

TE Vwgh Erkenntnis 1991/4/11 90/13/0023

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 11.04.1991

Index

20/08 Urheberrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §284 Abs1;
EStG 1972 §22;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §38 Abs4;
UrhG §14 Abs1;
UrhG §24 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karlik und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des W gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 1989, Zl. 6/5-5001/86-04, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Einkommensteuer für die Jahre 1982 und 1983 betrifft, 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 9.840,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erbrachte in den Streitjahren neben seiner Angestelltentätigkeit Dienstleistungen in der ADV und Informationstechnik. Für die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte, die jeweils geringer waren als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, beantragte er die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß den §§ 37 Abs. 1, 38 Abs. 4 EStG 1972.

Mit Vorhalt vom 1. Dezember 1983 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Erläuterung betreffend den in der Einkommensteuererklärung für 1982 beantragten Hälftesteuersatz auf.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 1983 antwortete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, daß dessen Tätigkeit in der Programmerstellung für die Bereiche Textverarbeitung, Ablauforganisation (Finanzbuchhaltung, Einkauf, Verkauf, Lagerverrechnung, Kalkulation, Mahnwesen und Bestellwesen) bestehe. Die Programme basierten auf einem Konzept, welches nach den jeweiligen betriebsspezifischen Erfordernissen adaptiert werde, und könnten auf jeder Anlage, für die eine näher bezeichnete Betriebssprache vorgesehen sei, eingesetzt werden. Für die Programme bestehe Urheberrechtsschutz, weshalb die Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes begehrte werde.

Das Finanzamt entsprach diesem Begehrten im Einkommensteuerbescheid für 1982 nicht und vertrat dazu die Auffassung, das Vorliegen eines urheberrechtlich geschützten Werkes reiche für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht aus. Es müsse sich auch um Einkünfte handeln, die nach dem zwischen dem Urheber und seinem Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfalle. Diese Voraussetzung sei beim Beschwerdeführer nicht gegeben.

In seiner dagegen erhobenen Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, daß er mit seinen EDV-Programmen selbstgeschaffene literarische Urheberrechte verwerte.

Mit Vorhalt vom 2. Juli 1984 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer u.a. zur Vorlage von Kopien der von ihm ausgestellten Rechnungen sowie allfälliger Verträge auf.

Mit Schreiben vom 17. Juli 1984 legte der Beschwerdeführer Ablichtungen der Honorarnoten betreffend das Jahr 1982 vor und erklärte, daß schriftliche Unterlagen für Auftragsverhältnisse nicht vorgelegt werden könnten, weil in diesem Zeitraum lediglich mündliche Vereinbarungen getroffen worden seien. Er wiederholte seine Behauptung, daß seine Tätigkeit in der Erstellung von Programmen bestehe und wies in diesem Zusammenhang unter Bezugnahme auf die vorgelegte Faktura Nr. 2/81 vom 5. November 1981 auf ein von ihm entwickeltes Textsystem hin, das unter dem Namen "X" zunehmend Verbreitung finde. Er erklärte, daß er im Jahre 1982 in geringem Umfang auch Einkünfte aus der Lieferung "speziell für das Textsystem geeigneter Hardware" erzielt habe. Dem Schreiben waren Ablichtungen von 14 Honorarnoten angeschlossen, wobei sich nur aus der vom Beschwerdeführer zitierten Rechnung Nr. n1 vom 5. November 1981 (nach einem handschriftlichen Vermerk bezahlt am 8. Jänner 1982) und der Rechnung Nr. n2 vom 21. Oktober 1982 ergibt, daß das oben genannte Textprogramm verkauft wurde, während sich aus den übrigen Rechnungen überwiegend nach Stunden- oder Tagessätzen verrechnete verschiedene Tätigkeiten (z.B. Schreibarbeiten, Einschulung, Organisation) für verschiedene Auftraggeber ergeben.

Nach Zustellung der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes betreffend das Jahr 1982 beantragte der Beschwerdeführer mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 16. Jänner 1986 die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 10. Jänner 1986 ergingen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1983 und 1984, in denen ebenfalls dem Begehrten des Beschwerdeführers auf Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht entsprochen wurde.

Auch gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung.

Mit dem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 7. Oktober 1986 beantragte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die "Einladung" zur mündlichen Verhandlung über die Berufungen.

Mit Vorhalt vom 14. April 1989 teilte die belangte Behörde mit, da anzunehmen sei, daß der Beschwerdeführer seinen Kunden keine Verwertungsrechte im Sinne der §§ 14 bis 18 Urheberrechtsgesetz überlassen habe, könne in seinem Fall eine einkommensteuerlich begünstigte Tätigkeit nur in der eigenen Verwertung seiner Urheberrechte liegen. Die für das Jahr 1982 vorgelegten Honorarnoten beträfen zu einem nicht unwesentlichen Teil "Datenbankorganisation bzw. Organisation und offenbar individuell für den Auftraggeber gestaltete Programme". Der Beschwerdeführer werde ersucht, die Honorarnoten für die Jahre 1983 und 1984 vorzulegen und zu erläutern, 1. welche Einnahmen aus dem Verkauf eines von ihm selbst entwickelten Programmes (wie X), welches er auch selbst vervielfältigt habe, erzielt worden seien, 2. welche Einnahmen aus Organisation erzielt worden seien und was darunter genau zu verstehen sei, 3. welche Einnahmen Schulung, Verkauf von Hardware, Service, Beratung oder sonstige Nebenleistungen betreffen, 4. ob Einnahmen für die Adaptierung und Erweiterung von fremden in Lizenz erworbenen Programmen erzielt worden seien und 5. welche Einnahmen aus der Überlassung von Individualsoftware erzielt worden seien.

Da nur Einkünfte, die auf die Verwertung der Programme im Sinne des Urheberrechtsgesetzes entfallen, nach § 38 Abs.

4 EStG 1972 begünstigt seien, falle nicht das gesamte Entgelt unter diese Gesetzesstelle. Es sei daher eine Aufteilung des Entgelts auf Leistungen "innerhalb und außerhalb des urheberrechtlichen Verwertungstatbestandes erforderlich".

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Mai 1989 führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers aus, daß alle verwerteten Programme vom Beschwerdeführer selbst entwickelt und vervielfältigt worden seien. Die in den Jahren 1982 bis 1984 entwickelten Programme seien Standards, die für den Auftraggeber auf Grund besonderer Verhältnisse adaptiert worden seien. Das Honorar für Organisationstätigkeiten sei "nur aus abrechnungstechnischen Gründen (unterschiedliche Stundensätze) gesondert ausgewiesen". Die Höhe der Einnahmen aus Schulung, Hardwareverkauf usw. sei der beiliegenden Aufstellung zu entnehmen. Einkünfte aus der Verwertung von in Lizenz erworbenen Programmen seien nicht erzielt worden. Die im Auftrag der Firma B erstellten Programme seien zwar individuell für sie erarbeitet worden, seien aber als Standardprogramme für künftige Auftraggeber verwertbar.

Dieser Vorhaltsbeantwortung waren Aufstellungen der "Einnahmen aus der Verwertung von Standardsoftware" und der "sonstigen Einnahmen aus Schulung, Verkauf von Hardware" angeschlossen sowie Kopien der Honorarnoten. Außer den bereits oben genannten, das Jahr 1982 betreffenden zwei Honorarnoten, lassen nur die Rechnung Nr. n3 vom 19. Mai 1983 und die Nr. n4 vom 24. August 1983 zweifelsfrei erkennen, daß ein vom Beschwerdeführer entwickeltes Standardprogramm geliefert und in Rechnung gestellt wurde, während die das Jahr 1984 betreffenden Honorarnoten derartiges nicht erkennen lassen.

Mit Vorhalt vom 21. August 1989 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer um Mitteilung, welche der vorgelegten Ausgangsrechnungen 1982 bis 1984 den Verkauf von Vervielfältigungsstücken von Programmen in der Art eines Selbstverlags betreffen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20. September 1989 wurde ausgeführt, daß die in den Jahren 1982 bis 1984 und in der weiteren Folge erstellten EDV-Programme jeweils als Standards (Grundkonzeption) verwertet wurden. In den Anfangsjahren seien selbstverständlich alle Verbesserungen aus den in der Praxis gewonnenen Erfahrungen jeweils eingebaut worden. Die Standardprogramme seien entsprechend der Hardwarekonfiguration und Betriebsgröße beim Auftraggeber zu adaptieren gewesen. Die Adaptierungen und Änderungen seien teilweise kostenlos durchgeführt worden. Die vorgenommenen Anpassungen bei der Verwertung von Standardprogrammen seien "betraglich in den Hintergrund" getreten. Die Hauptleistung bestehe "in der Verwertung von kompletten EDV-Lösungen, die als Zusammenfassung von auf die jeweiligen Anforderungen abgestellten Teilprogrammen (Standards)" zu sehen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde ging davon aus, daß Computerprogramme zwar urheberrechtlichen Schutz genießen könnten, doch sei im Falle des Beschwerdeführers strittig, ob eine Verwertung von Urheberrechten erfolgt sei und ob die Einkünfte aus einer solchen Verwertung von Urheberrechten erzielt worden seien. Nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Oktober 1985, Zl. 84/14/0006, sei unter Verwertung nur eine solche im Sinne des Urheberrechtsgesetzes zu verstehen, die entweder durch den Urheber selbst erfolgen könne, aber auch in der entgeltlichen Überlassung der Verwertungsrechte an einen anderen bestehen könne. Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten seien nur dann gegeben, wenn in einem bestimmten Fall überhaupt eigenständige bzw. abgrenzbare Einkünfte aus einer Verwertung von selbstgeschaffenen Urheberrechten vorliegen. Das sei nur dann anzunehmen, wenn es sich um Einkünfte handle, die nach dem zwischen dem Urheber und seinem Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis (unmittelbar) als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen. Von der Einräumung einer Werknutzungsbewilligung oder eines Werknutzungsrechtes an einen Dritten könne im Beschwerdefall nach der Aktenlage nicht ausgegangen werden. Es wäre denkbar, daß der Urheber eines Programms dieses ähnlich wie ein Buchautor im Selbstverlag herausgibt, d.h. vervielfältigt und verkauft. Dies würde dazu führen, daß die aus dem Verlag erzielten Einkünfte begünstigt sind, nicht aber das vom ersten Auftraggeber gezahlte Honorar. Der Beschwerdeführer habe in Beantwortung eines konkret einen solchen Sachverhalt erfragenden Vorhaltes keine Einnahmen dieser Art bezeichnet. Im Bereich der auftragsgemäßen Herstellung von Software komme es dem Auftraggeber grundsätzlich nicht so sehr auf die Übertragung eines Urheberrechtes, sondern vorrangig auf die Nutzung der Software zu eigenen Zwecken an. Die für derartige Tätigkeiten in Rechnung gestellten Honorare seien daher nicht unmittelbar für die Verwertung literarischer Urheberrechte bezahlt worden. Im Hinblick darauf, daß ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht rechtzeitig gestellt worden sei, habe über die Berufungen ohne Verhandlung entschieden werden können.

Gegen diesen Bescheid richtete sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Beschwerdeführer rügt als Verletzung von Verfahrensvorschriften, daß die belangte Behörde trotz seines darauf abzielenden Antrages keine mündliche Verhandlung über seine Berufungen durchgeführt habe.

Dieser Vorwurf ist nicht berechtigt. Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senates für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es eine Partei beantragt. Dieser Antrag ist in der Berufung (§ 250), in der Beitrittserklärung (§ 258) oder in einem Antrag gemäß § 276 Abs. 1 zu stellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, verschafft nur ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Partei einen Rechtsanspruch auf Anberaumung und Abhaltung einer solchen (siehe das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, Zl. 89/14/0170, mit weiteren Judikaturhinweisen). Der Beschwerdeführer hätte somit hinsichtlich des Jahres 1982 spätestens in seinem Vorlageantrag vom 16. Jänner 1986, hinsichtlich der Jahre 1983 und 1984 spätestens in seiner Berufung vom selben Tag einen diesbezüglichen Antrag stellen müssen. Der erst mit Schriftsatz vom 7. Oktober 1986 gestellte Antrag ist verspätet, weshalb die Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bewirkte.

Sind im Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1972 auf Antrag die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen, dessen Höhe im zweiten Satz dieser Gesetzesstelle näher bestimmt wird. Gemäß § 38 Abs. 4 EStG 1972 ist § 37 Abs. 1 auch auf Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten anzuwenden, sofern diese Einkünfte als Nebeneinkünfte erzielt werden.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens legen ihren Ausführungen die Auffassung zugrunde, daß es sich bei Computerprogrammen um Werke im Sinne der §§ 1 f Urheberrechtsgesetz handelt, die den urheberrechtlichen Schutz nach den Vorschriften dieses Gesetzes genießen. Die Beschwerde geht ferner ebenso wie die belangte Behörde ausdrücklich davon aus, daß eine Verwertung der Urheberrechte durch Dritte in Form der Einräumung einer Werknutzungsbewilligung oder eines Werknutzungsrechts nicht erfolgt ist, sodaß auf die diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid (Seiten 7 bis 10 der Bescheidausfertigung) nicht näher eingegangen zu werden brauchte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen eigenständige bzw. abgrenzbare Einkünfte aus einer Verwertung von selbstgeschaffenen Urheberrechten nur dann vor, wenn die Einkünfte nach dem zwischen dem Urheber und seinem Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis (direkt) als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen. Dies trifft nicht zu, wenn der Urheber ein Entgelt erhält, das in erster Linie gar nicht dazu bestimmt ist, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohen (siehe das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 1. Oktober 1986, Slg. Nr. 6034/F, mit zahlreichen weiteren Judikaturhinweisen). Unter Verwertung ist nach diesem Erkenntnis nur eine solche im Sinne des Urheberrechtsgesetzes zu verstehen, wobei die Verwertung durch den Urheber selbst erfolgen kann, aber auch durch einen Dritten, dem der Urheber eine Werknutzungsbewilligung oder ein Werknutzungsrecht im Sinne des § 24 Urheberrechtsgesetz eingeräumt hat.

Die Verwertung durch den Beschwerdeführer als Urheber selbst könnte in der Form erfolgen, daß er ein Programm, hinsichtlich dessen ihm urheberrechtlicher Schutz zusteht, z.B. durch Übertragung auf Datenträger vervielfältigt und diese Werkstücke dann an Abnehmer verkauft oder daß er die Vervielfältigung durch Einlesen seines Programmes in die Anlage des Kunden vervielfältigt. In diese Richtung gingen auch die konkreten Vorhalte der belangten Behörde vom 14. April und 21. August 1989, auf die der Beschwerdeführer sinngemäß antwortete, die von ihm erstellten EDV-Programme seien als Standards verwertet worden, ohne auf die einzelnen Honorarnoten konkret einzugehen, in denen zum Teil völlig andere Leistungen und Lieferungen in Rechnung gestellt wurden und aus denen sich nur hinsichtlich der oben im einzelnen näher bezeichneten Rechnungen der Verkauf eines vom Beschwerdeführer entwickelten EDV-Programms ergibt. Nur in diesen Fällen kann daher gesagt werden, daß das Entgelt für die Verwertung selbstgeschaffener Urheberrechte anfiel, während dies bei den anderen vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen, in denen die Entlohnung überwiegend nach Zeitaufwand erfolgt ist, nicht gesagt werden kann, insbesondere weil der Beschwerdeführer diesbezüglich trotz mehrfacher Vorhalte keine konkrete und nachvollziehbare Begründung gegeben hat, sondern mit seinen allgemein gehaltenen Ausführungen offenbar bestrebt

war, unabhängig von der Art der im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit erzielten Einkünfte für die gesamten Einkünfte aus dieser Einkunftsart die Anwendung des begünstigten Steuersatzes zu erreichen. Von einem mangelhaften Ermittlungsverfahren im Sinne der Beschwerdeausführungen kann daher keine Rede sein.

Die belangte Behörde hat ihre Auffassung, der Beschwerdeführer habe (überhaupt) keine Einnahmen im Sinne ihres Vorhaltes bekanntgegeben, nicht näher begründet, obwohl jedenfalls die oben bezeichneten vier Honorarnoten vom 5. November 1981, 21. Oktober 1982, 19. Mai 1983 und 24. August 1983 erkennen lassen, daß ein vom Beschwerdeführer entwickeltes Programm verkauft wurde. Es hätte daher einer entsprechenden Begründung bedurft, warum die belangte Behörde auch hinsichtlich dieser Honorare keine Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen Urheberrechten angenommen hat. Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift hinsichtlich der Honorarnoten vom 21. Oktober 1982, 19. Mai 1983 und 24. August 1983 erklärt, diese Honorarnoten ließen eine Verwertung selbstgeschaffener Urheberrechte "bloß vermuten", ist - abgesehen davon, daß Ausführungen in der Gegenschrift eine unzureichende Bescheidbegründung nicht zu ersetzen vermögen - auch daraus nicht zu erkennen, aus welchen Gründen die belangte Behörde Zweifel an den in diesen Rechnungen dokumentierten Vorgängen hegt.

Der aufgezeigte Begründungsmangel betrifft nur die Jahre 1982 und 1983, sodaß der angefochtene Bescheid insoweit, als er die Einkommensteuer für diese Jahre zum Gegenstand hat, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben werden mußte. Im übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Von der vom Beschwerdeführer beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich im Rahmen des gestellten Begehrens auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990130023.X00

Im RIS seit

06.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at