

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/28 2006/15/0338

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.10.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §24;

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des R in B, vertreten durch Dr. Stephan Petzer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Himmelpfortgasse 20/7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 29. September 2006, Zl. RV/3073-W/02, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1988 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer, der u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der X GmbH erklärte, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1988 bis 1997 durchgeführt. Der Prüfer stellte, unter Bezugnahme auf Erhebungen, die im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der X GmbH durchgeführt wurden, fest, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum wirtschaftlicher Eigentümer der X GmbH gewesen sei und als solcher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) bezogen habe. Beim Beschwerdeführer, der u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der X GmbH erklärte, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1988 bis 1997 durchgeführt. Der Prüfer stellte, unter Bezugnahme auf Erhebungen, die im

Rahmen einer Betriebsprüfung bei der X GmbH durchgeführt wurden, fest, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum wirtschaftlicher Eigentümer der X GmbH gewesen sei und als solcher Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988) bezogen habe.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Einkommensteuerbescheide 1988 bis 1997.

Der Beschwerdeführer berief gegen die angeführten Bescheide und brachte vor, die Anteile an der X GmbH seien von Dkfm. GL und AD gehalten worden. Er habe nur ein befristetes Anbot auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gehabt, das er nie angenommen habe. Treuhandverhältnisse hätten nie bestanden. Abgesehen davon sei das Prüfungsverfahren, das den Einkommensteuerbescheiden vorausgegangen sei mangelhaft. Die Finanzbehörde wäre verpflichtet gewesen, eigene Ermittlungen über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durchzuführen, und hätte sich nicht auf das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der X GmbH stützen dürfen. Der Beschwerdeführer sei bei Übergabe der Niederschrift über die Schlussbesprechung mit bereits beschlossenen Änderungen konfrontiert worden und habe keine Möglichkeit gehabt, dazu Stellung zu nehmen.

Die Berufung wurde - nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung - der belangten Behörde zur Entscheidung vorgelegt.

Die belangte Behörde führte ein Vorhalteverfahren durch und übermittelte dem Beschwerdeführer diverse im Abgabenakt befindliche Unterlagen zur Kenntnis und Stellungnahme. In den übermittelten Unterlagen (Beilagen 1 bis 9 zum Vorhalt) wird in Bezug auf die Funktion des Beschwerdeführers in der X GmbH und dessen Beteiligung an dieser Gesellschaft u.a. ausgeführt:

Beilage 1: Auszug aus einem gegen den Beschwerdeführer ergangenen Strafurteil:

"Die (X GmbH) wurde ... von (Beschwerdeführer) über seinen Treuhänder (Dkfm. GL) ... gegründet. ... Das Stammkapital von S 100.000,00 wurde nach außen hin zu 99 % von (Dkfm. GL) und zu 1 % von dessen Gattin (HL) übernommen. Die Aufbringung erfolgte

durch (Beschwerdeführer). Am (1985) ... wurden 25 % an (KS), und

am (1996) von dieser wiederum an (AD), welche die Anteile ebenfalls nur treuhändig für (den Beschwerdeführer) hielten, übertragen.

Am (1986) wurde das Stammkapital auf S 500.000,00 erhöht, wobei die Erhöhung aus Gewinnvorträgen aufgebracht wurde. Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren der Steuerberater (Dkfm.

GL) ... und danach (KS). Diese war jedoch nur formell

Geschäftsführerin, de facto wurden die Geschäftsführeragenden von (Beschwerdeführer) wahrgenommen. Seit (1978) war (Beschwerdeführer) als selbständig vertretungsbefugter Prokurist beigegeben."

Beilage 2: Stellungnahme von Dkfm. GL an das Finanzamt:

"Die (X GmbH) wurde von meiner Gattin und mir im Jahr 1978 gegründet. Zum gleichen Zeitpunkt habe ich Herrn (Beschwerdeführer) als Prokuristen eingesetzt. Zum Zeitpunkt der Gründung war beabsichtigt, dass Herr (Beschwerdeführer) in der Folge die Matura und die Steuerberaterprüfung macht, um selbst Anteile an der (X GmbH) zu übernehmen.

Im Jahr 1985 habe ich bzw. meine Gattin insgesamt 25 % der Anteile an Frau (KS) abgetreten. Zu diesem Zeitpunkt wurde auch (KS) als Geschäftsführerin eingesetzt und ich als Geschäftsführer abberufen. Im November 1996 habe ich ein Abtretungsanbot zugunsten Herrn (Beschwerdeführer) unterfertigt. In diesem Abtretungsanbot biete ich ihm an, meinen 75 %-Anteil bis (2001) zu übernehmen. Der vereinbarte Abtretungsbetrag wurde mit S 400.000,00 auf Basis Wertsicherung 1985 festgesetzt.

Seit der Gründung der (X GmbH) hat Herr (Beschwerdeführer) auch die Klienten in die (X GmbH) eingebracht.

Damit war gegeben, dass das wirtschaftliche Eigentum an der (X GmbH) bei Herrn (Beschwerdeführer) gelegen ist."

Beilage 3: Niederschrift über die Einvernahme von Dkfm. GL als Zeuge im Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer (im Folgenden: nur Strafverfahren):

"(Beschwerdeführer) lernte ich 1977 ... kennen. Er wollte

sich damals selbständig machen und trat ... an mich heran mit der

Frage, ob wir nicht gemeinsam eine Firma gründen könnten. Dies haben wir in der Folge getan und war dies die (X GmbH). ... Ich war ab Gründung der (X GmbH) im Jahr 1978 Treuhänder dieser Firma, wobei ich dies zuerst zu 100 % war. Ab 1985 nur mehr zu 75 %, wobei für die anderen 25 % (KS) Gesellschafterin war. Ob (KS) Treuhänderin war, kann ich nicht angeben.

Wenn ich gefragt werde, ob ein schriftlicher Treuhandvertrag existiert gebe ich an: Bis vor 3 Wochen war ich der Ansicht, dass ein solcher nicht existieren würde, wurde jedoch vom

Masseverwalter ... darüber aufgeklärt, dass er in den Unterlagen

von (Beschwerdeführer) einen Vertrag aus dem Jahr 1977 gefunden hätte. Dieser Treuhandvertrag lautet zwar auf eine andere Gesellschaft, die dann nicht gegründet wurde, ist jedoch, wie sich aus dem Inhalt ergibt auch auf die (X GmbH) anwendbar. ... Befragt, ob mir ein Aktenvermerk über die Anteile an der (X GmbH) in Erinnerung ist, gebe ich an: Ich kann mich an einen solchen Vermerk nicht erinnern, kann aber nicht ausschließen, dass ein solcher existent ist. ...

Generalversammlungen wurden bei der (X GmbH) im eigentlichen Sinn nicht abgehalten, es gab lediglich Gespräche zwischen (Beschwerdeführer) und mir. Über diese Gespräche existieren keine Protokolle.

Die Besprechungen zwischen (Beschwerdeführer) und mir fanden eher sporadisch statt. Ich würde sagen in etwa alle 1-2 Jahre, sonst sah die Praxis so aus, dass (Beschwerdeführer) Entscheidungen alleine traf, wobei ich aber nicht weiß inwieweit sich (Beschwerdeführer) mit Fr. (KS) oder der anderen Gesellschafterin Fr. (AD) abgesprochen hat. ...

Wenn ich gefragt werde, wer an die Geschäftsführerin Weisungen erteilt hat, gebe ich an: Soweit mir bekannt ist war eine Weisungserteilung nie nötig. Wenn dies allerdings erforderlich gewesen wäre, hätte diese Weisungen (Beschwerdeführer) erteilt. Das Gehalt von (Beschwerdeführer) hat er selbst bestimmt. Er hat mich bezüglich seines Gehaltes nie befragt und ich habe mich dazu auch nie geäußert. Auch die Bezüge der sonstigen Mitarbeiter wurden von (Beschwerdeführer) bestimmt. ...

Ich lege nunmehr vor eine FK des Notariatsaktes der das Anbot auf Abtretung an (Beschwerdeführer) beinhaltet, welche als Beilage ./I zum Akt genommen wird.

Ergänzend befragt zur Gründung der (X GmbH) gebe ich an: Die Gesellschaftseinlage bei Gründung der (X GmbH) im Jahre 1978 betrug S 100.000,00. Diese habe ich nicht selbst einbezahlt, sondern wurde diese Summe von (Beschwerdeführer) bezahlt. Die Erhöhung der Stammeinlage auf S 500.000,00 Anfang der 90iger Jahre konnte aus den Gewinnvorträgen gebucht werden, d. h. dass ich auch die Differenzsumme von S 400.000,00 nicht einbezahlen musste. Zu diesem Notariatsakt kam es, weil (Beschwerdeführer) mich im Jahre 1996 angerufen hat und infolge seiner Herzkrankheit Sorge um seine Zukunft bzw. um seine Erben hatte. Ich nehme an, dass auch (Beschwerdeführer) nicht mehr von der Existenz des schriftlichen Treuhandvertrages wusste, ansonsten wäre dieser Notariatsakt unnötig gewesen. Der Notariatsakt wurde von (Beschwerdeführer) bzw. von einer Dritten von ihm namhaft zu machenden Person, noch nicht angenommen."

Beilage 4: Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer aus dem Jahr 1977:

"Es wird eine Steuerberatungsgesellschaft unter der Firma:

(Y GmbH) gegründet.

Eine Abänderung der Firma, auf Grund eines Einspruches der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, ist möglich.

Die Gesellschaftsanteile werden von Hr. (Dkfm. GL) übernommen. Geschäftsführer wird Hr. (Dkfm. GL). Hr. (Beschwerdeführer) wird die Einzelprokura erteilt.

Tatsächlich ist die Gesellschaft wirtschaftliches Eigentum von Herrn (Beschwerdeführer). Hr. (Beschwerdeführer) bezahlt auch die Stammeinlage ein. Alle Kosten und Investitionen der Gesellschaft muß Hr. (Beschwerdeführer) finanzieren. Bei Auflösung der Gesellschaft bekommt Hr. (Beschwerdeführer) das verbleibende Vermögen nach Abzug aller Kosten.

Hr. (Dkfm. GL) dürfen durch die Gesellschaft keine Kosten entstehen. Anfallende Kosten müssen durch (Beschwerdeführer) ersetzt werden.

Die Gesellschaft wird von Hr. (Beschwerdeführer) geleitet und organisiert.

Zur Sicherheit, dass Hr. (Dkfm. GL) durch die Geschäftsführung keine Nachteile entstehen wird folgendes vereinbart: ... Als Entschädigung für die Übernahme der Gesellschaftsanteile und der Geschäftsführung, bekommt Hr. (Dkfm. GL) 4% der jährlich vereinnahmten Entgelte ohne Umsatzsteuer, der Gesellschaft. ..."

Beilage 5: Erklärung von AD:

Ich (AD) ... erkläre hiermit, dass ich die 25 %

Geschäftsanteile an der (X GmbH) defacto treuhändig und ohne

Entgelt halte. Herr (Beschwerdeführer), ... hat mir seinerzeit das

Versprechen gegeben, die Berufsberechtigung selbst zu erlangen.

Dieses Versprechen erschien mir glaubwürdig, da ich selbst im zweiten Bildungsweg nebenberuflich die HAK-Matura sowie die Steuerberatungsprüfung erfolgreich erlangte.

Durch das Anbot auf Abtretung zum Nominalpreis, das gleichzeitig mit der Übertragung der Anteile abgegeben wurde, war (Beschwerdeführer) der wirtschaftliche Eigentümer dieser Anteile.

Beilage 6: Niederschrift über die Zeugeneinvernahme von AD im Strafverfahren:

"Aufgrund eines Inserates in einer Tageszeitung habe ich mich ... bei der (X GmbH) beworben und kenne seit diesem Zeitpunkt (Beschwerdeführer) persönlich. ...

Im Jahre 1992 hat mir (Beschwerdeführer) angeboten, die Geschäftsführung der (X GmbH) zu übernehmen. Ich habe aber abgelehnt, ...

Ich lege nunmehr vor, eine Aufstellung bezüglich der Eigentumsverhältnisse an der (X GmbH). Es handelt sich hiebei um die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse, wobei diese Aufstellung von (Beschwerdeführer) erstellt wurde (Beilage ./1). Ende 1996 habe ich dann 25 % der (X GmbH) als de facto Treuhänder übernommen. Es existiert diesbezügl. kein Treuhandvertrag. Es existiert jedoch ein Notariatsakt, den ich nunmehr als FK vorlege (Beilage ./2).

Dieses Anbot ist bislang nicht von (Beschwerdeführer) angenommen worden. Dies ginge nur unter der Voraussetzung, dass er die Steuerberaterprüfung macht, oder einer seiner Erben. ... Befragt zu dem Notariatsakt Beilage ./2 gebe ich an, dass ich nie weder Geld oder Leistung in die Gesellschaft eingebracht habe. Ich war eine normale Angestellte, die für (Beschwerdeführer) die Geschäftsanteile de facto treuhändig gehalten hat. ..."

Beilage 7: Schreiben von AD an das Finanzamt:

Ich als (AD) ... halte lt. Firmenbuch 25 % der Anteile an der

(X GmbH).

Diese Anteile stehen nicht in meinem wirtschaftlichen Eigentum. Ende 1996 habe ich die Anteile übernommen, da Herr (Beschwerdeführer) versprach seine Berufsberechtigung zu erlangen. Aus diesem Grunde wurde gleichzeitig ein Anbot auf Abtretung der Anteile zum Nominalpreis an (Beschwerdeführer) erstellt. Damit habe ich defacto die Anteile treuhändig gehalten und (Beschwerdeführer) war der wirtschaftliche Eigentümer."

Beilage 8: Auszüge aus dem Hauptverhandlungsprotokoll des Strafverfahrens:

"(Vorsitzender): Dann beginnen wir von Gründung der Gesellschaften an.

(Beschwerdeführer): Die (X GmbH) war meine erste Gesellschaft, die ich gegründet habe. Im Jahre 1977 ist der Gesellschaftsvertrag entstanden, und am ... hat die (X GmbH) zum Arbeiten angefangen. (Vorsitzender): Sie scheinen nicht als Geschäftsführer auf. (Beschwerdeführer): Es war so, dass anfänglich als Geschäftsführer und Gesellschafter, ich glaube als Gesellschafter mit 75 % der Herr (Dkfm. GL) aufgeschienen ist, und mit 25 % eine Frau ... (Anm: gemeint wohl HL). Der Herr (Dkfm. GL) war Geschäftsführer zu dieser Zeit. Es haben aber immer Verträge zwischen den (Beschwerdeführer): Die (X GmbH) war meine erste Gesellschaft, die ich gegründet habe. Im Jahre 1977 ist der Gesellschaftsvertrag entstanden, und am ... hat die (X GmbH) zum Arbeiten angefangen. (Vorsitzender): Sie scheinen

nicht als Geschäftsführer auf. (Beschwerdeführer): Es war so, dass anfänglich als Geschäftsführer und Gesellschafter, ich glaube als Gesellschafter mit 75 % der Herr (Dkfm. GL) aufgeschienen ist, und mit 25 % eine Frau ... Anmerkung, gemeint wohl HL). Der Herr (Dkfm. GL) war Geschäftsführer zu dieser Zeit. Es haben aber immer Verträge zwischen den

Gesellschaftern ... und meiner Person bestanden, dass ich auf die Gesellschaftsanteile zurückgreifen kann.

(Vorsitzender): Kann man sagen, diese Personen waren die Treuhänder für sie?

(Beschwerdeführer): Praktisch war es mein Eigentum, ja. (Vorsitzender): Und die Gesellschaft hat sich womit beschäftigt?

(Beschwerdeführer): Mit Steuerberatung. ..."

Beilage 9: Auszug aus dem im Strafverfahren erstellten

Gutachten:

"Hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung

u. a. verweise ich auf die Ausführungen ... und stelle weiters fest, dass die (X GmbH) de facto vom (Beschwerdeführer), formell jedoch über seinen Treuhänder, den Steuerberater (Dkfm. GL) und dessen Gattin, gegründet und damit der § 29 (2) WTBO, demzufolge nur befugte Wirtschaftstreuhänder oder deren Ehegatten und Kinder Gesellschafter sein dürfen bzw. die treuhändige Übertragung und Ausübung von Gesellschaftsrechten unzulässig ist (§ 29 (6) WTBO) umgangen und die Verhältnisse nach aussen hin nicht den Tatsachen entsprechend dargelegt wurden. u. a. verweise ich auf die Ausführungen ... und stelle weiters fest, dass die (X GmbH) de facto vom (Beschwerdeführer), formell jedoch über seinen Treuhänder, den Steuerberater (Dkfm. GL) und dessen Gattin, gegründet und damit der Paragraph 29, (2) WTBO, demzufolge nur befugte Wirtschaftstreuhänder oder deren Ehegatten und Kinder Gesellschafter sein dürfen bzw. die treuhändige Übertragung und Ausübung von Gesellschaftsrechten unzulässig ist (Paragraph 29, (6) WTBO) umgangen und die Verhältnisse nach aussen hin nicht den Tatsachen entsprechend dargelegt wurden.

De facto Geschäftsführer war der (Beschwerdeführer) und die formelle Geschäftsführerin Frau (KS) hat sich - wenn den Angaben ... gefolgt wird - seit etwa 1994/95 nicht mehr um die Geschäfte der (X GmbH) gekümmert.

Zur finanziellen und geschäftlichen Entwicklung der (X GmbH) stellte ich für die Jahre ab 1992 im wesentlichen fest, dass die Tätigkeit zunächst bis 1995/96 trotz hoher Bezüge des Prok. (Beschwerdeführer) gewinnbringend war. ...

Bemerkenswert im Betrachtungszeitraum ist das hohe Ausmaß von Entnahmen des (Beschwerdeführers) auf Verrechnungskonto, welches Salden zwischen rund S 3,312 Mio. bis rund S 5,761 Mio. auswies, wobei diese Entnahmen sichtlich mit Zustimmung bzw. Duldung der Geschäftsführerin erfolgten."

Der Beschwerdeführer führte in einer Stellungnahme zum Vorhalt aus, dass der Unterschied zwischen einer Treuhandbeteiligung und einem Anbot auf Abtretung der Gesellschaftsanteile sowie die Klärung, ob und wann ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums tatsächlich stattgefunden habe, für den Verlauf seines Strafprozesses und dessen Ausgang keine Bedeutung gehabt habe und wies erneut darauf hin, dass es nur befristete Angebote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegeben habe. Die Angebote stammten aus dem Jahr 1996, wodurch widerlegt sei, dass zuvor ein Treuhandverhältnis bestanden habe.

Dkfm. GL halte in der Stellungnahme an das Finanzamt ausdrücklich fest, dass nur ein Abtretungsangebot vorgelegen habe und bestätige, dass die Annahme des Angebotes die Entrichtung eines wertgesicherten Kaufpreises voraussetze. Als weiterer Beweis dafür werde das Protokoll über die Einvernahme von Dkfm. GL durch die Wirtschaftspolizei vorgelegt, in der sich dieser als Gesellschafter und Eigentümer der X GmbH deklariert und festgestellt habe, dass die Erben des Beschwerdeführers keinen Anspruch auf die Gesellschaftsanteile gehabt hätten und er die Gesellschaftsanteile zum Zeitpunkt seiner Pensionierung habe verkaufen wollen. Gleiches gehe aus dem Verhandlungsprotokoll im Zivilprozess der M GmbH gegen AD und Dkfm. GL (im Folgenden nur: Zivilprozess M GmbH) hervor, dessen Beischafter beantragt werde. In diesem Verfahren hätten AD und Dkfm. GL festgestellt, dass sie Eigentümer der Gesellschaftsanteile der X GmbH gewesen seien, weil der Beschwerdeführer ihr Abtretungsangebot nie angenommen habe. AD habe auch im Strafverfahren ausgesagt, dass es keinen Treuhandvertrag mit dem Beschwerdeführer, sondern nur ein befristetes Abtretungsangebot gegeben habe. Der Vertrag über die Zusammenarbeit

zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer sei ausschließlich für die Y GmbH vorgesehen gewesen, zu deren Gründung es nicht gekommen sei. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder habe in einem Prüfungsverfahren festgestellt, dass Dkfm. GL und AD Eigentümer der X GmbH gewesen seien und es keine Verletzungen des Berufsrechts und der steuerlichen Vorschriften gegeben habe.

In der Stellungnahme wurde weiters auf Verfahrensmängel im Prüfungsverfahren, insbesondere darauf, dass dem Beschwerdeführer das Parteiengehör vorenthalten worden sei, hingewiesen, und die neuerliche Einvernahme von Dkfm. GL und AD beantragt.

Der Stellungnahme des Beschwerdeführers waren die Angebote von Dkfm. GL und AD auf Abtretung der Anteile an der X GmbH aus dem Jahr 1996 sowie die Niederschrift über die Einvernahme von Dkfm. GL durch die Wirtschaftspolizei beigelegt.

Die belangte Behörde schaffte die Verhandlungsprotokolle im Zivilprozess M GmbH bei, führte eine mündliche Berufungsverhandlung durch und hielt dem Beschwerdeführer die nachstehende Aufstellung der Eigentumsverhältnisse an der X GmbH vor:

"(X. GmbH)"(römisch zehn. GmbH)

75% (Dkfm. GL)

= 75% (Beschwerdeführer)

25% (KS)

= 15% (Beschwerdeführer)

= 10% (KS)

Wird abgeändert auf:

75% (Dkfm. Günther L.)

= 75% (Beschwerdeführer)

25% (KS)

= 25% (Beschwerdeführer)

= 100% (Beschwerdeführer)"

Der Beschwerdeführer gab im Rahmen der mündlichen Verhandlung an, dass es sich dabei um eine von ihm erstellte Aufstellung über die Beteiligungsverhältnisse für den Fall gehandelt habe, dass er die Abtretungsangebote von Dkfm. GL und KS angenommen hätte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen.

Strittig sei, ob die Anteile an der X GmbH treuhändig für den Beschwerdeführer gehalten worden seien, dieser als wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile anzusehen sei und die von ihm als Angestellter und Prokurist bezogenen Einkünfte als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne von § 22 Z 2 Satz 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu qualifizieren seien. Strittig sei, ob die Anteile an der X GmbH treuhändig für den Beschwerdeführer gehalten worden seien, dieser als wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile anzusehen sei und die von ihm als Angestellter und Prokurist bezogenen Einkünfte als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne von Paragraph 22, Ziffer 2, Satz 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu qualifizieren seien.

Der Prüfer habe die Anteile an der X GmbH dem Beschwerdeführer zugerechnet und sich dabei insbesondere auf ein im Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer erstelltes Gutachten sowie auf die Zeugenaussagen von Dkfm. GL und AD im Strafverfahren gestützt, die angegeben hätten, die Anteile an der X GmbH treuhändig für den Beschwerdeführer

gehalten zu haben.

Demgegenüber habe der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren den Standpunkt vertreten, dass er nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der X GmbH anzusehen sei, und vorgebracht, dass keine Treuhandvereinbarungen, sondern nur befristete Anbote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Bezahlung eines wertgesicherten Kaufpreises existierten. Letztere stammten aus dem Jahr 1996, wodurch die Annahme, ab Gründung der X GmbH im Jahr 1978 habe ein Treuhandverhältnis bestanden, widerlegt werde. Dkfm. GL habe sich vor der Wirtschaftspolizei als 75 % Gesellschafter und Eigentümer der X GmbH deklariert und festgestellt, dass bei Ableben des Beschwerdeführers kein Erbspruch seitens seiner Nachkommen bestanden hätte. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler habe in einem Prüfungsverfahren gegen Dkfm. GL und AD festgestellt, dass keine Treuhandschaft und damit keine Verletzung des Berufsrechts vorgelegen habe. Auch KS habe der Kammer der Wirtschaftstreuhandler bekannt gegeben, dass von einer Treuhandschaft keine Rede sein könne. Im Strafprozess habe die Frage, ob und wann ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums stattgefunden habe, keine Rolle gespielt, weshalb eine diesbezügliche Beweisführung unterblieben sei. Dkfm. GL und AD hätten im Zivilprozess M GmbH, eindeutig festgestellt, dass sie Eigentümer der Gesellschaftsanteile der X GmbH gewesen seien, weil der Beschwerdeführer ihr Abtretungsangebot nie angenommen habe.

Der Behauptung, es existierten keine Treuhandvereinbarungen, stünden die Angaben des Beschwerdeführers im Strafprozess entgegen, dass Dkfm. GL die Anteile an der X GmbH treuhändig für ihn gehalten und es Verträge gegeben habe, die ihm einen Zugriff auf die Gesellschaftsanteile ermöglicht hätten. Wesentlich sei in diesem Zusammenhang auch, dass der Beschwerdeführer diese Aussage zum damaligen Zeitpunkt - 1999 - offensichtlich ohne Bedachtnahme auf allfällige steuerliche Auswirkungen gemacht habe.

Auch Dkfm. GL und AD hätten anlässlich der Zeugeneinvernahmen im Strafprozess unter Eid ausgesagt, ihre Anteile an der X GmbH treuhändig für den Beschwerdeführer gehalten zu haben. AD hätte im Zuge ihrer Zeugenaussage überdies eine vom Beschwerdeführer verfasste handschriftliche Aufstellung über die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse an der X GmbH vorgelegt. Soweit der Beschwerdeführer über Vorhalt dieses Schriftstückes bestätigt habe, dass es von ihm stamme, es sich aber lediglich um eine Aufstellung der Beteiligungsverhältnisse für den Fall handle, dass er auf Grund der Abtretungsanbote die Anteile von Dkfm. GL und KS übernehmen würde, beurteile die belangte Behörde diese Aussage als bloße Schutzbehauptung und messe der Zeugenaussage von AD in diesem Zusammenhang eine höhere Beweiskraft bei.

Die im Zusammenhang mit den Eigentumsverhältnissen an der X GmbH getätigten Aussagen im Strafprozess könnten auch dann gewürdigt werden, wenn die Frage der Treuhandschaft nicht Gegenstand des Prozesses gewesen sei.

Dass die Option auf den Erwerb von Anteilen allein kein wirtschaftliches Eigentum verschaffe, treffe zu. Der Prüfer habe die Zurechnung der Anteile aber nicht aufgrund der Option vorgenommen, sondern deshalb, weil er in Anbetracht der Ermittlungsergebnisse die Treuhänderstellung von Dkfm. GL und AD als erwiesen angenommen habe. Diesbezüglich sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1993, 93/14/0007, hinzuweisen, wonach zwar davon auszugehen sei, dass ein Anbot auf Anteilsabtretung für sich allein kein wirtschaftliches Eigentum des Anbotsempfängers begründe, es jedoch auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entspreche, dass gerade derartige Abtretungsanbote auf die Herausgabe von Treuhandvermögen abzielten. Unter diesem Gesichtspunkt sei auch die Aussage von Dkfm. GL im Strafverfahren zu betrachten, wonach es zu diesem Abtretungsangebot gekommen sei, weil sich der Beschwerdeführer 1996 infolge seiner Herzkrankheit Sorgen um seine Zukunft bzw. um seine Erben gemacht habe.

Daran, dass sich der in den Abtretungsanboten festgesetzte Kaufpreis nicht am wahren Wert des Geschäftsanteiles zum Zeitpunkt der Übertragung orientiert, sondern den Anschaffungskosten (z.B. Nennwert der übernommenen Stammeinlage) samt allfälligen Finanzierungskosten, einer üblichen Verzinsung bzw. einer Wertsicherung entsprochen habe, werde erkennbar, dass die anbotstellenden Gesellschafter sich der mit einer echten Eigentümerstellung verbundenen Gewinnchance, Wertsteigerungen des Unternehmens und des Geschäftsanteiles zu lukrieren, begeben hätten. In so einem Fall liege eher die Annahme nahe, dass die Geschäftsanteile von den Gesellschaftern von vornherein nur im Interesse des Anbotsempfängers erworben worden seien.

Dem Einwand, aus der "Aktennotiz" (Anm: gemeint wohl der Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer aus dem Jahr 1977) betreffend die Y GmbH, könne nicht der Schluss gezogen werden, dass bei

der X GmbH ähnliches vereinbart worden sei, was auch daran erkennbar wäre, dass Dkfm. GL die dort vereinbarte Entschädigung nicht erhalten habe, stünde die Aussage von Dkfm. GL im Strafverfahren entgegen, wonach der Treuhandvertrag zwar auf die Y GmbH laute, jedoch auch auf die X GmbH anwendbar sei. Dem Einwand, aus der "Aktennotiz" Anmerkung, gemeint wohl der Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer aus dem Jahr 1977) betreffend die Y GmbH, könne nicht der Schluss gezogen werden, dass bei der X GmbH ähnliches vereinbart worden sei, was auch daran erkennbar wäre, dass Dkfm. GL die dort vereinbarte Entschädigung nicht erhalten habe, stünde die Aussage von Dkfm. GL im Strafverfahren entgegen, wonach der Treuhandvertrag zwar auf die Y GmbH laute, jedoch auch auf die X GmbH anwendbar sei.

Dass Dkfm. GL vor der Wirtschaftspolizei und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder das Bestehen einer Treuhandenschaft bestritten habe, sei nachvollziehbar, weil dies nach der Wirtschaftstreuhänderberufsordnung unzulässig und als Verstoß gegen berufsrechtliche Vorschriften zu ahnden gewesen wäre.

Auch aus dem beige-schafften Verhandlungsprotokoll im Zivilprozess M GmbH sei für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen.

AD habe in diesem Verfahren angegeben, dass es keinen Treuhandvertrag mit dem Beschwerdeführer gegeben habe, sie aber der Ansicht gewesen sei, de facto Treuhänderin zu sein:

"... Ich habe mich auch als Treuhänderin gesehen, weil ich diese Gesellschaftsanteile übernommen habe, aber eigentlich nicht darüber verfügen konnte, weil ich dieses Anbot auf Abtretung gestellt habe. Ich konnte den Anteil nicht frei verkaufen Es war Hr. (Beschwerdeführer) Idee, dass ich die Gesellschaftsanteile übernehme und dieses Anbot auf Abtretung mache. Wenn ich diese Geschäftsanteile nicht übernommen hätte, hätte sich Hr. (Beschwerdeführer) einen anderen Steuerberater suchen müssen und einen weiteren Steuerberater hätte die Kanzlei nicht getragen. Das war meine persönliche Sorge."

Demgegenüber habe Dkfm. GL im Zivilprozess M GmbH das Bestehen einer Treuhandvereinbarung mit dem Beschwerdeführer unter Eid bestätigt:

".....Zum Verhältnis zwischen mir und Herrn (Beschwerdeführer) befragt gebe ich an, dass zur Gründung wir eine Treuhandvereinbarung geschlossen hatten, das war 1978, wobei ich zugeben muss, dass ich das in der Zwischenzeit vergessen hatte und erst mir dies wieder in Erinnerung kam über den Vorhalt Mitte der 80er Jahre habe ich dann der (X. GmbH) einen Klientenstamm verkauft so um S 700.000,- bis S 800.000,- und ich habe vereinbart, dass mir S 300.000,- davon bezahlt werden und einvernehmlich S 400.000,- nicht. Da dachte ich, dass ich die dann für die Pensionierung mir aufheben wollte. Ich habe sie mir aber besichert diese Forderung und zwar haben wir diese Treuhandvereinbarung umgewandelt und haben ein Abtretungsanbot erstellt, wonach ich meine Anteile an der (X GmbH) an Herrn (Beschwerdeführer) oder an eine von ihm genannte Person abtrete um

S 400.000,- wertgesichert. Dieses Anbot ist nicht angenommen worden.

Das war in den 80er Jahren. Notariell beurkundet haben wir dieses Abtretungsanbot aber erst 1996. ...

Wenn ich jetzt gefragt werde, ob es im Jahr 1996 ein Treuhandverhältnis zwischen mir und (Beschwerdeführer) gegeben hat, so führe ich aus, dass ich das ja schon gesagt habe, denn 1996 wurde ein bereits bestehendes Abtretungsanbot notariell festgelegt. ...

Ich kann mich an meine Aussage bei der Wirtschaftspolizei

erinnern. ... Damals sind alle auf mich eingestürzt. Auch die

Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Ich habe damals vor der Wirtschaftspolizei gesagt, dass ich nicht Treuhänder bin, weil das auch kammerrechtl. Folgen nach sich gezogen hätte und in diesem Punkt war meine Aussage nicht ganz korrekt.

Ich war ganz zweifellos bei der Gründung Treuhänder, habe aber, wie heute schon geschildert, diese Treuhandschaft hier umgewandelt mit meiner Forderung und dem Hintergrund des Teilbesitzes an der (X GmbH).

Über Vorhalt ./D (Anm.: Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer): Dazu muss ich sagen, dass eigentl. quasi nur der Firmenwortlaut geändert wurde, der Herr (Beschwerdeführer) wollte die (Y GmbH) gründen, daraus ist nichts geworden und es ist dann die (X GmbH) geworden. Es gibt keine zwei verschiedenen. ...Über Vorhalt ./D Anmerkung, Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer): Dazu muss ich sagen, dass eigentl. quasi nur der Firmenwortlaut geändert wurde, der Herr (Beschwerdeführer) wollte die (Y GmbH) gründen, daraus ist nichts geworden und es ist dann die (X GmbH) geworden. Es gibt keine zwei verschiedenen. ...

Die 4 % hätte ich laut Treuhandvertrag bekommen sollen, habe ich aber nie bekommen und habe ich sie auch nie verlangt. ... Ich erinnere mich, das war unsere allererste Treuhandvereinbarung, wo ich mich gegen alles absichern wollte. Die nächste war dann, als die (X. GmbH) gegründet wurde, das war ein ganz offizieller Treuhandvertrag. Diese Treuhandvereinbarung habe ich nicht hier und habe sie überhaupt nicht. Die ist wahrscheinlich in den 25 Jahren in irgendwelchen Dokumentenordnern versickert. ... Herr (Beschwerdeführer) war ja darauf angewiesen, dass ich meine Treuhandschaft fair ausübe, denn ich wäre ja offiziell trotzdem Eigentümer gewesen und hätte meine Besitzrechte exekutieren können, z.B. verkaufen und dann hätte er nur im Wege des Schadenersatzes aus dem Treuhandvertrag sich an mir schadlos halten können. ... "Die 4 % hätte ich laut Treuhandvertrag bekommen sollen, habe ich aber nie bekommen und habe ich sie auch nie verlangt. ... Ich erinnere mich, das war unsere allererste Treuhandvereinbarung, wo ich mich gegen alles absichern wollte. Die nächste war dann, als die (römisch zehn. GmbH) gegründet wurde, das war ein ganz offizieller Treuhandvertrag. Diese Treuhandvereinbarung habe ich nicht hier und habe sie überhaupt nicht. Die ist wahrscheinlich in den 25 Jahren in irgendwelchen Dokumentenordnern versickert. ... Herr (Beschwerdeführer) war ja darauf angewiesen, dass ich meine Treuhandschaft fair ausübe, denn ich wäre ja offiziell trotzdem Eigentümer gewesen und hätte meine Besitzrechte exekutieren können, z.B. verkaufen und dann hätte er nur im Wege des Schadenersatzes aus dem Treuhandvertrag sich an mir schadlos halten können. ..."

Der Beschwerdeführer habe nach den unwidersprochenen Zeugenaussagen im Strafverfahren das Stammkapital aufgebracht, alle Kompetenzen in der Geschäftsführung und kaufmännischen Leitung der X GmbH eigenverantwortlich wahrgenommen, die für die Steuerberatungskanzlei entscheidenden persönlichen Dienstleistungen allein erbracht und alle Personalentscheidungen getroffen. Der Beschwerdeführer habe auch über die Einnahmen der Steuerberatungskanzlei verfügt und sein Gehalt selbst bestimmt. Der Stand seines Verrechnungskontos habe zuletzt einen Negativsaldo von 7,5 Mio. S aufgewiesen. Der Beschwerdeführer habe nach den unwidersprochenen Zeugenaussagen im Strafverfahren das Stammkapital aufgebracht, alle Kompetenzen in der Geschäftsführung und kaufmännischen Leitung der römisch zehn GmbH eigenverantwortlich wahrgenommen, die für die Steuerberatungskanzlei entscheidenden persönlichen Dienstleistungen allein erbracht und alle Personalentscheidungen getroffen. Der Beschwerdeführer habe auch über die Einnahmen der Steuerberatungskanzlei verfügt und sein Gehalt selbst bestimmt. Der Stand seines Verrechnungskontos habe zuletzt einen Negativsaldo von 7,5 Mio. S aufgewiesen.

Demgegenüber habe Dkfm. GL in der Steuerberatungskanzlei allenfalls untergeordnete Tätigkeiten verrichtet. Auch habe es keine Generalversammlungen gegeben und Gespräche zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer hätten lediglich alle 1 bis 2 Jahre stattgefunden.

Es sei daher nicht nur wegen der Zeugenaussagen im Strafverfahren, sondern auch aufgrund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer - der wegen der fehlenden Steuerberaterprüfung nicht im eigenen Namen nach außen habe auftreten können - die Geschäfte der X GmbH allein geführt und über deren Vermögen verfügt habe, von einem Treuhandverhältnis auszugehen. Auch der Beschwerdeführer selbst habe im Zuge des gegen ihn geführten Strafprozesses das Vorliegen einer Treuhandschaft nicht in Abrede gestellt und die Frage der Richterin, ob Treuhänder für ihn tätig geworden seien, ausdrücklich bejaht. Hinzu komme, dass der Beschwerdeführer eine handschriftliche Aufstellung erstellt habe, der eindeutig zu entnehmen sei, dass er die Anteile an der X GmbH zu 90% bzw. 100% gehalten habe. Erst im Zuge der 2001 abgeschlossenen Betriebsprüfung habe der Beschwerdeführer - offenbar im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen - seine Verantwortung gewechselt und das Vorliegen einer Treuhandschaft verneint. Angesichts der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sehe sich die belangte Behörde nicht veranlasst, vom Vorliegen einer Treuhandschaft und der Qualifikation der streitgegenständlichen Einkünfte als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit abzugehen.

Eine Verletzung des Parteihörs liege - worauf im angefochtenen Bescheid mit ausführlicher Begründung hingewiesen wurde - nicht vor, weil dem Beschwerdeführer die entscheidungsrelevanten Beweismittel zur Stellungnahme übermittelt/vorgehalten worden seien. Auch eine Verpflichtung zur neuerlichen Einvernahme bereits vernommener Zeugen bestehe nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer trägt - wie im Verwaltungsverfahren - vor, dass keine Treuhandvereinbarungen zwischen ihm und den Gesellschaftern der X GmbH existierten, sondern nur befristete Angebote auf Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Bezahlung eines wertgesicherten Kaufpreises. Im Strafverfahren habe der Beschwerdeführer festgestellt, dass er auf die Gesellschaftsanteile hätte zugreifen können, und damit gemeint, dass es die Angebote gegeben habe. Diese verschafften kein wirtschaftliches Eigentum. Die Gesellschaftsanteile stellten - was in den Abtretungsanboten ausdrücklich festgehalten sei - unbeschränktes Eigentum der Anbieter dar. Der Beschwerdeführer sei Prokurist der X GmbH gewesen und habe als solcher am Aufbau der Gesellschaft mitgearbeitet.

In der vom Beschwerdeführer erstellten handschriftlichen Aufstellung würden die Eigentumsverhältnisse an der X GmbH bei Annahme der Abtretungsangebote dargestellt. In der Aufstellung scheine auch eine weitere Gesellschaft auf, deren Anteile dem Beschwerdeführer zum Kauf angeboten worden seien, wodurch bewiesen sei, dass es sich um eine Aufstellung verschiedener Kaufangebote und nicht um die Darstellung tatsächlicher Vermögensverhältnisse handle.

Dass die Abtretungsangebote auf die Herausgabe von Treuhandvermögen abzielten, widerspreche den Tatsachen und sei geradezu unsinnig, weil für den Fall, dass ein Treuhandverhältnis bestanden hätte, jegliches Angebot auf Abtretung der Gesellschaftsanteile unnötig gewesen wäre.

Die in den Abtretungsanboten festgesetzten Kaufpreise hätten dem damaligen Wert der Anteile entsprochen. Die gegenteilige Behauptung der belangten Behörde sei durch keine Berechnung belegt. Auch die Behauptung der belangten Behörde über einen Negativsaldo auf dem Verrechnungskonto des Beschwerdeführers sei, ebenso wie die Schlussfolgerung, der Beschwerdeführer habe über die Einnahmen der X GmbH verfügen können, falsch. Die Finanzbehörde habe übersehen, dass die Salden verschiedener - in der Beschwerde konkret angeführter - Buchhaltungskonten mit dem Negativsaldo auf dem Verrechnungskonto zu verrechnen seien, woraus sich ein Guthaben zugunsten des Beschwerdeführers ergebe.

In der Beschwerde wird zudem - unter Vorlage einer (weiteren) Erklärung von Dkfm. GL - die Behauptung aufgestellt, dass Dkfm. GL durch die Übertragung eines Klientenstocks "zumindest seit 1983/84 75%-iger wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile war", weshalb auf die Ausführungen der belangten Behörde betreffend die 1997 verfasste Aktennotiz (Anm: gemeint wohl der Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer) zur niemals gegründete Y GmbH nicht eingegangen werden müsse. Auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführten Aussagen von Dkfm. GL seien hinfällig, weil dieser nur bestätige, dass er 1978 Treuhänder gewesen sei. In der Beschwerde wird zudem - unter Vorlage einer (weiteren) Erklärung von Dkfm. GL - die

Behauptung aufgestellt, dass Dkfm. GL durch die Übertragung eines Klientenstocks "zumindest seit 1983/84 75%-iger wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile war", weshalb auf die Ausführungen der belangten Behörde betreffend die 1997 verfasste Aktennotiz Anmerkung, gemeint wohl der Vertrag über die Zusammenarbeit zwischen Dkfm. GL und dem Beschwerdeführer) zur niemals gegründete Y GmbH nicht eingegangen werden müsse. Auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführten Aussagen von Dkfm. GL seien hinfällig, weil dieser nur bestätige, dass er 1978 Treuhänder gewesen sei.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist eine Rechtsfrage. Gegenstand der rechtlichen Beurteilung ist der Sachverhalt, den die belangte Behörde auf Grund ihrer Beweismwürdigung als erwiesen angenommen hat.

Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die Anteile an der X GmbH im wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers standen, und stützte sich dabei u.a. auf Aussagen der im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter in einem gegen den Beschwerdeführer geführten Strafverfahren und in einem von der M GmbH angestregten Zivilprozess gegen die Gesellschafter. Die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter gaben sowohl im Strafverfahren als auch im Zivilprozess an, dass sie in Bezug auf die in Rede stehenden Gesellschaftsanteile Treuhänder des Beschwerdeführers waren sowie dass der Beschwerdeführer die Geschäfte der X GmbH geführt und über das Vermögen der Gesellschaft verfügt hat, was letztlich auch vom Beschwerdeführer selbst bestätigt wird. Dieser gab im Strafverfahren an, dass es sich bei der X GmbH um die erste Gesellschaft gehandelt habe, "die ich gegründet habe" und dass

"immer Verträge zwischen den Gesellschaftern ... und meiner Person

bestanden, dass ich auf die Gesellschaftsanteile zurückgreifen kann", was sich nicht nur auf die 1996 erstellten Abtretungsanbote beziehen kann.

Dass die vom Beschwerdeführer erstellten handschriftlichen Aufstellungen die Eigentumsverhältnisse an der X GmbH bei Annahme der Abtretungsanbote darstellten, ist schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil KS ihren 25%igen Anteil an der X GmbH an AD abgetreten hat und erst von AD ein Abtretungsanbot an den Beschwerdeführer gelegt wurde, weshalb die Darstellung "25% KS = 25% (Beschwerdeführer)" keinen Sinn ergibt. Ohne ein bestehendes Treuhandverhältnis wäre auch unverständlich, dass der 25%ige Gesellschaftsanteil von KS vor der Abtretung zu 15% dem Beschwerdeführer und zu 10% KS zugerechnet wurde. Die belangte Behörde durfte daher im Rahmen ihrer Beweismwürdigung davon ausgehen, dass es sich bei der in Rede stehenden Aufstellung um die Darstellung der tatsächlichen Vermögensverhältnisse an der X GmbH handelt.

Das Vorbringen, wonach die Abtretungsanbote aus dem Jahr 1996 unsinnig wären, wenn ein Treuhandverhältnis bestanden hätte, verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil es den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entspricht, dass gerade derartige Abtretungsanbote auf die Herausgabe von Treuhandvermögen abzielen, worauf im angefochtenen Bescheid, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. April 1993, 93/14/0007, zutreffend hingewiesen wurde.

Dass die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, der in den Abtretungsanboten festgesetzte Kaufpreis habe sich nicht am wahren Wert des Geschäftsanteiles zum Zeitpunkt der Übertragung orientiert, durch keine Berechnungen unterlegt sind, trifft zu. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wird mit diesem Vorbringen aber nicht aufgezeigt, weil dem Kaufpreis keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen wurde. Abgesehen davon, wird auch das Beschwerdevorbringen, die in den Abtretungsanboten festgesetzten Kaufpreise hätten dem damaligen Wert der Anteile entsprochen, auf keine für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Berechnungen gestützt.

Auch die Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe über die Einnahmen der X GmbH verfügt, was bereits daran erkennbar sei, dass der Stand seines Verrechnungskontos einen Negativsaldo aufgewiesen habe, ist unbedenklich und ergibt sich aus den Ausführungen des Sachverständigen im Strafverfahren, die dem Beschwerdeführer zur Stellungnahme vorgehalten wurden, wohingegen das Beschwerdevorbringen, tatsächlich habe ein Guthaben zugunsten des Beschwerdeführers bestanden, dem im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltenden Neuerungsverbot unterliegt. Das gleiche gilt für das Vorbringen in der Beschwerde, Dkfm. GL sei ursprünglich der Treuhänder des Beschwerdeführers gewesen und habe 1983/84 durch Übertragung eines Klientenstocks das wirtschaftliche Eigentum an 75% der Gesellschaftsanteile erworben. Auch Derartiges wurde im

Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Dkfm. GL gab im Zivilprozess M GmbH zwar zu Protokoll, dass er Mitte der 80er Jahre einen Klientenstamm an die X GmbH verkauft und einen Teil des Entgelts (400.000 S) durch das 1996 notariell bekundete Abtretungsanbot besichert habe, was aber nur den im Abtretungsanbot Dkfm. GL ausgewiesenen Kaufpreis erklärt, der ansonsten unverständlich wäre, weil das Stammkapital der X GmbH vom Beschwerdeführer und aus Mitteln der X GmbH aufgebracht wurde.

Die Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer sei im Streitzeitraum wirtschaftlicher Eigentümer der X GmbH gewesen und die Qualifikation der streitgegenständlichen Einkünfte als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit, stößt daher insgesamt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken.

Soweit die Beschwerde - in steter Wiederholung - vermeint, die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften, insbesondere den in § 115 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz des Parteiengehörs, verletzt, genügt es auf das von der belangten Behörde durchgeführte Vorhalteverfahren und auf die Begründung des angefochtenen Bescheides zu verweisen. Soweit die Beschwerde - in steter Wiederholung - vermeint, die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften, insbesondere den in Paragraph 115, Absatz 2, BAO verankerten Grundsatz des Parteiengehörs, verletzt, genügt es auf das von der belangten Behörde durchgeführte Vorhalteverfahren und auf die Begründung des angefochtenen Bescheides zu verweisen.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Oktober 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2006150338.X00

Im RIS seit

25.11.2010

Zuletzt aktualisiert am

14.03.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at