



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, Adresse, vom 30. Juli 2002 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wels vom 16. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer 1999 nach der am 30. März 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.
2. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	14,819.834,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	7,293.869,07 S -113.060,70 S
				7,180.808,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				521.849,67 €

3. Die Festsetzung ergeht endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat mit Gesellschaftsvertrag vom 29. August 1990 die PGmbH gegründet, wobei sich der Bw. mit 120.000,00 S und seine Mutter mit 380.000,00 S am

Stammkapital von 500.000,00 S beteiligten. Seit 21. April 1999 scheint der Bw. als alleiniger Gesellschafter der P GmbH im Firmenbuch auf.

Für das Jahr 1999 machte der Bw. nach dem DBA Österreich-Niederlande in Österreich lediglich bei der Progression zu berücksichtigende negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer Kommanditbeteiligung von DM 500.000,00 an der Hanseatischen Immobilienfonds Holland XII GmbH & Co. KG (FA Bremen-Mitte, StNr.) in nach österreichischem Recht ermittelten Höhe von – 651.987,00 S geltend. Zu diesen negativen ausländischen Einkünften wurde in Beantwortung der Vorhalte des Finanzamtes Wels vom 16. Oktober und 29. November 2000 vom Bw. auch eine Prognoserechnung (Schriftsätze vom 20. November und 6. Dezember 2000) vorgelegt.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 31. Jänner 2001 wurde der Bw. erkläzungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 1999 veranlagt.

Im Zuge einer im Jahr 2002 durchgeföhrten Prüfung nach § 151 Abs. 3 BAO betreffend die Jahre 1998 bis 2000 stellte die Prüferin folgende Feststellungen betreffend den Bw. in der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Mai 2002** zusammen:

#### *Franchise und Pachtrechte CFS*

##### *Franchise Vertrag*

*Die Verträge für W1 und W2 wurden zwischen CFS Development und den Franchise-Nehmern Bw. und P GmbH abgeschlossen.*

*Der Franchise-Geber gewährt dem Franchise-Nehmer das Recht, ein Restaurant in den gepachteten Räumlichkeiten nach dem CFS -System zu betreiben und die Handelsbezeichnungen, Warenzeichen und sonstigen Schutzrechte, die dem Franchise-Geber zustehen, zu verwenden und zu nutzen.*

*Das Recht wurde auf die Dauer von 20 Jahren erteilt.*

##### *Pflichten des Franchise-Nehmers (§ 4 des Vertrages)*

*Die Franchise-Nehmer (d.s. Bw. und P GmbH) sind verpflichtet, die ihnen nach § 2 Abs. 1 dieses Vertrages zustehenden Rechte im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszuüben und anzuwenden.*

*Die Franchise-Nehmer haben die genannten Rechte mit der erforderlichen Sorgfalt selbst und unter persönlichem Einsatz in vollem Umfang auszunützen.*

*Die Franchise-Nehmer verpflichten sich alleinige Inhaber des Restaurantbetriebes zu sein und zu bleiben und ihre ganze unternehmerische Aktivität für die Förderung des Restaurantbetriebes möglichst wirksam einzusetzen.*

*Die Franchise-Nehmer müssen dem Franchise-Geber spätestens am 5. eines jeden Kalendermonats einen Bericht über den Betrieb, und zwar im Hinblick auf die betr. Vorgänge und die statistischen Angaben des Restaurants übermitteln. Weiterhin sind Kopien der UVA und Umsatzsteuerbescheide zu übersenden. Außerdem sind auf Verlangen alle sonstigen Auskünfte über den Betrieb, die Betriebsführung und die finanzielle und wirtschaftliche Lage des Betriebes zu übermitteln. (§ 6 des Vertrages)*

*Einzelne Rechte aus dem Vertrag dürfen die Franchise-Nehmer weder ganz noch teilweise unter Lebenden abtreten oder unter Lebenden in sonst einer Weise übertragen.*

*Der Vertrag wird durch den Tod des Franchise-Nehmers zu erstens ipso jure aufgelöst.*

*Der Vertrag beginnt mit Fertigstellung und Übergabe des Restaurants und ist unkündbar auf die Dauer von 20 Jahren.*

*Dem Franchise-Geber steht das Recht zu, den vorliegenden Vertrag durch einseitige Erklärung aufzulösen, wenn die Franchise-Nehmer es unterlassen, den Verpflichtungen laufend zu entsprechen.*

*Die Franchise-Nehmer haften für alle Verpflichtungen aus dem Vertrag als Gesamtschuldner, soweit dies rechtlich möglich und gesetzlich zulässig ist, insbesondere also für alle Geldschulden. Alle Rechte der Franchise-Nehmer können nur gemeinschaftlich ausgeübt werden.*

*Der Franchise-Nehmer zu 2. ist eine GmbH und alleiniger Gesellschafter ist der Franchise-Nehmer zu 1.*

*Der Franchise-Nehmer zu 1. verpflichtet sich, sich als Geschäftsführer des Franchise-Nehmers zu 2. nicht abzuberufen oder sein Amt nicht niederzulegen.*

*Der Franchise-Nehmer zu 2. verpflichtet sich seinen jeweiligen Geschäftsführer und seinen jeweiligen Gesellschaftern die Einhaltung der Pflichten des Franchise-Nehmers zu 2. aus dem Franchise-Vertrag aufzuerlegen.*

*Die Franchisenehmer erkennen an, dass ein Verstoß des Franchisenehmers Bw. gegen seine Verpflichtungen des Vertrages oder ein Verstoß des Franchisenehmers zu 2. gegen seine Verpflichtungen des Vertrages den Franchisegeber zur einseitigen Auflösung des Vertrages berechtigt.*

#### *Vereinbarung über Auflösung der Verträge*

*Vertragsabrede am 19.7.1999*

*Die Vertragsteile vereinbaren hinsichtlich der CFS Wels I und Wels II alle bestehenden Vertragsverhältnisse zum 31.8.1999 einvernehmlich aufzulösen.*

*Die P GmbH verkauft und übergibt mit Vertragsstichtag das Equipment und dieses Equipment wird von der CFS GmbH gekauft und übernommen. Ferner werden alle zustehenden Rechte verkauft.*

*Der Bw. verkauft alle ihm aus den genannten Verträgen zustehenden Rechte, wie Franchiserechte und Pachtrechte endgültig und unwiderruflich an die CFS Franchise GmbH. Für die Veräußerung des Bw. aus den Verträgen betr. Restaurants Wels I und Wels II zustehenden Franchise- und Pachtrechte leistet die CFS Franchise GmbH einen Kaufpreis von 15.000.000,00 ATS.*

*Für den Verkauf des Equipments und der Rechte gemäß Franchise- und Pachtverträgen für die Restaurants Wels I und Wels II leistet die CFS Franchise GmbH an die P GmbH einen Kaufpreis von 10,350.000,00 ATS.*

*Die Zahlung des Kaufpreises an die GmbH wurde steuerlich erfasst. Der Kaufpreis in Höhe von 15.000.000,00 an den Bw. wurde nicht versteuert.*

*Nach dem Grundprinzip des Franchisings tritt der Franchisenehmer dem Franchisegeber als selbstständiger Gewerbebetreibender gegenüber.*

*Der Franchisenehmer soll wirtschaftliche Initiative werden und auf sein eigenes Risiko zur Mehrung seiner eigenen Chancen unternehmerisch tätig sein. Er betreibt ein Gewerbe, für das er einkommenspflichtig ist.*

*Die Geschäftsaufgabe durch den Franchisenehmer ist einkommensteuerpflichtig.*

*Ausschlaggebend dafür ist, dass der Franchisenehmer nach dem Inhalt und Zweck des Franchisings durch seine eigene Geschäftstüchtigkeit eine Position aufbaut, die ein wichtiger selbstständiger Faktor für einen Geschäftserfolg ist – neben dem abgeleiteten Recht des Franchisegebers.*

*Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Das ist der Fall, wenn das Tätigwerden des Pflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, 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 nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.*

*Der Bw. ist aufgrund der im Vertrag angeführten Rechte und Pflichten verpflichtet, durch persönliches Engagement für die Einhaltung der Vereinbarungen zu sorgen.*

*Unterlässt es der Bw. als Franchise-Nehmer seinen Verpflichtungen laufend zu entsprechen und das von ihm betriebene Restaurant in guter, sauberer und zweckdienlicher Weise und in Übereinstimmung mit den aufgrund des CFS Systems vorgeschriebenen Grundsätzen und Richtlinien zu führen, so steht dem Franchise-Geber das Recht zu, den Vertrag durch einseitige Erklärung vorzeitig mit sofortiger Wirkung aufzulösen. Maßgebend ist auch das wirtschaftliche Interesse des Bw. an der Tatsache und der Art des Betriebes. Ein wichtiges Kriterium ist die Vereinbarung über eine Betriebspflicht. Es ist nicht erforderlich, dass der Bw. das Unternehmen selbst betreibt.*

*Aufgrund der oben angeführten Rechte und Pflichten geht die Tätigkeit des Bw. über die Vermögensverwaltung hinaus und stellt daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.*

*Subsidiär wäre aber auch eine Zuordnung zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit denkbar, da dem Bw. das Franchiserecht nur aufgrund seiner Stellung als Gesellschaftergesäftsführer gemeinschaftlich mit der P GmbH eingeräumt wurde. Ohne diese Gesellschafter Geschäftsführerstellung wäre dem Bw. das Franchiserecht nicht übertragen worden. Die Nutzung des Franchiserechtes ist nur in dieser Funktion und im Rahmen der P GmbH möglich, da eine Änderung der Gesellschafterstellung nur mit Zustimmung des Franchise-Gebers möglich ist.*

*Der Bw. als Franchise-Nehmer verpflichtet sich auch gegenüber dem Franchise-Geber über seine Kapitalbeteiligung am Franchise-Nehmer P GmbH nicht ohne vorherige ausdrückliche schriftliche Zustimmung des Franchise-Geberts in irgendeiner Weise zu verfügen, sei es durch Übertragung, Austritt, Bestellung von Nießbrauch, Verpfändung oder anderen Rechtsgeschäften.*

*Es ist auch nicht auszuschließen, dass ein Teil des Geschäftsführerhonorars auf die Zurverfügungstellung des Franchiserechtes entfällt.*

*Aufgrund der engen wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen der Lizenzeinräumung und der Tätigkeit als Gesellschaftergesäftsführer ist davon auszugehen, dass das Franchiserecht dem notwendigen Betriebsvermögen dieser betrieblichen Tätigkeit zuzurechnen ist. (vgl. Zorn, § 4 Abs.1 EStG 88, RdW 1991/9)*

*Der Verkaufserlös in Höhe von ATS 15.000.000,00 stellt betriebliche und somit steuerpflichtige Einkünfte dar und unterliegt zur Gänze der Einkommensteuer.*

*Lizenz Engel & Völker*

*Lt. Tz 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der P GmbH (Stnr.) sind die angefallenen Aufwendungen dem Bw. persönlich zuzuordnen.*

*Folgende Aufwendungen werden berücksichtigt:*

*Reisekosten 1999: 22.636,65*

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit Bescheid vom 16. Juli 2002 setzte das Finanzamt mit gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem **Bescheid** vom selben Tag die **Einkommensteuer** für das Jahr **1999** den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend mit 554.671,41 € fest (zuvor -8.250,69 €).

Mit Schriftsatz vom **30. Juli 2002** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 16. Juli 2002 wegen des Ansatzes von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 14.977.363,00 und der Nichtanerkennung der Invalidität, beantragte, die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** mit "**Null**" anzusetzen **und** die

**Invalidität** gemäß Bescheid des Landesinvalidenamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 9. November 1983, Zahl 2680090159 mit **70% zu berücksichtigen** und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

*Grundsätzlich gehe aus den zwischen dem Bw. der P GmbH und den CFS Gesellschaften abgeschlossenen Franchise- und Pachtverträgen hervor, dass beide beteiligten Franchisenehmer und Bestandnehmer, nämlich der Bw. und die P GmbH je eigene Rechte erworben haben, nämlich Franchiserechte und Pachtrechte. Es sei sogar davon auszugehen, dass die stärkeren, primären, originären Rechte der Bw. erworben hatte und die GmbH lediglich subsidiäre Rechte habe (siehe §§ 13 und 16 Franchisevertrag ua.).*

*Da der Bw. diese Rechte im Privatvermögen gehalten habe, sei davon auszugehen, dass eine Veräußerung dieser Rechte im Privatvermögen des Bw. stattfinde und daher Veräußerung von Privatvermögen darstelle, wobei allenfalls der § 30 EStG 1988 (Spekulationsgewinn) anzuwenden wäre. Da aber zwischen Erwerb der Rechte und deren Veräußerung jedenfalls mehr als ein Jahr vergangen sei und diese Rechte bewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, könne § 30 EStG 1988 nicht angewendet werden.*

*Doralt-Ruppe schrieben in ihrem Einkommensteuerkommentar zu § 28 Tz.12 f:*

*"Ein Entgelt für den Verzicht auf das Nutzungsrecht fällt nicht unter § 28 (E 10.2.1987, 86/14/0125, 1987, 507; BFH, BStBL 1990 II 1026) und ebenso nicht unter § 29 Z 3 oder § 30 ... es liegt eine steuerfrei Veräußerung der Einkunftsquelle vor. Erfolgt die entgeltliche Weitergabe allerdings innerhalb eines Jahres, so liegt ein Spekulationsgeschäft vor (E 27.4.1976, 1435/74 usw.)."*

*Und weiter zu § 28, Tz 70:*

*"Die Veräußerung eines Rechtes (auf Dauer) unterliegt im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich als Veräußerung der Einkunftsquelle nicht der ESt. Die Veräußerung einer gewerblichen Erfahrung (ebenso eines gewerblichen Schutzrechtes oder eines Werknutzungsrechtes) ist dann anzunehmen, wenn dem Inhaber nach der Bezahlung des Entgeltes keine weitere Verfügungsmöglichkeit mehr zusteht..."*

*Der Bw. komme als Franchise-Nehmer seinen Pflichten gemäß § 4 des Vertrages vom 23.11.1992 dergestalt nach, dass er das ihm zustehende Franchise- und Betriebsrecht in vollem Umfang unentgeltlich der P GmbH überlasse und als deren geschäftsführender Gesellschafter darauf achte, dass alle Pflichten der Franchise-Nehmer durch die P GmbH strikt eingehalten werden. Die GmbH betreibe und führe alleine die Geschäfte. Alle aus dem Vertrag erwachsenden Pflichten habe sohin die GmbH wahrzunehmen und tue es auch. Der Bw. übe lediglich die Aufsicht aus und handle darüber hinaus lediglich als Organ der GmbH.*

*Durch die Überlassung der Franchise-Rechte des Bw. an die P GmbH und die Reduzierung seiner Tätigkeit auf die Beobachtung und Überwachung der Einhaltung sämtlicher Vertragspflichten trete der Bw. gerade nicht als Gewerbebetreibender auf. Gewerbebetrieb sei ex definitione des § 23 (1) EStG eine selbständige, nachhaltige, auf Gewinn gerichtete Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Tätigkeit weder L+F noch selbständige Arbeit ist.*

*Eine solche Tätigkeit übe typischerweise die P GmbH aus, typischerweise nicht jedoch der Bw., der sich alleine auf die Aufsicht beschränke und überwache, dass die Pflichten gegenüber dem Franchise-Geber eingehalten werden. Die einzige Rechtsbeziehung des Bw. bestehe zwischen ihm und der GmbH, es liege keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor!*

*Die Überwachungstätigkeit des Bw., das Beobachten der Einhaltung vertraglicher Pflichten durch die GmbH sei gerade keine Tätigkeit, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehe, es liege – wie oben dargetan – gerade keine Marktteilnahme des Bw. vor!*

*Da der Bw. die Ausübung seines Rechtes der GmbH überlassen habe, treffe die Pflicht zur Führung des Betriebes ausschließlich die GmbH, er müsse bloß überwachen. Ebenso treffe die Betriebspflicht ausschließlich – mit Wissen und Willen des Franchise-Gebers – die GmbH, der Bw. müsse bloß überwachen.*

*Es sei eine durch nichts bewiesene und durch nichts zu beweisende Behauptung der Bp, der Bw. habe das Franchiserecht nur aufgrund seiner Stellung als geschäftsführender Gesellschafter bekommen. Es wäre im Gegenteil dem Franchise-Geber lieber, nur den Bw. als natürliche Person als Vertragspartner zu haben, es sei im Gegenteil so, dass die GmbH die Rechte nicht bekommen hätte, wenn nicht der Bw. eine persönliche Haftung für die Pflichten und Verbindlichkeiten der (alleine betriebsführenden) GmbH übernommen hätte – und deshalb auch an ihn ein Franchise-Recht übertragen werden musste.*

*Es gebe genügend Beispiele im Bereich des CFS Franchise-Systems, dass Franchise-Nehmer natürliche Personen seien und die Rechte (und Pflichten) selbst ausüben, ohne eine GmbH zu haben.*

*Wenn sich der Bw. gegenüber dem Franchise-Geber verpflichtet habe, seine Kapitalbeteiligung an der GmbH nicht zu verändern bzw. darüber zu verfügen, dann sei dies lediglich ein Indiz dafür, dass der Franchise-Geber stets demselben Franchise-Nehmer gegenüberstehen möchte, nicht jedoch für irgend etwas darüber Hinausgehendes, schon gar nicht dafür, dass der Bw. einen Gewerbebetrieb ausübe.*

*Wenn die Bp. behauptete es sei nicht auszuschließen, dass ein Teil der Geschäftsführer-Bezüge auf die Zurverfügungstellung des Franchise-Rechtes entfallen, so sei dem entgegenzuhalten, dass dieses Geschäftsführer-Honorar ausschließlich für die umfangreiche und umsichtige und erfolgreiche Geschäftsführertätigkeit des Bw. für die GmbH gewährt worden sei.*

*Außerdem wäre auch mit dieser Unterstellung für die Bp nichts gewonnen, denn die befristete Duldung der Ausübung eines Rechtes gegen Entgelt würde Einkünfte gem. § 28 (1) 3 EStG (V + V) und nicht gewerbliche Einkünfte bewirken.*

*Die Zitierung des Artikels von Zorn zu § 4 (1) EStG in RdW 1991, 9 gehe ins Leere, weil Zorn in dieser Arbeit die Frage untersuche, ob die GmbH-Beteiligung eines geschäftsführenden Gesellschafters mit über 25 % Anteil zum notwendigen Betriebsvermögen gehöre. Das möge wohl auch im gegenständlichen Fall zutreffen, habe aber keine Konsequenzen, da der Bw. die Beteiligung noch habe und nicht veräußert habe.*

*Aus der Tatsache, dass einerseits eine natürliche Person, die zugleich geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH sei und andererseits die GmbH Franchiserechte übertragen erhalten und die natürliche Person die Ausübung der Rechte sodann der GmbH überlasse, einen Gewerbebetrieb der natürlichen Person zu konstruieren, erscheine kühn und an den Haaren herbeigezogen und finde auch im zitierten Artikel von Zorn keine Deckung.*

*Da es sich also um die nicht steuerpflichtige Veräußerung von Privatvermögen handle, seien die Einkünfte mit "Null" anzusetzen.*

Den Bescheid des Landesinvalidenamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland legte der Bw. in Ablichtung der Berufung bei.

In der am **30. März 2007** abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Bw. teilte zur Anregung in der Ladung zur mündlichen Verhandlung mit, dass er kein ärztliches Attest über Anordnung einer Krankendiät vorlege, weil es für sein Leiden keine spezielle Diät gebe.

Beide Parteien stellten die steuerliche Beachtlichkeit der Ergebnisse der Kommanditbeteiligung

des Bw. an dem oben genannten Hanseatischen Immobilienfonds außer Streit. Es habe in den letzten Jahren entsprechende Ausschüttungen gegeben.

Zum Franchising:

Der Bw. habe in den Jahren 1988 und 1989 vom gegenständlichen System in Wirtschaftsmagazinen gelesen, sich als Einzelperson mit dem Franchise-Geber in Deutschland in Verbindung gesetzt und nach persönlicher Absolvierung des Auswahlverfahrens eine Berechtigung für Österreich erwerben können. Die Verträge mit dem Franchise-Geber seien deshalb unter Einbindung der P GmbH abgeschlossen worden, weil dies der Franchise-Geber empfohlen habe. Zur Frage, was er in den Jahren 1993 bis 1999 in Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Betrieben Wels konkret gemacht habe, teilte der Bw. mit, er habe die in Form einer Pyramide organisierte Firma geführt und die Mitarbeiter überwacht und geleitet, damit die Richtlinien des Franchise-Gebbers eingehalten werden. Zur Frage des Vertreters der Amtspartei, ob die P GmbH den Restaurantbetrieb auch ohne das dem Bw. persönlich eingeräumte Franchiserecht führen hätte können, verwies der Bw. auf das schriftliche Vorbringen.

Der Vertreter der Amtspartei hielt abschließend daran fest, dass der Erlös aus der Veräußerung des Rechtes jedenfalls steuerpflichtig sei. Diese Einkünfte könnten dem Bw. auch auf Grund seiner beruflichen Stellung als Geschäftsführer zugeflossen sein. Dem zweiten Berufungspunkt - außergewöhnliche Belastung wegen Körperbehinderung von 70 % sei hingegen stattzugeben.

Der Bw. beantragte, der Berufung vollinhaltlich stattzugeben und verwies zur Begründung auf das bisherige schriftliche Vorbringen.

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

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß **§ 2 Abs. 3 EStG 1988** nur:

1. *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21)*
2. *Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)*
3. *Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)*
4. *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25)*
5. *Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27)*
6. *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28)*
7. *sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.*

Im gegenständlichen Fall ist die Einkommensteuerpflicht des Betrages von 15.000.000,00 S strittig, den der Bw. als Ablöse seiner Franchise- und Pachtrechte erhalten hat. Während der Bw. von einer steuerfreien Veräußerung von Privatvermögen ausgeht, hat das Finanzamt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb, subsidiär solche aus selbständiger Arbeit festgestellt.

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen gemäß **§ 22 Z 2 EStG 1988** außer Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratmitglied)

*"Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war..."*

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 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.

Einkünfte aus Kapitalvermögen, worunter auch Gewinnanteile (Z 1 lit. a) und besondere weitere Vorteile (Abs. 2 Z 1) aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung fallen, liegen gemäß **§ 27 Abs. 1 EStG 1988** nur vor, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Einkünfte aus Leistungen können gemäß **§ 29 Z 3 EStG 1988** nur vorliegen, soweit sie nicht zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) gehören.

Aus den zitierten Bestimmungen geht eindeutig die **Subsidiarität der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7)** gegenüber den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3) hervor. Bei den Gewinneinkünften ist auf Grund der Textierung des § 23 EStG 1988 **zunächst zu prüfen**, ob im gegenständlichen Fall die vom Finanzamt in eventu angesprochenen **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** vorliegen.

Zum **Betriebsvermögen** gehören alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlasst sind (VwGH 09.06.1986, 84/15/0128). Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 24.10.2002, 98/15/0083; 19.11.1998, 96/15/0051). Im Kommentar von Hofstätter-Reichel zur Einkommensteuer, dem diese Judikate zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Tz 21 und 25) entnommen sind, findet sich weiters unter Tz 42 folgender Hinweis:  
Die Beteiligung des selbständigen Gesellschaftergeschäftsführers führt im Allgemeinen nicht

zu notwendigem Betriebsvermögen der unter die selbständigen Einkünfte fallenden Geschäftsführertätigkeit (VwGH 25.10.1994, 94/14/0071).

Im Einkommensteuerhandbuch von Quantschnigg-Schuch (S 109, 11.3.1) wurde die von Zorn (RdW 1991, 90) geäußerte Ansicht, auch die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers iSd § 22 Z 2 EStG sei notwendiges Betriebsvermögen, als problematisch bezeichnet, weil die Beteiligung bei der Geschäftsführung selbst keine funktionelle Bedeutung habe.

Im Kommentar von Doralt zum EStG 1988, 8. Auflage, finden sich unter Tz 164 und 165 zu § 22 folgende Ausführungen:

*Die Anteile des Gesellschafter-Geschäftsführers an seiner Gesellschaft sind nicht notwendiges Betriebsvermögen bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit (VwGH 25.10.1994, 94/14/0071; EStR 2000 Rz 5281).*

*Dagegen zählt Zorn die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an seiner Gesellschaft zu seinem notwendigen Betriebsvermögen (RdW 1991, 90, und Zorn, Geschäftsführer, 67f); dafür spricht auch, dass erst die Beteiligung die betriebliche Einkunftsart des Gesellschafter-Geschäftsführers begründet („Ohne Beteiligung kein Betrieb“). Der VwGH rechtfertigt seine Auffassung allerdings damit, dass die Geschäftsführer-Entlohnung dem Fremdvergleich unterliegt und von einer allfälligen Beteiligung unbeeinflusst zu bleiben hat. Die Frage hat in erster Linie dann Bedeutung, wenn die Beteiligung wegen Verlusten an Wert verliert; gehört die Beteiligung zum Privatvermögen des Gesellschafters, dann kann er einen Wertverlust steuerlich nicht verwerten; rechtspolitisch wäre gerade in diesem Fall eine Verlustverwertung beim Gesellschafter gerechtfertigt.*

Unter **Franchise** oder auch Franchising versteht man ein aus den USA kommendes Vertriebssystem, insbesondere im Autohandel, bei Tankstellen, Hotels und Gaststätten, das von folgenden Aspekten gekennzeichnet ist (vgl. Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, 9. Auflage, S 1555):

Der Gründer eines Franchisesystems gewährt seinen Partnern eine Lizenz zur selbständigen Führung eines Betriebes, aber unter dem Zeichen des Franchisegebers, der seine Erfahrungen zur Verfügung stellt, die Werbung, Lieferung und Kontrolle übernimmt. Der Franchisenehmer vertreibt die Dienste oder Waren des Systems in dem ihm vertraglich zugesicherten Absatzbereich, bleibt aber dabei selbständiger Unternehmer. Angesichts des Mangels an Kapital und Filialleitern neue Form für Handel und Dienstleistungen. Statt eines eigenen Filialnetzes sind selbständige Unternehmer Partner.

Vorteile: Der Franchisegeber schafft sich eigene „Absatzkanäle“, der Franchisenehmer profitiert vom Image und von der Werbung des großen Herstellers.

Der **Franchisegeber** ist daran **interessiert, dass das von ihm vorgegebene System**

**strikt eingehalten wird.** Der **Garant** dafür ist der Leiter des jeweiligen Betriebes („Filialleiter“), zu dem daher ein **besonderes Vertrauensverhältnis bestehen muss.**

Dieses besondere Verhältnis zum Filialleiter wurde im gegenständlichen Fall nach Absolvierung eines persönlichen Auswahlverfahrens durch folgende besondere **Klauseln in den Pacht- und Franchiseverträgen** schriftlich abgesichert, worauf bereits die Betriebsprüferin hingewiesen hat:

Gemäß **Art. 3** der gegenständlichen **Pachtverträge** vom 23. November 1992 und 7. November 1995 wird dem **Pächter** das **Recht zur Führung eines CFS Restaurant mit** dem gesondert abzuschließenden **Franchise-Vertrag eingeräumt**, zu dessen nachhaltigem und sorgfältigem **Betrieb** sich der **Pächter in Art. 5** des jeweiligen Pachtvertrages auch **verpflichtet**. Gemäß **Art. 9 Abs. 2** dieser beiden Pachtverträge ist **der Pächter zum Betrieb der CFS Restaurants nicht mehr berechtigt, wenn der Franchisevertrag endet**. Schließlich können gemäß **Art. 11 Abs. 1** der **Bw. und die P GmbH ihre Pachtrechte nur gemeinsam ausüben**.

Die **ebenfalls** am 23. November 1992 und 7. November 1995 **mit dem Bw. und der P GmbH abgeschlossenen Franchise-Verträge verpflichten in § 4 Z 1** diese als Franchise-Nehmer ihre diesbezüglichen Rechte mit der erforderlichen Sorgfalt selbst und **unter persönlichem Einsatz in vollem Umfang auszunützen**. Durch **§ 12 Z 1** wird den Franchise-Nehmern **untersagt**, die **Rechte aus dem Franchise-Vertrag** ganz oder teilweise unter Lebenden **abzutreten oder in einer sonstigen Weise zu übertragen**. Durch **Tod des Bw.** gilt nach **§ 13 Z 1** der **Franchise-Vertrag** als ipso jure **aufgelöst**. In **§ 17 Z 1** wird festgestellt, dass **Franchise-Nehmer die P GmbH und der Bw., deren alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter er ist, sind**.

**Der Bw.** verpflichtet sich in **§ 17 Z 2 lit. a und c** über seine **Kapitalbeteiligung an der P GmbH nicht** ohne Zustimmung des Franchise-Gebers zu **verfügen und sich als Geschäftsführer der P GmbH weder abzuberufen noch diese Funktion niederzulegen**.

Aus den zitierten Vertragsklauseln leuchtet hervor, dass sich der Franchise-Geber in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Franchisekonzept die Führung des Betriebes durch den Bw. als Geschäftsführer der P GmbH vertraglich ausbedungen hat, weil in diesen besonderes Vertrauen als „Filialleiter“ gesetzt wird. Die Franchise- und Pachtrechte wurden dem Bw. gemeinsam mit der P GmbH wegen seiner Stellung als deren Geschäftsführer eingeräumt. Im gegenständlichen Fall hat der Franchise-Geber überdies auf die Beteiligung des Bw. an der P GmbH besonderen Wert gelegt (§ 17 des Franchise-Vertrages).

Daran vermag der Einwand des Bw. im Bereich des genannten Franchise-Systems gebe es genügend Beispiele, dass natürliche Personen ohne eine GmbH Franchise-Nehmer seien, nichts zu ändern, da der verwirklichte Sachverhalt und kein fiktiver zu beurteilen ist. Zudem hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung selbst eingestanden, dass die Einbindung der P GmbH über Empfehlung und in Absprache mit dem Franchise-Geber erfolgt sei.

Im konkreten Fall besteht wegen der gemeinsamen Einräumung der Franchise- und Pachtrechte an die P GmbH und an den Bw. unter ausdrücklichem Hinweis auf dessen beizubehaltende und persönlich wahrzunehmende Funktion als deren Geschäftsführer kein Zweifel, dass diese Rechte beim Bw. funktionell mit dessen Geschäftsführertätigkeit verbunden waren. In der Berufungsschrift wird nach dem Hinweis, dass die Franchise- und Pachtrechte nicht nur der P GmbH, sondern auch dem Bw. eingeräumt worden sind, auch konzediert, dass der Bw. diese Rechte unentgeltlich der P GmbH überlassen und als deren geschäftsführender Gesellschafter auf die Beachtung aller Pflichten der Franchise-Nehmer durch die P GmbH geachtet habe. Der Bw. stellt im gegenständlichen Fall auch die Funktion seiner Beteiligung an der P GmbH als notwendiges Betriebsvermögen gar nicht in Abrede. Auch behauptet der Bw. gar nicht, der Gastronomiebetrieb sei auf Grund der eingeräumten Rechte von ihm und der P GmbH gemeinsam - etwa in der Form einer Ges.b.R - geführt worden. Dies entspräche auch nicht den jahrelang gelegten Steuererklärungen. Dem Bw. wurden die gegenständlichen Rechte und Pflichten als Geschäftsführer der P GmbH eingeräumt und er hat sie dieser in dieser Funktion überlassen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellen diese Rechte nach dem Gesamtbild auf Grund des hier vorliegenden Vertragsgeflechts beim Bw. für dessen Geschäftsführertätigkeit notwendiges Betriebsvermögen dar. Daher gehören auch die streitgegenständlichen 15 Mio. S, die der Bw. unbestritten als Ablöse beim Verkauf dieser Rechte erzielt hat, zu den **Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988.**

Betriebseinnahmen sind nämlich alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (VwGH 18.01.1983, 82/14/0076); ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt (VwGH 17.01.1989, 88/14/0010). Zu den Betriebseinnahmen gehören auch die Einnahmen aus Hilfsgeschäften wie dem Verkauf von Anlagevermögen (VwGH 26.04.1989, 89/14/0004) und Abfindungen und Ablösen (VwGH 29.03.1978, 652/77).

Am Rande sei erwähnt, dass auch bei den der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers nahe stehenden nichtselbständigen Einkünften Vorteile aus dem Dienstverhältnis wie Trinkgelder (VwGH 21.09.1982, 82/14/0105ff) und Provisionen (VwGH 26.02.1965, 1879/64) diesen Einkünften zuzurechnen sind und auch eine gewerbliche Tätigkeit als Nebentätigkeit zu selbständigen Einkünften zählen kann (VwGH 13.03.1997, 95/15/0124).

Gemäß **§ 17 Abs. 1 EStG 1988** können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 **Betriebsausgaben** im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem **Durchschnittssatz** ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 **6%** der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22.

Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz, wonach der Steuerpflichtige selbst entscheiden darf, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt, ist anzuwenden.

Von den Umsätzen des § 125 Abs. 1 lit. a BAO werden in der genannten Gesetzesstelle Umsätze aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994 und bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Z 1 EStG 1988 ausgenommen.

Nach dem mit der Überschrift „Gemeinsame Vorschriften“ versehenen § 32 EStG 1988 gehören auch folgende zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3:

*1. Entschädigungen, die gewährt werden*

- a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder*
- b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder*
- c) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder*
- d) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.*

*2. Einkünfte aus*

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),*
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder*
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,*
- und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger*

Im gegenständlichen Fall sollte der Bw. nach der Vereinbarung vom 29. Juli 1999 15 Mio. S allenfalls zuzüglich Umsatzsteuer für den Verkauf der aus den Verträgen vom 23. November 1992 und 7. November 1995 zustehenden Franchise- und Pachtrechte erhalten. Unbestritten hat er lediglich den Betrag von 15 Mio. S und damit keine Umsatzsteuer erhalten.

Eine Zuordnung zu § 32 Z 1 EStG käme demnach allenfalls hinsichtlich der Aufgabe der Pachtrechte (lit. c) in Betracht, diesbezüglich fehlt es jedoch an dem zusätzlichen Erfordernis

einer unmittelbar drohenden Enteignung. Es gibt keinerlei Hinweise, dass der Pachtgegenstand von einer Enteignung bedroht gewesen wäre.

Die Betriebsausgabenpauschale von 6% steht dem Bw. daher auch für den im Rahmen seiner sonstigen selbständigen Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer vereinnahmten Betrag von 15 Mio. S zu. Die vom Bw. im erstinstanzlichen Verfahren geltend gemachte Betriebsausgabenpauschalierung war daher auf diese strittige Einnahme auszudehnen und der angefochtene Bescheid zu Gunsten des Bw. abzuändern.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit berechnen sich daher wie folgt:

<b>Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit</b>	Ausgaben S	Einnahmen S
<b>Einnahmen</b>		
P GmbH Bezüge 4-12/99		630.751,67
Verkauf Franchise- und Pachtrechte		<u>15,000.000,00</u>
<b>Ausgaben</b>		
6% von 15,630.751,67	937.845,10	
Sozialversicherungsbeiträge	111.601,35	
<b>Gewinn 1999</b>	<b><u>14,581.305,22</u></b>	
	15,630.751,67	15,630.751,67

Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb verbleibt daher nur mehr der aus den Reisekosten betreffend die Lizenz Engel & Völker erwachsene Verlust von 22.636,65 S (Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Mai 2002).

Gemäß **§ 35 Abs. 1 EStG 1988** steht dem Steuerpflichtigen, dem außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige **Behinderung** erwachsen, ein **Freibetrag** (Abs. 3) zu, der nach Abs. 3 bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 65% bis 74% 4.992,00 S beträgt.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Gemäß Abs. 5 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6)

Gemäß § 34 Abs. 6 können ua. ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden:

- *Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- *Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.*

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. einen Bescheid des zuständigen Landesinvalidenamtes vom 9. November 1983 vorgelegt, mit dem eine Minderung der Erwerbsfähigkeit des Bw. von 70% festgestellt wurde. Dem Bw. steht deshalb der jährliche Freibetrag von 4.992,00 S gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu. Auch seitens des Finanzamtes wurde in der Berufungsvorlage und in der mündlichen Verhandlung die Stattgabe im Berufungspunkt der Berücksichtigung der 70%-igen Minderung der Erwerbsfähigkeit befürwortet.

Der Berufung konnte daher im zweiten Punkt ein Erfolg beschieden sein.

Rechnerische Darstellung:

	nach BE in S	bisher 16.7.2002
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	14,581.305,00	481.305,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 22.637,00	14,977.363,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	<u>267.158,00</u>	<u>267.158,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	14,825.826,00	15,725.826,00
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Kirchenbeitrag	- 1.000,00	<u>- 1.000,00</u>
außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35)	- <u>4.992,00</u>	
<b>Einkommen</b>	<b>14,819.834,00</b>	15,724.826,00
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte ermittelt:		
Einkommen	14,819.834,00	15,724.826,00
ausländische Einkünfte	<u>- 651.987,00</u>	<u>- 651.987,00</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (gerundet)	14,167.800,00	15,072.800,00
10% für die ersten 50.000	5.000,00	5.000,00
22% für die weiteren 100.000	22.000,00	22.000,00
32% für die weiteren 150.000	48.000,00	48.000,00
42% für die weiteren 400.000	168.000,00	168.000,00
50% für die restlichen 13.467.800 (14,372.800)	<u>6,733.900,0</u>	<u>7,186.400,00</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6,976.900,00	7,429.400,00

Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00	- 4.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	<u>- 1.500,00</u>	<u>- 1.500,00</u>
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	6,971.400,00	7,423.900,00
Durchschnittssteuersatz	49,21%	49,25%
Gem. § 33 EStG 1988 49,21% von 14,819.834	7,292.840,31	
Gem. § 33 EStG 1988 49,25% von 15,724.826		7,744.476,81
Steuer sonstige Bezüge (220-225)	<u>1.028,76</u>	<u>1.028,76</u>
<b>Einkommensteuer</b>	<b>7,293.869,07</b>	7,745.505,57
<b>anrechenbare Lohnsteuer (260)</b>	<b><u>- 113.060,70</u></b>	<b><u>- 113.060,70</u></b>
<b>Festgesetzte Einkommensteuer gerundet in S</b>	<b>7,180.808,00</b>	7,632.445,00
<b>Festgesetzte Einkommensteuer in Euro</b>	<b>521.849,67 €</b>	554.671,41 €
Differenz	451.637,00 S	32.821,74 €

### Vorläufigkeit

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist gemäß Abs. 2 der genannten Bestimmung die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Im BAO-Kommentar<sup>3</sup> von Ritz finden sich zu § 200, S 557ff, unter Tz 7 und Tz 18 dazu folgende (Judikatur-) Hinweise:

Ein vorläufiger Bescheid ist als solcher zu bezeichnen (VwGH 20.02.1992, 90/16/0170; 13.05.2004, 2001/16/0565). Die Bezeichnung als vorläufig ist Spruchbestandteil (VwGH 30.07.1992, 89/17/0072; 17.02.2000, 99/16/0090). Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a ist in der Begründung anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war. Eine erstinstanzliche vorläufige Abgabenfestsetzung kann in der Berufungsentscheidung in eine endgültige Festsetzung abgeändert werden (VwGH 21.01.2004, 99/13/0187; 26.01.1994, 92/13/0097).

Ist eine Abgabenfestsetzung nicht als vorläufig bezeichnet, so ist der Bescheid endgültig (VwGH 17.02.2000, 99/16/0090; 13.05.2004, 2001/16/0565). Dies gilt für in Berufungs(vor)entscheidungen vorgenommene (vom Erstbescheid abweichende) Abgabenfestsetzungen auch dann, wenn die erstinstanzliche Festsetzung vorläufig war (VwGH 30.07.1992, 89/17/0072).

Die offensichtlich die bisherige Vorläufigkeit des bekämpften Bescheides begründende Kommanditbeteiligung stellt nun nach Ansicht beider Parteien eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle dar. Wegen der unbestritten vorliegenden Ausschüttungen besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde Gewissheit über das Bestehen der diesbezüglichen Abgabepflicht, die sich im gegenständlichen Fall im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes zu Gunsten des Bw. steuermindernd auswirkt.

Der bekämpfte Bescheid hat daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu ergehen.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. April 2007