

TE Vwgh Erkenntnis 2010/7/29 2007/15/0248

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.07.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §24 Abs1 litd;

BAO §24 Abs1;

EStG 1988 §22 Z2;

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

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

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

1. EStG 1988 § 22 heute
2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992
10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

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 Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des E S in F, vertreten durch Mag. Dr. Kurt Braitto, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 6322 Kirchbichl, Europastraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 21. August 2007, Zl. RV/0516-I/02, betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996, 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

Dr. W. und der Beschwerdeführer gründeten am 2. Mai 1991 die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH, wobei Dr. W eine Stammeinlage von 450.000 S und der Beschwerdeführer eine Stammeinlage von 50.000 S übernahmen. Am 28. Mai 1991 wurde der Gesellschaftsvertrag dahingehend abgeändert, dass für die Gültigkeit sämtlicher Gesellschafterbeschlüsse eine Mehrheit von 95% des Stammkapitals festgelegt wurde. Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der E.- Wirtschaftstreuhand GmbH.

Die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH pachtete den Kundenstock der W.-Wirtschaftstreuhand KG.

Am 14. Juni 1994 wurde ein Notariatsakt über einen Optionsvertrag zwischen Dr. W. und dem Beschwerdeführer aufgenommen. Mit diesem Optionsvertrag räumte Dr. W. als Optionsgeber dem Beschwerdeführer als Optionsnehmer das Recht ein, die Abtretung des Geschäftsanteiles an der E.- Wirtschaftstreuhand GmbH mit einer Stammeinlage von 450.000 S um den Abtretungspreis von 1,250.000 S bis zum 31. Dezember 1998 zu begehren. Als Entgelt für die Einräumung der Option wurde der Betrag von 50.000 S festgelegt. Der Vertrag lautet auszugsweise:

"Viertens: Die Abtretung der vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile hat mit allen Rechten und Pflichten zu erfolgen, die dem abtretenden Gesellschafter der Gesellschaft wie auch allen Mitgesellschaftern gegenüber zustehen beziehungsweise obliegen. Die Gewinnanteile des abtretenden Geschäftsanteiles aus dem Reingewinn bis zur Ausübung des Optionsrechtes gebühren dem übernehmenden Gesellschafter.

Fünftens: Falls der notarielle Abtretungsvertrag nicht innerhalb der vereinbarten Frist aus Gründen, die der Optionsnehmer zu verantworten hat, abgeschlossen wird, ist der Optionsgeber berechtigt, über seinen Geschäftsanteil unbeschränkt zu verfügen. Bis zu diesem Zeitpunkt hat er sich jedoch der Verfügung hierüber, sei es durch Abtretung oder durch Verpfändung, zu enthalten.

...

Siebtens: (Der Beschwerdeführer) ist berechtigt, für all seine aus diesem Vertrag sich ergebenden Rechte und Pflichten einen Dritten namhaft zu machen, mit dem dann die Optionsgeber einen Abtretungsvertrag zu den gleichen Bedingungen wie heute vereinbart, abzuschließen hat."

Im Jänner 1996 kaufte die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH von der W.-Wirtschaftstreuhand KG den bereits gepachteten Klientenstock um den Kaufpreis von 3,100.000 S.

Mit Abtretungsvertrag vom 16. September 1996 übertrug der Beschwerdeführer alle Rechte und Pflichten aus dem Optionsvertrag vom 14. Juni 1994 an die S.-Steuerberatungs GmbH um den Kaufpreis von 12,250.000 S. Im Vertrag ist festgehalten, dass der Verkehrswert der gesamten Geschäftsanteile an der E.- Wirtschaftstreuhand GmbH 15,000.000 S betrage.

Mit demselben Abtretungsvertrag trat der Beschwerdeführer seinen Geschäftsanteil an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH um den Abtretungspreis von 1,500.000 S der S.-Steuerberatungs GmbH ab.

Zugleich trat Dr. W. - auf der Grundlage des Optionsrechtes - seinen Geschäftsanteil an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH der S.- Steuerberatungs GmbH um den Preis 1,250.000 S ab.

Am 16. September 1996 wurde die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 1995 auf die S.- Steuerberatungs GmbH verschmolzen. Die Verschmelzungsbilanz der E.- Wirtschaftstreuhand GmbH weist zum 31. Dezember 1995 Eigenkapital von 722.518,47 S aus.

Mit Schreiben der übernehmenden Gesellschaft an das Finanzamt vom 23. März 1998 und 10. April 1998 wurde mitgeteilt, dass die Verschmelzung zu einem Verschmelzungsmehrwert von 14.469.231,51 S geführt habe. Dieser Betrag sei im Wert der übertragenden Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 gedeckt, und zwar auf Grund des bei der übertragenden Gesellschaft gegebenen Firmenwertes von 15,000.000 S, sodass der Verschmelzungsmehrwert zu einer Abschreibung im Sinne des § 3 Abs. 2 Z. 2 UmgrStG in der zum Stichtag geltenden Fassung berechtige. Mit Schreiben

der übernehmenden Gesellschaft an das Finanzamt vom 23. März 1998 und 10. April 1998 wurde mitgeteilt, dass die Verschmelzung zu einem Verschmelzungsmehrwert von 14.469.231,51 S geführt habe. Dieser Betrag sei im Wert der übertragenden Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 gedeckt, und zwar auf Grund des bei der übertragenden Gesellschaft gegebenen Firmenwertes von 15.000.000 S, sodass der Verschmelzungsmehrwert zu einer Abschreibung im Sinne des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG in der zum Stichtag geltenden Fassung berechtige.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, auf Grund der Einräumung der Sperrminorität mit Gesellschaftsvertragsänderung vom 28. Mai 1991 und der Vereinbarungen im Optionsvertrag vom 14. Juni 1997 sei dem Beschwerdeführer das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH zugekommen. Der Beschwerdeführer sei sohin wirtschaftlich alleiniger Gesellschafter dieser GmbH. Für die Zeit ab Mitte Mai 1994 seien die Vergütungen, die der Beschwerdeführer von der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH für seine Geschäftsführungstätigkeit erhalten habe, daher nicht mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus selbständiger Arbeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter Geschäftsführer. Zudem sei die im Jahre 1996 erfolgte Veräußerung der (10%igen) zivilrechtlichen Beteiligung samt der Veräußerung der Option auf den Geschäftsanteil des Dr. W. insgesamt als Veräußerung der wirtschaftlich zu 100% gehaltenen Beteiligung anzusehen, sodass der Tatbestand der Beteiligungsveräußerung nach § 31 EStG 1988 erfüllt sei. In Tz 17 des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 27. Juli 2000 führt der Prüfer an, mit dem Erwerb des Optionsrechtes habe der Beschwerdeführer das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. erworben. Aus der mit Dr. W. am 25. Februar 2000 aufgenommenen Niederschrift gehe hervor, dass diesem bewusst gewesen sei, dass er nach Einräumung der Option an den Beschwerdeführer kein wirtschaftliches und gesellschaftsrechtliches Durchsetzungsvermögen mehr gehabt habe. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, auf Grund der Einräumung der Sperrminorität mit Gesellschaftsvertragsänderung vom 28. Mai 1991 und der Vereinbarungen im Optionsvertrag vom 14. Juni 1997 sei dem Beschwerdeführer das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH zugekommen. Der Beschwerdeführer sei sohin wirtschaftlich alleiniger Gesellschafter dieser GmbH. Für die Zeit ab Mitte Mai 1994 seien die Vergütungen, die der Beschwerdeführer von der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH für seine Geschäftsführungstätigkeit erhalten habe, daher nicht mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus selbständiger Arbeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter Geschäftsführer. Zudem sei die im Jahre 1996 erfolgte Veräußerung der (10%igen) zivilrechtlichen Beteiligung samt der Veräußerung der Option auf den Geschäftsanteil des Dr. W. insgesamt als Veräußerung der wirtschaftlich zu 100% gehaltenen Beteiligung anzusehen, sodass der Tatbestand der Beteiligungsveräußerung nach Paragraph 31, EStG 1988 erfüllt sei. In Tz 17 des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 27. Juli 2000 führt der Prüfer an, mit dem Erwerb des Optionsrechtes habe der Beschwerdeführer das wirtschaftliche Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. erworben. Aus der mit Dr. W. am 25. Februar 2000 aufgenommenen Niederschrift gehe hervor, dass diesem bewusst gewesen sei, dass er nach Einräumung der Option an den Beschwerdeführer kein wirtschaftliches und gesellschaftsrechtliches Durchsetzungsvermögen mehr gehabt habe.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er wandte sich gegen den Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit sowie gegen den Ansatz von Einkünften im Sinn des § 31 EStG. Zur Begründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer, der im Jahre 1987 die Steuerberaterprüfung abgelegt habe, sei lange Jahre in einer Steuerberatungsgesellschaft des Dr. W. tätig gewesen. Als der Beschwerdeführer bereits die Stütze des Unternehmens geworden sei, sei es auf der Hand gelegen, ihn als verdienten Mitarbeiter zu beteiligen. Dr. W. und er hätten sich sodann dafür entschieden, eine eigene Gesellschaft - die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH - zu gründen und ihr den werthaltigen Klientenstock der alten Gesellschaft zu verpachten. An dieser Gesellschaft sei der Beschwerdeführer nur mit 10% beteiligt gewesen. Nach der Gründung der Gesellschaft sei Dr. W. in seinen Anteilsrechten nicht beschränkt gewesen. Vor dem Hintergrund eines möglichen Eintrittes einer Tochter des Dr. W. in die Gesellschaft sowie des Umstandes, dass der Klientenstock nur gepachtet gewesen sei, hätten der Beschwerdeführer und Dr. W. den Abschluss des Optionsvertrages vereinbart. Dabei sei nicht beabsichtigt gewesen, den Vertrag so zu gestalten, dass dem Beschwerdeführer als 10%igem Gesellschafter eine wirtschaftliche Eigentümerposition über den Anteil des Dr. W. zukommen solle. Eine Abtretung der Anteile hätte zu jenem Zeitpunkt wirtschaftlich keinen Sinn gemacht, weil die wesentliche Betriebsgrundlage, nämlich der Großteil des Klientenstockes, gar nicht im Eigentum der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH gestanden sei. Sinn des Optionsvertrages (vom 14. Juni 1994) sei es auch gewesen, den seit

der Gründung der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH im Jahr 1991 von dieser Gesellschaft originär geschaffenen Klientenstock zu sichern. Im Jänner 1996 habe die W.-Wirtschaftstreuhand KG ihren Klientenstock der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH übertragen. Dem Beschwerdeführer sei kein wirtschaftliches Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH zugekommen. Der Beschwerdeführer habe kein Stimmrecht hinsichtlich jenes Anteiles gehabt, es seien ihm auch nicht die auf jenen Anteil entfallenden Gewinnanteile zugestanden. Zwar sei in Punkt 4 des Optionsvertrages festgehalten, dass die Gewinnanteile aus dem Reingewinn bis zur Ausübung des Optionsrechtes dem übernehmenden Gesellschafter gebührten. Hierbei handle es sich aber offensichtlich um einen Schreibfehler. Es sei immer davon ausgegangen worden, dass die Gewinne bis zur Ausübung des Optionsrechtes bei Dr. W. verblieben. Dies werde auch dadurch dokumentiert, dass mit Umlaufbeschluss vom 11./12. Oktober 1995 der seinen Anteil von 90% entsprechende Gewinn des Jahres 1994 an Dr. W. ausgeschüttet worden sei. Im Übrigen habe im Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages der für den Geschäftsanteil vereinbarte Preis seinem inneren Wert entsprochen. Im Optionsvertrag sei auch kein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Beschwerdeführers festgelegt worden. Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er wandte sich gegen den Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit sowie gegen den Ansatz von Einkünften im Sinn des Paragraph 31, EStG. Zur Begründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer, der im Jahre 1987 die Steuerberaterprüfung abgelegt habe, sei lange Jahre in einer Steuerberatungsgesellschaft des Dr. W. tätig gewesen. Als der Beschwerdeführer bereits die Stütze des Unternehmens geworden sei, sei es auf der Hand gelegen, ihn als verdienten Mitarbeiter zu beteiligen. Dr. W. und er hätten sich sodann dafür entschieden, eine eigene Gesellschaft - die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH - zu gründen und ihr den werthaltigen Klientenstock der alten Gesellschaft zu verpachten. An dieser Gesellschaft sei der Beschwerdeführer nur mit 10% beteiligt gewesen. Nach der Gründung der Gesellschaft sei Dr. W. in seinen Anteilsrechten nicht beschränkt gewesen. Vor dem Hintergrund eines möglichen Eintrittes einer Tochter des Dr. W. in die Gesellschaft sowie des Umstandes, dass der Klientenstock nur gepachtet gewesen sei, hätten der Beschwerdeführer und Dr. W. den Abschluss des Optionsvertrages vereinbart. Dabei sei nicht beabsichtigt gewesen, den Vertrag so zu gestalten, dass dem Beschwerdeführer als 10%igem Gesellschafter eine wirtschaftliche Eigentümerposition über den Anteil des Dr. W. zukommen solle. Eine Abtretung der Anteile hätte zu jenem Zeitpunkt wirtschaftlich keinen Sinn gemacht, weil die wesentliche Betriebsgrundlage, nämlich der Großteil des Klientenstockes, gar nicht im Eigentum der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH gestanden sei. Sinn des Optionsvertrages (vom 14. Juni 1994) sei es auch gewesen, den seit der Gründung der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH im Jahr 1991 von dieser Gesellschaft originär geschaffenen Klientenstock zu sichern. Im Jänner 1996 habe die W.-Wirtschaftstreuhand KG ihren Klientenstock der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH übertragen. Dem Beschwerdeführer sei kein wirtschaftliches Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH zugekommen. Der Beschwerdeführer habe kein Stimmrecht hinsichtlich jenes Anteiles gehabt, es seien ihm auch nicht die auf jenen Anteil entfallenden Gewinnanteile zugestanden. Zwar sei in Punkt 4 des Optionsvertrages festgehalten, dass die Gewinnanteile aus dem Reingewinn bis zur Ausübung des Optionsrechtes dem übernehmenden Gesellschafter gebührten. Hierbei handle es sich aber offensichtlich um einen Schreibfehler. Es sei immer davon ausgegangen worden, dass die Gewinne bis zur Ausübung des Optionsrechtes bei Dr. W. verblieben. Dies werde auch dadurch dokumentiert, dass mit Umlaufbeschluss vom 11./12. Oktober 1995 der seinen Anteil von 90% entsprechende Gewinn des Jahres 1994 an Dr. W. ausgeschüttet worden sei. Im Übrigen habe im Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages der für den Geschäftsanteil vereinbarte Preis seinem inneren Wert entsprochen. Im Optionsvertrag sei auch kein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Beschwerdeführers festgelegt worden.

Dem Beschwerdeführer sei sohin kein wirtschaftliches Eigentum am Anteil des Dr. W. zugekommen. Die Veräußerung des 10%igen Geschäftsanteiles des Beschwerdeführers erfülle genau so wenig den Tatbestand des § 31 EStG 1998 wie die Veräußerung des Optionsrechtes. Dem Beschwerdeführer sei sohin kein wirtschaftliches Eigentum am Anteil des Dr. W. zugekommen. Die Veräußerung des 10%igen Geschäftsanteiles des Beschwerdeführers erfülle genau so wenig den Tatbestand des Paragraph 31, EStG 1998 wie die Veräußerung des Optionsrechtes.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - in den für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch bedeutsamen Punkten - keine Folge. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, bei der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH habe sich für den Zeitraum 1991 bis 1994 ein ausschüttungsfähiger Gewinn von 2.980.366,69 S ergeben. Von diesem Betrag sei auf Grund des Umlaufbeschlusses vom 11. Oktober 1995 ein Betrag

von 2.600.000 S an die Gesellschafter ausgeschüttet worden. Der Restbetrag von 380.366,69 S sei auf neue Rechnung vorgetragen worden. Zur Ausschüttung weiterer Beträge sei es nicht gekommen. Hiezu stelle die belangte Behörde fest, dass der Betrag von 2.600.000 S in etwa dem anteiligen ausschüttungsfähigen Gewinn für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis zum 14. Juni 1994 entspreche: Werde nämlich der Betrag von 2.980.367 S durch 48 Monate geteilt und sodann (der rechnerische Monatsgewinn) mit 41,5 Monaten multipliziert, ergebe sich der Betrag von 2.576.776 S. Die belangte Behörde gehe ebenso wie das Finanzamt davon aus, dass mit der Teilausschüttung von 2.600.000 S dem Umstand Rechnung getragen worden sei, dass dem Beschwerdeführer am 14. Juni 1994 und somit vor Ende des Jahres 1994 die Option auf den Geschäftsanteil des Dr. W. eingeräumt worden sei. Gerade dies spreche nach Ansicht der belangten Behörde eindeutig dafür, dass bei Abfassung des Punktes 4 des Optionseinräumungsvertrages (Anmerkung "die Gewinnanteile des abzutretenden Geschäftsanteiles aus dem Reingewinn bis zur Ausübung des Optionsrechtes gebühren dem übernehmenden Gesellschafter") entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren kein Versehen unterlaufen sei, sondern dass diese Vertragsformulierung dem tatsächlichen Willen der Vertragsparteien entspreche.

Der Beschwerdeführer habe mit dem Optionsvertrag eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Geschäftsanteiles gerichtete Position erworben, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden können. Es sei insbesondere zur Einhaltung der zivilrechtlichen Formvorschrift des Notariatsaktes gekommen. Der Beschwerdeführer habe über eine Sperrminorität verfügt, sodass gegen seinen Willen kein Gesellschafterbeschluss habe gefasst werden können. Aus dem Vertrag ergebe sich, dass im Zeitraum zwischen Optionseinräumung und Optionsausübung allfällige Gewinnausschüttungen an den Optionsnehmer zu erfolgen hätten. Im Optionsvertrag sei unabhängig vom tatsächlichen Wert des Geschäftsanteils zum Zeitpunkt der Optionsausübung ein fixer Preis für die Übertragung des Gesellschaftsanteiles von 1.250.000 S vorgesehen. Die Chance der Wertsteigerung der Beteiligung an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH sei sohin beim Beschwerdeführer gewesen.

Für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum des Beschwerdeführers sprächen nach Ansicht der belangten Behörde zudem die überaus lange Bindungsfrist vom 14. Juni 1994 bis zum 31. Dezember 1998 und der Umstand, dass sich der Optionsgeber verpflichtet habe, sich bis zur Ausübung der Option (längstens bis 31. Dezember 1998) jeder Verfügung über seinen Geschäftsanteil, sei es durch Abtretung, sei es durch Verpfändung, zu enthalten.

In Richtung wirtschaftlichen Eigentums des Beschwerdeführers weise auch die Tatsache, dass Dr. W. als Optionsgeber nach seinen eigenen, schlüssigen und glaubwürdigen Angaben vom 25. Februar 2000 seit 1991 nur mehr sporadisch in der Kanzlei der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH tätig gewesen sei, wobei er lediglich die Umlaufbeschlüsse betreffend den Jahresabschluss unterfertigt und in die Bilanzen Einsicht genommen habe. Weiters habe er sich über das laufende Tagesgeschäft berichten lassen. Auf alle sonstigen Entscheidungen der Geschäftsführung, insbesondere betreffend Investitionen und Personal, habe er keinen Einfluss mehr genommen. Er sei sich nämlich dessen bewusst gewesen, dass er kein "wirtschaftliches und gesellschaftsrechtliches Durchsetzungsvermögen" mehr gehabt habe.

Die Differenz zwischen dem Preis für den Erwerb der Option im Jahre 1994 (50.000 S) und für die Weitergabe der Option im Jahr 1996 (12.250.000 S) sei nicht durch den Umstand erklärbar, dass der Kundenstock der W.-Wirtschaftstreuhand KG nach der Anpachtung (1991 bis 1995) im Jänner 1996 um 3.100.000 S zugekauft worden sei. Die enorme Wertsteigerung sei nur damit erklärbar, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH durch seine persönliche Tätigkeit das Vertrauensverhältnis mit alten Kunden ausgebaut und zusätzlich neue Kunden gewonnen habe. Diese Firmenwerterhöhung durch die persönlichen Leistungen des Beschwerdeführers im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit spreche ebenfalls für dessen wirtschaftliches Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W.

Die Anpachtung des Klientenstockes sei am 1. Juli 1991 erfolgt, die Option auf den Geschäftsanteil des Dr. W. sei dem Beschwerdeführer am 14. Juni 1994, somit beinahe drei Jahre später, eingeräumt worden. Dass der Klientenstock somit zum Zeitpunkt der Optionseinräumung beinahe drei Jahre von der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH betreut worden sei, spreche eindeutig dafür, dass sich das Vertrauensverhältnis zu den zur Betreuung überlassenen Klienten inzwischen derart gefestigt habe, dass eine Beendigung der Betreuung des Klientenstockes durch die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll gewesen wäre. In diese Richtung weise auch der Umstand, dass Dr. W. zum Zeitpunkt der Optionseinräumung bereits das Pensionsalter erreicht habe.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, dass das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen einer wesentlichen

Beteiligung ausgegangen sei. Die Geschäftsführerbezüge seien sohin (ab 14. Juni 1994) solche aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988. Allerdings seien die Gewinne aus der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers unter Anwendung der Basispauschalierung um den Pauschalbetrag nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu mindern. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, dass das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung ausgegangen sei. Die Geschäftsführerbezüge seien sohin (ab 14. Juni 1994) solche aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988. Allerdings seien die Gewinne aus der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers unter Anwendung der Basispauschalierung um den Pauschalbetrag nach Paragraph 17, Absatz eins, EStG 1988 zu mindern.

Am 16. September 1996 habe der Beschwerdeführer mit Notariatsakt alle Rechte und Pflichten aus dem Optionsvertrag an die S.-Steuerberatungs GmbH um das Entgelt von 12,250.000 S übertragen. Mit dem gleichen Notariatsakt habe er auch seinen Geschäftsanteil (Stammeinlage von 50.000 S) um 1.500.000 S an die S.-Steuerberatungs GmbH abgetreten. Nach Auffassung der belangten Behörde seien die Veräußerung des Geschäftsanteiles und die Übertragung des Optionsrechtes - jeweils durch den Beschwerdeführer an die S.-Steuerberatungs GmbH - im Hinblick auf ihren zeitlichen und untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang als ein Veräußerungsvorgang, nämlich die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung anzusehen und insgesamt dem Tatbestand des § 31 EStG 1988 zu subsumieren. Gegen die Höhe der Einkünfte im Sinne des § 31 EStG 1988 habe der Beschwerdeführer keine Einwendungen erhoben. Am 16. September 1996 habe der Beschwerdeführer mit Notariatsakt alle Rechte und Pflichten aus dem Optionsvertrag an die S.-Steuerberatungs GmbH um das Entgelt von 12,250.000 S übertragen. Mit dem gleichen Notariatsakt habe er auch seinen Geschäftsanteil (Stammeinlage von 50.000 S) um 1.500.000 S an die S.-Steuerberatungs GmbH abgetreten. Nach Auffassung der belangten Behörde seien die Veräußerung des Geschäftsanteiles und die Übertragung des Optionsrechtes - jeweils durch den Beschwerdeführer an die S.-Steuerberatungs GmbH - im Hinblick auf ihren zeitlichen und untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang als ein Veräußerungsvorgang, nämlich die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung anzusehen und insgesamt dem Tatbestand des Paragraph 31, EStG 1988 zu subsumieren. Gegen die Höhe der Einkünfte im Sinne des Paragraph 31, EStG 1988 habe der Beschwerdeführer keine Einwendungen erhoben.

Den verfahrensrechtlichen Einwendungen des Beschwerdeführers sei zu entgegnen, dass die bekämpften Bescheide des Finanzamtes nicht nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen seien, sondern als endgültige Bescheide gemäß § 200 BAO nach vorläufigen Bescheiden bzw. überhaupt als Erstbescheide. Den verfahrensrechtlichen Einwendungen des Beschwerdeführers sei zu entgegnen, dass die bekämpften Bescheide des Finanzamtes nicht nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen seien, sondern als endgültige Bescheide gemäß Paragraph 200, BAO nach vorläufigen Bescheiden bzw. überhaupt als Erstbescheide.

Der Umstand, dass die Lohnsteuerprüfung bei der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH in der Vergangenheit die Behandlung der Bezüge des Beschwerdeführers als solche aus nichtselbständiger Arbeit unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise, insbesondere wenn weitere zusätzliche Ermittlungen eine abweichende rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes bewirkten, im persönlichen Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers als rechtswidrig zu beurteilen. Im Übrigen habe der Beschwerdeführer einen Antrag auf Lohnsteuererstattung gestellt, welchem das Finanzamt bereits entsprochen habe, sodass es bei den streitgegenständlichen Geschäftsführerbezügen nicht zu einer einkommensteuerlichen Doppelbelastung komme. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liege nicht vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gelangt, dass der Beschwerdeführer seit dem Abschluss des Optionsvertrages wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteiles des Dr. W. an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH ist. Als Folge dessen hat sie einerseits die Bezüge des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 subsumiert. Als weitere Folge dessen hat sie die Übertragung der Befugnisse des Beschwerdeführers am Geschäftsanteil des Dr. W. samt der Übertragung des Geschäftsanteiles des Beschwerdeführers als durch den Beschwerdeführer verwirklichte Beteiligungsveräußerung im Sinn des § 31 EStG 1988 angesehen. Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gelangt, dass der Beschwerdeführer seit dem Abschluss des Optionsvertrages wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteiles des Dr. W. an der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH ist. Als Folge dessen hat sie einerseits die Bezüge des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH der Bestimmung

des Paragraph 22, Ziffer 2, Teilstrich 2 EStG 1988 subsumiert. Als weitere Folge dessen hat sie die Übertragung der Befugnisse des Beschwerdeführers am Geschäftsanteil des Dr. W. samt der Übertragung des Geschäftsanteiles des Beschwerdeführers als durch den Beschwerdeführer verwirklichte Beteiligungsveräußerung im Sinn des Paragraph 31, EStG 1988 angesehen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die belangte Behörde zu Recht wirtschaftliches Eigentum am Geschäftsanteil des Dr. W. angenommen hat.

Die belangte Behörde hat zunächst die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass ab dem Abschluss des Optionsvertrages am 14. Juni 1997 die Gewinnanteile des Geschäftsanteiles des Dr. W. bereits dem Beschwerdeführer zustehen. Sie hat sich dabei auf die ausdrückliche Formulierung in Punkt 4 des Optionsvertrages gestützt. Da bereits das Finanzamt auf diesen Vertragspunkt Bezug genommen hat, hat der Beschwerdeführer in der Berufung vorgebracht, diese Vertragsklausel beruhe auf einem Versehen, tatsächlich sei mit Umlaufbeschluss vom 11./12. Oktober 1995 an Dr. W. der auf ihn entfallende Anteil am Gewinn des Jahres 1994 ausgeschüttet worden. Dieser Umstand beweiße, dass die Formulierung des Punktes 4 des Vertrages auf einem Irrtum beruhe.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfer vom 6. Juli 2001 wird diesem Einwand entgegen gehalten, mit dem in Rede stehenden Umlaufbeschluss seien lediglich die Gewinne der Vorjahre ausgeschüttet worden, Dr. W. habe für Zeiträume ab Optionseinräumung keinerlei Ausschüttungen mehr erhalten.

Hiezu hat der Beschwerdeführer in einer Replik vom 4. Juni 2007 vorgebracht, für 1995 habe die E.-Wirtschaftstreuhand GmbH einen Jahresfehlbetrag erwirtschaftet, sodass nur durch Auflösung unverteuerter Rücklagen ein Bilanzgewinn von 472.518,47 S habe ausgewiesen werden können (Anmerkung: Dieser Betrag an Bilanzgewinn findet sich auch in der Verschmelzungsbilanz der E.-Wirtschaftstreuhand GmbH zum 31. Dezember 1995). Aus diesem Grunde sei eine Ausschüttung für 1995 einvernehmlich nicht ins Auge gefasst worden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Beschwerdeführer vor, mit dem in Rede stehenden Umlaufbeschluss sei in der Tat vom Reingewinn der Jahre 1991 bis 1994 nur ein Teilbetrag ausgeschüttet und ein weiterer Teilbetrag von 380.366,69 S auf neue Rechnung vorgetragen worden. Das sei aber eine in der Praxis durchaus übliche Vorgangsweise, weil die Vollausschüttung auch die entsprechenden Liquiditätsreserven eines Unternehmens beeinflussen würde. In den Folgejahren habe die Gesellschaft Verluste erzielt. Der Vertreter des Finanzamtes replizierte darauf, dass damit die Berechnung der Betriebsprüfer, wonach der ausgeschüttete Betrag den Zeitraum betreffe, der vor Einräumung der Option liege, nicht widerlegt sei.

Auch im angefochtenen Bescheid stützt sich die belangte Behörde auf eine Berechnung, wonach der ausgeschüttete Betrag dem auf den Zeitraum bis zum Abschluss des Optionsvertrages entfallenden Gewinn entspreche.

In der Beschwerde wird hiezu vorgebracht, die Finanzverwaltung habe den Sachverhalt über die Dr. W. zustehenden Gewinnausschüttungen unrichtig interpretiert. In der Praxis würden Gewinnausschüttungen nur nach Maßgabe der vorhandenen Gelder vorgenommen, um in Zukunft Liquiditätsreserven zu haben. Unter dieser Prämisse sei die im Jahr 1995 getätigte Gewinnausschüttung zu sehen. Es seien nur jene Mittel ausgeschüttet worden, die der Gesellschaft entzogen werden konnten. In der Folge sei ein Bilanzverlust aufgetreten, sodass per Saldo kein Ausschüttungspotential mehr vorhanden gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof überprüft die Beweiswürdigung der belangten Behörde dahingehend, ob sie mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und ob die Sachverhaltsannahmen in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen worden sind. Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde hinsichtlich der Frage, ob die Vereinbarung getroffen worden ist, dass ab dem Abschluss des Optionsvertrages die Gewinne dem Beschwerdeführer zustehen sollen, der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Die belangte Behörde konnte sich auf die von juristisch versierten Personen unter Beiziehung eines Notars schriftlich festgehaltene Vereinbarung stützen. Das Argument einer Gewinnausschüttung auf Grund des in Rede stehenden Umlaufbeschlusses hat der Beschwerdeführer in der Berufung als Indiz dafür vorgebracht, dass die Vereinbarung auf einem Versehen beruhe. Zutreffend konnte die belangte Behörde aber davon ausgehen, dass diesem Umstand eine solche Indizwirkung nicht zukommt, weil sich die Gewinnausschüttung auf jenen Betrag beschränkt hat, der auf den Zeitraum bis zum Abschluss des Optionsvertrages entfällt. Daran ändert das Beschwerdevorbringen nichts, dass im Allgemeinen im Hinblick auf die Liquiditätslage keine

Vollausschüttung stattfinde.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, aus der Sperrminorität und der Kaufoption ergebe sich noch nicht das wirtschaftliche Eigentum des Beschwerdeführers am Geschäftsanteil des Dr. W. Der Beschwerdeführer habe die Kaufoption entgeltlich erworben. Da er und Dr. W. einander fremd gegenüberstünden, sei zum Zeitpunkt des Abschlusses des Optionsvertrages anzunehmen gewesen, dass jede der Vertragsparteien aus ihrer Sicht einen Vorteil erhalte. Es sei damit aber kein wirtschaftliches Eigentum übergegangen. Dies vor allem deshalb nicht, weil der Beschwerdeführer die Option im Falle der Wertminderung der Beteiligung nicht ausgeübt hätte. Eine Optionsausübung sei auch für den Fall der Wertsteigerung nicht zwingend gewesen. Eine Wertsteigerung spreche zwar dafür, dass die Option ausgeübt werde, wie folgendes Extrembeispiel zeige, sei dies aber nicht zwingend:

Wäre der Beschwerdeführer vor Optionsausübung gestorben, so hätten seine Rechtsnachfolger, die selbst nicht Wirtschaftstreuhand seien, die Option mit großer Wahrscheinlichkeit nicht gezogen. Auch die Sperrminorität bedeute bloß, dass Gesellschafterbeschlüsse nur mit Zustimmung des Minderheitsgesellschafters zustande kommen könnten.

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist eine Rechtsfrage, Gegenstand der rechtlichen Beurteilung ist der Sachverhalt, den die belangte Behörde auf Grund ihrer Beweiswürdigung als erwiesen angenommen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, 93/14/0181). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist eine Rechtsfrage, Gegenstand der rechtlichen Beurteilung ist der Sachverhalt, den die belangte Behörde auf Grund ihrer Beweiswürdigung als erwiesen angenommen hat vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, 93/14/0181).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042). Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042).

Die Option auf den Erwerb des Geschäftsanteiles an einer GmbH für sich allein verschafft nicht wirtschaftliches Eigentum an diesem Anteil (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1989, 89/14/0033). Die Option auf den Erwerb des Geschäftsanteiles an einer GmbH für sich allein verschafft nicht wirtschaftliches Eigentum an diesem Anteil vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1989, 89/14/0033).

Weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde ist aufgezeigt worden, dass bei oder nach Abschluss des Optionsvertrages jemals eine Wertminderung der E.- Wirtschaftstreuhand GmbH - ihr Wert zum 31. Dezember 1995 ist im Zuge der Verschmelzung mit 15.000.000 S angegeben worden - realistischerweise hätte eintreten können. Für den Beschwerdefall bleibt damit kennzeichnend, dass die Option die Möglichkeit der Geltendmachung der Wertsteigerung des Anteiles verschaffte. Dass, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, im Falle eines vorzeitigen Ablebens des Beschwerdeführers die Option nicht ausgeübt worden wäre, vermag die Beschwerde nicht nachvollziehbar darzutun, räumt doch der Optionsvertrag dem Optionsberechtigten die Möglichkeit ein, diese Berechtigung an Dritte zu übertragen.

Es trifft zu, dass eine Sperrminorität für sich bloß bewirkt, dass Gesellschafterbeschlüsse nur mit Zustimmung des Minderheitsgesellschafters zustande kommen können. Im gegenständlichen Fall kommt allerdings dazu, dass die belangte Behörde auf Grund der Aussage des Dr. W. davon ausgehen konnte, dass dieser ab der Optionseinräumung auf Entscheidungen der Geschäftsführung, wie Investitionen und Personal, keinen Einfluss mehr genommen hat und sich dessen bewusst gewesen ist, dass er kein "wirtschaftliches und gesellschaftsrechtliches Durchsetzungsvermögen" mehr hat. Zudem hat sich Dr. W. gegenüber dem Beschwerdeführer, dem Gesellschafter-Geschäftsführer, langfristig verpflichtet, sich jeder Verfügung über den Geschäftsanteil, sei es durch Abtretung, sei es durch Verpfändung, zu enthalten.

Wenn die belangte Behörde auf Grund dieses im gegenständlichen Fall gegebenen Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere unter Beachtung der Vereinbarung, dass Gewinnanteile ausschließlich dem Beschwerdeführer zustehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1989, 89/14/0033), zu dem Ergebnis gelangt ist, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Beschwerdeführer gelegen ist, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Wenn die belangte Behörde auf Grund dieses im gegenständlichen Fall gegebenen Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere unter Beachtung der Vereinbarung, dass Gewinnanteile ausschließlich dem Beschwerdeführer zustehen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1989, 89/14/0033), zu dem Ergebnis gelangt ist, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Beschwerdeführer gelegen ist, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Mit dem Einwand, der Beschwerdeführer sei im Recht auf Parteigehör verletzt worden, weil nicht auf alle seine im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Einwendungen im angefochtenen Bescheid eingegangen werde, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil nicht konkret dargetan wird, welche wesentlichen Einwendungen der angefochtene Bescheid unbeachtet lasse.

Mit dem Einwand, zwei vorangegangene Lohnsteuerprüfungen hätten es unbeanstandet gelassen, dass die Bezüge des Beschwerdeführers solche aus nichtselbständiger Arbeit seien, wird keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dargetan. Im gegenständlichen Fall stützt sich die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums wesentlich auf die konkrete Gestaltung des Optionsvertrages vom 14. Juni 1994. Dass dieser Optionsvertrag - entgegen den Ausführungen im Bericht vom 27. Juli 2000 über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen - bei der Lohnsteuerprüfung Berücksichtigung gefunden hätte, wird in der Beschwerde nicht behauptet.

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

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

Wien, am 29. Juli 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150248.X00

Im RIS seit

26.08.2010

Zuletzt aktualisiert am

28.12.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at