

TE Vwgh Erkenntnis 1992/6/3 91/13/0035

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 03.06.1992

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §28;
EStG 1972 §22 Abs1 Z1 litb;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1972 §9 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. W in W, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 30. November 1990, GZ. 6/1-1251/89-15, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1987, 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, ein Jurist, der im Hauptberuf Ministerialbeamter ist, erklärte in der Einkommensteuererklärung für 1987 sonstige Einkünfte im Ausmaß von S 490.000,--. Der Abgabenerklärung war eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und dem R.-Verband vom 16. März 1987 "über eine wirtschaftspolitische Beratung" angeschlossen. Danach werde der Beschwerdeführer den R.-Verband in wirtschaftspolitischen Fragen insbesondere im Bereich der parlamentarischen Vorbereitungen und Verhandlungen beraten. Die Beratung umfasse die Fachgebiete Wirtschaftspolitik, Rechtspolitik, Wohnbaupolitik, Verkehrspolitik, Außenpolitik und Fragen der Verstaatlichten Industrie. Die Beratung erfolge durch regelmäßige, grundsätzlich wöchentliche Kontakte mit dem Generalsekretariat. Als Entgelt werde für 1987 ein Pauschbetrag von S 490.000,-- für die Folgejahre ein solcher von S 560.000,-- vereinbart.

Das Finanzamt behandelte die Einkünfte aus dieser Beratungstätigkeit als solche aus Gewerbebetrieb und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Gegen den Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid 1987 wurde Berufung erhoben. In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz wurde ausgeführt, die Beratung sei durch wöchentliche Beratungen mit dem Generalsekretär des R.-Verbandes erfolgt. Besprochen seien Ministerialentwürfe, Regierungsvorlagen bzw. Initiativanträge hinsichtlich ihrer Relevanz für den R-Sektor worden. Die Beratung sei durch Erläuterung der Gesetzesvorlagen und durch Vorschläge für die Abfassung von Stellungnahmen bzw. Eingaben zu Gesetzesvorlagen im Zuge des Begutachtungsverfahrens erfolgt. Diese Beratung sei speziell auf die Anforderungen des R.-Verbandes abgestimmt, da sie einerseits eine umfassende und genaue Kenntnis der parlamentarischen Abläufe und andererseits eine umfassende Kenntnis der Probleme der landwirtschaftlichen Produktion und des nachgeordneten Verarbeitungssektors voraussetze. Diese Kenntnisse habe sich der Beschwerdeführer durch seine frühere fünfzehnjährige Tätigkeit im Parlament erworben. Es handle sich bei der Tätigkeit um eine hochqualifizierte rechtsberatende Tätigkeit, ähnlich wie sie zum Berufsbild eines Rechtsanwaltes gehöre.

Nach einer die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einer weiteren die Berufung ergänzenden Eingabe wurde ausgeführt, es fehle an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, wenn eine Leistung ihrer Natur nach nur an einen einzigen Abnehmer erbracht werden könne. Erforderlich sei die Teilnahme an der Bedarfsdeckung. Diese liege im Falle des Beschwerdeführers nicht vor, da seine Leistungen von einer Art seien, die eine Auftragserteilung durch andere nicht ermöglicht. Nur dieser eine Auftraggeber könne mit dem, was der Beschwerdeführer anzubieten habe, etwas anfangen. Weiters vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, seine Tätigkeit entspreche dem typischen Bild der Tätigkeit eines Rechtsanwaltes. Die Tätigkeit bestehe in einer umfassenden Rechtsberatung. Es gebe eine Vielzahl von Rechtsanwälten, die überhaupt keine Vertretungen vor den Gerichten ausführen, sondern sich auf die Rechtsberatung ihrer Klienten beschränken.

Als Beilage zu der letztgenannten Eingabe wurde eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt, in der ein "Gewinn" aus der strittigen Tätigkeit in Höhe von S 312.238,96 ausgewiesen wurde. Dabei wurde unter anderem ein steuerfreier Betrag im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG 1972 in Höhe von S 98.849,65 abgezogen.

Auf ein entsprechendes Ersuchen der belangten Behörde gab der R.-Verband an, die Leistungen des Beschwerdeführers hätten darin bestanden, jene rechts- und wirtschaftspolitischen Entscheidungen, die speziell den R.-Verband betrafen und die sich aus Gesetzesvorbereitungen ergeben hätten, rechtlich beratend aufzubereiten. Durch diese Beratung sei der R.-Verband in der Lage gewesen, Eingaben zu Gesetzesvorlagen im Begutachtungsverfahren durchzuführen und auch sonst für ihn wichtige Stellungnahmen abzugeben.

Nach weiteren - für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht entscheidungswesentlichen - Ermittlungen wurde von der belangten Behörde eine mündliche Verhandlung abgehalten, bei der der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers unter anderem zum Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausführte, niemand als der R.-Verband habe so ein Interesse am Fachwissen des Beschwerdeführers gehabt. Es habe sich häufig um Fragen der Molkereiwirtschaft gehandelt.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde der ergänzten Berufung betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1987 teilweise stattgegeben. Insbesondere vertrat die belangte Behörde darin die Auffassung, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers der Tätigkeit eines Rechtsanwaltes nicht ähnlich sei. Nach Ansicht der belangten Behörde war das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben, sodaß sie das Vorliegen eines Gewerbebetriebes bejahte. Da in der vorgelegten Einkommensteuererklärung ein Antrag auf Berücksichtigung eines steuerfreien Betrages nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 nicht enthalten war, konnte der nachträglich beantragte Betrag nach Auffassung der belangten Behörde nicht abgesetzt werden.

Gegen diesen Bescheid der belangten Behörde wird

Rechtswidrigkeit seines Inhaltes geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1972 in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung die Einkünfte aus der Tätigkeit der im einzelnen aufgezählten freien Berufe - zu denen auch der Beruf eines Rechtsanwaltes gehört - sowie aus einer ähnlichen freiberuflichen Tätigkeit. Eine Ähnlichkeit im Sinne dieser Bestimmung setzt jedenfalls eine tatsächliche Tätigkeit voraus, die den wesentlichen und typischen Teil der

Tätigkeit umfaßt, zu der die einschlägigen Vorschriften über den freien Beruf, zu dem Ähnlichkeit angenommen werden soll, berechtigen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Mai 1992, 91/14/0048, mit weiteren Hinweisen). Als eine einem Rechtsanwalt ähnliche Tätigkeit ist nur eine solche anzusehen, die den wesentlichen und typischen Teil der Tätigkeiten umfaßt, zu denen die Vorschriften über den Rechtsanwaltsberuf berechtigen. Für den Rechtsanwaltsberuf aber ist wesentlich und typisch, daß er die rechtliche Beratung UND VERTRETUNG von Klienten in dem weitesten Ausmaß und Umfang umfaßt, der denkbar ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Februar 1983, 82/14/0170, 0176, und vom 16. März 1989, 88/14/0067). Auch die Ausführungen in der Beschwerde, wonach die Rechtsberatung neben der Vertretungsmacht ein nicht minder bedeutendes Tätigkeitsmerkmal eines Rechtsanwaltes ist, veranlassen den Verwaltungsgerichtshof nicht, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Daran ändert auch der in der Beschwerde angeführte Umstand nichts, daß der Rechtsanwalt - von Ausnahmen abgesehen - nicht verpflichtet ist, Vertretungen zu übernehmen und daß auch Rechtsanwälte die von ihnen nach der Rechtsanwaltsordnung vorgesehenen Tätigkeiten in verschieden großem Umfang und allenfalls nur in Teilbereichen ausüben. Der Verwaltungsgerichtshof verweist gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die Entscheidungsgründe der eben zitierten Erkenntnisse.

Der Beschwerdeführer bestreitet weiters das Vorhandensein des Tatbestandsmerkmals der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Sinne der im § 28 BAO bzw. § 23 Z. 1 EStG 1972 enthaltenen Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebes. Eine solche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gegeben, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt. Dies setzt im allgemeinen die grundsätzliche und nach objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft voraus, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat. Eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn die Betätigung nur einem einzigen Auftraggeber gegenüber erfolgt. Voraussetzung ist aber, daß es sich dabei um die Erbringung einer Leistung handelt, die ihrer Art nach geeignet ist, eine Auftragerteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen. Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt nur dann vor, wenn die Beschäftigung ihrer Natur nach nur Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Partner ermöglicht (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1988, 87/13/0248, mit weiteren Hinweisen).

Nach den Angaben des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren bestand seine Tätigkeit insbesondere in der Beratung bei der Begutachtung von vornehmlich die Land- und Forstwirtschaft betreffenden Gesetzesentwürfen. Wenn auch dem Beschwerdeführer zuzugestehen ist, daß der Kreis von möglichen Auftraggebern, die an derartigen Leistungen interessiert sind, klein ist, kann doch nicht davon gesprochen werden, daß die Beschäftigung des Beschwerdeführers ihrer Natur nach nur Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Partner ermöglichen würde. Vielmehr hat die belangte Behörde zutreffend darauf hingewiesen, daß als mögliche Interessenten Kammern und andere Interessenvertretungen, aber auch Unternehmungen bestimmter Größenordnung, deren geschäftliche Interessen eng mit dem öffentlich-rechtlichen Bereich verflochten sind, in Betracht kommen. Überdies wurde in der Einkommensteuererklärung beigeschlossenen Vereinbarung der Gegenstand der Beratungstätigkeit weit über das Gebiet der Land- und Forstwirtschaft hinausgehend dargestellt (Wirtschaftspolitik, Rechtspolitik, Wohnbaupolitik, Verkehrspolitik, Außenpolitik, Fragen der Verstaatlichten Industrie). Eine solche Tätigkeit ist aber ihrer Art nach zweifellos geeignet, eine Auftragerteilung auch durch andere Auftraggeber zu ermöglichen.

Zur Beurteilung, ob eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt, kommt es entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht darauf an, ob er ein Auftragsverhältnis zu weiteren Auftraggebern anstrebt und ob er sich anderen Institutionen gegenüber anbietet.

Für das Vorhandensein des Merkmals der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch der Umstand, daß der Beschwerdeführer für den R.-Verband nach außen nicht auftritt, ohne Bedeutung. Die Teilnahme am Wirtschaftsleben wurde vielmehr bereits durch den Abschluß der Vereinbarung mit dem R.-Verband und ihre Erfüllung nach außen erkennbar dokumentiert.

Der Umstand, daß der Beschwerdeführer kein nennenswertes Betriebsvermögen zur Ausübung seiner reinen Beratungstätigkeit benötigt, steht der Annahme eines Gewerbebetriebes nicht entgegen, weil es zahlreiche gewerbliche Tätigkeiten gibt, bei denen ein Betriebsvermögen von ganz untergeordneter Bedeutung ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. November 1968, 778/67). Überdies hat der Beschwerdeführer im Streitjahr geringwertige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten in Höhe von S 28.634,18 geltend gemacht.

Schließlich geht der Einwand des Beschwerdeführers, seine Tätigkeit erschöpfe sich in der Begutachtung und Erläuterung von Ministerialentwürfen, Regierungsvorlagen und Initiativanträgen und berühre daher den öffentlich-rechtlichen und nicht den wirtschaftlichen (privatrechtlichen) Bereich des Wirtschaftsverkehrs und der Bedarfsdeckung, deswegen ins Leere, weil es im Zusammenhang mit dem Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auf die Tatsache einer Bedarfsdeckung und nicht auf die Art des gedeckten Bedarfes ankommt.

Der Beschwerdeführer erachtet sich letztlich dadurch in seinen Rechten verletzt, daß die belangte Behörde einen im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG 1972 ermittelten Betrag nicht steuerfrei belassen hat. Nach dieser Gesetzesstelle können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 ermitteln, in der Steuererklärung beantragen, daß ein Betrag bis zu 25 v.H. des Gewinnes steuerfrei bleibt. Die Begünstigung darf nur in Anspruch genommen werden, wenn die steuerfrei gelassenen Beträge in einer mit der Erklärung über den Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres dem Finanzamt vorgelegten Aufzeichnung ausgewiesen sind. Wurde dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegt, geht aber aus der Erklärung oder den ihr angeschlossenen Beilagen hervor, daß der Steuerpflichtige von den vorstehenden Bestimmungen Gebrauch gemacht hat, so hat das Finanzamt dem Steuerpflichtigen eine Nachfrist von zwei Wochen zur Vorlage des Verzeichnisses zu setzen.

Insbesondere aus dem letzten Satz dieser Gesetzesstelle folgt also, daß die Geltendmachung des in Rede stehenden steuerfreien Betrages in welcher Form immer bereits aus der Steuererklärung oder ihrer Beilagen ersichtlich sein muß. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß unter der "Erklärung über den Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres" nur die erste, ursprüngliche Abgabenerklärung und nicht etwa eine später vorgelegte berichtigte Abgabenerklärung verstanden werden kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. April 1989, 87/13/0182, mit weiteren Hinweisen).

Dem Beschwerdeführer, der die gegenständlichen Einkünfte in der Abgabenerklärung als sonstige Einkünfte - in deren Anwendungsbereich die Vornahme eines steuerfreien Betrages nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 ausgeschlossen ist - ausgewiesen hatte, wurde die Auffassung der Abgabenbehörde, daß es sich dabei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle, durch Zustellung der Abgabenbescheide vom 20. April 1989 bekannt. Nach einem ergänzenden Schriftsatz wurde die Berufung mit Berufsvorentscheidung abgewiesen. Nach dieser Berufsvorentscheidung wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Erst sodann wurde mit einem weiteren ergänzenden Schriftsatz eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt, in der ein Betrag im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG 1972 - erstmals - geltend gemacht wurde. Bei dieser Sachlage konnte es dahingestellt bleiben, ob es - wie der Beschwerdeführer meint - dem Sinn des § 9 Abs. 3 EStG 1972 entspricht, daß der steuerfreie Betrag nach Kenntnisnahme von der Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb noch in Anspruch genommen werden kann. Im Gegensatz zu den Beschwerdeaufführungen hat der Beschwerdeführer nämlich erst im vierten Schriftsatz, den er nach Kenntnisnahme der Auffassung der Abgabenbehörden eingebracht hatte, den steuerfreien Betrag, also zweifellos verspätet, geltend gemacht. Der Antrag im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG 1972 wäre bei der ersten Gelegenheit zu stellen gewesen, die nach dem Erkennen der möglichen rechtlichen Beurteilung gewerblicher Einkünfte für die Antragstellung bestand.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1991130035.X00

Im RIS seit

21.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at