

TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/24 98/14/0179

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.03.2004

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §198 Abs2;

BAO §250;

BAO §258;

BAO §276 Abs1;

BAO §28;

BAO §284 Abs1;

BAO §32;

BAO §93 Abs2;

EStG 1988 §18 Abs6;

EStG 1988 §18 Abs7;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

EStG 1988 §23 Z1;

EStG 1988 §29 Z3;

EStG 1988 §2 unkörperliche Wirtschaftsgüter;

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 GS in L, vertreten durch Dr. Alfred Haslinger, DDr. Heinz Mück, u.a., Rechtsanwälte in 4020 Linz, Kroatengasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 4. August 1998, Zl. RV-146.97/1-7/1997, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1988 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Jahre 1990 und 1991 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Hinsichtlich des Jahres 1989 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des Jahres 1988 bleibt der angefochtene Bescheid als unbekämpft unberührt.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Steuerberater. Für die Jahre 1989 bis 1991 erklärte er gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Einkünfte aus dem gewerblichen Handel mit Wertpapieren, wobei dem im Jahr 1989 erzielten Gewinn von 125.538 S in den Jahren 1990 und 1991 jeweils Verluste in Höhe von 1,585.905 S und 1,471.927 S folgten. Mit Einkommensteuerbescheiden vom 2. Februar 1993 wurde der Wertpapierhandel (u.a.) für die Jahre 1989 bis 1991 unter Hinweis auf das Vorliegen von Liebhaberei nicht als Einkunftsquelle anerkannt.

In seiner dagegen erhobenen Berufung vom 26. Februar 1993 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, er habe den Handel mit Wertpapieren ab Mai 1989 - wie näher dargestellt - intensiviert, sodass anders als bis zum Jahr 1988 nicht mehr von einer dem Privatbereich zuzuordnenden Tätigkeit auszugehen sei. Dass der Wertpapierhandel bisher Verluste erbracht habe, liege an der nicht vorhersehbaren negativen Entwicklung des Wertpapiermarktes. Im fraglichen Zeitraum sei es wohl keinem Vergleichsbetrieb und auch keiner Bank gelungen, Gewinne aus dieser Tätigkeit zu erzielen. Da ein Konjunkturzyklus ca. acht bis zehn Jahre dauere, sei es verfrüht, bereits nach einem derart kurzen Beobachtungszeitraum dem Wertpapierhandel eine Ertragserzielungsmöglichkeit abzusprechen. Mit Beginn eines neuen Konjunkturzyklus werde es möglich sein, positive Einkünfte zu erzielen. Solcherart erwarte er für das Jahr 1993 einen Gewinn von ca. 1 Mio. S, für 1994 einen solchen von 1,5 Mio. S und für 1995 einen Gewinn von 2 Mio. S. Ein "eindeutiger Beweis für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes" sei weiters die "Fremdverwaltung". Die Fremdverwaltung stelle einen Anknüpfungspunkt zur selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Steuerberater dar. Zusammenfassend hob der Beschwerdeführer die hohe Anzahl der Transaktionen (1989 ca. 160), den hohen Fremdmiteinsatz sowie die Fremdverwaltung als typische Merkmale eines Gewerbebetriebes hervor.

Auf Grund eines Prüfungsauftrages vom 9. Juni 1993 fand beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung statt, welche im Jahr 1996 ihren Abschluss fand.

In einer als "Besprechungsprogramm" vom 18. Oktober 1996 betitelten Unterlage, auf die im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen wird, finden sich unter "Pkt. 1) Handel mit Wertpapieren" Feststellungen des Prüfers zur Organisation der strittigen Tätigkeit. Danach seien die in den Bilanzen 1989 bis 1994 aufscheinenden Wertpapierdepots ausnahmslos dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Vom Kunden vereinnahmte Geldbeträge würden nicht auf diesen, sondern auf eigens dafür eingerichteten anonymen Wertpapierdepots verwaltet. Wenn ein Kunde Geldbeträge (mindestens 10.000 S) in Wertpapieren anlegen wolle, erfolge zunächst ein informelles Gespräch mit dem Beschwerdeführer, in dem sowohl die Höhe des anzulegenden Betrages, als auch die generelle Art der Anlage (Zeitraum, Risikobereitschaft, Höhe der Provision und dgl.) festgelegt würden. Bei der Risikobereitschaft werde zwischen den "Faktoren 0 - 10" unterschieden, wobei "Risikofaktor 0" bedeute, dass der erhaltene Geldbetrag Gewinn bringend ohne Möglichkeit eines finanziellen Verlustes angelegt werde. Beim "Risikofaktor 10" müsse sich der anlegende Kunde bewusst sein, dass der gesamte Geldbetrag unter Umständen zu 100 % verloren gehen könne. Die Beträge würden von den einzelnen Kunden zumeist über einen längeren Zeitraum (ca. fünf Jahre) zur Verfügung gestellt. Die Höhe der an den Beschwerdeführer im Falle eines Gewinnes zu zahlenden Provision hänge grundsätzlich von der Einstufung der Risikoklasse ab. Bei "Risikofaktor 10" erhalte der Beschwerdeführer eine höhere Provision als bei der Einstufung als "Risikofaktor 1". An den Verlusten sei der Beschwerdeführer nicht beteiligt, diese würden von den Kunden zur Gänze selbst getragen. Bei Verlusten erhalte er überdies keine sonstige Entlohnung für seine Dienstleistungen. Da der Beschwerdeführer seinen Kunden völlige Anonymität zugesichert habe, würden ausschließlich Bar-Transaktionen durchgeführt. Das erhaltene Geld sei entweder auf ein neu eröffnetes, anonymes Wertpapierdepot einbezahlt und auf diesem kundenspezifisch angelegt worden, oder es sei bei gleicher Risikogruppe die gemeinsame Anlage auf einem Wertpapierdepot erfolgt. Die Abmachungen zwischen einem Kunden und dem Beschwerdeführer seien nur mündlich erfolgt. Der Empfang der Geldmittel werde allerdings schriftlich bestätigt, wobei nach der Aussage des Beschwerdeführers das unterschriebene Original bei ihm verwahrt werde, sodass die Kunden für die Hingabe ihres Geldes nicht einmal eine Empfangsbestätigung erhalten hätten. Im Prüfungszeitraum seien nur für vier Personen Geldmittel in Wertpapieren angelegt worden. Die daraus im Jahr 1990 resultierenden Provisionen in Höhe von 13.300 S hätten ihren Niederschlag in der Bilanz dieses Jahres gefunden. In einer Besprechung vom 10. Juni 1996 habe der Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass er den Wertpapierhandel "praktisch beendet" habe.

In rechtlicher Hinsicht folgerte der Prüfer daraus, dass die strittige Betätigung die Merkmale einer privaten Geldanlage und nicht die eines Gewerbebetriebes der gleichen Branche aufweise. Weder die häufige Drehung der einzelnen Depots

noch der Umstand der Fremdfinanzierung der Wertpapierkäufe lasse auf eine gewerbliche Betätigung schließen.

Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 1997 brachte der Beschwerdeführer neben Verfahrensrügen den Prüfungsablauf betreffend ergänzend vor, dass er den Wertpapierhandel zu einem zweiten Standbein neben seiner selbständigen Tätigkeit als Steuerberater habe ausbauen wollen. Dazu wäre es aus Gründen der Kundenwerbung notwendig gewesen, zunächst mit bestehenden (eigenen) Konten einen entsprechenden Gewinn vorweisen zu können. Im Zuge der im Jahr 1993 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung habe er bereits Kopien der im Rahmen der Fremdverwaltung bestehenden Depots ausgehändigt, allerdings im Hinblick auf die den Auftraggebern zugesicherte Anonymität unter Abdeckung der Depotnummern. Mit Schreiben vom 22. November 1993 habe die Prüferin die Fortsetzung der Prüfung angekündigt. Tatsächlich sei die Prüfung im März 1996 fortgesetzt worden. Die ursprünglichen Prüfungsaufträge seien wesentlich abgeändert und der Prüfungszeitraum auf die Jahre 1992 und 1993 ausgedehnt worden. Obwohl in der Zwischenzeit eine Änderung in der örtlichen Zuständigkeit eingetreten wäre, sei es nicht zu einer entsprechenden Änderung des Prüfungsauftrages gekommen. Der neue Prüfer habe den gesamten Sachverhalt aufs Neue erhoben. Bei der neuerlichen Schlussbesprechung im Dezember 1996 sei der Beschwerdeführer plötzlich mit der Ansicht des Prüfers konfrontiert worden, es läge keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Diese nunmehr vom Prüfer vertretene Ansicht, der Beschwerdeführer habe als Privater mit Gewinnerzielungsabsicht an der Börse spekuliert, treffe nicht zu. Dagegen spreche schon der für die Tätigkeit notwendige tägliche Zeitaufwand von bis zu vier Stunden. Der Beschwerdeführer wickle jährlich einige hundert Transaktionen ab. Ein Privater habe üblicherweise ein Depot bei seiner Hausbank. Der Beschwerdeführer unterhalte hingegen ständig mehrere Depots bei verschiedenen Banken. Ein Privater tätige nur Geschäfte im eigenen Namen, während der Beschwerdeführer im eigenen und im fremden Namen Käufe und Verkäufe getätigt habe. Er habe die Kurse online abgefragt und mehrmals täglich Käufe und Verkäufe abgewickelt. Ein Privater erstelle auch keine Bilanzen. Ein Privater erarbeite keine Geschäftsbedingungen für die Depotverwaltung. Ein Privater biete seine Tätigkeit nicht in der Öffentlichkeit an. Da alle diese Punkte auf den Beschwerdeführer zuträfen, habe seine Tätigkeit eindeutig jenes Ausmaß bei weitem überschritten, welches üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung für die Jahre 1989 bis 1991 keine Folge, zugleich wurde die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1989 und 1990 zu Ungunsten des Beschwerdeführers abgeändert.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid zunächst darauf hingewiesen, eine mündliche Berufungsverhandlung sei auf Grund der erst im Schriftsatz vom 19. Dezember 1996 erfolgten und somit verspäteten Antragstellung durch den Beschwerdeführer nicht durchgeführt worden.

Zur Frage der örtlichen Zuständigkeit ist dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22. Juni 1993 die Verlegung seines Wohnsitzes bekannt gegeben habe. Da die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1989 bis 1991 bereits am 2. Februar 1993 vom bisher zuständig gewesenen Finanzamt erlassen worden seien und gemäß § 75 BAO auch bei einem Übergang der örtlichen Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt die dem bisher zuständig gewesenen Finanzamt vorgesetzte Finanzlandesdirektion Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich aller Bescheide bleibe, welche dieses Finanzamt erlassen habe, liege keine von der belangten Behörde aufzugreifende Unzuständigkeit vor.

Zu der in der Hauptsache strittigen Frage des Vorliegens gewerblicher Einkünfte aus dem Handel mit Wertpapieren wird im angefochtenen Bescheid zunächst auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen und diese zum Teil in ihren rechtlichen Erwägungen im vollen Wortlaut wiedergegeben. Sodann führt die belangte Behörde sachverhaltsbezogen aus, der Beschwerdeführer habe nach der Aktenlage im Jahr 1990 Fremdvermittlungen für insgesamt vier Personen durchgeführt und daraus Provisionserlöse in Höhe von 13.900 S erzielt. Solcherart sei die vom Beschwerdeführer ausgeübte streitgegenständliche Tätigkeit in zwei Bereiche aufzuteilen. Zum einen in jenen Bereich, in dem der Beschwerdeführer auf eigene Rechnung tätig geworden sei. Diesen Bereich habe der Beschwerdeführer (bis zum Jahr 1988) selbst als "Spekulationsgeschäfte" eingestuft. Nach Ansicht der belangten Behörde lägen in diesem Bereich auch für die Folgejahre "Spekulationsgeschäfte" vor. Der Beschwerdeführer sei bezogen auf diesen Bereich auch dann als privater Geldanleger einzustufen, wenn er im Jahr 1989 160 Transaktionen, im Jahr 1990 400 Transaktionen und 1993 (gemeint wohl: 1991) 350 Transaktionen durchgeführt habe. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1979, 78/1312, komme es nämlich auf den Umfang der Tätigkeit nicht an. Auch die Fremdfinanzierung der Wertpapierkäufe könne weder für sich alleine genommen, noch im Zusammenhalt mit

anderen vorliegenden Merkmalen Gewerblichkeit begründen. Der Beschwerdeführer beschränkte seine Tätigkeit in diesem Bereich auf das Zur-Verfügung-Stellen von Kapital an der Börse auf eigene Rechnung. In diesem Zusammenhang sei auch auf das ab dem Jahr 1996 eingeführte Verlustausgleichsverbot für gewerbliche Wertpapierhändler (Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 20. Dezember 1996) hinzuweisen.

Soweit der Beschwerdeführer Fremdverwaltungen für Dritte durchgeführt habe, liege im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 1998, 98/14/0005, hingegen eine gewerbliche Betätigung vor. In diesem Bereich habe der Beschwerdeführer Dienstleistungen für Dritte (Händlerdienste) angeboten und solcherart alle Merkmale einer gewerblichen Betätigung im Sinne des § 23 EStG 1988 erfüllt. Nach der Aktenlage sei der Beschwerdeführer im Jahr 1990 für vier Personen, bei denen es sich laut Betriebsprüfung auch nicht um Familienmitglieder gehandelt habe, als Wertpapierhändler tätig geworden. Die belangte Behörde nehme es als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer in geringem Umfang für Dritte tätig geworden sei. Dieser Umstand könne jedoch nicht dazu führen, dass der auf eigene Rechnung betriebene Wertpapierhandel gleichfalls zum Gewerbebetrieb werde. Das Ungleichgewicht zwischen beiden Tätigkeiten sei gravierend.

Insgesamt sei daher das Berufungsbegehren, die Einkünfte aus dem Wertpapierhandel als solche aus Gewerbebetrieb anzuerkennen, abzuweisen. Allerdings könne sich die belangte Behörde auch nicht der Beurteilung des Finanzamtes anschließen, wonach Liebhaberei vorliege. In dieser Hinsicht seien daher die Bescheide abzuändern. Der für das Jahr 1989 erklärte Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 125.538 S sei unter dem Titel der sonstigen Einkünfte der Einkommensteuerfestsetzung zu Grunde zu legen. Der im Jahr 1990 aus der Fremdverwaltung erzielte "Ertrag in Höhe von 13.900 S" sei unter der Einkunftsart gewerbliche Einkünfte zu erfassen.

Gegen diesen Bescheid, soweit er die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1989 bis 1991 betrifft, richtet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Wie schon im Verwaltungsverfahren rügt der Beschwerdeführer in weiten Teilen seiner Beschwerdeschrift Mängel des Betriebsprüfungsverfahrens. So habe sich der Prüfungsauftrag zu Unrecht auf die Bestimmung des § 151 Abs. 1 BAO gestützt. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer Bilanzen erstellt, sodass die zutreffende Rechtsgrundlage die Bestimmung des § 147 BAO hätte bilden müssen. Erst auf Grund seines Hinweises in der Schlussbesprechung vom 4. Dezember 1996 habe der teilnehmende Vorstand des zuständigen Finanzamtes die Rechtsgrundlage am Prüfungsauftrag händisch auf § 147 Abs. 1 BAO abgeändert. In der Folge habe die Behörde verkannt, dass "nun alle ermittelten Bemessungsgrundlagen falsch waren". Aus diesem Grund habe sich der Beschwerdeführer geweigert, diese Änderungen mit seiner Unterschrift zu akzeptieren. Die Abgabenbehörde habe es nicht für notwendig erachtet, diese wesentlichen Anbringen in der Niederschrift festzuhalten. Auch habe die Abgabenbehörde die Schlussbesprechung "vorsätzlich beendet". Durch diesen im Jahr 1996 stattgefundenen neuerlichen Abbruch sei es nicht mehr zur Besprechung wesentlicher Punkte wie dem Umfang der Tätigkeit und der Fremdfinanzierung gekommen. Darin liege eine Verletzung des Parteiengehörs. Unverständlich sei zudem, weshalb der Prüfungsauftrag auch die Gewerbesteuer 1989 bis 1991 umfasst habe. Obwohl der Beschwerdeführer bereits im Jahr 1993 bewiesen habe, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen, sei die Prüfung nicht beendet, sondern ihm mit Datum 18. März 1996 mitgeteilt worden, dass nunmehr ein anderer Prüfer den Beschwerdefall weiter prüfen werde. Auch bei Ausdehnung der Prüfungsaufträge seien weitere in der Beschwerde eingehend geschilderte Fehler aufgetreten.

Zu diesem Beschwerdevorbringen ist daran zu erinnern, dass der Anfechtung vor dem Verwaltungsgerichtshof der Bescheid der belangten Behörde unterliegt. Die Angriffe des Beschwerdeführers gegen das Verfahren vor dem Finanzamt und insbesondere den Verlauf der abgabenbehördlichen Prüfung verfehlen den Prüfungsgegenstand im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, weshalb auf dieses Vorbringen nicht einzugehen ist, zumal nicht behauptet wurde, dass Fehler des Prüfungsverfahrens auf den angefochtenen Bescheid durchgeschlagen haben.

Eine Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sieht der Beschwerdeführer in dem Umstand, dass keine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt worden sei, obwohl die belangte Behörde mit Schreiben vom 10. November 1997 bereits eine entsprechende Ladung ausgesprochen habe. Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid zutreffend aus, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO ein Anspruch auf mündliche Verhandlung nur besteht, wenn eine entsprechende Antragstellung in der Berufung (§ 250 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 276 Abs. 1 BAO)

erfolgt ist. Kein Anspruch besteht, wenn der Antrag erst in einem, die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt wird (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0116). Ein Anspruch auf mündliche Berufungsverhandlung erwuchs dem Beschwerdeführer aber auch nicht aus dem Umstand, dass die belangte Behörde zunächst mit Schreiben vom 10. November 1997 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Aussicht genommen hatte. Es kann daher dahingestellt bleiben, aus welchem Grund es am Vortag der angesetzten Berufungsverhandlung zur Absage derselben kam. Soweit der Beschwerdeführer vorträgt, er habe davon ausgehen können, dass die abgesagte mündliche Berufungsverhandlung später nachgeholt und er Gelegenheit haben werde, weiteres in der Beschwerde ausgeführtes Vorbringen zu erstatten, wird damit schon deshalb kein wesentlicher Verfahrensmangel aufgezeigt, weil sich diese Ausführungen im Rahmen dessen halten, was der Beschwerdeführer ohnedies bereits in früheren Eingaben zum Ausdruck gebracht hatte.

In der Sache selbst wendet sich der Beschwerdeführer gegen die im angefochtenen Bescheid vertretene Ansicht, seine im Bereich des Wertpapierhandels ausgeübte Tätigkeit führe zu einem (soweit für eigene Rechnung betrieben) zu Spekulationseinkünften und zum anderen (soweit eine Verwaltung für Dritte erfolgt sei) zu gewerblichen Einkünften. Vielmehr liege eine einheitliche Tätigkeit vor. Schon im Schriftsatz vom 5. Oktober 1997 habe der Beschwerdeführer erklärt, "unabdingbare Voraussetzung sei gewesen, mit bestehenden Konten einen entsprechenden Gewinn vorweisen zu können, um damit zu werben". Auch die Abgabenbehörde sei im gesamten Verwaltungsverfahren von einer einheitlichen Tätigkeit ausgegangen. Die belangte Behörde habe den Beschwerdeführer ihre davon abweichende Beurteilung nicht vorgehalten. Der Beschwerdeführer habe ab Mai 1989 seine Tätigkeit im Bereich des Wertpapierhandels derart intensiviert, dass ab dem Jahr 1989 die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten worden sei. Bereits 1989 habe er begonnen, für diese Tätigkeit zu werben. Schon in diesem Jahr habe er mit den Fremdverwaltungen begonnen. Die im Jahr 1990 ausgewiesenen Provisionen würden auf Grund der erfolgsabhängigen Honorierung, die ein Abstellen auf den 31. Dezember eines jeden Jahres erfordere, teilweise auch Provisionserlöse für 1989 enthalten. Während im Jahr 1988 ca. 15 kleinere Transaktionen durchgeführt worden seien, habe die Anzahl der Transaktionen 1989 ca. 160, im Jahr 1990 rund 400 und 1991 ca. 350 betragen. Die Ausführungen der belangten Behörde zum geringen Umfang der von ihm für Dritte besorgten Wertpapiergeschäfte würden verkennen, dass ihm - was auch dem Prüfer bekannt gewesen sei - Anlagegelder in Höhe von rund 60 Mio. S von dritter Seite zugesagt worden seien, wenn ein entsprechender Erfolg mit den von ihm eingerichteten verschiedenen Depots (Wertpapierzusammensetzung von konservativ bis spekulativ) nachhaltig hätte nachgewiesen werden können. Zum Nachweis für dieses Vorbringen habe er die unter Mithilfe eines Rechtsanwaltes ausgearbeiteten "Geschäftsbedingungen für die Depotverwaltung" vorgelegt.

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. hierzu das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 96/14/0115).

Bei der Verwaltung von Wertpapierbesitz gehört die Umschichtung 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 lukrieren. 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 müssen 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 auch der Umstand, ob der Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf,

insbesondere jenen des Wertpapiermaklers, ausübt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 2000/14/0018, das schon angeführte Erkenntnis vom 29. Juli 1997 und die darauf verweisenden Erkenntnisse vom 25. Februar 1998, 98/14/0005, und vom 26. Mai 1998, 98/14/0044).

Die belangte Behörde hat ihrer rechtlichen Beurteilung zunächst diese vom Verwaltungsgerichtshof in nunmehr ständiger Rechtsprechung ausgearbeiteten Grundsätze vorangestellt. Ihre weiteren Ausführungen lassen allerdings nicht erkennen, dass sie eine entsprechende Abwägung der für und der gegen das Vorliegen gewerblicher Einkünfte des Beschwerdeführers sprechenden Kriterien vorgenommen hätte. Während der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Juli 1997 ausdrücklich die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe als eines der heranzuziehenden Abgrenzungskriterien angeführt hat, spricht die belangte Behörde dem Umfang der Tätigkeit unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. April 1979, 1312/78, von vornherein jegliche Relevanz ab. Das von ihr angeführte Erkenntnis hat allerdings nicht die gegenständlich strittige Frage betroffen. In diesem Erkenntnis ging es darum, ob eine Privatzimmervermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu solchen aus Gewerbebetrieb führt. Die Erzielung von Einkünften durch den Verkauf von Wirtschaftsgütern war nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Anders als im angefochtenen Bescheid vertreten, hat der Verwaltungsgerichtshof in der schon angeführten Rechtsprechung auch der Fremdfinanzierung angeschaffter Wertpapiere eine - obgleich eingeschränkte - Indizwirkung für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte zuerkannt.

Die belangte Behörde verweist weiters auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 1998, 98/14/0005, und meint daraus Anhaltspunkte für die von ihr vorgenommene Trennung der strittigen Tätigkeit in zwei Bereiche (Tätigwerden auf eigene Rechnung einerseits und Fremdverwaltung für Dritte andererseits) zu finden. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof indes vollinhaltlich auf seine Aussagen in den Erkenntnissen vom 29. Juli 1997, 96/14/0114 und 96/14/0115, verwiesen. Nach den dort getroffenen Ausführungen gehört der Umstand, dass Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden, zu jenen Kriterien, welche zu einer Sonderkonstellation führen und auf das Vorliegen gewerblicher Einkünfte hindeuten könnten.

In den bisher vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Beschwerdefällen waren keine Fremdverwaltungen - auch nicht in geringem Umfang - erfolgt. Ob der Umstand, dass Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden, bereits dazu führt, insgesamt vom Vorliegen gewerblicher Einkünfte auszugehen oder ob unterschiedliche Einkunftsarten vorliegen (wobei im Bereich der Fremdverwaltung auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1988 in Betracht kämen), bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalles. So ist der belangten Behörde einzuräumen, dass eine geringfügige Tätigkeit im Bereich der Fremdverwaltung, insbesondere wenn es sich dabei um gelegentliche, gleichsam zufällig für Dritte durchgeführte Transaktionen handelt, nicht dazu führen muss, den auf eigene Rechnung betriebenen Wertpapierhandel als gewerbliche Betätigung einzustufen.

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren unter Vorlage entsprechender Unterlagen eingewendet, der auf eigene Rechnung erfolgte Wertpapierhandel sei planmäßig darauf ausgerichtet worden, die Grundlagen dafür zu schaffen, um seine Händlerdienste auch gegenüber Dritten anbieten zu können. Die belangte Behörde hat sich mit diesem Vorbringen in Verkennung der Rechtslage nicht auseinander gesetzt. Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift meint, im gesamten Verfahren sei "für beide Seiten" klar gewesen, dass der Beschwerdeführer in der Hauptsache An- und Verkäufe von Wertpapieren auf eigene Rechnung getätigt und "auf dieser vorgesehenen Erfolgsbasis" geplant habe, den Wertpapierhandel für Dritte auf Provisionsbasis aufzubauen, was "mangels Erfolgsnachweis" jedoch kaum möglich gewesen wäre, übersieht sie zunächst, dass relevante Begründungsmängel des angefochtenen Bescheides in der Gegenschrift nicht behoben werden können (vgl. dazu z.B. die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 533, vorletzter Absatz, referierte hg. Judikatur) und dass auch eine im Ergebnis fehlgeschlagene Betätigung als (einheitliche) Einkunftsquelle in Betracht kommen kann. Auch unter diesem Gesichtspunkt hätte es daher einer entsprechenden Auseinandersetzung mit dem vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage nicht unwesentlichen Berufungsvorbringen bedurft.

Solcherart erweist sich der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Jahre 1990 und 1991 als rechtswidrig. Was das Jahr 1989 anlangt, liegt eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtsverletzung des Beschwerdeführers hingegen aus folgenden Gründen nicht vor:

Die belangte Behörde hat die vom Beschwerdeführer für das Jahr 1989 erklärten und gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelten gewerblichen Einkünfte aus dem Wertpapierhandel in Höhe von 125.538 S unbesehen den - grundsätzlich

anderen Besteuerungsgrundsätzen folgenden - sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 EStG 1988 zugeordnet. Soweit sich die Beschwerde auch als gegen diesen Ansatz gerichtet versteht, ist ihr zu erwidern, dass die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides ist. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der genannten Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkung auf die Besteuerung wird ein Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 2001/13/0300). Dadurch, dass die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer erklärten und in ihrer Höhe im Berufungsverfahren nicht strittigen Einkünfte einer allenfalls unzutreffenden Einkunftsart untergeordnet hat, wurde eine Rechtsverletzung des Beschwerdeführers somit nicht bewirkt.

In Ansehung der Einkommensteuerfestsetzung des Jahres 1989 rügt der Beschwerdeführer weiters, die tarifmäßig begünstigt zu versteuernden Einkünfte (aus Kapitalvermögen) seien von der belangten Behörde nicht wie im erstinstanzlichen Bescheid mit 21.200 S, sondern zu Unrecht mit 21.213 S angesetzt worden. Zu diesem Vorbringen verweist die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend auf die Rundungsvorschrift des § 33 Abs. 2 EStG 1988. Auf Grund dieser Bestimmung war das zu versteuernde Einkommen in Höhe von 725.287 S auf den Betrag von 725.300 S aufzurunden. Wenn der solcherart anzusetzende Differenzbetrag in Höhe von 13 S den begünstigt zu versteuernden Einkünften zugeordnet wurde, kann der Beschwerdeführer auch dadurch in keinen Rechten verletzt sein.

Als weitere Rechtswidrigkeit macht der Beschwerdeführer geltend, die belangte Behörde habe für das Jahr 1990 gewerbliche Einkünfte in Höhe von 13.900 S angesetzt. Die Provisionseinnahmen hätten jedoch laut Bilanz und Prüfungsfeststellungen lediglich 13.279 S betragen. Zu diesem Vorbringen ist darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde gemäß § 293 BAO den Berichtigungsbescheid vom 9. Februar 1999 zum angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit dem sie dem Beschwerdeeinwand Rechnung getragen hat. Aus den zuvor ausgeführten Gründen konnte diese Berichtigung den angefochtenen Bescheid in seinem Abspruch über das Jahr 1990 jedoch nicht vor seiner Aufhebung bewahren.

Im Hinblick auf die im angefochtenen Bescheid vertretene Ansicht, ab der Veranlagung für das Jahr 1996 unterlägen gewerbliche Wertpapierhändler einem Verlustausgleichsverbot, ist für das fortgesetzte Verfahren auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 22. Mai 2002, 99/15/0119, zu verweisen. Danach wurde mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 734/1996, lediglich klargestellt, dass auch Verluste aus der - schwerpunktmäßigen - Verwaltung von unkörperlichen Umlaufvermögen unter das (bereits) mit dem Abgabenänderungsgesetz 1989, BGBl. Nr. 660, in § 2 Abs. 2 EStG 1988 eingefügte Verlustausgleichsverbot fallen.

Der angefochtene Bescheid war sohin, soweit er Einkommensteuer 1990 und 1991 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren beruht auf § 3 Abs. 2 Z. 2 Eurogesetz, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 24. März 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:1998140179.X00

Im RIS seit

26.04.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at