

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen	11.540,66 €
Einkommensteuer	981,36 €
Anrechenbare Lohnsteuer	1.433,05 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 451,66 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	- 415,03 €
Abgabengutschrift	36,63 €

Die getroffene Feststellung ist weiters dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 26. März 2002 wurde die Steuererklärung der Bw. antragsgemäß veranlagt.

Mit Eingabe vom 12. April 2002 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 16. April 2002) wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 26. März 2002 eingebracht. Die Berufung sei deswegen eingebracht worden, da die Summe der sonstigen Bezüge gem. § 67 Abs. 1 EStG vom Arbeitgeber falsch berechnet worden sei.

Nachdem ein Devolutionsantrag gem. § 311 BAO betreffend der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 26. März 2002, eingebracht am 15. Oktober 2002, mit Bescheid als unzulässig zurückgewiesen wurde, wurde gegenständlicher Berufung mittels Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 17. Dezember 2002 stattgegeben.

Mit Eingabe vom 22. Jänner 2003 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 24. Jänner 2003) wurde der Antrag gem. § 276 BAO auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Weiters wurde eine mündliche Verhandlung gem. § 284 BAO beantragt.

Als Begründung wurde angegeben, dass der Berufung vom 12.4.2002 gegen den Bescheid vom 26.3.2002 in Folge einer unrichtigen Jahressechstelberechtigung mit Einkommensteuerbescheid vom 17. Dezember 2002 mittels Berufungsvorentscheidung stattgegeben worden sei.

Es sei jedoch gem. § 280 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde II. Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangt seien, Bedacht zu nehmen. Auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt

werde. Derartige neue Tatsachen bzw. Beweise würden aus dem Schreiben vom 18. Dezember 2002 der Imperial-Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft m.b.H. hervorgehen.

Die Bw. hätte folgende Wertpapiere erworben:

150 Stück Imperial-Kommerz-Immobilien GS Serie 1 zum Preis von 2.123,00 €,
140 Stück Cordial-Immobilien GS Serie 1 zum Preis von 2.153,00 €,
200 Stück Imperial-Wachstums-Immobilien GS Serie 1 zum Preis von 1 2.880,00 €.

Die Gesamtanschaffungskosten der Gewinnscheine (Wertpapiere) hätten also einen Gesamtbetrag von 7.156,00 € ergeben.

Auf dem Kontoauszug vom 17. Juli 2001 sei für die gleiche Stückzahl aufgrund der ordnungsgemäßen Buchhaltung ein Wertpapierkurs von insgesamt nur 4.128,00 € ermittelt worden. Es werde hiermit die Berücksichtigung des tatsächlich entstandenen Verlustes geltend gemacht und die amtswegige Feststellung der Höhe des Verlustausgleiches bzw. Verlustabzuges beantragt, weil ein Verlust bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte auszugleichen sei.

Der tatsächliche Wert der Gewinnscheine sei aus den Wertpapier-Buchungsanzeigen vom 15.11.2001 über den abgewickelten Verkauf mit 3.483,93 € (47.939,93 ATS) zu entnehmen, sodass sich ein tatsächlicher Verlust im Veranlagungszeitraum 2001 iHv. 3.672,07 € ergebe.

Mittels Ersuchen um Ergänzung vom 10. Februar 2003 seitens des zuständigen Finanzamtes wurden der Bw. noch folgende offene Fragen zur Kenntnis gebracht:

1. Um welche Einkünfte würde es sich im gegenständlichen Fall handeln?
2. Folgende Unterlagen seien nachzureichen:
 - Unterlagen betreffend den Ankauf (Gesamtbetrag von 7.156,00 €)
 - Kontoauszug vom 17. Juli 2001
 - Wertpapier-Buchungsanzeigen vom 15.11.2001 über den Verkauf (3.483,93 €)

In Beantwortung dieses Schreibens wurden seitens der Bw. folgende Unterlagen nachgereicht:

Schreiben von der Imperial-Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft m.b.H. vom 18.12.2002 über die Vertragsbeendigung des Zeichnungsauftrages vom 23.4.1996. Hierin wurde mitgeteilt, dass auf ausdrücklichen Wunsch der Bw. das Vertragsverhältnis vorzeitig einvernehmlich aufgelöst werde. Bei der beliegenden Abrechnung für die Vertragsnummer 17283 wurden folgende Gewinnschein-Käufe aufgelistet.

150 ImperialKommerz-Immobilien GS Serie 1 2.123,00 €,
140 Cordial-Immobilien-Gewinnscheine GS Serie 1 2.153,00 €,
200 ImperialWachstums-Immobilien GS Serie 1 2.880,00 €.

Unter Berücksichtigung von einer Abschlussgebühr iHv. 3.488,30 € sowie weiteren Gebühren seien in Summe Aufwendungen iHv. 11.078,17 € aufgelistet worden. Diesen Aufwendungen würden Gesamteinzahlungen iHv. 11.046,24 € gegenüberstehen. Es würde also ein offener Betrag von 31,93 € aushalten.

Im Folgenden nun Wertpapier-Buchungsanzeigen vom 15.11.2001 über den Verkauf der streitgegenständlichen Wertpapieren:

50 Stück Cordial-Immobilien-Gewinnscheinfond Serie 1 Verkaufserlös 2.050,01 ATS;
90 Stück Cordial-Immobilien-Gewinnscheinfond Serie 1 Verkaufserlös 3.689,96 ATS,
90 Stück ImperialKommerz-Immobilien GS Serie 1 Verkaufserlös 10.080,11 ATS,
60 Stück ImperialKommerz-Immobilien GS Serie 1 Verkaufserlös 6.719,98 ATS,
80 Stück ImperialWachstums-Immobilien Serie 1 GS Verkaufserlös 10.159,92 ATS,
120 Stück ImperialWachstums-Immobilien Serie 1 GS Verkaufserlös 15.239,95 ATS.

In Summe würde dies einen Betrag von 47.939,93 ATS ergeben. Dem gegenüber steht ein Einkaufspreis von 98.468,71 ATS. Es würde sich folglich ein Verlust iHv. 50.528,78 ATS (3.672,07 €) ergeben.

Mit Datum 18. Februar 2003 wurde die gegenständliche Berufung den nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt. Im Vorlagebericht wurde angeführt, dass die Bw. im Jahr 2001 Wertpapiere gekauft und im gleichen Jahr wieder verkauft hätte. Die Bw. würde beantragen, einen tatsächlichen Verlust von 3.672,07 € bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Gem. § 276 Abs.6 BAO wurde die Bw. vom Zeitpunkt der Vorlage unter Anchluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes verständigt.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2003 wurde seitens der Bw. folgende Stellungnahme zum Vorlageantrag abgegeben:

Die im Vorlagebericht angeführte Begründung (die Wertpapiere seien im Jahr 2001 sowohl gekauft als auch wieder verkauft worden) sei nicht zutreffend bzw. falsch und damit aber auch die Anwendung von § 30 Abs.4 EStG jedenfalls völlig verfehlt. Aus den bereits übermittelten Unterlagen sei ein Gesamtbetrag von 7.156,00 € beim Ankauf und ein Gesamtbetrag von 3.483,93 € beim Verkauf der gegenständlichen Wertpapiere angegeben

worden. Weiters sei auch der Beginn mit 23. April 1996 und die Beendigung bzw. Verkauf am 15. November 2001 der gegenständlichen Wertpapiere zweifelsfrei ersichtlich.

Als Nachweis vom Ankauf sowie Verkauf wurden folgende Daten nachgereicht:

- a) Zeichnungsauftrag vom 18.4.1996,
- b) Schreiben vom 24.4.1996 betreffend Annahme des Zeichnungsauftrages,
- c) Zeichnungsauftragsänderung vom 23.4.1996,
- d) Schreiben vom 23.4.1996 betreffend Änderung des Zeichnungsauftrages vom 18.4.1996,
- e) Schreiben vom 30.4.1996 betreffend Annahme der Änderung des Zeichnungsauftrages,
- f) Schreiben vom 19.6.1996 betreffend Depoteröffnung,
- g) Schreiben vom 20.7.1998 betreffend Antrag auf Stundung der Monatszahlungen von 1.8.1998 bis 1.9.2001,
- h) Schreiben vom 12.8.1998 betreffend Stundung bzw. Aussetzung der Monatszahlungen,
- i) Schreiben vom 18.10.1996 betreffend Gewinnschein-Ankaufsübersicht,
- j) Schreiben vom 29.10.1997 betreffend Gewinnschein-Ankaufsübersicht,
- k) Schreiben vom 31.12.1997 betreffend Wertpapier-Aufstellung,
- l) Schreiben vom 22.1.2001 betreffend Wertpapier-Aufstellung,
- m) Schreiben vom 17.5.2001 betreffend Wertpapier-Aufstellung,
- n) Schreiben vom 17.7.2001 betreffend Wertpapier-Aufstellung,
- o) Schreiben vom 15.11.2001 betreffend Wertpapier-Buchungsanzeigen,
- p) Schreiben vom 18.12.2002 betreffend Vertragsbeendigung des Zeichnungsauftrages und Abrechnung der Imperial-Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft m.b.H.

Der tatsächlich eingetretene Verlust im Veranlagungszeitraum 2001 aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Einkauf im Zeitraum 1996 bis 1998 und Verkauf am 15.11.2001 der Gewinnscheine resultiere daher aus den Wertpapierbuchungsanzeigen vom 15.11.2001 über den abgewickelten Verkauf mit 3.483,93 € bzw. 47.939,93 ATS, sodass sich ein Verlust im Veranlagungszeitraum 2001 iHv. 3.672,07 € ergeben würde.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2004 wurde folgendes Schreiben seitens des Referenten des unabhängigen Finanzsenates an die Bw. verfasst:

Im Vorlageantrag vom 22.1.2003 würden die Berücksichtigung von Verlusten aus dem Verkauf von Imperial- bzw. Cordial-Gewinnscheinen iHv. 3.672,07 € begehrts.

In der Berufungsvorlage seitens des zuständigen Finanzamtes seien die Verluste im Zusammenhang mit dem Spekulationstatbestand gem. § 30 Abs.1 und 4 EStG 1988 genannt

worden. In diesem Fall würden allfällige Verluste nur mit gleichartigen Gewinnen ausgleichsfähig sein; diese würden hier aber nicht vorliegen.

Die streitgegenständlichen Gewinnscheine hätten sich im Privatbesitz der Bw. befunden. Im EStG seien die einzelnen Einkunftsarten im § 2 Abs.3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt.

Einkünfte, die nicht unter eine der 7 Einkunftsarten fallen, würden nicht der Einkommensteuer unterliegen; sie seien nicht steuerbar. Hierzu würde u.a. Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung von Privatvermögen (ausgenommen §§ 30 und 31 EStG 1988) zählen.

Da also im gegenständlichen Fall eindeutig vom Verkauf eines Vermögensstammes, welcher sich im Privatbesitz befunden hätte, auszugehen sei, werde aus verwaltungsökonomischen Gründen angeregt, die Berufungsvorlage zurückzuziehen oder zumindest von einer mündlichen Verhandlung abzusehen. Die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 17.12.2002 würde dann wieder in den Rechtsbestand treten.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2004 wurde folgendes Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat gerichtet:

Im Vorlageantrag gem. § 276 BAO vom 22. Jänner 2003 sei das Berufungsbegehren iSd. § 280 BAO durch Ausdehnung bzw. Erweiterung abgeändert worden, indem die Berücksichtigung von Verlusten aus dem Verkauf von Imperial bzw. Cordialgewinnscheinen iHv. 3.672,07 € geltend gemacht worden seien.

Die Bw. hätte mit dem an die Abgabenbehörde II. Instanz angeschlossenen Beilagen nachgewiesen, dass die im Vorlagebericht angeführte Begründung (diese Wertpapiere seien im gleichen Jahr 2001 sowohl gekauft als auch wieder verkauft worden) nicht zutreffend bzw. falsch und damit aber die Anwendung von § 30 Abs.4 EStG jedenfalls völlig verfehlt sei. Mit den bereits übermittelten Unterlagen sei der Gesamtbetrag von 7.156,00 € beim Ankauf und der Gesamtbetrag von 3.483,93 € beim Verkauf der gegenständlichen Wertpapiere nachgewiesen worden. Der Beginn mit 23. April 1996 und die Beendigung bzw. der Verkauf am 15. November 2001 der gegenständlichen Wertpapiere sei zweifelsfrei ersichtlich. Der konkrete Imperial-Gewinnschein-Vermögensaufbauplan des Zeichnungsauftrages vom 23. April 1996 sei entsprechend dem Schreiben vom 18.12.2002 nicht einvernehmlich, sondern einseitig abgerechnet worden.

Dass nicht nur der Wertpapier-Verkauf, sondern auch der Wertpapier-Ankauf im (gleichen) Veranlagungsjahr 2001 erfolgt sei, sei für die Bw. ebenso wenig nachvollziehbar wie die

nunmehrige Behauptung,"die konkreten streitgegenständlichen Gewinnscheine befanden sich im Privatbesitz"....., des unabhängigen Finanzsenates.

Der Begriff der "unkörperlichen" Wirtschaftsgüter würde sowohl immaterielle Wirtschaftsgüter als auch Finanzanlagen umfassen (vgl. Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes 89 § 224 Abs.2 AI; Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes 89 § 224 Abs.2 A III). Zu den Finanzanlagen würden nun beispielsweise Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, echte stille Gesellschaftsanteile und Wertpapiere zählen.

Würden derartige unkörperliche Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer Mitunternehmerschaft eingelegt werden, so würde es völlig gleichgültig sein, ob sie vom Steuerpflichtigen entgeltlich erworben worden seien oder nicht.

Für die Einordnung als Betriebsvermögen bzw. als Privatvermögen sei

- die Funktion einer Kapitalanlage und
- deren buchmäßige Behandlung maßgeblich.

Würden Betriebsmittel bzw. Einnahmen auf ein Sparbuch übertragen, so würde notwendiges Betriebsvermögen vorliegen, solange das eingelegte Geld nicht außerbetrieblichen Zwecken dienen würde (VwGH vom 24.2.1976, 1099/75, 11.5.1993, 89/14/0284 usw.).

Es sei aber der freien Entscheidung des Steuerpflichtigen überlassen, ob er zur laufenden Geschäftsgebarung nicht benötigte Kapitalanlagen im Betrieb belassen oder entnehmen und bei späterem Kapitalbedarf wieder einlegen würde (VwGH vom 3.11.1976, 1345/76). Der Umstand bzw. der Zeitpunkt einer Entnahme oder Einlage von Kapitalanlagen sei jedenfalls dann ausreichend erwiesen, wenn u.a. eine entsprechende Abrechnung der Kapitalerträge erfolgt sei (VwGH vom 25.3.1982, 82/14/0102).

Der Einkommensteuer würden gem. § 2 Abs.3 EStG 1988 nur folgende Einkünfte unterliegen:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
2. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
7. Sonstige Einkünfte iSd. § 29 EStG

Es werde hiermit beantragt, anlässlich der steuerrechtlichen Beweiswürdigung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 23 EStG 1988 die tatsächlich entstandenen Verluste zu berücksichtigen.

Die selbstständige Ausübung einer Tätigkeit sei ausschlaggebend dadurch charakterisiert, dass sie auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortlichkeit betrieben werde und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis des von ihm geführten Betriebes tragen würde. Für das Tragen von Unternehmerrisiko sei bei einer natürlichen Person insbesondere maßgebend,

- a) dass die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen vom Unternehmer ohne allgemeinen Anspruch auf deren Ersatz durch einen Dritten (Arbeitgeber, Geschäftsherrn) getragen werden würden;
- b) dass ohne Bestehen eines den Zustand persönlicher (nicht bloß sachlicher oder technischer) Gebundenheit und wirtschaftlicher Abhängigkeit bedingenden persönlichen Weisungsrecht der Ertrag der Tätigkeit durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl von Hilfskräften, mehr oder weniger zweckmäßige Organisation in nennenswerter Weise beeinflusst werden könne;
- c) dass keine feste Dienstzeit und keine arbeitsrechtlich begründete Urlaubsregelung bestehen würden.

Die nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften würde regelmäßig dann vorliegen, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden würden. Auch eine einmalige Tätigkeit sei dann als nachhaltig anzusehen, wenn auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen geschlossen werden könne. Die Erfüllung eines einzigen Auftrages sei eine nachhaltige Tätigkeit, wenn einerseits die lange Dauer der damit verbundenen Arbeiten und andererseits deren Zusammensetzung aus einer Fülle von Einzelleistungen diesen Schluss zulassen würde (vgl. VwGH 14.10.1981, Zl. 81/13/0050).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr würde vorliegen, wenn jemand nach außen hin erkennbar im Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches im weitesten Sinn (VwGH 16.2.1983, Zl. 82/13/0208) teilnehme. Die Tätigkeit müsse sich auf eine unbestimmte Anzahl von Personen erstrecken und der Unternehmer würde eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung der Allgemeinheit anbieten. Er sei bereit, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, der Bedarf an seinen Sachgütern oder Leistungen hätte (VwGH 14.10.1981, Zl. 81/13/0050).

Bei Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet seien, eine Auftragerteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, sei eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen, auch wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einen einzigen Auftraggeber tätig werde (vgl. VwGH 6.3.1973, Zl. 1032/72; 7.11.1978, Zl. 2085, 2139/78).

Ein Gewerbebetrieb würde nicht erst dann vorliegen, wenn die werbende Tätigkeit begonnen worden sei, sondern bereits dann, wenn Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel gemacht worden seien oder angeschaffte Betriebsmittel, sei es auch noch vor der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, wieder veräußert worden seien.

Zusammenfassend liege Nachhaltigkeit vor,

- bei wiederholter Tätigkeit unter Ausnützung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses (VwGH 12.12.1988, Zl. 87/15/0107; 25.1.1995, Zl. 93/13/0084);
- bei einmaliger Tätigkeit, wenn aus den objektiven Umständen des Falles auf Wiederholungsabsicht geschlossen werden könne (VwGH 10.9.1979, Zl. 225/79 mit Hinweisen auf Vorjudikatur; VwGH 25.1.1995, Zl. 93/13/0084);
- wenn – wie im gegenständlichen Fall – durch einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Einnahmenerzielung geschaffen werde (VwGH 25.11.1970, Zl. 1538/69 betreffend Vermietung; VwGH 3.5.1968, Zl. 1081/66 betreffend Lizenzvergabe);
- wenn eine einmalige Leistung erbracht werde, die längere Zeit in Anspruch nehme (vgl. VwGH 30.5.1958, Zl. 1423/57 betreffend Werklieferung einer Arbeitsgemeinschaft).

Unternehmerisch seien nur (nachhaltige) Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Das Kriterium der Einnahmenerzielung würde bedeuten, dass

- nachhaltige Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet seien, keine Unternehmereigenschaft begründen würden und
- Unternehmereigenschaft auch vorliege, wenn keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben sei.

Unter Vermögensverwaltung iSd. § 32 BAO sei in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens zu verstehen (verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, Veräußerungsgeschäfte gem. § 30 und 31 EStG). Der Austausch einzelner Vermögenswerte durch neue, um das vorhandene Vermögen besser nutzen zu können, würde aber noch nicht einen Rahmen der Vermögensverwaltung sprengen. Würde allerdings die Vermögensnutzung in den Hintergrund treten und die Verwertung der

Vermögenssubstanz entscheidend in den Vordergrund, so könne von einer bloßen Vermögensnutzung nicht mehr die Rede sein.

Gewerbliche Tätigkeit und nicht mehr bloß Vermögensnutzung sei auch anzunehmen, wenn in der Art von Bankgeschäften Fremdkapital zwecks Weitergabe an Kreditbedürftige aufgenommen werden würde (vgl. VwGH 22.6.1983, Zl. 81/13/157, 183; 22.6.1983, Zl. 81/13/158, 184; 10.6.1981, Zl. 2509/80; 21.11.1972, 2096/71 usw.). Ein steuerlich maßgebliches Streben nach Gewinn würde auch dann vorliegen, wenn dieses Streben nur Nebenzweck sei (§ 28 BAO).

Eine derartige Weitergabe an Kreditbedürftige würde in diesem konkreten verfahrensgegenständlichen Fall jedenfalls durch die Darlehensgewährung an die Firma L- GesmbH vorliegen. Zahlungen von Verbindlichkeiten, welche als Konkursforderungen im Konkursverfahren beim Landesgericht Linz angemeldet worden waren, seien an die Gläubiger erfolgt. Im Zeitraum zwischen 28.12.1995 und 22.3.1996 seien Zahlungen iHv. insgesamt 140.284,00 ATS an folgende Gläubiger gezahlt worden:

Kammer für Arbeiter und Angestellte, OÖ. Gebietskrankenkasse, Fernmeldegebühren Amt Linz, Gemeindeamt, Linzer Elektrizitäts- und Verkehrsbetriebe AG, Kreditschutzverband von 1870, Insolvenz-Ausfallsgeld-Fond, Einbringungsstelle beim Oberlandesgericht Linz, Fern- und an das Fernmeldegebührenamt Linz.

Als belegmäßiger Nachweis würden die Zahlungsbelege in Kopie vorgelegt. Gleichzeitig werde auch noch auf die einzelnen Forderungsanmeldungen und Beschlüsse bzw. Zurückziehungen der Forderungsanmeldungen in Folge Zahlung im Konkursverfahren beim Landesgericht Linz und auf das schriftliche Buchhaltungssachverständigengutachten vom 15. November 1998 sowie auf die Anklageschrift vom 23.11.1998 der Staatsanwaltschaft Linz verwiesen.

Zu diesem Zweck sei bei der RB-L ein Darlehen iHv. 120.000,00 ATS aufgenommen und am 10. März 1999 zur Gänze zurückgezahlt worden (siehe Kontoauszug).

Bereits damit würde nachweislich eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen und die nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften iSd. § 23 EStG damit begründet werden, in dem nicht nur auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen geschlossen werden könne, sondern in der Folge auch tatsächlich noch folgende weitere Darlehen an Herrn ML als weiteren Darlehensnehmer nachweislich gewährt worden seien:

- 15.000,00 ATS: Summe der wöchentlichen Zahlungen an die Justizanstalt Linz im Zeitraum 1998 bis 1999;
- 15.000,00 ATS: Telefonrechnung an Max-Mobil im Jahr 1998;
- 6.000,00 ATS: Kution bei Mietvertragsabschluss per 1. Februar 2000.

In diesem Zusammenhang werde in Kopie die Rückzahlungsvereinbarung vom 25.3.2000 über die damals offenen Gesamtverbindlichkeiten per 1.3.2000 mit 110.000,00 ATS bzw. nunmehr 7.994,00 € (einschließlich Kreditrest von 74.000,00 ATS bzw. nunmehr 5.377,79 €) und monatlich festgesetzte Rate iHv. 1.250,00 ATS bzw. nunmehr 90,84 € nachträglich als Beweis übermittelt. Diese Zahlungen seien bis dato eingehalten worden.

Der wiederholte, auf die Schaffung der dauernden Erwerbsquelle durch Ausnutzung von Kreditkursschwankungen gerichtete, An- und Verkauf von Wertpapieren bzw. Gewinnscheinen würde dann, wenn er sich nicht auf die nutzbringende Verwertung eigenen Vermögens beschränken würde, sondern im erheblichen Umfang mit Hilfe von Bankkrediten durchgeführt werde, weiters einen Gewerbebetrieb darstellen (VwGH 2.6.1953, Zl. 1862/52).

Sowohl den o.a. Gewinnschein-Ankaufsübersichten als auch den jährlichen Wertpapier-Aufstellungen sei jedenfalls zweifelsfrei zu entnehmen, dass ein wiederholter Ankauf derartiger Gewinnscheine erfolgt sei. Dem stehe bisher lediglich ein einziger Verkauf gegenüber. Diesbezüglich sei darauf hinzuweisen, dass ein weiterer Ankauf derzeit nicht (mehr) vorgenommen werde, weil am 4. und 5. Oktober 2002 in der Konzernzentrale der Firma I AG eine Hausdurchsuchung samt Beschlagnahme der Urkunden und Beweismittel durchgeführt worden sei. Es sei ein Strafverfahren beim Landesgericht Linz anhängig. In diesem Strafverfahren sei der Privatbeteiligtenanschluss gem. § 47 StPO erklärt worden und die bereits eingetretenen Verluste als Schadensbetrag gem. § 99 StPO geltend gemacht worden.

Vom Ergebnis nach rechtskräftiger Beendigung dieses Strafverfahrens sei es dann abhängig, ob über diese geltend gemachten Verluste bzw. Schadensbeträge iSd. § 99 StPO im strafrechtlichen Verfahren gem. § 365 ff StPO entschieden oder auf den Zivilrechtsweg verwiesen werden würde. Im Falle eines Freispruches würde sowohl die Möglichkeit als auch die Bereitschaft bestehen, den konkreten gegenständlichen Vermittlungsauftrag wieder zu aktivieren. Damit würde ein den Vereinbarungen entsprechendes Vertragsverhältnis gegeben sein.

Bezogen auf den konkreten verfahrensgegenständlichen Fall würde dieser Sachverhalt und die tatsächliche selbstständige Ausübung und Wiederholung sowie Fortsetzung der Tätigkeiten

jedenfalls die Einkunftsquelle gem. § 2 Abs.3 EStG ab dem Veranlagungsjahr 1995 begründen. Im Veranlagungsjahr 2001 sei mit Sicherheit nicht von einem Wegfall bzw. Beendigung der Unternehmereigenschaft auszugehen. Es würde völlig zweifelsfrei lediglich eine eventuelle Unterbrechung der aktiven Tätigkeit vorliegen.

Die bloße Unterbrechung der aktiven unternehmerischen Tätigkeit würde nicht zur Beendigung der Unternehmereigenschaft führen (VwGH 25.1.1995, Zl. 94/15/0023; 28.5.1998, Zl. 96/15/0009).

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft sei es nicht erforderlich, dass tatsächlich Umsätze bewirkt würden; es würde vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen genügen. Die ausgeübte Tätigkeit müsse ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies müsse nach außen in Erscheinung treten (VwGH 3.5.1968, Zl. 1081/66).

Die Unternehmerschaft iSd. EStG und UStG würde nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung des Betriebes enden. Sie würde auch noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit diene umfassen (VwGH 25.1.1995, Zl. 94/15/0023). Zur Unternehmertätigkeit würde daher noch folgende Tatsachen gehören:

- die Geschäftsveräußerung (entgeltlich oder unentgeltlich)
- die Einzelveräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens
- die Einführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen
- der Empfang oder die Ausstellung von Rechnungen nach Einstellung des Betriebes oder
- die nachträgliche Vereinbarung von Entgelten.

Selbst wenn der Rechtsmittelsenat – aus welchen Gründen auch immer – zur Auffassung gelangen solle, dass im verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahr die Unternehmereigenschaft nicht nur unterbrochen, sondern zur Gänze weggefallen sei, werde auf die gemeinsamen Bestimmungen gem. § 32 Z.2 EStG hingewiesen, wonach zu den Einkünften iSd. § 2 Abs.3 EStG auch folgende Einkünfte gehören würden:

- Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd. § 2 Abs.3 Z.1 bis 3 EStG (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen);
- Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbstständigen Tätigkeit iSd. § 2 Abs.3 Z.4 EStG;
- Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis iSd. § 2 Abs.3 Z.5 bis 7 EStG.

§ 32 EStG würde keine neue Einkunftsart schaffen, sondern würde nur die Bestimmung über die Einkünfte nach § 2 Abs.3 EStG (VwGH 15.12.1970, Zl. 1187/69) ergänzen. Da der Begriff "Einkünfte" iSd. § 32 Z.2 EStG 1988 sowohl im positiven als auch im negativen Sinn zu verstehen sei, also auch nachträgliche Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben usw. umfasse, würden solche nachträgliche Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben usw. auch das steuerpflichtige Einkommen (vgl. VwGH 18.5.1960, Zl. 1843/59 z.B. bei einem Erben) mindern.

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit iSd. UStG 1994 würde über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG 1988 hinausgehen. Eine gewerbliche bzw. berufliche Tätigkeit würde voraussetzen, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden würden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, würden von der Umsatzsteuer nicht erfasst. Die bloße Kapitalhingabe durch Private sei daher keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Insbesondere würden Geldeinlagen auf Bankkonten oder Sparbüchern dem Inhaber nicht die Unternehmereigenschaft vermitteln (VwGH 11.9.1989, Zl. 88/15/0015; BFH 1.2.1973, BStBl. 1973 II 172). Gewinnerzielungsabsicht sei nach § 2 Abs.1 UStG nicht erforderlich. Dies würde der 6. EG-Richtlinie entsprechen. Demnach würde es nicht darauf ankommen, zu welchem Zweck der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Tätigkeit entfalte. Selbst wenn das Entgelt für eine Leistung nur in der Weiterverrechnung von Kosten bestehen würde, würde es der Umsatzsteuer unterliegen (vgl. VwGH 15.1.1991, Zl. 89/14/0105). Die Einnahmenerzielung müsse nicht die primäre Motivation der Tätigkeit sein; auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten würden unternehmerisch sein können (VwGH 12.12.1952, Zl. 2757/50).

Eine unternehmerische Tätigkeit würde aber dann vorliegen, wenn jemand durch geschäftsmäßigen An- und Verkauf von Kapital- oder Gesellschaftsbeteiligungen wie ein Händler auftrete und damit eine nachhaltige, auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit, entfalten würde (BFH 15.1.1987, BStBl. 1987 II 512).

Es würde also feststehen, dass eine unternehmerische Betätigung sowohl zur Erzielung von Einkünften iSd. § 23 EStG begründet sei. Es liege also auch die Unternehmereigenschaft gem. § 2 UStG vor. Die Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung hätte nicht bestanden, in dem einerseits die Summe der Umsätze gem. § 1 Abs.1 Z.1 und 2 EStG in jeweiligem Veranlagungszeitraum die Grenze gem. § 6 Abs.1 Z.27 UStG von 300.000,00 ATS nicht überschritten worden und andererseits auch ein Regelbesteuerungsantrag gem.

§ 6 Abs.3 UStG nicht gestellt worden sei. Es sei keine Umsatzsteuer zu entrichten gewesen und es seien die Voraussetzungen gem. § 21 Abs.6 UStG für die Befreiung gegeben gewesen.

Nachdem wie bereits oben ausgeführt die Rückzahlungsvereinbarung vom 25. März 2000 bis dato eingehalten worden sei, sei das Berufungsbegehren dementsprechend abzuändern, indem sich der geltend gemachte Verlust eben um die (Zins)erträge reduziere, sodass folgende Beträge verbleiben würden:

3.672,07 € bzw. 50.528,78 ATS Verlust per 31.12.2001 abzüglich

479,64 € bzw. 6.600,00 ATS (Zins)erträge per 1.4.2001. Damit errechnet sich ein Reinverlust iHv 3.192,43 € bzw. 43.928,78 ATS per 31.12.2001.

Dieser Betrag sei vom Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Einkommensteuerbescheid vom 17. Dezember 2002 für das Jahr 2001 zu berücksichtigen.

Dem Kontoauszug Nr. 1/001 vom 11. März 1999 der RB-L sei zu entnehmen, dass einerseits die gänzliche Rückzahlung erfolgt sei und andererseits weder Zinsen noch Gebühren seit 1.1.1999 verrechnet worden seien, sodass mangels Zinsaufwände und Zinserträge die festgestellten Bemessungsgrundlagen mit dem

a) Gesamtbetrag der Einkünfte von 84.694,00 ATS lt. Einkommensteuerbescheid vom 12. April 2001 für 2000,

b) Gesamtbetrag der Einkünfte von 51.462,00 ATS lt. Einkommensteuerbescheid vom 14. August 2000 für 1999

wahrheitsgemäß seien.

Abgesehen davon werde für die vorangegangenen Veranlagungsjahre 1998, 1997, 1996 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO und/oder die Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO begehrt, weil im Abgabenverfahren dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommen würde.

Unabhängig davon hätte der VwGH hinsichtlich des Umfanges der Begründungspflicht von Bescheiden, mit denen eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen sei, im VwGH-Erkenntnis vom 18. April 1985, Zl. 83/16/0812, die Ansicht vertreten, dass die Begründung auch die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen zu enthalten hätte.

Ausgehend davon, dass es sich bei einer amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs.4 BAO um eine Ermessensentscheidung handle, deren Rechtmäßigkeit (auch) im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen sei, hätte der VwGH u.a. folgendes ausgeführt:

Es sei zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand zur Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sei, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liege. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahin geklärt sei, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben sei, hätte die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die amtliche Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs.4 BAO verfügen wolle oder nicht.

Gem. Art. 130 Abs.2 B-VG würde im Bereich des verwaltungsbehördlichen Ermessens, Rechtswidrigkeit dann nicht vorliegen, wenn die Behörde davon iSd. Gesetzes Gebrauch gemacht hätte. Dem gemäß würde es der Behörde obliegen, in der Begründung ihres Bescheides die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Rechtsverfolgung durch die Parteien des Verwaltungsverfahrens und für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei. Im Geltungsbereich des § 20 BAO sei die Behörde daher verhalten, in der Begründung ihrer positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen sie bei der sohin vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit den Vorzug einräume. Da diesbezügliche Begründungsmängel als Außerachtlassung von Verfahrensvorschriften, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderstellung hätte unterbleiben können, in Betracht kommen würden, sei obige Rechtsansicht des VwGH bei Ermessensentscheidungen zu berücksichtigen. Insbesondere bei amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens könne beispielsweise die Bedachtnahme auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für eine positive Ermessensübung sprechen.

Zur Frage der Ermessenübung zu Gunsten der Partei sei für einige wichtige Anwendungsbereiche mit Erlass des BMF vom 9. Jänner 1987, Z 05 0301/3-IV/5/86 Folgendes eröffnet worden:

I.) Gem. § 293 BAO könne die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz der automatisierten Datenverarbeitungsanlage beruhenden Unrichtigkeiten berichtigen. § 293 BAO würde Ermessen einräumen. Wie dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur BAO-Novelle 1980 (BGBl.Nr. 151) zu

entnehmen sei, hätte der Gesetzgeber von einer Umwandlung dieser Ermessensvorschrift in eine bindende Vorschrift Abstand genommen, um der Abgabenbehörde bei Fehlern geringfügiger Art die Berichtigung nicht in allen Fällen zur Pflicht zu machen. Da die Vorschrift des § 293 BAO keine Grundlage nur für einseitig fiskalische Maßnahmen bilde, seien in pflichtgemäßer Ermessensübung Berichtigungen auch zu Gunsten der Abgabenpflichtigen vorzunehmen. Hiebei würde nun insbesondere darauf Bedacht zu nehmen sein, ob sich aus der Berichtigung für die Abgabepflichtigen wesentliche Auswirkungen ergeben würden. Die Tatsache, dass die Partei die betreffenden Fehler nicht im Berufungsweg geltend gemacht hätte, spreche nicht gegen eine Berichtigung zu Gunsten der Partei.

II.) Gem. § 299 BAO könne die Oberbehörde einen Bescheid z.B. wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Die Aufhebung liege im Ermessen.

Der VfGH (19. Juni 1965, G 24/64) hätte betont, dass das Ermessen im Sinne einer ordnungsgemäßen Führung der Verwaltung auszuüben sei. Die Partei hätte dann einen Anspruch auf die Maßnahme nach § 299 BAO. Würde allerdings die Aufsichtsbehörde – sei es auf Anregung der Partei, sei es von Amts wegen – eine relevante Gesetzeswidrigkeit des Bescheides wahrnehmen, so hätte sie nach § 299 BAO, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen, mit der Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorzugehen. Lediglich dann, wenn die Behörde bei der Prüfung zum Schluss kommen würde, es würde eine geringfügige Rechtswidrigkeit vorliegen oder die wahrgenommene Rechtswidrigkeit hätte keine wesentliche Folge nach sich gezogen, würde sie in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens von einer Maßnahme nach § 299 BAO absehen können. Nach Ansicht des VfGH sei somit Sinn und Grenze des eingeräumten Ermessens hinreichend klar.

Auch der VwGH (19.2.1998, Zl. 84/13/0024; 30.6.1986, Zl. 84/15/0047) hätte mehrfach die Ansicht vertreten, dass bei der Ermessensübung in erster Linie vom Gesetzessinn des § 299 BAO auszugehen sei. Dieser sei darin zu erblicken, dass im Abgabenverfahren dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme. Das eingeräumte Ermessen werde daher auch unter Bedachtnahme auf die subsidiären Richtlinien des § 20 BAO (Billigkeit und Zweckmäßigkeit) regelmäßig dann im Sinn des Gesetzes gehandhabt, wenn die Oberbehörde der Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides – mag er unangefochten geblieben sein oder mag die Berufung entweder nach Aufhebung der Berufungsentscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof in berechtigter oder unberechtigter Erwartung einer Verböserung zurückgezogen worden sein – vorgehe, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen.

Diese Ermessensübung würde der Oberbehörde zustehen. Würde eine Abgabenbehörde I. Instanz entweder aus einer verspäteten Berufung erkennen, dass ein Bescheid gem. § 299 BAO aufgehoben werden könnte, so hätte sie diesbezüglich der Oberbehörde Bericht zu erstatten. Diese hätte nur dann zu unterbleiben, wenn die Fehlerhaftigkeit des Bescheides seitens der Abgabenbehörde I. Instanz beseitigt werde.

III.) Die Bestimmung des § 303 Abs.4 BAO würde der Behörde betreffend amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens Ermessen einräumen. Dieses Ermessen sei im Sinn einer ordnungsgemäßen Führung der Verwaltung von der Behörde auszuüben. Der Abgabepflichtige hätte wohl keinen subjektiven Rechtsanspruch auf das gesetzmäßige Tätigwerden der Behörde. Allein nehme diese – sei es auf Anregung der Partei oder von Amts wegen – wahr, dass die Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme gegeben seien, hätte sie, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen, die Wiederaufnahme zu verfügen. Damit sei Sinn und Grenze des eingeräumten Ermessens hinreichend bestimmt (VfGH 14.12.1966, B 159/66).

Auch diese Bestimmung würde dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit den Vorrang einräumen. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd. § 303 Abs.4 BAO sei bei geklärtem, entscheidungsrelevanten, Sachverhalt und Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes grundsätzlich auch zu Gunsten der Partei zu verfügen. Die Tatsache, dass der Abgabepflichtige beispielsweise die Frist zur Stellung des Wiederaufnahmeantrages versäumt hätte, würde ebenso wie eine allfällige Fristversäumnis für die Berufung, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens zu Gunsten der Partei nicht entgegenstehen. Eine sich zu Gunsten der Partei nicht nur geringfügig auswirkende amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens würde nur in Ausnahmefällen unterbleiben können, etwa wenn die Partei bewusst oder gewollt überhöhte Bemessungsgrundlagen (z.B. in Gläubigerschädigungsabsicht) vorgetäuscht hätte.

IV.) Die vorstehenden Überlegungen, seien auch für amtswegige Wertfortschreibungen (§ 193 BAO) und Neuveranlagungen (§ 13 VStG) zu beachten. Die Tatsache, dass die Partei die jeweiligen Antragsfristen versäumt hätte, stehe einer Ermessensübung zu Gunsten der Partei jedenfalls nicht entgegen. Daher werde hiermit auch noch der Kontoauszug Nr. 1/005 vom 31.12.1998 der RB-L vorgelegt, wonach die Umsätze Haben mit 11.000,00 ATS in Folge Darlehensrückzahlungen und die Umsätze Soll mit 19.428,00 ATS in Folge Darlehenszinsen samt Kontogebühren zu entnehmen seien, sodass die amtswegige Berichtigung gem. § 293 BAO oder amtswegige Wiederaufnahme gem. § 303 Abs.4 BAO begehrt werde.

Der bisher festgestellte Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. 135.361,00 ATS (lt. Einkommensteuerbescheid vom 14. August 2001 für das Jahr 1998) sei um den Verlust 1998 in Höhe von 19.428,00 ATS bzw. negativen Einkünften gem. § 23 EStG auf 115.933,00 ATS Gesamtbetrag der Einkünfte für 1998 abzuändern.

Ausgehend von den tatsächlich angefallenen Darlehenszinsen und Kontogebühren in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen 1997 und 1996 werde der einzelne Kontoauszug per 31.12.1997 und 31.12.1996 spätestens bis zur mündlichen Berufungsverhandlung im Rechtsmittelverfahren als Beweismittel nachgereicht werden; wobei bereits jetzt ebenfalls die amtswegige Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO oder die amtswegige Berichtigung gem. § 293 BAO begeht bzw. angeregt werde.

Die jeweiligen Gesamtbeträge der Einkünfte lt. Einkommensteuerbescheiden vom 14. Oktober 1999 (162.421,00 ATS; betreffend das Jahr 1997) und vom 23. Dezember 1999 (125.965,00 ATS; betreffend das Jahr 1996) seien durch amtswegige Berücksichtigung der tatsächlichen Darlehenszinsaufwände zu berichtigen

Eine Rückzahlungsvereinbarung zwischen der Bw. einerseits und Herrn ML andererseits wurde diesem Schreiben beigefügt.

Die Gesamtverbindlichkeiten per 1.3.2000 würden 110.000,00 ATS ergeben. Die Rückzahlung würde in Monatsraten iHv. 1.250,00 ATS beginnend mit 1. April 2000 erfolgen. Die Verzinsung würde jährlich mit einem Zinssatz von 6 % erfolgen. Die Verbindlichkeit wäre demnach mit 1. April 2010 getilgt. Diese Rückzahlungsvereinbarung wurde am 25. März 2000 errichtet.

Weitere Beilagen bilden Zahlungsbestätigungen an den Insolvenzausfallgeldfond, Gemeindeamt, Linzer Elektrizitäts- und Verkehrsbetriebe AG, Kreditschutzverband von 1870, Fernmeldegebührenamt Wien, Einbringungsstelle beim Oberlandesgericht Linz.

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde am 16. März 2004 durchgeführt. Trotz nachweislich (RSa) am 2.3.2004 zugestellter Vorladung ist die Berufungswerberin nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen. Nach Zuwartern von einer halben Stunde entschied der zuständige Referent die mündliche Verhandlung trotz Fernbleiben der Bw. durchzuführen. Gem. § 284 Abs.4 BAO steht ein Fernbleiben der Partei einer Durchführung der Verhandlung nicht entgegen.

Der Referent hat die wesentlichen Sachverhaltselemente vorgetragen und anschließend dem Vertreter des Finanzamtes das Wort erteilt.

Der Vertreter des Finanzamtes hätte diesen Darstellungen nichts hinzuzufügen und würde abschließend den Antrag stellen, die gegenständliche Berufung im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 17.12.2002 zu erledigen.

Unter Darstellung der wesentlichen Entscheidungsgründe hat der Referent die Berufungsentscheidung verkündet und somit die mündliche Berufungsverhandlung beendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsverwerberin (Bw.) ist von Beruf Kindergärtnerin bzw. war lt. Angaben in den Steuererklärungen Kindergartenhelferin. Sie hat lt. Imperial Zeichnungsauftrag vom 18.4.1996 die Firma Imperial Liegenschaftsverwaltungs-TreuhandgesmbH beauftragt, den Kauf von Gewinnscheinen zu vermitteln. Es handelt sich hierbei um folgende Gewinnscheine:

- Imperial CommerzImmobilien Gewinnschein Serie 1;
- Imperial WachstumsImmobilien Gewinnschein Serie 1;
- Cordial Immobilien Gewinnschein Serie 1.

Mit Schreiben vom 30.4.1996 wurde seitens der Imperial Liegenschaftsverwaltungs-TreuhandgesmbH oben genannter Zeichnungsauftrag angenommen.

Es wurde eine Gesamtauftragssumme in Höhe von 1.008.000,-- ATS vereinbart. Als Zahlung wurde eine Einmalzahlung von 60.000,-- ATS sowie monatliche Zahlungen im Ausmaß von 4.000—ATS festgelegt (beginnend ab 1.9.1996).

Mit Schreiben vom 20.7.1998 gab die Bw. bekannt, dass sie von 1.8.1998 bis 1.9.2001 die Zahlungen ruhend stellen müsse. Diesem Stundungsansuchen wurde mit Schreiben vom 12.8.1998 seitens der Imperial Liegenschaftsverwaltungs-TreuhandgesmbH entsprochen.

Lt. Depotauszug vom 17.7.2001 befanden sich folgende Wertpapiere (Gewinnscheine) im Besitz der Bw.:

- 140 Stk. Cordial Immobiliengewinnscheinfonds Serie 1
- 150 Stk. Imperial Commerzimmobilien GS S 1
- 200 Stk. Imperial Wachstumsimmobilien S 1 Gewinnschein

Der gesamte Depotwert wurde zu diesem Zeitpunkt mit einem Betrag von 56.802,53 ATS (4.128,-- €) angegeben.

Mit Datum 15.11.2001 wurden diese Gewinnscheine folgendermaßen veräußert:

Stück	Art	Erlös (ATS)

80	Imperial Wachstumsimmobilien S 1 Gewinnschein	10.159,62
120	Imperial Wachstumsimmobilien S 1 Gewinnschein	15.239,95
60	Imperial Commerzimmobilien GS S 1	6.719,94
90	Imperial Commerzimmobilien GS S1	10.080,11
50	Cordial Immobiliengewinnscheinfonds Serie 1	2.050,01
90	Cordial Immobiliengewinnscheinfonds Serie 1	3.689,96
	Gesamterlös	47.939,93

Gem. § 29 Z.2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften auch Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG 1988.

Gem. § 30 Abs.1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitpunkt zwischen Anschaffung und Veräußerung einen bestimmten – in lit.a und lit.b genannten – Zeitraum nicht überschreitet (Z.1).

Die Bw. hat im Zeitraum zwischen 1996 und 1998 Wertpapiere (Gewinnscheine) im Sinne dieser Bestimmungen gekauft. Der Verkauf erfolgte am 15.11.2001; also jedenfalls außerhalb der Jahresfrist gem. § 30 Abs.1 lit.b EStG 1988. Der Bw. ist also zuzustimmen, dass im gegenständlichen Fall keine (neg.) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vorliegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 2004 wurde erstmals eingewendet, dass es sich im gegenständlichen Fall um Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 handeln würde. Die Gewinnscheine würden sich nicht im Privatbesitz befinden. Sie seien Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers.

Gem. § 23 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

1. *Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.*
2. *Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft*

für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Die wiederholte, auf die Schaffung der dauernden Erwerbsquelle durch Ausnutzung von Kursschwankungen gerichtete An- und Verkauf von Wertpapieren bzw. Gewinnscheinen würde dann einen Gewerbebetrieb darstellen, wenn er sich nicht auf die nutzbringende Verwertung eigenen Vermögens beschränken würde, sondern in erheblichem Umfang mit Hilfe von Bankkrediten durchgeführt würde.

Gegen diese Ansicht spricht das Schreiben der Bw. vom 20.7.1998 an die Depot führende Bank. In diesem Schreiben wird bekannt gegeben, dass die Bw. den Gewinnschein-Sparplan von 1.8.1998 bis 1.9.2001 ruhend stellen müsse, da sie aufgrund eines Studienlehrganges ein stark vermindertes Einkommen beziehe. Nach Abschluss der Ausbildung im Jahr 2001 würde sie aufgrund der Vollbeschäftigung wieder in der Lage sein, den monatlichen Ansparbetrag zu leisten.

Dieser Sachverhalt lässt den Schluss zu, dass die Grundlage der Gewinnscheinkäufe nicht Fremdfinanzierungen waren, sondern das laufende Einkommen.

Die Bw. hat am 23.4.1996 in einem korrigierten Zeichnungsauftrag die Firma Imperial Liegenschaftsverwertungs-TreuhandgesellschaftsgesmbH beauftragt, Gewinnscheine zu vermitteln. Nach einer Anzahlung sollten monatlich 4.000,-- ATS (ab 1.9.1996) zum Kauf von Gewinnscheinen abgebucht werden. Diesen Käufen steht ein einmaliger Verkauf dieser Gewinnscheine am 15.11.2001 gegenüber.

Inwieweit hierin eine gewerbliche Tätigkeit erblickt werden kann, ist nicht nachvollziehbar.

Der An- und Verkauf von Wertpapieren und die Darlehensvergabe an verschiedene Darlehensnehmer führen erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang insgesamt ein Bild ergibt, welches der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. Die Geschäfte müssen sowohl in ihrem äußeren Erscheinungsbild, als auch in ihrem inneren Gehalt mit Geldgeschäften vergleichbar sein, wie sie am gewerblich orientierten Kapitalmarkt üblich sind.

Im gegenständlichen Zeichnungsauftrag zur Vermittlung des Kaufes von Gewinnscheinen kann jedenfalls kein Überschreiten des Ausmaßes, welches üblicherweise mit der Verwaltung des eigenen Vermögens verbunden ist, erkannt werden. Lt. Rechtsprechung muss die Überschreitung aber deutlich erkennbar sein (vgl. VwGH 22.3.1991, Zl. 90/13/0256); weiters

ist das Gesamtbild der Tätigkeit maßgeblich. Es muss eine Tätigkeit vorliegen, die dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung ("bankentypische Tätigkeit") einen Gewerbebetrieb ausmacht. Um aus dieser Tätigkeit einen Gewerbebetrieb zu machen, müsste die Bw. den Markt unter Einsatz der beruflichen Erfahrungen ausnutzen. Es wurde aber nirgends dargelegt, dass derartige einschlägige Erfahrungen vorliegen würden. In den Steuererklärungen wurden großteils Kosten für pädagogische Fortbildungsmaßnahmen erklärt. Der Zeichnungsauftrag wurde durch einen Berater (H) durchgeführt. Die weiteren Tätigkeiten wurden seitens der Firma Imperial Liegenschafts-TreuhandgesmbH durchgeführt.

Der An- und Verkauf von Wertpapieren unter Einschaltung von Banken begründet regelmäßig keinen Gewerbebetrieb (vgl. VwGH 25.2.1998, Zl. 98/14/0005).

Der Kauf bzw. Verkauf der Gewinnscheine wurde über eine Bank (Imperial Bank AG) abgewickelt.

Es liegt auch keine planmäßige und nachhaltige Fremdfinanzierung der Wertpapiergeschäfte vor. Auch die Anzahl der An- und Verkäufe (1 Ankaufsauftrag in Form des Zeichnungsauftrages vom 18.4.1996 bzw. korrigiert am 23.4.1996 und 1 Verkauf sämtlicher bisher angesammelter Gewinnscheine; ohne Rücksicht auf den Kurs der Papiere) würde kein Bild ergeben, dass das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit (Gewerbebetrieb) erkennen lasse.

In Anbetracht dieser Gegebenheiten kann im Zusammenhang mit den Käufen und dem Verkauf der Gewinnscheine jedenfalls keine gewerbliche Tätigkeit erkannt werden.

Soweit aber kein gewerblicher Wertpapierhandel vorliegt, werden Veräußerungsgeschäfte (im Privatvermögen) nur dann erfasst, wenn Anschaffung und Veräußerung der einzelnen Papiere innerhalb der Spekulationsfrist erfolgen. Wie bereits oben ausgeführt, ist dieser Tatbestand aber nicht erfüllt.

Die Bw. gibt an, dass eine gewerbliche Tätigkeit und nicht bloß Vermögensnutzung anzunehmen sei, wenn in der Art von Bankgeschäften Fremdkapital zwecks Weitergabe an Kreditbedürftige aufgenommen werde.

Eine derartige Weitergabe an Kreditbedürftige würde im konkreten verfahrensgegenständlichen Fall jedenfalls durch die Darlehensgewährung an die Firma L-GesmbH vorliegen. Insgesamt hätte die Bw. 140.284,-- ATS in Zusammenhang mit einem Konkursverfahrens dieser Firma an die verschiedensten Gläubiger überwiesen. Diese Zahlungen seien im Zeitraum zwischen 28.12.1995 und 22.3.1996 geleistet worden. Zu

diesem Zweck sei ein Darlehen in Höhe von 120.000,-- ATS aufgenommen worden und am 10.3.1999 zur Gänze zurückbezahlt worden.

Die Bw. hätte an die im Konkurs befindliche Firma L-GesmbH ein Darlehen gegeben (Übernahme von Zahlungen im Konkursverfahren im Ausmaß von 140.284,-- ATS). Dazu sei ein Darlehen in Höhe von 120.000,-- ATS aufgenommen worden. Weiteres wurden an Herrn LM ein Darlehen gewährt (Zahlungen an Justizanstalt im Zeitraum 1998-99 iHv 15.000,-- ATS; Telefonrechnung im Jahr 1998 iHv 15.000,-- ATS; Kautions bei Mietvertragsabschluss per 1.2.2000 iHv. 6.000,-- ATS).

Ein gewerblicher Geldverleih muss aber sowohl in seinem äußeren Erscheinungsbild als auch nach seinem inneren Gehalt mit Geldgeschäften vergleichbar sein, wie sie am gewerblich orientierten Kapitalmarkt üblich sind (vgl. VwGH 17.9.1997, Zl. 93/13/0036).

Dass hinsichtlich oben genannter Zahlungen ein Darlehen vorliegen würde, wurde in keiner Weise nachgewiesen.

Schon allein die Tatsache, dass keine Darlehensverträge vorgelegt wurden, lässt das Vorliegen eines Gewerbebetriebes vergleichbar einer Bank bezweifeln. Die Bw. gab an, Zahlungen bereits am 28.12.1995 (Konkursverfahren Firma L-GesmbH) geleistet zu haben. Weitere Zahlungen in diesem Zusammenhang wurden von Jänner bis März 1996 geleistet.

Im Jahr 1988 und 1999 wurden Zahlungen für Herrn LM getätigt.

Aber erst mit Datum 25.3.2000 wurde eine schriftliche Rückzahlungsvereinbarung zwischen der Bw. und Herrn LM verfasst. Keine Bank oder ein ähnlicher Gewerbebetrieb würde zuerst Zahlungen leisten (Darlehen geben) und erst Jahre später schriftliche Vereinbarungen über die Rückzahlungsmodalitäten verfassen. Auch aus diesem Grund kann im gegenständlichen Fall keineswegs von einem Gewerbebetrieb bzw. einer Unternehmereigenschaft ausgegangen werden.

Anzumerken wäre in diesem Zusammenhang auch noch, dass Herr LM Geschäftsführer der Firma L-GesmbH war und nunmehr dieselbe Wohnadresse wie die Bw. hat.

In Anbetracht dieser eindeutigen Rechtslage erübrigt es sich, auf das Begehr einer amtswegigen Wiederaufnahme gem. § 303 Abs.4 BAO bzw. die Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO näher einzugehen, da hier von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen wäre.

Dem Berufungsbegehrten lt. Berufung vom 12. April 2002 (Berechnung der Bezüge gem. § 67 Abs.1 EStG 1988) war statzugeben. Die Bescheiddaten der Berufungvorentscheidung vom 17.12.2002 sind demnach neuerlich festzusetzen.

In Anlehnung an diese Darstellungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 16. März 2004