



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/0318-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr.W., 1020, vertreten durch Treuhand Team Stb.GmbH, 1090 Wien, Julius Tandler-Platz 6/17, vom 5. März 2008 und vom 19.1.2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 4. Februar 2008 und 27. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. gab die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2005** am 4.6.2007 beim Finanzamt ab. Aufgrund eines Ergänzungsauftrages des Finanzamtes übermittelte er am 31.10.2007 eine berichtigte Einkommensteuererklärung. In dieser erklärte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 60.292,45 €, darin enthalten 34.816,34 € aus nicht entnommenen Gewinnen, für die er gem. § 11a EStG 1988 den Hälftesteuersatz begehrte.

Am 4.2.2008 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid** in dem das Einkommen in Höhe von 60.292,45 € zur Gänze dem Normalsteuersatz unterzogen wurde. Begründend führte es aus, dass selbständig tätige Personen eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne erst ab der Veranlagung 2007 geltend machen können.

Die gegen diesen Bescheid am 5.3.2008 eingebrachte Berufung wies das Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung** vom 27.10.2008 als unbegründet ab und führte aus, dass der Bw. der Aktenlage gemäß Künstler sei. Da die angeforderte Aufteilung der Erlöse nicht vorgelegt worden sei, sei die Berufung abzuweisen gewesen.

Am 10.4.2008 reichte der Bw. die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2006** beim Finanzamt ein. Am 27.10.2008 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid** betreffend dieses Jahr und verwies auf die Begründung des Vorjahres.

Am 5. März 2008 brachte der Berufungswerber eine Berufung ein, in der er vorbrachte, dass er irrtümlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erklärt habe. Laut beiliegendem Gewerbeschein beziehe er jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb für einen Buch-, Kunst- und Musikverlag.

Mit 16. Juni 2008 übermittelte der Berufungswerber dem Finanzamt eine Vorhaltsbeantwortung, in der er mitteilte, dass er einen gewerblichen Musikverlag betreibe. Zum Aufgabenbereich des Musikverlages zähle der Verlag von sämtlichen Musikwerken, die der Musikverlag im Bestand habe (eigene und fremde Musikwerke). Hier komme es zum einen zu Lizenzentnahmen, ... Einnahmen aus direkten Aufführungen. Auch würden Aufführungen durch den Verleger und Autor direkt erbracht.

Aufgrund der geringen Betriebsgröße sei es wirtschaftlich nicht sinnvoll und machbar die Funktionen Künstler und Verleger im Rechnungswesen getrennt zu verarbeiten. Auch falle ein Leistungsaustausch zwischen Künstler und Verleger hier weg, da Künstler und Verleger in einer Person zusammenfallen würden. Es ergebe sich keine Notwendigkeit zur Abgrenzung zwischen den beiden Funktionen. Es müsse nochmals betont werden, dass nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der Wort Verlag und Künstler immer große Verlagsunternehmen gemeint seien, die einzelne Personen (Künstler) unter Vertrag hätten. Mit diesem Bild vor Augen würden die Funktionen auseinander fallen, da hier verschiedene Personen und Steuersubjekte handeln und auch gegenseitig Leistungen erbrächten.

In diesem besonderen Einzelfall komme hinzu, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner besonderen Ausbildung befähigt sei, einen Verlag zu betreiben. Er sei promovierter Jurist und fertig ausgebildeter Rechtsanwalt mit Fachgebiet Medienrecht. Deshalb brauche er als

Künstler keinen Verlag, sondern könne die künstlerische Verlagsleitung in einer Person erbringen. Aufgrund der Personeneinheit falle daher die sonst bei Verlagen übliche Leistungsverrechnung zwischen Verlag und Vertragskünstler weg. Es würden insgesamt künstlerische Vertragsleistungen an die Kunden erbracht.

Diese einheitliche Vorgangsweise werde auch von der Sozialversicherung übernommen. Sämtliche Einnahmen würden auch der vollen gewerblichen Sozialversicherung als Musikverlag unterworfen, ohne weiteres Erfordernis einer Auftrennung. Es gebe sogar einen günstigeren Sozialversicherungstarif für selbständige Künstler. Dieser sei aber nicht angewandt worden. Der Auftritt gegenüber den Kunden als gewerblicher Verlag (im Gegensatz zu selbständigen Künstlern) sei auch wirtschaftlich sinnvoll. Die Auftraggeber schließen lieber Verträge mit einem gewerblichen Musikverleger ab, da ihnen dadurch kein Haftungsrisiko aus der Dienstnehmersozialversicherung erwachsen könne. Die Verlagstätigkeit sei daher grundsätzlich weiter gefasst und umfasse auch Nebentätigkeiten wie eine allfällig künstlerische selbständige Tätigkeit. Da wie dargelegt nur in Summe eine künstlerische Vertragstätigkeit ausgeübt werde, ergebe sich die Aufgliederung wie folgt: Künstlerische Verlagsumsätze € 154.063,95, weitere selbständige künstlerische Umsätze € 0,00.

Am 27.11.2008 ersuchte der Bw. um Fristverlängerung zur Einbringung eines Rechtsmittels bezüglich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 bis 15.1.2009.

Am 15.1.2009 brachte der Bw. einen Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid 2005 und eine Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2006 ein und brachte vor, dass mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes die eingeschränkte Anwendbarkeit des § 11a EStG bloß auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb ab der Veranlagung 2007 aufgehoben sei. Dieses Verfahren beziehe sich auf einen Sachverhalt der Jahre 2005 und 2006. Die an sich verfassungswidrige Einschränkung des § 11a EStG sei daher für diesen Zeitraum noch anzuwenden.

Laut Bescheidbegründung sei der Hälftesteuersatz nicht anerkannt worden, da keine Aufgliederung der Erlöse zu den Tätigkeiten Künstler und Verlag vorgelegt worden sei. Er beantrage nun die Erlöse des Jahres 2005 in vier Bereiche (Profitcenter) aufzugliedern, dazu auch nachfolgend eine Tätigkeitsbeschreibung: 1. Verlagstätigkeit im engeren Sinn, 2. Recht Erlöse aus öffentlichen Sendungen, 3. Vermittlungstätigkeit für Veranstaltung, Acts, 4. Selbständige künstlerische Tätigkeit.

Er übe seit 19.1.2001 das Gewebe eines Musikverlages aus. Einerseits für im Eigenverlag verlegte Musikwerke und andererseits als Musikverlag für andere Komponisten und Autoren.

Ein Teil dieser Verlagsrechte werde von sogenannten Verwertungsgesellschaften (BM, AM) kollektiv wahrgenommen und deren Verwertungserlös an den Berufungswerber bezahlt. Andere Vertragsrechte wiederum würden direkt von ausländischen Kooperationspartnern (Co-Verlagen) erzielt und an den Musikverlag des Berufungswerbers weitergeleitet. Weiters gebe es Einkünfte, die aus der öffentlichen Sendung von gewerblich hergestellten Tonträgern im Rundfunk im In- und Ausland resultierten, die den Verlagsrechten verwandt seien und die ebenfalls vom Musikverlag des Berufungswerbers wahrgenommen würden. Schließlich vermittele und organisiere er auch Musikauftritte von Künstlern, zwar insbesondere Auftritte der Musikgruppe Saint Privat, die er im Jahr 2005 exklusiv betreute, aber auch Auftritte anderer Künstler, wobei die Leistung der jeweiligen Künstler von ihm eingekauft und dann mit Gewinn an seine Auftraggeber für Firmenfeiern, Konzerte etc. weiterverkauft werde. Hervorzuheben sei etwa die Organisation der Livemusik für die Werbegala CM (Auswahl der auftretenden Band F und DJs, Verträge mit den Künstlern, Engagement der Moderatorin). Aber auch die schon erwähnte Musikgruppe S konnte 2005 mehrmals erfolgreich für Galaauftritte und Konzerte verbucht werden. Die geforderte Erlösaufgliederung liege bei. Die Tätigkeitsgruppen 1 bis 3 seien dem Verlag zuzuordnen, die Gruppe 4 wäre eine selbständige künstlerische Tätigkeit. Das Ergebnis bringe folgendes Verhältnis: Verlag 24 %, Rechte 8 %, Agentur 59 %, selbständige Tätigkeit 9 %. Die persönlich erbrachten künstlerischen Einkünfte betrügen 9 % und seien demnach untergeordnet.

Bei Tätigkeiten die teils gewerbliche Arbeit, teils selbständige Arbeit betreffen seien für die Frage, ob diese aus einem Betrieb oder aus mehreren Betrieben erbracht werden, objektive Kriterien heranzuziehen. Ein einheitlicher Betrieb liege vor, wenn die einzelnen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung als Teil eines Betriebes anzusehen seien. Das treffe bei engem wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhang zu. Es komme auf das Ausmaß der Verflechtung an. Merkmale für einen einheitlichen Betrieb seien demnach gleiches Personal, gleiche Anlagen, gleiches Büro, gleiches Material und Rohstoffe. Verschiedene Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind einander zu ergänzen, wie beispielsweise eine Werbeagentur und eine Unternehmensberatung. Vertreibe ein Schriftsteller seine Werke im Selbstverlag, dann liege eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor, wenn die gewerbliche Vertragstätigkeit nicht von ganz untergeordnetem Ausmaß sei. Ein Künstler, der seine Werke im Selbstverlag vervielfältige und den Verkauf seiner Verlagserzeugnisse selbst durchführe, würde dann künstlerisch bleiben, wenn die verlegerische Tätigkeit gegenüber der künstlerischen Arbeit von untergeordneter Bedeutung sei. Dementsprechend müsse man wohl bei Überwiegen der verlegerischen Tätigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit ausgehen. Da wie oben erwähnt die selbständigen Einnahmen betragsmäßig untergeordnet seien, stehe einer Darstellung als einheitlicher Betrieb nichts

entgegen. Er übe seine Tätigkeit gewerblich und sozialversicherungsrechtlich einheitlich aus. Er besitze einen Gewerbeschein für das Gewerbe „Buch- und Musikverlag“ am Standort 1020 . Es werde kein weiterer Standort betrieben, sondern von diesem alle Tätigkeiten ausgeführt. Auch sozialversicherungsrechtlich würden sämtliche Einkünfte als Gewerbetrieb behandelt. Eine teilweise Differenzierung nach dem günstigeren Künstlerbetrieb werde nicht vorgenommen, da es sich um einen einheitlichen Betrieb handle.

Anlässlich der Vorsprache des Bw. beim unabhängigen Finanzsenat am 24.2.2009 erläuterte dieser seine zwischenzeitig vorgelegten Einkommensaufschlüsselungen für die Jahre 2005 und 2006. Ursprünglich sei der künstlerische Bereich seiner Tätigkeit im Vordergrund gestanden, doch habe sich im Laufe der Jahre das Tätigkeitsbild gewandelt. Er habe sich in den Jahren 2000, 2001 selbstständig gemacht und zu diesem Zweck einen Musikverlag gegründet. 2002 habe er mit einem deutschen Musikverband eine Kooperationsvereinbarung geschlossen. Die Vermittlung von Live-Konzerten habe sich als zweites Standbein entwickelt.

In der Spalte Verein seien seine Einnahmen aus seiner Funktion als Verleger und Komponist erfasst, wobei der „künstlerische“ Anteil im Jahresdurchschnitt ca 10 – 20% betrage. Die Spalte Rechte beinhaltet Vergütungen von Leistungen des Produzenten aus öffentlichen Rundfunksendungen. Der künstlerische Anteil für inländische Sendungen liege bei ca. 50%, für ausländische ca. 40%. Bei den argenturähnlichen Erlösen handle es sich um Gagen, die er für Bandauftritte erhalte und die er abzüglich seines Gewinnanteils weiter leite. Die Spalte Auftritte betreffe seine eigenen Auftritte, einerseits als Musiker (50%) als auch als DJ (50%).

Über die Berufung wurde erwogen:

Tätigkeiten, die teils gewerbliche Arbeit, teils selbständige Arbeit betreffen und zwischen denen kein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sind getrennt zu beurteilen. Besteht allerdings ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit, dann ist grundsätzlich eine einheitlich gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, es sei denn, dass die freiberufliche Tätigkeit im Vordergrund steht (VwGH v. 11.8.1993, 91/13/0201).

Provisionen aus dem Verkauf von auf Tonträgern aufgenommenen Darbietungen sind ebenso zu behandeln, wie die Einkünfte aus dem Darbietungen selbst (VwGH v. 29.5.1990, 89/14/0022). EStR, Rz. 5252: Die Tätigkeit eines Musikproduzenten, nämlich Erarbeiten der endgültigen Form einer Komposition gemeinsam mit dem Komponisten, Eingreifen in die Gestaltung der Texte, Besorgung des Musikarrangements und Übernahme jener Aufgaben im Rahmen der Tonaufnahme, welche beim klassischen Orchester dem Dirigenten obliegen, kann

künstlerischen Charakter haben, wenn es sich bei dem produzierten Musikwerken um Werke handelt, deren Schaffung als künstlerische Arbeit zu werten ist. Wird neben der künstlerischen Tätigkeit auch eine gewerbliche ausgeübt, ohne dass eine Trennung möglich ist, sind die Einkünfte aus einer solchen in sich geschlossenen einheitlichen Tätigkeit je nachdem ob die Merkmale des § 22 EStG 1988 oder jene des § 23 EStG 1988 überwiegen, entweder dem § 22 EStG oder dem § 23 EStG 1988 zuzuordnen.

Diesbezüglich stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass Tätigkeiten, die teils gewerbliche teils selbständige Arbeit betreffen und zwischen denen kein enger und sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sind getrennt zu beurteilen (VwGH v. 15.9.1993, 91/13/0237).

Besteht ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit, dann ist grundsätzlich eine einheitliche Tätigkeit anzunehmen. Die Einkunftsart bestimmt sich danach, welche Elemente im Einzelfall überwiegen. Steht die gewerbliche Tätigkeit im Vordergrund, dann ist die gesamte Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit einzustufen (VwGH v. 11.8.1993, 91/13/0201).

Bei der Entscheidung der Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeit in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, sind objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß ein Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil des Gewerbebetriebes anzusehen sind. Das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu (VwGH v. 22.11.1995, 94/15/0154). Es kommt dabei auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an. Das Vorliegen eines bloß persönlichen Zusammenhangs genügt dagegen nicht. Als Merkmal für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen: Verwendung gleicher Anlagen, desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind einander zu ergänzen (VwGH v. 22.11.1995, 94/15/0134).

Genau diese Voraussetzungen treffen aber, wie sich aus obiger Sachverhaltsdarstellung ergibt beim Bw. zu. Zudem ist die künstlerische Betätigung im Laufe der Jahre derart in den Hintergrund getreten, dass von einem untergeordneten Ausmaß gesprochen werden muss.

Der Berufung war daher statt zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 15. September 2009