

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/8/11 91/13/0201

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 11.08.1993

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §37;  
AVG §45 Abs3;  
BAO §115 Abs1;  
BAO §115 Abs2;  
EStG 1972 §2 Abs3;  
EStG 1972 §22 Abs1 Z1 lit a;  
EStG 1972 §22 Abs1 Z1 lit b;  
EStG 1972 §22 Abs1 Z1;  
EStG 1972 §22;  
EStG 1972 §23;  
EStG 1972 §38 Abs4;  
GewStG §1 Abs1;  
UStG 1972 §6 Z14;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissarin Dr. Büsser, über die Beschwerde des N in W, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 29. Juli 1991, GZ. 6/3-3363/90-05, 6/3-3296/89-05, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1987 und 1988, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit darin über Einkommensteuer 1987 und 1988 abgesprochen wurde, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.560,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

### **Begründung**

Der Beschwerdeführer bezeichnet seine Tätigkeit in den Steuererklärungen als "Public Relation Beratung und Journalist". In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 1987 wies er Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus, wobei er Einnahmen aus journalistischer Tätigkeit (S 132.000,--) sowie solche als Konsulent des Fachverbandes X, von Unternehmungen der Zuckerindustrie und der A. GmbH (S 849.920,--) erklärte.

Das Finanzamt behandelte die genannten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und erließ entsprechende Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für 1987.

Nach Einbringung einer Berufung gegen diese Bescheide wurden vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers auf einen diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes Werkverträge mit dem Fachverband X und der A. GmbH vorgelegt. Mit den übrigen Auftraggebern habe es keine schriftlichen Verträge gegeben. Das Schwergewicht der Tätigkeit des Beschwerdeführers liege in der Verfassung von Zeitungsartikeln und Beschreibungen des Tätigkeitsbereiches der entsprechenden Auftragsunternehmen.

Der Werkvertrag mit dem Fachverband X hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Zwecks Förderung des Verständnisses von Lehrern und Schülern sowie relevanter Öffentlichkeitsbereiche für die Belange der chemischen Industrie werden gemäß Beschluß des Exekutivkomitees des Fachverbandes zwischen dem Fachverband X und N folgende Vereinbarungen getroffen:

#### 1.0. Werkvertrag für Beratung und Organisation

##### 1.1. Leistungsinhalt

N verpflichtet sich, für die Organisation und Durchführung der Schulbetreuung im gesamten Bundesgebiet sowie zur diesbezüglichen Beratung des Fachverbandes X folgende Leistungen zu erbringen:

-

Er wird mit Schulbehörden und den in Schulen tätigen

Personen, insbesondere den Angehörigen des Lehrkörpers, ständigen Kontakt pflegen, um bei den Lehrern und Schülern mehr Verständnis für die Anliegen und Probleme der chemischen Industrie Österreichs zu erreichen.

-

N wird im Einvernehmen mit dem Fachverband Konzepte zur Herstellung und Förderung der Zusammenarbeit im obigen Sinne ausarbeiten und für die notwendigen persönlichen Kontakte zu den maßgeblichen öffentlichen Stellen und Schulen sorgen.

-

N wird mit den jeweiligen Schulbehörden und Schulen alle

notwendigen und nützlichen Behelfe und Maßnahmen erörtern (z.B. Unterrichtsmittel, Seminare, Werksbesuche) und in der Folge dem Fachverband die jeweils günstigsten Maßnahmen vorschlagen. Soweit es möglich und zweckmäßig erscheint, wird er diese selbst realisieren bzw. dem Fachverband bei der Durchführung der Maßnahmen behilflich sein.

-

N wird unmittelbare Kontakte zwischen den jeweiligen

Schulbehörden und Schulen einerseits sowie Mitgliedsbetrieben des Fachverbandes andererseits herstellen und pflegen.

-

N wird sich das nötige Unterlagenmaterial selbst

beschaffen und die notwendige Sammlung, Evidenzhaltung und Auswertung desselben vornehmen.

...

## 2.0. Werkvertrag über publizistische Leistungen

### 2.1. Leistungsinhalt

N wird im Einvernehmen mit dem Fachverband für die im Rahmen der Schulbetreuung anfallenden journalistischen Leistungen sorgen. Dazu zählen u.a. schulrelevante Artikel und Berichte für fachverbandsinterne sowie schulbezogene Publikationen, redaktionelle Überarbeitung (Austrifizierung) deutschsprachiger Publikationen für den österreichischen Schulgebrauch, Konzeption, Recherche und Bearbeitung von Themen für elektronische Medien z.B. Tonbildschauen, Overhead-Serien, Videos, Autorentätigkeit bei Vorträgen im Rahmen von einschlägigen Veranstaltungen.

..."

Nach dem mit der A. GmbH abgeschlossenen "Konsulentenvertrag" war es Aufgabe des Beschwerdeführers, "dem Unternehmen sein Wissen als PR-Fachmann zur Verfügung zu stellen und es in Belangen der externen und internen Öffentlichkeitsarbeit zu beraten."

Der angeführten Eingabe des steuerlichen Vertreters waren weiters mehrere vom Beschwerdeführer gelegte Rechnungen angeschlossen. In einer Rechnung vom 7. Oktober 1987 über S 23.520,- an das Evidenzbüro österreichischer Zuckerfabriken wurde die erbrachte Leistung als "Überarbeitung und teilweise Neu-Textierung der Drucksorten "Zucker-Quiz" und "Zucker-Lehrpfad" sowie Gestaltungsberatung" bezeichnet.

Eine weitere Rechnung vom 7. Oktober 1987 über die im Zeitraum Juni bis September 1987 erbrachten "PR-Leistungen" im Sinne der teilweisen Realisierung des Projektes "Werkführungen in der österreichischen Zuckerindustrie" lautet auszugsweise:

#### "1. Zuckerlehrpfad

- Festlegen der Stationen und Erfassen der werkspezifischen Leistungsangaben an den Standorten
- Beratung zur Optimierung des Führungsweges 4 Tage
- Redaktion der Tafeltexte und Abstimmung dieser mit den einzelnen Werken 30 Stunden
- Organisation und Betreuung der Produktion von Satz und Druck 21 Stunden
- Vorschlag einer einheitlichen Kleidung, Auswahl von Lieferanten, Präsentation 15 Stunden

#### 2. Mitarbeiterschulung

- Organisation eines 3-tägigen Seminars "Verhaltens- und Argumentationstraining" für 18 Werkführer im Hotel E (Auswahl des Seminarhotels, Recherchen vor Ort, Kostenvoranschläge und Briefing) 14 Stunden
- Briefing und Festlegen der Seminarinhalte mit Herrn St. (Seminar-Trainer) 6 Stunden
- Einladungen und Informationen für die Teilnehmer, Seminarplatten, Namensschilder 10 Stunden
- Betreuung der Gruppe an 3 Tagen, einschl. teilweisen Trainings und Vortragstätigkeit 24 Stunden"

In einer der A. GmbH gelegten Rechnung vom  
14. Dezember 1987 wurden folgende Leistungen des  
Beschwerdeführers angeführt:

"1.

Beratungstätigkeit/Zeitaufwand 110 Stunden Schulkontakte und Besuche

Vorträge: BRG 15, Volkswirtschaftliche Gesellschaft

"Firmenjuristen"

ARGE Sauberkeit (Direktor S., P.)

ÖGUT (Vertretung Dr. W.)

Nachbarschaftsfest

Urlaubsvertretung GU (18. KW)

Podiumsdiskussion (Dr. P.)

PR-Archiv übersiedeln

H.-Museum

110 Stunden a S 500,--

2.

Publizistische Leistungen/Zeitaufwand 120 Stunden H.-Revue/Zeckenschutzimpfung VCÖ-  
Zeitung/Phosphatsubstitution Argumentationskatalog "H. in Diskussion"

120 Stunden a S 500,--"

Mit Berufungsentscheidung vom 25. Oktober 1988, GZ. 6/3-3413/88, wurde das Begehren um Qualifizierung der Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit - abgesehen von der mit Rechnung vom 7. Oktober 1987 gegenüber dem Evidenzbüro österreichischer Zuckerfabriken erbrachten Tätigkeit (Einnahmen S 23.520,--) - abgewiesen.

Nach Erhebung einer Beschwerde wurde dieser Bescheid der belangten Behörde vom Verwaltungsgerichtshof mit dem Vorerkenntnis vom 3. Oktober 1990, Zl. 89/13/0002, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Für 1988 erklärte der Beschwerdeführer neben Einnahmen aus der Tätigkeit für den Fachverband X und die A. GmbH auch Einnahmen aus einer Tätigkeit für die P. OHG. Das Finanzamt betrachtete auch die Einkünfte des Jahres 1988 als solche aus Gewerbebetrieb.

Nach Erhebung einer Berufung gegen die 1988 betreffenden Abgabenbescheide brachte der Beschwerdeführer nach einem entsprechenden Vorhalt Ablichtungen seiner Ausgangsrechnungen für 1988 ein.

Gegenüber der A. GmbH legte der Beschwerdeführer folgende

Ausgangsrechnungen:

24. März 1988

"1.

Beratungstätigkeit/Zeitaufwand 65 Stunden

H.-Museum - inhaltliche Gestaltung

Vertretung Herr S.

65 Stunden a S 500,--

2.

Publizistische Leistungen/Zeitaufwand 52 Stunden H.-Revue

Sasil-Story

Überarbeitung "Argumente - Dokumente"

"H. in Diskussion"

"80 Jahre P."

52 Stunden a S 500,--"

30. Mai 1988

"1.

Publizistische Leistungen/Zeitaufwand 62 Stunden Projekt H.-MUSEUM:

Sichtung und Aufarbeitung des vorhandenen Schrifttums, der Dokumente und Exponate sowie zusätzliche Recherchen von zeitbezogenem Bildmaterial im Hinblick auf "80 Jahre P."

Redaktion der Bild-Stories sowie erste Texte 62 Stunden a S 500,--

2.

Beratungstätigkeit/Zeitaufwand 12 Stunden

Durchführung von Seminaren:

Junioren der Deutschen Handelskammer

Projektgruppe der HAK Bruck/Mur

Katholisches Bildungswerk"

2. November 1988

"1.

Publizistische Leistungen/Zeitaufwand 159 Stunden

1.1 Reden: 80 Jahre P. und die Stadt Wien

80 Jahre P. und die Wirtschaft

Dank zur Verleihung des Titels Professor 35-jähriges Jubiläum Dkfm. M.

Intern. Konferenz des H.-Rechnungswesens

1.2 H.-Revue:

3. Teil P.-Markengeschichte

Intern. Rechnungswesen

H.-Museum

Portrait Professor K.

1.3 Jubiläumsschrift:

Überarbeiten und Redigieren der alten Texte sowie neue Texte 1984 - 1988 Foto-Redaktion und Bildtexte

1.4 H.-Museum:

Texten der Legenden zu den Exponaten und Redaktion sowie Eröffnungsrede

159 Stunden a S 500,-- S 79.500,--

2. Beratungstätigkeit/Zeitaufwand 43 Stunden

2.1 H.-Fest 80 Jahre P.

2.2 Tag der offenen Tür im Rahmen der Woche der Wiener Industrie

2.3 Eröffnung des H.-Museums

43 Stunden a S 500,--"

Die gegenüber der P. OHG gelegte Rechnung hat auszugsweise

folgenden Inhalt:

"Sehr geehrte Herren,

für meine PR-Leistung im Zeitraum Oktober 1987/Juni 1988 zum Einzelprojekt einer 24 Seiten umfassenden Image-Broschüre in einer deutschen und englischen Textversion erlaube ich mir, meine

H O N O R A R N O T E

zu legen.

Honorarbasis:

Pauschalsatz außerhalb Wiens S 7.000,--/Tag

" 4.000,--/halber Tag

Stundensatz Beratung Wien S 800,--

einschließlich Spesen, zuzüglich Mehrwertsteuer.

Aufgabenstellung:

Idee, Konzept und Realisation (Gesamtredaktion und Produktionsabwicklung) einer Firmen-Image-Broschüre vor dem Hintergrund des 100-jährigen Bestehens der Firma E.P. für die Zielgruppen: Geschäftspartner im In- und Ausland, Persönlichkeiten in Wirtschaft und Politik sowie für Firmenmitarbeiter.

Leistungsumfang/Split

Karlstein/Horn

Beratung, Recherchen,

Präsentationen, Fotoredaktion,

Druckerei und Imprimatur 6 Tagessätze a S 7.000,--

4 Tagessätze a S 4.000,--

Beratungsstunden in Wien

Zeitaufwand für Briefings, Anbote,

Redaktion und Produktionsabwicklung

- Gestaltung 20 Stunden

- deutscher Text 14 "

- engl. Version 6 "

- Fotos/Studio und

Außenaufnahmen

Blumau/NÖ 12 "

- Prints für Layout

Satzstudio und

Korrekturen, Druck-

und Fertigstellung 35 "

87 Stunden a S 800,--"

Den insoweit dem Verwaltungsgerichtshof nicht vollständig vorgelegten Akten ist zu entnehmen, daß das Finanzamt von der belangten Behörde mit weiteren Ermittlungen beauftragt wurde.

Nach einem handschriftlichen Vermerk vom 4. Februar 1991 wurden vom Beschwerdeführer "Unterlagen für die schriftstellerische Tätigkeit" vorgelegt.

In einem an den Beschwerdeführer gerichteten Schriftsatz des Finanzamtes vom 22. April 1991 wurde ausgeführt, es seien bei der Vorsprache des Beschwerdeführers am 4. Februar 1991 hinsichtlich der Tätigkeit für den Fachverband folgende Feststellungen getroffen worden: Die Kontaktnahme mit Schulen und Schulbehörden verfolge den Zweck, die Qualität des Chemieunterrichtes aufzuwerten und das Bildungsniveau zu heben. Hiezu würden Vorträge mit Diskussionen in den Schulen abgehalten, einerseits vor Schülern, andererseits gebe es spezielle Veranstaltungen für Lehrer. Der Beschwerdeführer organisiere Führungen durch die Werke, halte ständigen Kontakt mit Lehrern und Schulbehörden, um Wünsche der Lehrer hinsichtlich Unterrichtsmaterial an die Schulbehörden heranzutragen. Der Beschwerdeführer veranlasse die Beschaffung von Lehrmaterial durch den Fachverband. Der Beschwerdeführer sei redaktioneller Mitarbeiter der Zeitschrift des Fachverbandes. Seine Tätigkeit beinhalte auch die Fotoredaktion und den Kontakt mit Druckerei und Versand. Der Beschwerdeführer schreibe auch einzelne Artikel selbst. Er schreibe auch Artikel und Reden für andere Personen. Weiters verfasse er für öffentliche Veranstaltungen Informationen zur Weitergabe an Journalisten.

Für die Firma A. GmbH würden Seminare, Reden, Vorträge und Schulbesuche organisiert und abgehalten, die Schulung von Mitarbeitern übernommen, das Unternehmen hinsichtlich der Durchführung von Kongressen und der Auflage von Broschüren beraten, die Vertretung von Mitarbeitern übernommen. Ein Nachbarschaftsfest und ein Fest zum 80. Geburtstag des Produktes P. seien organisiert worden. Als publizistische Leistungen seien vor allem Artikel in der H.-Revue, der Argumentationskatalog, "H. in Diskussion", redaktionelle Arbeiten in der Jubiläumsschrift und Schriften zur Eröffnung des H.-Museums anzuführen.

Für das Projekt "Werkführungen in der österreichischen Zuckerindustrie" seien vom Beschwerdeführer Analysen in den Zuckerfabriken durchgeführt und Konzepte für Führungen von Schulen erstellt worden. Zur Vereinfachung der Vorträge sei die Idee des "Zuckerlehrpfades" geboren worden.

Für die P. OHG sei aus Anlaß des hundertjährigen Bestehens des Unternehmens ein Werbegesamtkonzept für eine Firmen-Broschüre entwickelt worden.

In einer Stellungnahme vom 6. Mai 1991 führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers insbesondere aus, daß der Beschwerdeführer als Redakteur der Zeitschrift Chemie-Information-Intern drei bis vier Artikel verfasse. Zur Tätigkeit für die Zuckerindustrie wurde präzisiert, daß das Vortrags- und Lehrwesen vom Beschwerdeführer zuerst analysiert und sodann neu gestaltet worden sei.

Mit dem nunmehr in Beschwerde gezogenen Bescheid wurden die Berufungen in den bezeichneten Punkten abgewiesen. Hinsichtlich der Tätigkeit gegenüber dem Fachverband der chemischen Industrie vertrat die belangte Behörde die Auffassung, es handle sich dabei um eine "Public-Relation-Arbeit", die im untergeordneten Ausmaß von ca. 25 Prozent auch die journalistische Tätigkeit mitumfasse. Die Tätigkeit gegenüber der Zuckerindustrie werde gleichfalls von den im § 22 EStG 1972 aufgezählten Tatbeständen nicht erfaßt. Auch gegenüber der A. GmbH lag nach Auffassung der belangten Behörde das Schwergewicht auf dem Gebiet der Beratung. Von der P. OHG sei der Beschwerdeführer für eine "Public-Relation-Arbeit" entlohnt worden, die weder als wissenschaftlich, künstlerisch, schriftstellerisch oder erzieherisch bezeichnet werden könne.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Einheitliche Betätigung

Vom Beschwerdeführer wird insbesondere gerügt, daß sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht damit auseinandergesetzt hat, ob die in Rede stehenden Tätigkeiten des Beschwerdeführers als freiberufliche Tätigkeit eines Journalisten, als unterrichtende und als erzieherische Tätigkeit sowie schließlich als eine diesen Tätigkeiten ähnliche Tätigkeit zu qualifizieren war. In rechtlicher Hinsicht ist dem Beschwerdeführer dabei zunächst zu entgegenen, daß nach § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1972 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung zu den Einkünften aus

selbständiger Arbeit auch eine den in lit. b ansonsten aufgezählten ähnliche freiberufliche Tätigkeit zählt; eine der unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit bloß ähnliche Tätigkeit stellt aber keine selbständige Arbeit dar (vgl. lit. a der angeführten Gesetzesstelle).

Der Beschwerdeführer erbrachte in den beiden Streitjahren Leistungen gegenüber mehreren Auftraggebern. Auch die gegenüber einem jeweiligen Auftraggeber erbrachten Leistungen bestanden jeweils aus Leistungen durchaus unterschiedlicher Art. 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. Im Falle einer solchen einheitlichen Betätigung ist anhand der Kriterien der §§ 22 und 23 EStG 1972 zu prüfen, unter welche Einkunftsart die aus diesem einheitlichen Betrieb fließenden Einkünfte fallen. Steht dabei eine Tätigkeit, die an sich als Ausübung eines freien Berufes anzusehen wäre, mit einem Gewerbebetrieb in engstem sachlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang, so verliert sie ihre Selbständigkeit und ist mit dem Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer zu unterwerfen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. November 1970, 521/69, Slg. Nr. 4144/F), es sei denn, die gewerbliche Tätigkeit tritt als untergeordnet in den Hintergrund.

2.

Leistungen gegenüber dem Fachverband der chemischen Industrie

Hinsichtlich der Tätigkeit gegenüber dem Fachverband der chemischen Industrie ist die belangte Behörde zu der Folgerung gelangt, daß die im Werkvertrag unter dem Titel "Beratung und Organisation" aufgezählten Tätigkeiten unter keinen der Tatbestände des § 22 EStG 1972 zu subsumieren ist. Nach dem Werkvertrag, der Art der Entlohnung und der Beschreibung der Tätigkeit ist dabei davon auszugehen, daß zwischen dieser Beratungstätigkeit und der im selben Werkvertrag geregelten journalistischen Arbeit ein derartiger innerer Zusammenhang besteht, daß eine einheitliche Tätigkeit vorliegt. Da - wie die belangte Behörde aus der Art der Honorierung geschlossen hat - diese journalistische Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung war, war für die Gesamtbeurteilung somit die Qualifizierung der unter der Bezeichnung "Beratung und Organisation" zusammengefaßte Betätigung wesentlich. Derartige beratende Tätigkeiten, die nicht wie rechtsberatende Tätigkeiten unter § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1972 subsumierbar sind, sondern auf anderen Wissensgebieten ausgeübt werden (z.B. wie im Beschwerdefall auf organisatorischem oder kaufmännischem Gebiet), stellen aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine selbständige Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1972 dar (vgl. insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. März 1984, 82/13/0180, und die dort zitierte Vorjudikatur). Dieser Auffassung steht auch nicht entgegen, daß Angehörige der im § 22 EStG 1972 genannten freien Berufe im Rahmen ihrer Berufstätigkeit auch Beratungsleistungen erbringen können.

Auch der Umstand, daß die organisatorischen Leistungen des Beschwerdeführers eine Kontaktnahme mit Schulen mit sich brachte und der Beschwerdeführer dabei Lehrveranstaltungen vermittelte, kann nicht dazu führen, daß die einzelne organisatorische Tätigkeit bzw. die eine Einheit darstellende Gesamttätigkeit als unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit zu qualifizieren wäre.

Vom Beschwerdeführer wird nicht näher ausgeführt, welchem Beruf ähnlich seine Tätigkeit seiner Meinung nach ist. Von einer "ähnlichen freiberuflichen Tätigkeit" kann aber nur dann gesprochen werden, wenn es sich dabei um eine Tätigkeit handelt, die einer bestimmten der im § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1972 aufgezählten Tätigkeit unmittelbar ähnlich ist. Der Gesetzgeber wollte bei der Beurteilung der Ähnlichkeit einer Tätigkeit mit einer der von ihm aufgezählten Tätigkeiten dabei strenge Maßstäbe angewendet wissen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 1981, 3057/79, mit weiteren Hinweisen). Die organisatorische Tätigkeit des Beschwerdeführers für den genannten Fachverband ist als solche einem der in der angeführten Gesetzesstelle Berufsbilder nicht unmittelbar ähnlich. Auch der vom Beschwerdeführer hervorgehobene Umstand, daß Journalisten eine als "Public-Relation-Arbeit" bezeichnete Beratungstätigkeit ausüben, hat keinen Einfluß für die Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer rügt hinsichtlich der Beurteilung der Tätigkeit gegenüber dem Fachverband X, daß die belangte Behörde ihm nicht vorgehalten habe, sie sei der Meinung, die nichtjournalistische Tätigkeit habe überwogen. Dem ist entgegenzuhalten, daß es zum Wesen des Parteiengehörts nicht gehört, die Partei zu einer Rechtsansicht und den rechtlichen Schlußfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, S. 273). Weiters war die belangte Behörde im Hinblick auf die umfangreichen Ermittlungen nicht gehalten,



weitere Ermittlungen durchzuführen; der Beschwerdeführer hat in seiner diesbezüglichen Verfahrensrüge nicht dargestellt, zu welchem anderen Bescheid die belangte Behörde bei Durchführung weiterer Ermittlungen hätte gelangen können.

### 3. Leistungen gegenüber der Zuckerindustrie

Hinsichtlich der Tätigkeit gegenüber der Zuckerindustrie, wie sie in der zweiten Rechnung des Beschwerdeführers vom 7. Oktober 1987 (Rechnungsbetrag S 134.400,-) dargestellt worden ist, wird vom Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, daß diese Tätigkeit hinsichtlich des Teilbereiches "Zuckerlehrpfad" als journalistische, unterrichtende und schriftstellerische Tätigkeit sowie hinsichtlich der "Mitarbeiterschulung" als unterrichtende Tätigkeit anzusehen sei. Der Beschwerdeführer übersieht dabei zunächst, daß es sich bei der mit dieser Rechnung honorierten Leistung um eine einheitliche Tätigkeit zur Realisierung eines Projektes "Werkführungen in der Österreichischen Zuckerindustrie" gehandelt hat, deren Zuordnung zu einer Einkunftsart infolge des inneren Zusammenhanges der erbrachten Einzelleistungen einheitlich beurteilt werden muß. Aber auch hinsichtlich der erbrachten Einzelleistungen ist die Auffassung des Beschwerdeführers verfehlt:

Die Tätigkeit eines Journalisten ist dadurch gekennzeichnet, 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 dabei alles zu verstehen, was Aktualität hat, also nicht nur die jedermann interessierenden Ereignisse, sondern auch aktuelle Erscheinungen, die lediglich auf Fachinteresse stoßen und nur von Zeit zu Zeit auftreten (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1992, 92/14/0002).

Unter einem Schriftsteller wird jedermann verstanden, der auf irgendeinem Gebiet selbständige Gedanken in Schriftform der Öffentlichkeit übermittelt (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch2, S. 491 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der in Rede stehenden Rechnung zufolge bestand die Tätigkeit des Beschwerdeführers hinsichtlich des Bereiches "Zuckerlehrpfad" im wesentlichen darin, daß Werkführungen in Zuckerfabriken veranstaltet wurden, wobei im einzelnen die Stationen eines "Lehrpfades" festzulegen waren. Eine solche Tätigkeit weist aber weder die Merkmale einer journalistischen Tätigkeit im Sinne einer Berichterstattung über aktuelles Geschehen noch einer schriftstellerischen Tätigkeit im Sinne der Übermittlung eigener Gedanken in Schriftform auf. Dabei kommt auch dem in der Beschwerde behaupteten Umstand, die "Erfindung" des "Zuckerlehrpfades" durch den Beschwerdeführer sei urheberrechtlich geschützt, aus der Sicht der Abgrenzung zwischen selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb keine abgabenrechtliche Bedeutung zu.

Eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1972 setzt eine eigene Lehrtätigkeit des Steuerpflichtigen voraus (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 1982, 81/14/0129, 0137, Slg. Nr. 5701/F). Demgegenüber hat der Beschwerdeführer nach dem eindeutigen Wortlaut der Rechnung vom 7. Oktober 1987 lediglich organisatorische Leistungen im Zusammenhang mit einem Mitarbeiterseminar erbracht. Eine eigene Lehrtätigkeit im Zusammenhang mit den Werksführungen bzw. den diese vorbereitenden Mitarbeiterschulungen wurde aber vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Die im Zusammenhang stehende Verfahrensrüge, die Behörde habe nicht erforscht, welche Honoraranteile für die Arbeit am Zuckerlehrpfad anzusetzen seien, geht schon deswegen ins Leere, weil die diesbezügliche detaillierte Rechnung ohnedies im Verwaltungsverfahren vorgelegt worden war.

### 4. Tätigkeit gegenüber der A.

Vom Beschwerdeführer wird hinsichtlich der Beurteilung seiner gegenüber der A. GmbH erbrachten Leistungen gerügt, die belangte Behörde habe nicht geprüft, ob nicht die freiberuflichen Tätigkeiten gegenüber den gewerblichen Tätigkeiten überwogen hätten.

Nach dem "Konsulentenvertrag" mit der A. GmbH war seine Aufgabe die Beratung in Belangen der externen und internen Öffentlichkeitsarbeit. Eine derartige beratende Tätigkeit ist wie ausgeführt, keine selbständige Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1972. Da die gegenüber der A. GmbH erbrachten Leistungen nach dem durchgeführten Verwaltungsverfahren einen engen inneren Zusammenhang aufwiesen, steht dabei der Beurteilung dieser Tätigkeit als einer gewerblichen Tätigkeit auch nicht entgegen, daß einzelne dieser Tätigkeiten für sich allein betrachtet als solche eines Journalisten oder eines Schriftstellers angesehen werden könnten. Überdies wurden in den vom

Beschwerdeführer gelegten Rechnungen auch solche Leistungen als "publizistische" bezeichnet, die weder als journalistische noch als schriftstellerische Tätigkeiten angesehen werden können, wie insbesondere die Beratung im Zusammenhang mit der Einrichtung eines Museums. Bei diesem Sachverhalt war die belangte Behörde nicht verpflichtet, weitere Ermittlungen über den genauen Umfang der journalistischen Tätigkeit des Beschwerdeführers im Zusammenhang insbesondere mit der Herausgabe von (Werbe-)Zeitschriften seines Auftraggebers zu führen.

#### 5. Firmen-Broschüre P. OHG

Gegenüber der P. OHG bestand die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Konzept für eine Broschüre aus Anlaß eines Firmenjubiläums. Der Beschwerdeführer vertritt die Meinung, er sei mit dieser Leistung als Journalist tätig geworden. Er habe dabei die Tätigkeit eines "Chefredakteurs" innegehabt. Hiezu wird zunächst auf die vorstehenden Ausführungen unter Punkt 3 zu den Begriffsmerkmalen der journalistischen Tätigkeit verwiesen. Dementsprechend ist dem Vorbringen des Beschwerdeführers zu entgegnen, daß die in Rede stehende Broschüre kein Ergebnis einer journalistischen Tätigkeit darstellt, weil sie neben zahlreichem Bildmaterial eine kurze Darstellung der Unternehmensgeschichte sowie der erzeugten Produkte enthält. Der Inhalt der Broschüre stellt somit keine Berichterstattung über ein aktuelles Geschehen dar, sodaß die auf die Gesamtherstellung der Broschüre gerichtete Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht als journalistische Tätigkeit angesehen werden kann (vgl. neuerlich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1992, 92/14/0002). Die Überwachung und Koordinierung der Herstellung der Broschüre stellt sich somit als gewerbliche Tätigkeit dar, zumal außer Streit steht, daß der in der Broschüre enthaltene Text nicht vom Beschwerdeführer verfaßt worden ist, sodaß auch eine schriftliche Tätigkeit nicht Betracht kam.

Im Hinblick auf diese Sach- und Rechtslage kommt dem Umstand, daß die belangte Behörde aus der vom Beschwerdeführer in seinem Briefpapier verwendeten Kurzbezeichnung "PRL" nach Meinung des Beschwerdeführers unrichtige Schlüsse auf das Vorliegen einer sogenannten Public-Relation-Arbeit gezogen hat, keinerlei Bedeutung zu.

#### 6. Zusammenfassung

Betrachtet man die in den vorstehenden Punkten 2 bis 5 angeführten Tätigkeiten des Beschwerdeführers insgesamt, so ergibt sich bei ihnen keine von einer gewerblichen Tätigkeit abgehobene Betätigung journalistischen, schriftstellerischen oder unterrichtenden Charakters, welche die Zuordnung zu einer solchen freiberuflichen Tätigkeit rechtfertigen würde.

#### 7. Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Wenn der Beschwerdeführer schließlich meint, die belangte Behörde hätte selbst bei Zutreffen ihrer Rechtsauffassung hinsichtlich des Veranlagungsjahres 1988 von den als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierten Einkünfte "freiberufliche" Einkünfte in Höhe von S 48.088,- ausscheiden müssen, so verkennt er die von seinem steuerlichen Vertreter vorgelegte Ermittlung der Einkünfte. Der Betrag von S 48.088,- wurde danach - abgesehen von einem von der belangten Behörde als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelten Vortragshonorar von S 808,- - aus den gegenüber dem Fachverband X erzielten Einnahmen für eine nach Meinung des Beschwerdeführers journalistische Tätigkeit errechnet. Auch gerade hinsichtlich dieser Tätigkeit hat die belangte Behörde die im Ergebnis zutreffende Meinung vertreten, daß sie eine gewerbliche Tätigkeit ist. Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Beschwerdeschrift wurde vom Beschwerdeführer tatsächlich ein Gesamtbetrag von S 470.043,88 als Gewinn erklärt; von diesem Betrag hat die belangte Behörde die Einkünfte aus Vortragstätigkeit in Höhe von S 808,- und den Differenzbetrag von S 469.235,88 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt.

Im Bereich der Verfahrensrüge wird dabei vom Beschwerdeführer vorgebracht, die Einkünfte aus journalistischer Tätigkeit seien einerseits unter die Einkunftsart der Einkünfte aus Gewerbebetrieb subsumiert worden und "zusätzlich mit dem halben Steuersatz belastet" worden, sodaß eine "Doppelbesteuerung" vorliege. Dieses Vorbringen steht mit der klaren Darstellung der Ermittlung der Einkommensteuer für 1988 im Widerspruch, zumal der Beschwerdeführer an anderer Stelle der Beschwerdeschrift gerade die Versagung der Begünstigung nach § 38 Abs. 4 EStG 1972 gerügt hat.

#### 8.

Begünstigung für Einkünfte aus der Verwertung selbstgeschaffener literarischer Urheberrechte

Hinsichtlich des Jahres 1987 hat der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren den Antrag gestellt, Einkünfte aus der Verwertung selbstgeschaffener literarischer Urheberrechte nach § 38 Abs. 4 EStG 1972 mit dem begünstigten

Steuersatz zu besteuern. Für das Jahr 1988 wurde ein dementsprechender Antrag bereits in der Steuererklärung gestellt. Die belangte Behörde hat diesen Anträgen im angefochtenen Bescheid keine Folge gegeben, ohne daß sie eine Begründung für die Ablehnung der Anträge gab. Überdies ist sie hinsichtlich des Jahres 1988 vom erstinstanzlichen Bescheid, mit dem der begünstigte Steuersatz zuerkannt worden war, ohne Begründung abgewichen. Dieser Begründungsmangel hindert die Nachprüfbarkeit des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Gesetzmäßigkeit. Die belangte Behörde hat durch das Fehlen jeglicher Begründung ihres Standpunktes Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird darauf hingewiesen, daß auch die in der Gegenschrift von der belangten Behörde vertretene Auffassung, im Hinblick auf die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb sei § 38 EStG 1972 nicht anwendbar, nicht zutrifft. Im Rahmen welcher Einkunftsart die Verwertung von Urheberrechten erfolgt, stellt kein Kriterium der für die Anwendung der in Rede stehenden Begünstigungsbestimmung dar. Im Hinblick auf den im Beschwerdefall gegebenen Sachverhalt ist weiters darauf hinzuweisen, daß für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auch nicht maßgeblich ist, ob die Nebeneinkünfte auf einer sich von der übrigen beruflichen Tätigkeit abhebenden Nebentätigkeit beruhen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Oktober 1985, 84/14/0006, Slg 6034/F).

Der angefochtene Bescheid war daher insoweit, als darin über Einkommensteuer 1987 und 1988 abgesprochen wurde, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im übrigen, soweit sich die Beschwerde also gegen den Abspruch über Gewerbesteuer 1987 und 1988 richtete, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. Nr. 104/1991. Im pauschalierten Schriftsatzaufwand ist dabei die Umsatzsteuer bereits enthalten. Der angefochtene Bescheid ist nur einfach vorzulegen, sodaß ein Ersatz der Beilagengebühr nur im Betrag von S 180,-- zuzusprechen war.

#### **Schlagworte**

Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung Rechtliche BeurteilungParteiengehörParteiengehör Allgemein

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

ECLI:AT:VWGH:1993:1991130201.X00

#### **Im RIS seit**

11.07.2001

#### **Zuletzt aktualisiert am**

14.01.2015

**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)