jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/21 2003/14/0046

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.12.2005

Index

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

Norm

BAO §28;
BAO §32;
EStG 1988 §23 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des E W und der R W, beide in Lienz, beide vertreten durch Mag. Michael Trötzmüller, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Anzengruberstraße 51, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 24. März 2003, GZ. RV/0170-I/02, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb der Jahre 1990 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei den Beschwerdeführern handelt es sich um ein Ehepaar, das sich mit mündlichem Gesellschaftsvertrag vom 1. November 1990 - dem Finanzamt mit Schreiben vom 22. November 1990 bekannt gegeben - zum Zwecke des "gewerblichen Wertpapierhandels (Ein- und Verkauf auf eigene Rechnung)" zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammengeschlossen hat.

In den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften wurden für die Jahre 1990 bis 1992 und 1994 und 1995 jeweils Verluste in Höhe von 695.080 S (1990), 5,974.403 S (1991), 1,490.070 S (1992), 2,392.185 S (1994) und 306.338 S (1995) sowie für das Jahr 1993 ein Gewinn von 22.280 S erklärt.

Das Finanzamt erließ zunächst erklärungsgemäße, nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Feststellungsbescheide für die Jahre 1990 bis 1995.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführer in den Jahren 1990 bis 1993 folgende Ein- und Verkäufe von Wertpapieren getätigt haben:

1990

1991

1992

1993

Gesamt

Anzahl der Transaktionen

5

92

47

68

212

davon Einkäufe

5

65

32

38

140

davon Verkäufe

0

27

15

30

72

Im Bericht des Prüfers vom 11. September 1997 wird dazu "der Vollständigkeit halber" festgehalten, dass die Beschwerdeführer weder über ein für jedermann zugängliches Wertpapierbüro noch über eine andere Organisation zur Durchführung von Wertpapiergeschäften verfügen. Die Wertpapiere seien auch nicht einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber angeboten worden. Vielmehr hätten sich die Beschwerdeführer selbst der Dienste von Kreditinstituten bedient. Dabei seien ausschließlich Geschäfte auf eigene Rechnung getätigt worden. In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer die Ansicht, dass kein Gewerbebetrieb vorliege und die Einkünfte der Gesellschaft mit Null festzustellen seien.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ für die Jahre 1990 bis 1996 (für 1990 bis 1995 gemäß § 200 Abs. 2 BAO) Feststellungsbescheide, in denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0 S ausgewiesen wurden.

Dagegen erhoben die Beschwerdeführer Berufung mit der Begründung, dass ein Gewerbebetrieb vorläge, weil es keinen Unterschied machen dürfe, ob sich verschiedene selbständige Unternehmer zu Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zusammenschlössen, um einen Handel mit Waren aller Art (z.B. Textilien) oder um einen Handel mit börsegängigen Wertpapieren, Optionen, etc. zu betreiben. Wie es einen Markt für Textilien gebe, gebe es auch einen solchen für Wertpapiere. Von der Verwaltung eigenen Vermögens könne schon im Hinblick auf die Fremdfinanzierung der Wertpapierkäufe nicht gesprochen werden.

Ihre abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass nicht einmal ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag vorliege, die Gesellschaft im wirtschaftlichen Verkehr nicht in Erscheinung getreten und auch

nicht im Firmenbuch eingetragen sei. Eine "Firmenbezeichnung gegenüber Dritten" sei nicht verwendet worden. Die Gesellschaft besitze keine Wertpapier- oder Börsenmaklerkonzession und sei nicht direkt gegenüber Wertpapierkäufern oder -verkäufern, sondern nur über zwischengeschaltete Banken aufgetreten. Die Beschwerdeführer verfügten weder über ein jedermann zugängliches Wertpapierbüro noch über eine kaufmännische Einrichtung zur Durchführung von Wertpapiergeschäften. Nach der Verkehrsauffassung gehe eine derartige Gestion insgesamt betrachtet nicht über das Maß einer Vermögensverwaltung hinaus und sei damit nicht als gewerblich anzusehen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und in weiteren Eingaben traten die Beschwerdeführer dieser Rechtsansicht entgegen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung mit der Begründung ab, dass die Umschichtung von Wertpapieren nach der Rechtsprechung grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung gehöre. Nur bei Vorliegen besonderer Umstände könne der An- und Verkauf von Wertpapieren unter Einschaltung von Banken einen Gewerbebetrieb darstellen. Zu diesen Umständen gehörten die Durchführung von Transaktionen auf fremde Rechnung oder das Unterhalten eines einschlägigen Büros, um Dritten gegenüber Händlerdienste anzubieten. Auch die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe sei wesentlich. Ein weiteres Kriterium im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung sei die Fremdfinanzierung der angeschafften Wertpapiere. Nicht unbedeutend sei schließlich der Umstand, ob der einen Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf ausübe.

Ein gewerblicher Wertpapierhandel liege nur dann vor, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei; wenn also durch die Markteilnahme ein Bild erzeugt werde, das der privaten Vermögensverwaltung fremd sei und dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmache. Entscheidend sei das Gesamtbild der verwirklichten Tatsachen und Verhältnisse.

Sachverhaltsbezogen wird im angefochtenen Bescheid sodann ausgeführt, dass sich die von den Beschwerdeführern gebildete Gesellschaft gleich Personen, die eine Veranlagung ihres Privatvermögens in Wertpapieren anstreben, zur Abwicklung ihrer Geschäfte der Dienste von Banken als Kommissionäre bedient habe. Die Papiere seien ausschließlich auf eigene Rechnung angeschafft worden. Vermittlungsgeschäfte für Dritte seien nicht festzustellen. Auch seien der Gesellschaft keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden, die eine Geschäftsabwicklung mit Dritten - nach außen erkennbar - ermöglicht hätten. Dass sich die Beschwerdeführer zu einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht (95% Mag. Erhardt W. und 5% Renate W.) zusammengeschlossen haben (und nicht als Einzelpersonen aufgetreten seien), erlaube keine andere Beurteilung, weil es entscheidend auf die Art der Tätigkeit ankomme.

Auch die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe spreche nicht für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes. Die Beschwerdeführer hätten im Durchschnitt der Jahre 1990 bis 1993 35 Einkäufe und 18 Verkäufe getätigt. 1994 seien nach den Aufzeichnungen des Prüfers 21 Einkäufe und 10 Verkäufe erfolgt. Für die Jahre 1995 und 1996 lägen keine Zahlen vor, fest stehe allerdings, dass 1995 nur ein Betrag von 20.250 S für "Wertpapiereinkauf" ausgegeben worden sei und die Einnahmen aus dem "Wertpapierverkauf" lediglich 61.027 S betragen haben. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 1996 schienen keine diesbezüglichen Werte auf. Wertpapiertransaktionen in dieser Größenordnung stellten kein Indiz für die Gewerblichkeit der Tätigkeit dar und zwar auch dann nicht, wenn man in Rechnung stelle, dass die Beschwerdeführer eine (nicht näher konkretisierte) "Vielzahl" von Wertpapieraufträgen erteilt hätten, die nicht durchgeführt worden seien. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 1998, 98/14/0005, dem jährlich 146 Transaktionen zu Grunde gelegen seien, werde hingewiesen.

Dass der "Hauptgesellschafter" im An- und Verkauf von Apothekerwaren tätig sei und sich an einer weiteren Gesellschaft nach bürgerlichem Recht beteiligt habe, die Wertpapiergeschäfte tätige, spräche gleichfalls nicht für die Gewerblichkeit der gegenständlich zu beurteilenden Tätigkeit. Nicht entscheidend sei weiters, ob der Wertpapierhandel nach Aneignung von entsprechendem Fachwissen und unter Studium einschlägiger Literatur und Zuhilfenahme von EDV-Programmen erfolgt sei. Auch der Beschaffenheit der gehandelten Papiere komme im vorliegenden Zusammenhang keine wesentliche Bedeutung zu, zumal die Beschwerdeführer nicht ausschließlich

Papiere mit "erhöhtem Chancen- und Risikopotential" erworben, sondern nach eigenen Ausführungen Wert auf eine "differenzierte Gewichtung" der Papiere gelegt hätten. Für sich allein könne auch die Fremdfinanzierung der Wertpapiere nicht zur Einstufung als Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne führen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 2000/14/0018).

Bei der Verwaltung von Wertpapierbesitz gehören die Umschichtungen von Wertpapieren, somit Kauf und Verkauf durch Einschaltung von Banken, grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung; bei Wertpapieren liegt es in der Natur der Sache, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen, gute zu erwerben und Kursgewinne zu realisieren (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. März 2004, 98/14/0179).

Bedient sich ein Steuerpflichtiger für den An- und Verkauf von Wertpapieren der Banken als Kommissionäre, kann er die für eine allgemeine Handelstätigkeit typische Einflussnahme auf die Höhe des Preises und auf einzelne Kaufkonditionen nur sehr eingeschränkt entfalten; bei dieser Konstellation müssten andere Umstände vorliegen, die für die Gewerblichkeit sprechen, um die Tätigkeit als Gewerbebetrieb qualifizieren zu können. Zu diesen Kriterien gehört etwa der Umstand, dass Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden. Zu diesen Kriterien gehört weiters die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe. Ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu prüfendes Kriterium ist auch die Fremdfinanzierung der angeschafften Wertpapiere. Nicht unbedeutend ist schließlich der Umstand, ob der den Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere jenen des Wertpapiermaklers, ausübt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. März 2004, 2000/14/0141, und vom 29. Juli 1997, 96/14/0115).

In der Beschwerde wird zunächst vorgebracht, die belangte Behörde stütze ihre Beurteilung, dass keine gewerbliche Tätigkeit vorliege, in erster Linie auf rein formale Kriterien, wie das Fehlen eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages, die nicht vorhandene Firmenbucheintragung und das Fehlen einer Firmenbezeichnung.

Dieses Vorbringen übersieht, dass die belangte Behörde - anders als das Finanzamt in seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung - die angeführten "formalen Kriterien" nicht in ihre Gesamtbetrachtung der von den Beschwerdeführern entfalteten Tätigkeit einbezogen hat. Da Anfechtungsgegenstand nicht die Berufungsvorentscheidung, sondern die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassene Berufungsentscheidung ist, gehen die inhaltlich auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung Bezug nehmenden Beschwerdeausführungen damit von vornherein ins Leere.

Zum Beschwerdeeinwand, im Falle der Ausübung des Wertpapierhandels im Rahmen einer von den Beschwerdeführern gegründeten GmbH wäre die Eigenschaft als Gewerbebetrieb bereits kraft Rechtsform gegeben gewesen, ohne dass eine inhaltliche Prüfung erfolgt wäre, inwieweit ein Handel mit Dritten stattgefunden habe, ist zu sagen, dass die mit der Wahl der Rechtsform - die dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei steht - verbundenen steuerlichen Auswirkungen in ihrer Gesamtheit zu betrachten sind. So ist beispielsweise ein Verlustausgleich zwischen den (gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 gewerblichen) Einkünften von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und den Einkünften ihrer Gesellschafter schon auf Grund der eigenen Steuerrechtssubjektivität der GmbH ausgeschlossen.

Die Beschwerdeführer bringen weiters vor, die belangte Behörde habe bei Beurteilung der Anzahl der getätigten An- und Verkäufe nicht berücksichtigt, dass der Wertpapierhandel erst am 1. November 1990 eröffnet worden sei und die Anzahl der Verkäufe auf Grund der negativen Börsenentwicklung rückläufig gewesen sei.

Dazu weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend darauf hin, dass eine Hochrechnung der in den Monaten November und Dezember 1990 getätigten Transaktionen auf einen Zeitraum von zwölf Monaten zu keiner entscheidenden Erhöhung der durchschnittlich pro Jahr festzustellenden Wertpapiergeschäfte führt. Im

Beschwerdefall ist aber auch nicht zu erkennen, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführer planmäßig darauf ausgerichtet gewesen wäre, sie nach der Verkehrsaufassung als die Tätigkeit eines gewerblichen Händlers zu beurteilen und lediglich Marktentwicklungen zu einem Zurückbleiben der Wertpapierumsätze geführt haben. Unbestritten ist, dass die aus den Beschwerdeführern gebildete Gesellschaft keine Wertpapiergeschäfte auf fremde Rechnung abgeschlossen und Dritten gegenüber keine Händlerdienste erbracht oder auch nur angeboten hat. Ebenso wenig waren auf den Handel mit Wertpapieren abgestellte Räume vorhanden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2003/14/0050, ausgeführt hat, kommt dem Umstand der Fremdfinanzierung der angeschafften Wertpapiere kein entscheidendes Gewicht (mehr) zu, weil in jüngerer Zeit - entsprechende Einkommensverhältnisse vorausgesetzt - zunehmend Formen der privaten Vermögensbildung entstanden sind, die den (anfänglichen) Einsatz von Fremdkapital beinhalten.

Ein für die Gewerblichkeit sprechendes Kriterium ist nach der angeführten Vorjudikatur der Umstand, dass der Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz mit Wertpapieren bezogenen Beruf ausübt. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist diese Voraussetzung aber nicht schon dadurch erfüllt, dass einer der Gesellschafter an einer weiteren Gesellschaft bürgerlichen Rechts beteiligt gewesen ist, welche nach den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde eine "vergleichbare Tätigkeit" ausgeübt hat (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005).

Schließlich haben gerade die von den Beschwerdeführern zu Recht aufgezeigten "Besonderheiten des Wertpapierhandels in seiner praktischen Ausübung", etwa die auf diesem Gebiet bestehenden gesetzlichen Beschränkungen, den Verwaltungsgerichtshof dazu bewogen, den An- und Verkauf von Wertpapieren unter Einschaltung von Banken nur unter besonderen Umständen, insbesondere wenn Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden und Dritten gegenüber Händlerdienste angeboten werden, als Gewerbebetrieb zu beurteilen. Dass im Beschwerdefall eine derartige Sonderkonstellation vorgelegen wäre, ist nach den Beschwerdeausführungen nicht zu erkennen.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Dezember 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2003140046.X00

Im RIS seit

31.01.2006

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at