gutachtertätigkeit entfallenden Einkünfte

(1983 S 297.267,--, 1984 S 269.527,-- und 1985 S 285.149,--) nach § 37 Abs. 1 in Verbindung mit § 38 Abs. 4 EStG als begünstigte Einkünfte auszuweisen. Der Werkvertrag mit der Salzburger Landesregierung vom 5. April 1976 sei zwar mit der Ausfertigung vom 2. Dezember 1986 neu gefaßt worden, hinsichtlich der Verwertung der vom Beschwerdeführer abgefaßten und der Salzburger Landesregierung zur Verfügung gestellten Unterlagen sei jedoch keine Änderung eingetreten. Die Stellungnahmen bezüglich der wirtschaftlichen und medizinischen Zweckmäßigkeit

der Anschaffungen seien nicht nur für die interne Verwendung seitens des Amtes der Salzburger Landesregierung gedacht gewesen, diese Stellungnahmen, in der Regel als "Gutachten" bezeichnet, seien auch anderen Personen und anderen Amtsstellen zur Verfügung gestellt worden, so insbesondere den Mitgliedern der Investitionsbedarfprüfungskommission, über Anforderung auch anderen Personen, meistens Vertretern von Körperschaften (Organe von Gemeindespitalern), anderen Landesregierungen für gleiche Bedarfsprüfungen, fallweise dem Krankenanstalten-Zusammenarbeitsfonds und auch anderen Staaten im Sinne der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit im Sanitätswesen. Die Stellungnahmen seien keinerlei Geheimhaltung unterlegen und deren Veröffentlichung und Verwertung im ausschließlichen Willensbereich der Salzburger Landesregierung gelegen gewesen. Die schriftliche Fassung der Stellungnahmen des Beschwerdeführers seien als urheberrechtlich geschützte Werke anzusehen, wobei die Art und der Umfang der Verwertung der einzelnen Werke im jeweiligen, freien Belieben der Salzburger Landesregierung gestanden sei.

In der von der belangten Behörde anberaumten mündlichen Verhandlung erklärte der Beschwerdeführer, der seinerzeitige Landeshauptmann habe ihn als Konsulent für die Einrichtung der Krankenanstalten vorgesehen. Er habe im Einzelfall dem Landeshauptmann zu sagen gehabt, ob "wir etwas brauchten oder nicht". Der spätere Landeshauptmann habe eine Kommission eingesetzt, um diese Fragen ausreichend erörtern und richtig beurteilen zu können. Für diese Kommission habe der Beschwerdeführer allgemeingültig gehaltene Gutachten erstellen müssen. Er habe aber keinen Grund gesehen, deswegen den Werkvertrag zu ändern. Er habe ungefähr alle drei Monate so an die 20 Gutachten zu erstellen gehabt. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers erklärte hiezu, daß er den Beschwerdeführer nach Bekanntwerden der nunmehrigen Rechtsprechung gedrängt habe, seine Vortragsweise der Gutachten auch in den Vertragsinhalt einfließen zu lassen; so sei in dem Vertragswerk vom 2. Dezember 1986 die Gutachtertätigkeit und die Verwertungsmöglichkeit festgehalten worden. Weiters erklärte der Beschwerdeführer, daß er außer von der Landesregierung von keiner anderen Krankenanstalt etwas erhalten und es von ihm auch keine publizistische Verwertung gegeben habe. Eine solche sei allerdings vom Amt der Landesregierung durch die Weitergabe an die Landeszeitung erfolgt.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Aufgrund des Sachverhaltes - die konkreten Gutachten stellten allgemeine Stellungnahmen, welche nicht geheimgehalten worden seien, dar - sei auch für den Zeitraum 1983 bis 1985 von einer Verbreitung im Sinne der §§ 14 ff Urheberrechtsgesetz auszugehen. Der Berufungssenat schließe sich insoweit dem Rechtsstandpunkt des Beschwerdeführers an. Eine ausdrücklich vereinbarte oder durch den Sachverhalt erwiesene Werknutzung könne allerdings nur dann zur Begünstigung des § 38 Abs. 4 EStG führen, wenn für den Urheber aus der Nutzung nach den Verwertungsarten der §§ 14 ff Urheberrechtsgesetz durch den Nutzungsberechtigten überhaupt Einkünfte anfielen. Voraussetzung sei die Erzielung von Einkünften aus der Verwertung von Urheberrechten, wobei es sich dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um ein in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilendes Tatbestandsmerkmal handle. Dem Amt der Salzburger Landesregierung sei es nach den vorliegenden Werkverträgen vorrangig darauf angekommen, die in den Gutachten gewonnenen Erkenntnisse im eigenen Bereich durch Vornahme notwendiger Investitionen zu nutzen. Der Beschwerdeführer habe in erster Linie für diesen Informationsbedarf die konkreten Gutachten erstellt und dafür eine entsprechende Entlohnung erhalten. Die Beschäftigung des Beschwerdeführers sei keinesfalls deshalb erfolgt, um die Gutachten im Sinne des Urheberrechtsgesetzes als "Werke der Literatur" zu verwerten. Eine Bekanntgabe im Wege des Pressebüros der Salzburger Landesregierung oder eine im Kulanzwege erfolgte Zurverfügungstellung an andere Körperschaften reiche für eine Inanspruchnahme der Begünstigung des § 38 Abs. 4 EStG bei dieser Sachlage nicht aus. Eine andere Beurteilung wäre lediglich dann möglich, wenn zumindest ein Teil des Gesamthonorars für die Verbreitung bezahlt worden wäre und diesem Honoraranteil einiges wirtschaftliches Gewicht zukäme. Dies treffe aber im Streitfall nicht zu und selbst die Neufassung des Vertrages vom 2. Dezember 1986 sehe keine betragsmäßige Zuordnung des Honorars für eine Werknutzung vor. Auch das Amt der Salzburger Landesregierung habe für die Weitergabe der Gutachten keine Entgelte bezogen.

Die Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Behandlung seiner Gutachtenseinkünfte als nach § 38 Abs. 4 EStG 1972 begünstigte Einkünfte verletzt.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer hat zur Gegenschrift eine Replik erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 38 Abs. 4 EStG 1972 ist § 37 Abs. 1 leg. cit. auch auf Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten anzuwenden, sofern diese Einkünfte als - im folgenden Satz des § 38 Abs. 4 umschriebene - Nebeneinkünfte erzielt werden.

Im Erkenntnis vom 21. November 1991, 91/13/0075, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß sich im besonderen Fall von Einkünften im Sinne des § 38 Abs. 4 EStG 1972 die Feststellung hinsichtlich der tariflichen Begünstigung nicht schon im Feststellungsverfahren treffen läßt, weil nur im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für den an den gemeinsamen Einkünften beteiligten Steuerpflichtigen festgestellt werden kann, ob nicht die "Urheberrechtseinkünfte" entsprechend dem zweiten Satz des § 38 Abs. 4 EStG 1974 die "anderen" Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 leg. cit. übersteigen. Im damals entschiedenen Beschwerdefall stand die "potentielle" Begünstigungsfähigkeit der nach § 188 BAO festgestellten Einkünfte (Autoreneinkünfte) außer Streit. Ob prinzipiell begünstigungsfähige "Urheberrechtseinkünfte" vorliegen, ist wie in den Fällen des § 37 Abs. 2 bis 4 EStG 1972 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1979, 958/78) im Grundlagenbescheid (hier: im Feststellungsverfahren nach § 187 BAO) zu entscheiden, sodaß die vom Beschwerdeführer angesprochene Rechtsverletzung grundsätzlich in Betracht kommen konnte.

Nach der von der belangten Behörde zutreffend wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (s. dazu z.B. die Erkenntnisse vom 1. Oktober 1985, 84/14/0006, vom 19. Jänner 1988, 87/14/0117, oder vom 17. Oktober 1991, 91/13/0014) liegen Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen Urheberrechten nur dann vor, wenn der Urheber Einnahmen dafür erzielt, daß er entweder sein Urheberrecht selbst im Sinne der §§ 14 ff Urheberrechtsgesetz verwertet, oder einem Dritten eine solche Verwertung gestattet oder einräumt (Werknutzungsrecht, Werknutzungsbewilligung). Dies trifft zu, wenn das gesamte Entgelt oder ein bestimmt bezeichneter Teil davon für eine Verwertung im Sinne des Urheberrechtsgesetzes bezahlt wird. Eine ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung, an einem Gutachten eine Werknutzung einzuräumen, bewirkt nur dann die Begünstigung des § 38 Abs. 4 EStG 1972, wenn für den Urheber aus der Nutzung nach den Verwertungsarten der §§ 14 bis 18 Urheberrechtsgesetz durch den Nutzungsberechtigten überhaupt Einkünfte anfallen, er also überhaupt EINKÜNFTE AUS DER VERWERTUNG VON URHEBERRECHTEN erzielt. Es handelt sich hiebei um ein in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilendes Tatbestandsmerkmal. Es genügt daher nicht schon die Vereinbarung einer Werknutzung und auch nicht die Vereinbarung eines Nutzungsentgeltes, um Einkünften die Begünstigung des § 38 Abs. 4 EStG 1972 zu verschaffen. Es muß sich vielmehr nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt um Einkünfte handeln, die unmittelbar für die Verwertung (Werknutzung) des Urheberrechts zugeflossen sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 9. Oktober 1991, 90/15/0035 und vom 17. Oktober 1991, 90/13/0153). Der in der Replik vertretenen Auffassung, es komme für die Begünstigung nach § 38 Abs. 4 EStG 1972 nicht auf die DIREKTE Bezahlung des Entgelts für urheberrechtlich geschützte Leistungen an, kann demnach nicht gefolgt werden.

Die belangte Behörde ist bei ihrer Beurteilung davon ausgegangen, daß hinsichtlich der vom Beschwerdeführer erstellten Gutachten eine urheberrechtlich geschützte Verwertung - auch in den Jahren vor der diesbezüglichen Vertragsänderung - stattgefunden hat. Trotz dieser sich insoweit auch mit den Beschwerdeausführungen deckenden Annahme hat die belangte Behörde die Frage verneint, daß die strittigen Einkünfte nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (unmittelbar) für die Verwertung (Werknutzung) des Urheberrechtes zugeflossen seien. Dies ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zutreffend:

Nach dem im Verwaltungsverfahren festgestellten Sachverhalt (dem Inhalt der Werkverträge, den Aussagen des Beschwerdeführers und der Auskunftsperson) dienen die vom Beschwerdeführer erstellten Gutachten unzweifelhaft in erster Linie als Grundlage für Investitionsentscheidungen im Krankenanstaltenbereich des Bundeslandes Salzburg. Ob die Gutachten nur Investitionsvorhaben landeseigener Spitäler oder auch - wie im Rahmen der Verfahrensrüge in der Beschwerde geltend gemacht wird - nicht landeseigene, insbesondere auch Ordensspitäler betroffen haben, ändert an dieser grundsätzlichen Feststellung nichts.

Wenn einer für die Werknutzung (Verbreitung) vereinbarten Honorierung kein eigenes wirtschaftliches Gewicht beizumessen ist, geht ein solches Honorar im Entgelt für das Gutachten unter, sodaß von Einkünften aus der Verwertung von Urheberrechten nicht gesprochen werden kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Oktober 1991, 91/13/0014, und vom 22. Oktober 1991, 91/14/0023). Das Honorar für die Erstellung von Gutachten, die alle nach

denselben Honorarrichtlinien (im vorliegenden Fall durch ein monatlich bezahltes Pauschalhonorar) abgerechnet werden, verliert den für seine Honorierung maßgebenden Rechtsgrund, nämlich die Erstellung des Gutachtens, nicht deswegen, weil dem Auftraggeber das Recht eingeräumt wird, das Gutachten (auch) zu veröffentlichen. Es besteht lediglich die Möglichkeit, daß für die Einräumung dieses (zusätzlichen) Rechtes ein zusätzliches Entgelt vereinbart wird. Ein solches könnte als begünstigungsfähiges Entgelt für die Verwertung von selbstgeschaffenen Urheberrechten im Sinne des § 38 Abs. 4 EStG 1972 in Betracht kommen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1993, 88/14/0195). Im Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer unbestritten kein derartiges zusätzliches Entgelt erhalten.

Eine andere Betrachtung wäre lediglich geboten, wenn dem Entgelt für die Gutachtenserstattung kein eigenes wirtschaftliches Gewicht zukäme und es im "Autorenhonorar" unterginge (siehe das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 90/13/0035). Daß es sich bei den Gutachten des Beschwerdeführers um ausschließlich zur Verbreitung bestimmte Werkstücke (ähnlich den Manuskripten für Werke der allgemeinen Literatur, Fachliteratur udgl.) gehandelt hätte, deren Gegenstand neben dem allgemeinen Interesse des Auftraggebers am Absatz des Werkes Sonderinteressen des Auftraggebers nicht berührt hätte, ist nach dem im Beschwerdefall gegebenen Sachverhalt keinesfalls anzunehmen. Das darauf allenfalls abzielende Beschwerdevorbringen, wonach das eigentliche Interesse des Landes Salzburg nicht in einem internen Informationsbedürfnis, sondern an der möglichst breiten Aussendung und Veröffentlichung dieser Gutachten bestanden habe, weicht von dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt, den der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG der Behandlung der Rechtsrüge zugrunde zu legen hat, ab. Die Gutachten sind nicht in Auftrag gegeben worden, um ein Werk der Literatur zu erhalten, sondern um Entscheidungshilfen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu erlangen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. Juni 1989, 88/13/0178, und vom 22. Oktober 1991, 91/14/0023).

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet, sodaß sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

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

ECLI:AT:VWGH:1994:1990140022.X00

#### **Im RIS seit**

20.11.2000

#### **Zuletzt aktualisiert am**

14.10.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

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