



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Johann Hager, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein, vertreten durch Dr. Peter Staudacher, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 1991 sowie Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 1991 mit Ausfertigungsdatum 31. August 1999 nach in Innsbruck durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 10.9.1991 wurde dem Finanzamt die Errichtung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zur Kenntnis gebracht, "die die Tätigkeit des Wertpapierhandels ausübt". Die Gesellschaft hat danach am 1.9.1991 begonnen.

In der am 1.4.1992 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1991 wurde aus dem "Wertpapierhandel" ein Verlust aus Gewerbebetrieb von 8,122.723 S ausgewiesen und auf die vier Gesellschafter – dabei handelt es sich um nahe Angehörige – im Verhältnis 90 %, 5 %, 3 % und 2 % aufgeteilt. Der im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte Verlust ergab sich im Wesentlichen auf Grund von Wertpapierkäufen in Höhe von 8,010.670,58 S, aus in- und ausländischen Spesen sowie aus Aufwandszinsen.

Mit Bescheid vom 4.6.1992 wurden die im Kalenderjahr 1991 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß einheitlich und gesondert festgestellt.

Im Bericht vom 12.7.1999 über das Ergebnis einer Prüfung der Aufzeichnungen bei der Gesellschaft wurden unter Tz 12 ("Einkünfte aus Gewerbebetrieb") auszugsweise die folgenden Feststellungen getroffen:

"Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurde 1991 mit Wirkung 1.9.1991 ... gegründet. ... Die Tätigkeit der Gesellschaft wurde als gewerblicher Wertpapierhandel deklariert. Die daraus erzielten Verluste bzw. Gewinne wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe dem Finanzamt erklärt:

	1991	1992	1993	1994	1995
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	-8,122.723 S	-3,576.254 S	-5,942.115 S	-8,061.449 S	17.293.615 S

Laut Betriebsprüfung liegen jedoch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, da die ausgeübte Tätigkeit nicht als gewerblich anzusehen ist. Dies wird folgendermaßen begründet:

Laut Rechtsprechung des VwGH ist eine Tätigkeit, die selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht 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 Maß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, überschreitet.

Noch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung ist die Umschichtung von Wertpapieren durch Kauf und Verkauf von Wertpapieren durch Einschaltung einer Bank zu sehen. Bei Wertpapierbesitz ist es üblich, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen, gute zu erwerben und Kursgewinne zu realisieren.

Bei der Einschaltung von Banken (als Kommissionäre für den An- und Verkauf von Wertpapieren) ist die für allgemeine Handelsgeschäfte typische Einflussnahme auf die Höhe des Preises und auf einzelne Kaufkonditionen nur sehr eingeschränkt möglich. Diese Art der Kaufabwicklung spricht grundsätzlich gegen die Gewerblichkeit der Tätigkeit. Um den Wertpapierhandel als Gewerbebetrieb qualifizieren zu können sind andere Umstände erforderlich.

Zu diesen Kriterien gehört der Umstand, dass Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden. Der Steuerpflichtige bzw. einer der Gesellschafter ist jedoch nicht für Rechnung Dritter aufgetreten und hat auch nicht in hiefür eingerichteten und für Dritte erkennbaren Büroräumlichkeiten Dritten gegenüber Händlerdienste angeboten. Ein weiteres zusätzliches Kriterium stellt die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe dar.

Es wurden folgende Ein- und Verkäufe getätigt:

	a.) Einkäufe (gemeint wohl: Verkäufe)	b.) Verkäufe (gemeint wohl: Einkäufe)
1991	0	3
1992	4	23
1993	19	25
1994	40	49
1995	19	4

Da im Durchschnitt jeweils 30 Ein- und Verkäufe nicht getätigten wurden (gemeint offenbar: jeweils nicht mehr als 30 Ein- und Verkäufe getätigten wurden), spricht der vorliegende Umfang nicht für Gewerblichkeit.

Ein Indiz für die Gewerblichkeit liegt vor, wenn die Anschaffung von Wertpapieren fremdfinanziert wird. Für sich allein vermag aber dieses Kriterium nicht zur Einstufung als Gewerbebetrieb zu führen.

Für die Einstufung des Wertpapierhandels als Gewerbebetrieb wären daher vor allem folgende Voraussetzungen erforderlich:

- jährlich Hunderte von An- und Verkäufen
- hauptberuflich als Wertpapiermakler tätig
- Zusammenhang Nebentätigkeit mit Hauptberuf, zB Wertpapiermakler verkauft Bestand an "privaten" Wertpapieren
- Fremdfinanzierung als verstärkendes Element.

Da diese Kriterien keineswegs erfüllt wurden, ist die ausgeübte Tätigkeit als solche nicht als gewerblich anzusehen, sondern stellt eine private Vermögensverwaltung dar.

Da keine Einkünfte gem. § 188 BAO vorliegen, findet eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nicht statt."

Mit Bescheiden des Finanzamtes Kufstein vom 31.8.1999 wurde das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1991 gemäß § 303 Abs. 4 BAO

wiederaufgenommen und ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1991 unterbleibt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Weiters, dass der Wertpapierhandel nach Meinung der Betriebsprüfung nicht als gewerblich anzusehen sei. Eine ausführliche Begründung hiezu könne dem Prüfungsbericht vom 12.7.1999 entnommen werden.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde im Wesentlichen eingewendet, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO unzulässig sei, da keine entsprechenden Wiederaufnahmsgründe vorlägen und außerdem Verjährung eingetreten sei. In eventu wurde eingewendet, dass der Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung von Einkünften für das Jahr 1991 unterbleibe, inhaltlich rechtswidrig sei, da in dieser Sachentscheidung eine Änderung der Rechtsauslegung zum Nachteil der Partei berücksichtigt worden sei. Gemäß § 284 BAO wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 30.12.1999 wurde das Berufungsvorbringen berichtet bzw. ergänzt. Insbesondere wurde nochmals zum Ausdruck gebracht, dass sich die bekämpfte Wiederaufnahme des Verfahrens lediglich auf eine andere rechtliche Beurteilung eines bekannt gewesenen Sachverhaltes stütze und daher im vorliegenden Fall zu Unrecht erfolgt sei.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 16. April 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend darauf hingewiesen, dass sich der Hauptgesellschafter mit Fremden zu weiteren Gesellschaften zusammengeschlossen habe und in diesen federführend tätig gewesen sei, weshalb auch eine Tätigkeit für Dritte im Sinne der Rechtsprechung vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahme des Verfahrens

a.) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in

Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neu hervorgekommene Tatsachen sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, als dies in dem im wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheid zum Ausdruck kommt. Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt *so vollständig* bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

b.) 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, *besondere Umstände* vorliegen, die für die Gewerlichkeit sprechen, um die Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzustufen zu können. Zu diesen Kriterien gehört etwa der Umstand, dass Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden. Dazu gehört weiters die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe. Ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu prüfendes Kriterium ist die Fremdfinanzierung der angeschafften Wertpapiere. Nicht unbedeutend ist schließlich der Umstand, ob der einen "Handel" mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf ausübt (VwGH 19.3.2002, 2000/14/0018).

c.) Im vorliegenden Fall ist die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens an den Angaben zu messen, die anlässlich der Betriebseröffnung sowie in den Abgabenerklärungen des Jahres 1991 gemacht wurden. Danach war dem Finanzamt im vorliegenden Verfahren die Anzahl der im Jahr 1991 erworbenen Wertpapiere, der An- und Verkaufszeitpunkt dieser Papiere sowie die Entwicklung der Tätigkeit im Jahr 1992 bis zur Erlassung des Bescheides vom 6.4.1992 nicht bekannt. Es war ihm auch nicht bekannt, dass die Gesellschaft nur mit Banken in Kontakt getreten ist und Wertpapiere ausschließlich auf eigene Rechnung erworben hat. Das Finanzamt verfügte weiters über keine Kenntnis darüber, dass die Bw. nicht für Rechnung Dritter aufgetreten ist und beispielsweise auch nicht in hiefür eingerichteten Räumlichkeiten Händlerdienste angeboten hat.

d.) All diese Umstände sind der Abgabenbehörde erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden. Aus dem wiedergegebenen Bericht des Prüfers ergibt sich, dass im Jahr 1991 nur ganz wenige Ankäufe erfolgt sind, nämlich 3 Stück. Die Gesellschaft ist danach auch nicht für Rechnung Dritter aufgetreten; sie hat Dritten gegenüber keine Händlerdienste

angeboten. Auf der Grundlage der bei dieser Prüfung getroffenen Feststellungen, insbesondere zur Anzahl der in den Folgejahren durchgeföhrten Transaktionen, konnte des Weiteren davon ausgegangen werden, dass die im Jahr 1991 aufgenommene Tätigkeit in den Folgejahren keine wesentliche Änderung erfahren hat.

e.) Es mag zwar zutreffend sein, dass die Beurteilung der Gewerblichkeit der strittigen Betätigung nicht ausschließlich von der Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe abhängig ist. Diese zählt aber dennoch zu den im gegebenen Zusammenhang *besonders* bedeutsamen Abgrenzungsmerkmalen (vgl. nochmals VwGH 19.3.2002, 2000/14/0018, sowie Quantschnigg/-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 14.1). Dabei ist unbestritten, dass dem Finanzamt bei der Erlassung des Bescheides vom 4.6.1992 die genaue Anzahl der Transaktionen des Jahres 1991 nicht bekannt gewesen ist (Niederschrift vom 16.4.2003, Seite 4).

f.) Soweit die Berufungswerberin darauf verweist, dass sie durch die Setzung von Limits sehr wohl auf die Höhe des Preises Einfluss nehmen und durch die Inanspruchnahme verschiedener Bankinstitute und Händlerdienste Konditionen (mit-)bestimmen konnte, wird damit noch kein für die Beurteilung der Gewerblichkeit der vorliegenden Betätigung bedeutsamer Unterschied zu einer von Privatpersonen (außerhalb eines Gewerbebetriebes) entfalteten, gleichartigen Tätigkeit dargetan.

g.) Es trifft zu, dass die Teilnahme am Börsenhandel (kommerziellen Wertpapierhandel) nur unter Einschaltung von Banken möglich ist. Der Umstand, dass sich der Abgabepflichtige der Dienste von Banken bedienen muss, schließt es allerdings nicht aus, dass er de facto Dritten gegenüber tätig werden kann, dh. Dienste anbietet oder Wertpapiergeschäfte auf fremde Rechnung abwickelt. Dazu bedurfte es nicht notwendig des Betreibens einer Bank oder "bankähnlichen Einrichtung". Im Verfahren zur Erlassung des Bescheides vom 4.6.1992 war dem Finanzamt – nach Ausweis der Verwaltungsakten – zudem nicht bekannt, welche Tätigkeiten, sei es von der Gesellschaft selbst oder von ihrem Hauptgesellschafter, an der Geschäftsadresse *nicht* ausgeübt wurden bzw. welche Räumlichkeiten zur Ausübung einer "gewerblichen" Tätigkeit an dieser Adresse *nicht* vorhanden waren. Die Wertpapiergeschäfte mussten vor dem Rückzug des Hauptgesellschafters aus dem Tagesgeschäft der Fa. B. auch nicht notwendig an dieser Adresse ausgeübt worden sein (dies ergab sich im Übrigen aus dem späteren Schreiben vom 18.5.1998 an die FLD für Tirol im Berufungsverfahren der Gesellschaft B; Seite 4). Davon abgesehen gilt es im Hinblick auf das Vorbringen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 16.4.2003 darauf zu verweisen, dass das Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des *jeweiligen Verfahrens* zu beurteilen ist. Gerade zu den näheren Umständen, unter denen die strittige Tätigkeit entfaltet

wurde, hat die Bw. in den Abgabenerklärungen 1991 und deren Beilagen aber keine Angaben gemacht. Der Umstand, dass es sich bei A auch um die Wohnadresse des Gesellschafters handelt, erlaubte für sich noch keineswegs den Schluss, dass eine Gewerblichkeit der an dieser Stelle ausgeübten Tätigkeit zu verneinen sei.

h.) Der Umstand, dass die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 1991 keine Einnahmen auswies, zeigte lediglich auf, dass es in diesem Jahr zu keinen Zuflüssen von Nebenerlösen (Vermittlungs- bzw. Provisionserlösen) im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 gekommen ist, keineswegs aber, wie die Bw. meint, dass die Gesellschaft im Jahr 1991 eine Tätigkeit für Dritte entfaltet hat, die Ansprüche auf solche Erlöse begründet hätte.

i.) Nach Ansicht der Bw. ist eine Tätigkeit für "Dritte", wie sie von der Rechtsprechung des VwGH gefordert werde, darin zu erblicken, dass sich der Hauptgesellschafter mit Fremden zu weiteren Gesellschaften bürgerlichen Rechts zusammengeschlossen und in seinem eigenen Unternehmen Wertpapiergeschäfte getätigkt habe. Für die Beurteilung der vorliegenden Tätigkeit kommt es jedoch nicht entscheidend darauf an, von wem die zu beurteilende Tätigkeit ausgeführt wurde, sondern auf die *Art* der ausgeübten Tätigkeit (VwGH 26.5.1998, 98/14/0044). In dieser Hinsicht besteht (abgesehen von der Person der Beteiligten) gerade kein Unterschied, sondern eine auffallende Gleichartigkeit der strittigen Tätigkeit mit jener der in der Niederschrift vom 16.4.2003 genannten Gesellschaften. Nicht entscheidend ist schließlich, ob der Gesellschafter einer GesB R daneben auch noch ein eigenes Unternehmen betreibt und in diesem Unternehmen (mit einem anderen Geschäftsgegenstand) Wertpapiergeschäfte getätigkt hat.

j.) Feststellungen zum genauen Zeitpunkt des Ankaufs der im Berufungsjahr erworbenen Papiere wurden im Prüfungsbericht vom 12.7.1999 nicht getroffen. Sie ergeben sich allerdings aus dem Arbeitsbogen des Prüfers. Dasselbe gilt für die Entwicklung der Ankäufe sowie der Verkäufe des Folgejahres (bis zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 6.4.1992).

In die Betrachtung des vorliegenden Falles war schließlich auch die Fremdfinanzierung der erworbenen Papiere einzubeziehen. Für sich allein vermochte diese aber (noch) zu keiner Einstufung als Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinn zu führen (vgl. VwGH 29.7.1997, 96/14/0115), weshalb dahin gestellt sein kann, ob das Finanzamt aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1991 das genaue Ausmaß der Fremdfinanzierung ersehen konnte.

k.) Die Bemessungsverjährung betrifft das Recht zur Festsetzung von Abgaben, keineswegs aber das Recht zur Erlassung von Feststellungsbescheiden, zu denen auch der angefochtene Bescheid zu zählen ist (vgl. § 190 Abs. 1 BAO). Im Übrigen wäre auf Grund der Erlassung des

Bescheides vom 4.6.1992 auch die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO noch nicht abgelaufen (Prüfungsbeginn war der 8.10.1997).

I.) Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte somit zu Recht. Nach den Ausführungen des Prüfungsberichtes (Tz 15) erfolgte sie unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Die dabei getroffene Interessensabwägung ist, abgesehen davon, dass die Berufung keine diesbezüglichen Ausführungen enthält, nicht als rechtswidrig zu erkennen.

2.) Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 1991

a.) Die Bw. vertritt in ihrer Berufung (auf dem Hintergrund der Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO) die Ansicht, dass mit dem Erkenntnis des VwGH vom 29.7.1997, 96/14/0115, eine Änderung der Rechtsauslegung eingetreten sei. In dem bereits erwähnten Erkenntnis vom 19.3.2002, 2000/14/0018, hat der Gerichtshof hingegen ausgesprochen, "dass eine Änderung der Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht vorliegt". In der Entscheidung vom 26.6.1953, 1862/52, SlgNF 792/F, sei nämlich nicht zu beurteilen gewesen, unter welchen Voraussetzungen eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommene Betätigung noch als Vermögensverwaltung oder bereits als Gewerbebetrieb einzustufen sei. Sie habe vielmehr einen hauptberuflich als Makler tätigen Steuerpflichtigen betroffen, dessen Tätigkeit jährlich Hunderte von An- und Verkäufen von Wertpapieren umfasst habe.

b.) "Grund zur Annahme", dass seit dem Jahr 1992 eine Änderung der Rechtsauslegung eingetreten sei, bestand nach Ansicht der Bw. allerdings auch deshalb, weil die anteiligen Verluste des Hauptgesellschafters bei einer Prüfung der Einkommensteuererklärungen 1990 bis 1992 unbeanstandet geblieben sind. Ein Nachweis dafür, dass Prüfungshandlungen hinsichtlich der vorliegenden Gesellschaft erfolgt sind, konnte jedoch nicht erbracht werden. Es bestehen dafür auch keinerlei aktenmäßig nachvollziehbare Anhaltspunkte. Das Finanzamt konnte vielmehr genauso die Ansicht vertreten haben, dass eine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO möglich wäre, sofern es - auf Grund entsprechender Tatsachenfeststellungen bei einer Prüfung der Gesellschaft - zur Änderung des Feststellungsbescheides vom 4.6.1992 kommen sollte.

c.) Nicht zielführend ist auch der Hinweis der Bw. auf die Anfragenbeantwortung des BMF aus dem Jahr 1991. Abgesehen davon, dass sie einen anderen Abgabepflichtigen betroffen hat, handelt es sich dabei nicht um eine "allgemeine Weisung" (§ 307 Abs. 2 BAO) bzw. eine "Richtlinie" des BMF (§ 117 BAO), sodass auch die Beantwortung der Frage dahin gestellt sein

kann, welche der genannten Bestimmungen im Berufungsfall anzuwenden ist (vgl. Niederschrift vom 16.4.2003). "Ob Vermögensnutzung und damit private Vermögensverwaltung oder gewerbliche Vermögensverwertung im Vordergrund steht", ist schließlich selbst nach dieser Anfragebeantwortung "nach dem objektiven Gesamtbild des *Einzelfalls* zu lösen".

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 5. Mai 2003