



## I. Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. September 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein vom 10. August 1998 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1993 wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

- a.) Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 1993 sind dem als Beilage angeschlossenen EURO- Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- b.) Der angefochtene Bescheid wird weiters dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO nunmehr **endgültig** erfolgt.

## II. Bescheid

Der **Vorlageantrag** vom 26.4.1999 betreffend die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein betreffend Einkommensteuer 1994 wird gemäß § 256 Abs. 3 in Verbindung mit § 276 Abs. 3 und 4 BAO als **gegenstandslos** erklärt.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Kufstein erließ am 10. bzw. 11.8.1998 an den Berufungswerber (Bw.) gerichtete gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 1993 und 1994. wobei in der Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 22.7.1998, ABp 103003/98, hingewiesen wurde.

Im angeführten Prüfungsbericht wurden u.a. Feststellungen betreffend den An- und Verkauf von Wertpapieren (Qualifikation als Spekulationseinkünfte im Sinne des § 30 Abs. 1 lit. b EStG 1988) und betreffend Einkünfte aus Beteiligungen getroffen.

Da der angeführte Prüfungsbericht beiden Verfahrensparteien bekannt ist, wird zur Vermeidung von umfangreichen Wiederholungen auf den angeführten Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bw. mit Schreiben vom 3.9.1998 form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide mündet, bringt der Bw. begründend vor:

"1.) Die Voraussetzungen zur Erlassung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 Abs. 1 BAO sind nicht gegeben. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann eine vorläufige Abgabefestsetzung nur dann stattfinden, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Es kann keine Rede davon sein, dass die festgesetzten Abgaben als wahrscheinlich zu betrachten sind. Es fehlt an den Grundlagenbescheiden hinsichtlich diverser Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vor allem im Zusammenhang mit der Beteiligung an der X.-Ges., allein das Ergebnis aus dieser Beteiligung würde das Ergebnis der betroffenen Bescheide maßgeblich zugunsten des Berufungswerbers verändern. Wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, dann sind die Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Abgabenbescheides nur dann gegeben, wenn sich der Umfang allenfalls zu Lasten des Abgabepflichtigen erhöhen, nicht jedoch wenn sich dieser nur zugunsten des Abgabepflichtigen verändern kann. Eine vorläufige Abgabefestsetzung ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen bzw. um dem Fiskus sofort vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens die Abgabe zu verschaffen. Eine Ermittlung des Sachverhaltes hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen von Einkünften aus Gewerbebetrieben liegt dann nicht vor, wenn nur erhoben wird, dass diesbezüglich keine rechtskräftigen Bescheide vorliegen. Gerade das Ergebnis dieser Bescheide und deren Auswirkungen beinhalten den Begriff des Ermittlungsverfahrens. Ist der Ausgang von Grundlagenverfahren über Beteiligungen ungewiss, liegt kein Ermittlungsergebnis vor, das die Erlassung eines vorläufigen Bescheides rechtfertigt. Die beiden angefochtenen Bescheide sind daher mangels der gemäß § 200 Abs. 1 BAO geforderten Voraussetzungen zu Unrecht erlassen worden.

2.) Unberechtigt bzw. unrichtig ermittelt sind auch die festgestellten sonstigen Einkünfte im Betrag von S 23.932,-- im Abgabenbescheid 1993 und von S 423.209,-- im Abgabenbescheid 1994.

Die Ermittlung dieser Einkünfte stellt lediglich eine Saldierung von Gewinnen und Verlusten aus einzelnen Wertpapiertransaktionen innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist dar, lässt aber die Finanzierung des gesamten Geschäftsbetriebes Wertpapierhandel außer acht bzw. kann dem tatsächlichen Ergebnis dieser Ermittlungsart nicht gerecht werden. Die im jeweiligen Veranlagungszeitraum angeschafften und veräußerten Wertpapiere sind nicht als Einzelanschaffungen betrachtbar, sondern nur im System des gesamten Wertpapierhandels oder im System der gesamten Vermögensverwaltung, welche nach der im übrigen unrichtigen Ansicht der Abgabenbehörde von dieser zugrunde gelegt wird. Dadurch ist eine exakte Zuordnung der Fremdkapitalzinsen und Bankspesen und der übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit dieser Gesellschaft nicht möglich, sodass das von der Abgabenbehörde ermittelte Ergebnis schon grundsätzlich unrichtig ist. Der Berufungswerber verweist in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in den diversen Berufungen zu St.Nr. 111/2222 - Finanzamt X., insbesondere auf die darin aufscheinenden Unterlagen. So ergäbe sich beispielsweise selbst bei Annahme einer Vermögensverwaltung unter

Berücksichtigung aller Aufwendungen, die zur Erzielung des Ergebnisses aus der Tätigkeit insgesamt zu berücksichtigen sind, für das Jahr 1993 für die Gesellschaft N.N. u. Mitges. ein Spekulationsverlust von S 107.527,--, anteilig für den Berufungswerber daher ein Spekulationsverlust von gerundet S 35.842,-- und für 1994 eine Verringerung des Spekulationsgewinnes für die Gesellschaft insgesamt um S 151.196,-- und anteilig für den Berufungswerber daher um gerundet S 50.399,--. Auch in diesem Zusammenhang wird auf die Unterlagen zu St.Nr. 111/2222 und hier insbesondere auch auf die Eingabe des Steuerberaters dieser Gesellschaft vom 29.12.1997 verwiesen, um weitschweifende Wiederholungen zu vermeiden. Nur der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass zwischenzeitlich gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für B. vom 13.7.1998 VfGH-Beschwerde wegen Nichtanerkennung der gewerbsmäßigen Tätigkeit dieser Gesellschaft erhoben wurde und daher auch hier die Grundlage für die Einkunftsermittlung prinzipiell ungewiss ist.

Die sonstigen Einkünfte für das Jahr 1993 und 1994 wurden jedenfalls ungeachtet der Grundsatzentscheidung, ob gewerbliche Tätigkeit oder Vermögensverwaltung unrichtig ermittelt, was eine unrichtige Abgabefestsetzung zur Folge hat."

Das Finanzamt erließ am 7.4.1999 eine Berufungsvorentscheidung, wobei der Berufung teilweise Folge gegeben wurde.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass hinsichtlich des Vermietungsobjektes Y., das Vorliegen einer Einkunftsquelle „wahrscheinlich, aber nicht sicher“ sei, weshalb die ESt-Bescheide vorläufig erlassen worden seien.

Das Vorliegen von „Beteiligungserträgen“ sei für die vorläufige Erlassung der Bescheide jedoch nicht ausschlaggebend gewesen.

Hinsichtlich der Spekulationseinkünfte (An- und Verkäufe von Wertpapieren im Rahmen einer GesnBz) sei zu sagen, dass den vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten Berechnungen vollinhaltlich gefolgt worden sei. Die Frage, ob der Wertpapierhandel, an dem der Bw. beteiligt war, als gewerbliche Tätigkeit oder als bloße Vermögensverwaltung zu behandeln ist, sei im Rahmen des „Feststellungsverfahrens“ zu klären.

Mit Schreiben vom 26.4.1999 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz. In der Eingabe wird ergänzend vorgebracht, dass der Bw. einen Anspruch auf endgültige Festsetzung der Einkommensteuer habe. Sollte die Festsetzung z.B. wegen Fehlens von Grundlagenbescheiden nicht möglich sein, sei mit der Bescheiderlassung bis zum Vorliegen aller Entscheidungsgrundlagen zuzuwarten.

Mit Schreiben vom 21.8.2006 nahm der Bw. den Vorlageantrag betreffend die gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 erhobene Berufung zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **A. Einkünfte aus dem An- und Verkauf von Wertpapieren im Rahmen der (inzwischen aufgelösten) N.N. und Mitges.**

Mit Berufungsentscheidung vom 26.4.2004, RV/0663-I/02, kam der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die im Rahmen der angeführten GesnbR ausgeübte Tätigkeit in den Berufungsjahren 1993 und 1994 –gemessen an deren Art und Umfang- kein Bild erzeugt, das jenem entspräche, welches mit einem Gewerbebetrieb nach der Verkehrsauffassung verbunden ist. Vielmehr ist von bloßer Vermögensverwaltung auszugehen. Der Bescheid des Finanzamtes Kufstein vom 24.9.2002 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften (aus Gewerbebetrieb) für die Jahre 1993 und 1994 wurde daher unter Abweisung der dagegen erhobenen Berufung vom UFS bestätigt.

Die angeführte Berufungsentscheidung ist beiden Parteien dieses Rechtsmittelverfahrens bekannt, weshalb zur Vermeidung von umfangreichen Wiederholungen darauf verwiesen wird. Im übrigen stellt der mit der angeführte Rechtsmittelentscheidung (zugestellt am 30.4.2004) bestätigte Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften 1993 und 1994 einen Grundlagenbescheid im Sinne des § 192 in Verb. mit 252 Abs. 1 BAO dar, an den die Berufsbehörde im Rahmen des gegenständlichen Einkommensteuerverfahrens gebunden ist.

Die im Rahmen des An- und Verkaufes der Wertpapiere erzielten Einkünfte stellen unter den Bedingungen des § 30 Abs. 1 lit. b EStG 1988 (inbes. Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr) steuerpflichtige Spekulationseinkünfte (sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z. 2 EStG 1988) dar, wobei beim Bw. nur der auf ihn entfallende Anteil (entsprechende dem Beteiligungsverhältnis an der GesnbR ein Drittel) zu erfassen ist.

Der steuerliche Vertreter des Bw. Vertreter<sup>1</sup> legte am 29.12.1997 beim Finanzamt eine Aufstellung betreffend die Ermittlung der aus den Wertpapiergeschäften erzielten Spekulationseinkünfte vor (1993 : gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht ausgleichsfähiger Verlust, somit ATS 0 ).

Hiezu ist festzuhalten, dass die Amtspartei bei der Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 7.4.1999 der Berechnung des steuerlichen Vertreters gefolgt ist und auch im weiteren Verfahren keine Einwendungen gegen diese Berechnung erhoben hat.

Es bestehen daher keine Bedenken, die vom Vertreter des Bw. gelegte Berechnung auch der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde zu legen.

Die sonstigen Einkünfte des Bw betragen daher :

Jahr	Betrag (in ATS)
1993	0

## **B.) Vermietung des Objektes in Z.**

Das Finanzamt Kufstein führte eine abgabenbehördliche Betriebsprüfung durch, wobei u.a. die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft („Liebhaberei“) des Objektes Z. , Gegenstand der Prüfung war:

Das Finanzamt Kufstein traf im Prüfungsbericht vom xxxx, ABp. yyyyyyy, Tz 2, diesbezüglich folgende Feststellungen:

„Die Vermietung einer Wohnung in ..... wird vom Finanzamt als keine Einkunftsquelle eingestuft. Die Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse bleiben daher außer Ansatz.

Begründung:

Die Vermietung ist als Einkunftsquelle gem. § 1 Abs. 2 der VO vom 28.11.1997, BGBl. II Nr. 358/1997 (Betätigungen mit Annahme einer Liebhaberei) einzuordnen.

In der Verordnung wird ausgeführt.

- Die Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn / Überschuss zu erwarten ist. Die Tätigkeit muss objektiv ertragsfähig sein.

- Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich die Ergebnisse dieses Zeitraumes heranzuziehen. War aufgrund der Art der Bewirtschaftung von vornherein kein Gesamtgewinn / Überschuss zu erzielen, liegt jedenfalls Liebhaberei vor.

Als Tätigkeiten mit Annahme einer Liebhaberei gelten unter anderem

- Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten:

Dazu zählen u.a. Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Bungalows, Appartements, Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten), nicht jedoch die gewerbliche Beherbergung.

- Absehbarer Zeitraum:

Eine Zeitspanne ist dann noch absehbar, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird. Die Länge dieses Zeitraumes hängt daher von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab.

Diese Beurteilung kann grundsätzlich erst nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes erfolgen, es sei denn, dass die Erzielung eines Gesamterfolges von vornherein ausgeschlossen erscheint.

Bei entgeltlichen Überlassungen beträgt der absehbare Zeitraum 20 Jahre ab Beginn der Überlassung, höchstens 23 Jahre ab erstmaligem Anfallen von Aufwendungen.

In den Jahren 1988 bis 2002 wurden insgesamt Werbungskostenüberschüsse von ATS 424.208 erklärt.

Die vorgelegte Prognoserechnung für den Zeitraum 1988 bis 2010 weist zum Zeitpunkt Ende 2002 einen kumulierten Werbungskostenüberschuss von 266.084 aus. Der Durchschnitt der Überschüsse der Einnahmen 2000 -2002 beträgt ATS 26.688 bzw. € 1.939 und liegt damit wesentlich unter den prognostizierten Ergebnissen von ATS 48.000 pro Jahr. Somit kann für den Zeitraum bis zum Jahr 2010 bei gleicher Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen ausgeschlossen werden.“

Die vom Betriebsprüfer im angeführten Bericht vertretene Auffassung (Annahme von Liebhaberei) wird auch vom gefertigten Referenten geteilt und die Ausführungen des Prüfers

in Tz. 3 des angeführten Berichtes auch zum Gegenstand der Begründung der gegenständlichen Berufungsentscheidung erhoben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher im Streitzeitraum:

Jahr	Z.	R.
1993	0 (Liebhaberei)	-98.820.-

### **C.) Einkünfte aus Beteiligungen**

Hinsichtlich der vom Bw. in der Berufung angeführten Beteiligung an der S. & Co KG (Pos. Nr. 9 in der beigeschlossenen Berechnungstabelle) ist anzuführen, dass das Finanzamt 3/11, Schwechat, Gerasdorf mit Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 29.6.2005 die Einkünfte 1993 einheitlich und gesondert festgestellt hat, wobei dem Bw. ein Verlustanteil von ATS 600.000.- (€ 43.603,70.-) zugerechnet wurde.

Die gefertigte Berufungsbehörde ist an diesen Grundlagenbescheid bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gebunden (§ 192 in Verb. mit 252 Abs. 1 BAO).

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist daher der angeführte Verlustanteil zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der beim Bw. zu berücksichtigenden Beteiligungseinkünfte (Verluste) wird im übrigen auf die dieser Entscheidung beigeschlossene Berechnungstabelle verwiesen, wobei ebenfalls auf die Bindung der Abgabenbehörde an die Feststellungsbescheide (bzw. Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften) bei der Festsetzung der Einkommensteuer hingewiesen wird. Aus dieser Aufstellung sind die zu berücksichtigenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (und die darin enthaltenen nichtausgleichsfähigen Verluste) zu ersehen.

### **D.) Vorläufige oder endgültige Festsetzung der Einkommensteuer 1993**

Im Hinblick auf den Umstand, dass hinsichtlich der Frage der Einkunftsquelleneigenschaft bei der Vermietung Z. die Ungewissheit weggefallen ist (siehe Pkt. B der gegenständlichen Rechtsmittelentscheidung) ist dem Begehren des Bw. auf endgültige Festsetzung der Einkommensteuer zu entsprechen.

Klarstellend ist hiezu zu bemerken, dass Berufungsentscheidungen den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abändern können (§ 276 Abs. 1 erster Satz bzw. § 289 Abs. 2 BAO). Daher kann in einer Berufungsentscheidung eine erstinstanzliche vorläufige Abgabefestsetzung von der Berufungsbehörde in eine endgültige Abgabefestsetzung umgewandelt werden (Ritz, ÖStZ 1986,162; Stoll, BAO, 2110 ; VwGH vom 26.1.1994, 92/13/0097 bzw. vom 21.1.2004, 99/13/0187).

Die dieser Entscheidung zu Grunde gelegten Bemessungsgrundlagen und die betr. die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnungsvermietung getroffenen Feststellungen (Pkt. B dieser Entscheidung) wurden beiden Verfahrensparteien mit Schreiben vom 26.6.2006 zur Äußerung vorgehalten. Weder von Seiten des Bw. noch von Seiten der Amtspartei wurden dagegen Einwendungen erhoben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Berechnung der Einkommensteuer 1993 wird auf das beigezeichnete Euro- Berechnungsblatt verwiesen.

Zwecks besserer Übersichtlichkeit ist der Entscheidung auch eine Berechnung in ATS beigezeichnet.

### **E. Einkommensteuer 1994**

Da der steuerliche Vertreter des Bw. den Vorlageantrag vom 26.4.1999 betreffend die Berufung gegen den ESt -Bescheid 1994 mit Fax vom 21.8.2006 zurückgenommen hat, erklärt die Berufungsbehörde diesen gemäß § 276 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos.

Damit gilt die Berufung als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt (§ 276 Abs. 3 BAO). Das Berufungsverfahren betreffend ESt 1994 ist somit beendet.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

#### Beilagen:

2 Berechnungsblätter,

1 EXCEL-Aufstellung (Darstellung der Beteiligungseinkünfte)

Innsbruck, am 22. August 2006