jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/11/18 97/14/0079

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.11.2003

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §116 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
EStG 1988 §23 Z2;
FinStrG §53;
GmbHG §76;
VwGG §41 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und den Senatspräsidenten Dr. Karger sowie die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Karl K in B, vertreten durch Moringer & Moser Rechtsanwälte OEG in 4040 Linz, Hauptstraße 33/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat III, vom 16. Mai 1997, 3/38/1-BK/Re-1995, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1990 zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein seit dem Jahr 1967 tätiger Wirtschaftstreuhänder, war sowohl Steuerberater der im Jahr 1975 gegründeten H GmbH (in der Folge nur: GmbH) als auch der ebenfalls im Jahr 1975 gegründeten H GmbH & Co KG (in der Folge nur: KG). Die GmbH war einzige Komplementärin der KG. Sowohl an der GmbH als auch an der KG waren als physische Personen nur Mitglieder der Familie H beteiligt.

Im Jahr 1983 kam es zwischen dem Gründer des ehemaligen Einzelunternehmens Heinrich H (Beteiligung an der GmbH 25 % und an der KG. 31 %) und dessen Sohn Rudolf H (Beteiligung an der GmbH 25 % und an der KG. 56 %) zu Meinungsverschiedenheiten, was insofern zu einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der GmbH und der KG führte, als bis auf Rudolf H und dessen Ehefrau Annemarie H alle anderen Mitglieder der Familie H sowohl aus der GmbH als auch der KG ausschieden. Die bei der GmbH frei werdenden Anteile von 50 % übernahm der sich als Vertrauter der Familie H bezeichnende Beschwerdeführer um einen bereits vor Errichtung der dementsprechenden notariellen Urkunde bezahlten Betrag von insgesamt 12.500 S, während die restlichen Anteile je zur Hälfte bei Rudolf und Annemarie H, die ab diesem Zeitpunkt Geschäftsführer der GmbH wurden, verblieben. An der KG waren die GmbH zu 3 % sowie Rudolf und Annemarie H zu je 48,5 % beteiligt.

Am Tag der Übernahme der bei der GmbH frei werdenden Anteile von 50 % gab der Beschwerdeführer eine notarielle Optionserklärung hinsichtlich der gesamten Anteile zugunsten des Rudolf H ab. Der Beschwerdeführer räumte Rudolf H bzw dessen Rechtsnachfolgern das unwiderrufliche und unbefristete Recht ein, von ihm oder seinen Rechtsnachfolgern die Abtretung der Anteile an der GmbH mit allen ihm zustehenden Rechten und allen ihm obliegenden Pflichten jederzeit unentgeltlich zu verlangen. Der Beschwerdeführer verpflichtete sich, sich jeder Verfügung über die Anteile, sei es durch Abtretung oder Verpfändung, zu enthalten. Rudolf H war berechtigt, das ihm eingeräumte Recht auf eine oder mehrere dritte Personen zu übertragen. Diesfalls verpflichtete sich der Beschwerdeführer, mit den namhaft gemachten Personen einen Abtretungsvertrag zu errichten. Sämtliche mit der Errichtung der Optionserklärung verbundenen Kosten trug Rudolf H.

Die Optionserklärung wurde der Abgabenbehörde zunächst nicht zur Kenntnis gebracht. Erst anlässlich einer beim Beschwerdeführer im November 1993 durchgeführten Hausdurchsuchung erlangte die Abgabenbehörde von der Optionserklärung Kenntnis.

Aufgrund der im Jahr 1985 gesetzlich geforderten Erhöhung des Stammkapitals wurden der GmbH von der KG. 475.000 S überwiesen, womit das gesamte einbezahlte Stammkapital 500.000 S betrug. An den Beteiligungsverhältnissen änderte sich nichts.

Im Dezember 1985 gründeten die GmbH und Rudolf H die H Vertriebs-GmbH (in der Folge nur: Vertriebs-GmbH), deren Steuerberater ebenfalls der Beschwerdeführer war. An der Vertriebs-GmbH waren die GmbH zu 99,8 % und Rudolf H zu 0,2 % beteiligt.

Im Oktober 1987 verstarb Rudolf H, worauf Annemarie H als Alleinerbin die Führung der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH übernahm. Daneben hatte Annemarie H noch zwei Kleinkinder zu betreuen. Im Jänner 1990 musste sich Annemarie H einer Krebsoperation und anschließend einer mehrere Monate dauernden Bestrahlungstherapie unterziehen. Aufgrund der Beeinträchtigung ihrer Gesundheit und ihrer familiären Belastungen beschloss Annemarie H, alle ihre Anteile an der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH zu verkaufen. Annemarie H verkaufte mit Wirkung ab 1. Mai 1990 ihre Anteile an der KG um 27,999.000 S an die GmbH, die somit alle Anteile an der KG besaß. Nachdem in der GmbH gebildete Rückstellungen von 3 Mio S zum 30. April 1990 gewinnerhöhend aufgelöst und "entnommen" worden waren, verkauften der Beschwerdeführer und Annemarie H ebenfalls mit Wirkung ab 1. Mai 1990 ihre Anteile an der GmbH um jeweils 1 Mio S an Dr. Curt W, der somit alleiniger Gesellschafter der GmbH wurde. Schließlich verkaufte Annemarie H ebenfalls mit Wirkung ab 1. Mai 1990 ihren Anteil an der Vertriebs-GmbH um 1.000 S an Dr. Curt W. Mit Wirkung ab 1. Mai 1990 wurden die GmbH und die Vertriebs-GmbH verschmolzen, sodass ab diesem Zeitpunkt die GmbH als allein weiter bestehendes Unternehmen sämtliche bisher von drei Unternehmen ausgeübte Tätigkeiten übernahm.

Der Beschwerdeführer erklärte für das Streitjahr bei den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. aus einer offenen Ausschüttung der GmbH 19.472 S sowie aus der gewinnerhöhenden Auflösung der in der GmbH gebildeten Rückstellungen als steuerfrei zu behandelnde 1,5 Mio S, bei den sonstigen Einkünften aus dem Verkauf einer wesentlichen Beteiligung 700.000 S und beantragte, für 2,2 Mio S den begünstigten Steuersatz des § 37 EStG anzuwenden. Darüber hinaus erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Umsätze aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt erließ erklärungskonforme Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Streitjahr.

Im Zug einer gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht,

der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH zunächst treuhändig für Rudolf H und nach dessen Tod für Annemarie H gehalten. Dies ergebe sich insbesondere aus der erst jetzt bekannt gewordenen, vom Beschwerdeführer abgegebenen Optionserklärung, aber auch aus anlässlich des Verkaufes der Anteile an der GmbH und der KG verfassten Schriftsätzen, aus geführten Zivilprozessen und aus Feststellungen anlässlich der bei der GmbH bzw bei Annemarie H durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung. Mehrere Personen hätten überdies bekräftigt, der Beschwerdeführer sei nur Treuhänder hinsichtlich des Hälfteanteiles an der GmbH gewesen. Ungeachtet des festgestellten und ihm vorgehaltenen Sachverhaltes habe der Beschwerdeführer das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses in Abrede gestellt bzw Fragen unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht als Steuerberater der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH verweigert. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe die Anteile an der GmbH nicht treuhändig, sondern in eigenem Namen gehalten, sei jedoch aufgrund des festgestellten Sachverhaltes unglaubwürdig. Ausgehend von der als erwiesen anzunehmenden Tatsache, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH am 1. Mai 1990 nur treuhändig für Annemarie H gehalten, stellten die dem Beschwerdeführer im Streitjahr von Annemarie H überwiesenen 2,125.000 S keine Einkünfte aus seiner Beteiligung an der GmbH sondern Einnahmen für die Übernahme der verdeckten Treuhandschaft sowie für die von ihm als Steuerberater im Zug des Verkaufes für die GmbH, die KG und die Vertriebs-GmbH erbrachten Leistungen dar, für die auch Umsatzsteuer zu entrichten sei.

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren prüfungskonforme Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Streitjahr, wobei es zur Begründung auf die Ausführungen in dem gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht verwies.

Gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer sowie den in der Folge mehrmals gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer erhob der Beschwerdeführer Berufung, wobei er im Wesentlichen die Beweiswürdigung des Prüfers bekämpfte. Der Beschwerdeführer behauptete, die von ihm abgegebene Optionserklärung sei wahrscheinlich bereits im Jahr 1985 wegen der gesetzlich geforderten Erhöhung des Stammkapitals der GmbH widerrufen worden, was sich bereits daraus ergebe, dass sich diese Urkunde bei ihm und nicht bei Annemarie H als Rechtsnachfolgerin des Rudolf H befunden habe. Es habe aber auch niemals ein Treuhandverhältnis bestanden. Vielmehr seien wirtschaftliche Gründe für die Übernahme von 50 % der Anteile an der GmbH durch ihn vorgelegen. Durch die gewählte Gestaltung sei es möglich gewesen, zwischen der GmbH und Rudolf H bzw Annemarie H Dienstverhältnisse zu begründen, was unbestritten zu Vorteilen bei der Besteuerung und bei der Sozialversicherung geführt habe. Nicht in der GmbH, sondern in der Vertriebs-GmbH seien gebildete Rückstellungen von 3 Mio S zum 30. April 1990 gewinnerhöhend aufgelöst worden. Da er an der Vertriebs-GmbH nicht unmittelbar beteiligt gewesen sei, könne er aus der Auflösung der Rückstellungen keine 1,5 Mio S erhalten haben. Der Prüfer habe schließlich aus den ihm ansonsten zugänglichen Unterlagen unrichtige Schlüsse gezogen. Auch die Aussagen Dritter, er sei nur Treuhänder hinsichtlich des Hälfteanteiles an der GmbH gewesen, seien vage und nur aus der Erinnerung gemacht. Richtig sei, dass er im Streitjahr 2,125.000 S erhalten habe, die von Annemarie H überwiesen worden seien. Nachdem der Prüfer den Vorwurf der Bestechung von Bediensteten des Finanzamtes nicht erhoben habe (Anmerkung: Der Beschwerdeführer wurde mit dem noch zu erwähnenden Urteil des Landesgerichtes Wels als Schöffengericht vom 9. Juli 1998, 14 Vr 1174/93-329, u.a. wegen Bestechung von Bediensteten des Finanzamtes rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe verurteilt), "kann der Zufluss des Betrages von 2,125.000 S nur für die Mühewaltung als Treuhänder angesehen werden." Dies könne jedoch mit der Leistung als Treuhänder nicht in Einklang gebracht werden, weswegen nur der Schluss übrig bleibe, "Herr (Beschwerdeführer) hat entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung dies vorzuwerfen, doch als Erfolgshonorar diesen Betrag erhalten, um Herrn (Josef) R (Anmerkung: Bediensteter des Finanzamtes, der mit dem bereits erwähnten Urteil u.a. wegen des Missbrauches der Amtsgewalt und der Geschenkannahme durch Beamte rechtskräftig zu einer Freiheitsstrafe verurteilt wurde) insofern zu bestechen, dass er den Feststellungsbescheid über den Veräußerungsgewinn der Anteile (ergänze: der Annemarie H an der KG) verschwinden lässt."

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, nach dem von ihm festgestellten Sachverhalt sei als erwiesen anzunehmen, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH zunächst treuhändig für Rudolf H und nach dessen Tod für Annemarie H gehalten. Auch anlässlich der bei der GmbH bzw bei Annemarie H durchgeführten

abgabenbehördlichen Prüfung sei der selbe Schluss gezogen worden. Annemarie H habe dem Beschwerdeführer 2,125.000 S überwiesen. Da nicht anzunehmen sei, dieser Betrag sei dem Beschwerdeführer in Schenkungsabsicht zugekommen, könne es sich hiebei nur um eine Zahlung für von ihm erbrachte Leistungen gehandelt haben.

In seiner Replik zur Stellungnahme des Prüfers behauptete der Beschwerdeführer, der Prüfer sei auf die von ihm bisher vorgetragenen Argumente nicht eingegangen. Der Prüfer möge daher beauftragt werden, eine "entsprechende Stellungnahme zu den in der Berufung vorgebrachten Punkten" zu erstatten.

In der mündlichen Verhandlung gab der erstmals für den Beschwerdeführer einschreitende Dr. Roman L bekannt, der Beschwerdeführer habe die bei der GmbH frei werdenden Anteile von 50 % auf Wunsch des sich aus seinem Engagement zurückziehenden Heinrich H übernommen, um so zu verhindern, dass es in der GmbH zu "Pattsituationen" komme. Der Beschwerdeführer sollte die Funktion eines "Schiedsmannes" ausüben. Überdies hätten sich aus dem Umstand, dass Rudolf H und Annemarie H nur zu je 25 % an der GmbH beteiligt gewesen seien, Vorteile bei der Besteuerung und bei der Sozialversicherung ergeben. Die Optionserklärung sei nur abgegeben worden, um dem Beschwerdeführer eine "Bindung" aufzuerlegen. Ein Treuhandverhältnis sei nie begründet worden. Die zunächst bestehende Option sei wegen der gesetzlich geforderten Erhöhung des Stammkapitals der GmbH bereits im Jahr 1985 obsolet geworden. Der Beschwerdeführer habe in der GmbH alle ihm als Gesellschafter zustehenden Befugnisse ausgeübt. Die dem Beschwerdeführer im Streitjahr zugeflossenen 2,125.000 S stellten daher Einkünfte aus seiner Beteiligung an der GmbH dar.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde im Einklang mit dem Prüfer die Ansicht, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH zunächst treuhändig für Rudolf H und nach dessen Tod für Annemarie H gehalten. Zur Begründung führte die belangte Behörde nach umfangreicher Darstellung des Verwaltungsgeschehens, wobei sie vor allem den Inhalt der vorliegenden Urkunden wiedergab, aus, die GmbH sei ursprünglich als "reine" Familiengesellschaft gegründet worden. Es erscheine daher bereits die im Jahr 1983 erfolgte Abtretung von 50 % der bei der GmbH frei werdenden Anteile an einen Familien- und Branchenfremden um den Nominalwert ohne "Unterstellen einer Strohmannfunktion bereits als äußerst ungewöhnlich". Vollends ungewöhnlich werde die gewählte Vorgangsweise mit der am Tag der Übernahme der bei der GmbH frei werdenden Anteile abgegebenen Optionserklärung. Aufgrund dieser Optionserklärung hätte der Beschwerdeführer die von ihm entgeltlich erworbenen Anteile jederzeit unentgeltlich abtreten müssen. Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, die Optionserklärung sei wegen der gesetzlich geforderten Erhöhung des Stammkapitals der GmbH bereits im Jahr 1985 obsolet geworden, stelle eine weder mit der Rechtsnoch mit der Sachlage in Einklang zu bringende Behauptung dar. Diese Behauptung sei zu dem offenkundigen Zweck aufgestellt worden, um der Optionserklärung zumindest ab dem Jahr 1985 jegliche Relevanz abzusprechen, um so den vom Prüfer unter Würdigung zahlreicher Beweismittel als erwiesen angenommenen Sachverhalt, der Beschwerdeführer habe die Anteile im Streitjahr treuhändig für Annemarie H gehalten, als unrichtig erscheinen zu lassen. Der Beschwerdeführer sei im Sinn der Lehre und Rechtsprechung bei der gewählten Vorgangsweise als "Strohmann" anzusehen, weil er die von ihm erworbenen Anteile an der GmbH jederzeit ohne Gegenleistung hätte rückabtreten müssen. Abgesehen von der ungewöhnlichen Vorgangsweise ergebe sich auch aus anderen Beweismitteln, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH nur treuhändig für Annemarie H gehalten. So habe beispielsweise der für Annemarie H einschreitende Rechtsanwalt Dr. Alexander P in einer im Jahr 1992 verfassten Klagebeantwortung ausgeführt, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH treuhändig gehalten. Im Zug der Verhandlungen über den Verkauf der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH sei stets nur Annemarie H - ohne Zutun des Beschwerdeführers - aufgetreten. Nur Annemarie H habe die anlässlich des Verkaufes der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH in Rechnung gestellten Beratungshonorare beglichen. Nur der Beschwerdeführer, nicht jedoch Annemarie H sei vor dem Verkauf der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH aus einer möglichen Haftung entlassen worden. Der Beschwerdeführer habe im Gegensatz zu den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung auch nicht als "Schiedsmann" tätig werden können, um so "Pattsituationen" zu verhindern. Denn es wäre aufgrund der Optionserklärung Rudolf H jederzeit möglich gewesen, 75 % der Anteile an der GmbH an sich zu ziehen, um so seinem Willen zum Durchbruch zu verhelfen. Schließlich seien trotz guter Ertragslage in den Jahren 1983 bis 1990 keine laufenden Gewinne aus der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH ausgeschüttet worden. Erst anlässlich des Verkaufes der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH habe Annemarie H dem Beschwerdeführer 2,125.000 S überwiesen. Josef R habe zugegeben, vom Beschwerdeführer Schmiergelder dafür erhalten zu haben, den von Annemarie H erzielten Veräußerungsgewinn nicht zu besteuern,

woraus sich auch ein weiterer Konnex zu den von Annemarie H dem Beschwerdeführer überwiesenen Betrag ergebe. Es sei daher davon auszugehen, der Beschwerdeführer habe den ihm im Streitjahr von Annemarie H überwiesenen Betrag für die Übernahme der verdeckten Treuhandschaft sowie für die von ihm als Steuerberater im Zug des Verkaufes der GmbH, der KG und der Vertriebs-GmbH erbrachten Leistungen inklusive der Bestechung des Josef R erhalten, woraus sich die bereits vom Prüfer vorgegebenen, vom Finanzamt gezogenen steuerlichen Konsequenzen ergäben.

Bereits rund ein Jahr vor Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides wurde der Beschwerdeführer von der Staatsanwaltschaft rechtskräftig angeklagt, Finanzbeamte bestochen und Abgaben hinterzogen zu haben.

Mit dem bereits erwähnten, hinsichtlich des Beschwerdeführers in Rechtskraft erwachsenem Urteil des Landesgerichtes Wels als Schöffengericht vom 9. Juli 1998, 14 Vr 1174/93-329, ist der Beschwerdeführer sowohl wegen der Bestechung von Bediensteten des Finanzamtes als auch der teils vollendeten teils versuchten vorsätzlichen Abgabenhinterziehung für schuldig erkannt und zu einer Freiheits- sowie einer Geldstrafe verurteilt worden. Soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Relevanz wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt, er habe in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr im Zusammenhang mit seiner Arbeitsleistung als Steuerberater der Annemarie H anlässlich eines Unternehmensverkaufes als Honorar zufließende 2,125.000 S nicht wahrheitsgemäß und vollständig deklariert, sondern unter Außerachtlassung seiner tatsächlichen Treuhandschaft nur teilweise zum Ansatz gebracht, überdies 1,500.000 S bewusst unrichtig als steuerfrei zu behandelnde Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt und auch unrichtige Angaben gemacht, wodurch er 1,604.773 S an Einkommensteuer und 354.167 S an Umsatzsteuer verkürzt habe. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Behauptung, Rudolf H habe die Optionserklärung gefordert, weil er zum Beschwerdeführer noch kein Vertrauen gehabt habe und diesen erst habe kennen lernen müssen, sei zu entgegnen, der Beschwerdeführer sei bereits seit dem Jahr 1971 für die Familie H tätig gewesen, habe somit bereits zwölf Jahre Kontakt zu Rudolf H gehabt, der auch in dieser Zeit neben seinem Vater Heinrich H wesentlichen Einfluss auf die Geschäfte der Familie H gehabt habe. Überdies sei im Gesellschaftsvertrag der GmbH das Vorkaufsrecht der Familienmitglieder normiert gewesen, weswegen die Behauptung, Zweck der Optionserklärung sei es gewesen, die Beteiligung an der GmbH im Familienverband zu sichern, nicht den Tatsachen entsprechen könne. Der behaupteten Vermeidung der "Pattsituationen" könne die gewählte Gestaltung nicht gedient haben, weil es Rudolf H jederzeit frei gestanden wäre, dem Beschwerdeführer jegliche Einflussnahme auf die GmbH zu nehmen, was dem Beschwerdeführer in Anbetracht seiner Fachkompetenz auch bewusst hätte sein müssen. Der Beschwerdeführer habe mit Ausnahme der zu vernachlässigenden 12.500 S nichts zur Finanzierung der GmbH beigetragen. Unter Würdigung weiterer, darunter auch der vom Prüfer und von der belangten Behörde herangezogenen Beweismittel gelangte das Landesgericht Wels als Schöffengericht zur Ansicht, aufgrund des abgeführten Beweisverfahrens sei davon auszugehen, der Beschwerdeführer habe seit dem Jahr 1983 hinsichtlich 50 % der Anteile an der GmbH als verdeckter Treuhänder fungiert. Aus der gewählten Gestaltung hätten sich Vorteile für Rudolf H und Annemarie H bei der Besteuerung und der Sozialversicherung ergeben. Da nach der ständigen Rechtsprechung des OGH die Übertragung der Anteile an einer GmbH auch im Fall einer treuhändigen Bindung eines Notariatsaktes bedürfe, sei auch ein notarieller Akt erforderlich gewesen, um Rudolf H jederzeit den Zugriff auf die vom Beschwerdeführer treuhändig gehaltenen Anteile an der GmbH zu ermöglichen. Dazu habe die Optionserklärung des Beschwerdeführers zugunsten Rudolf H gedient, der damit faktisch jederzeit über 75 % der Anteile an der GmbH habe verfügen können. Dies habe abgabenrechtlich die Zurechnung der vom Beschwerdeführer gehaltenen Anteile an der GmbH an Rudolf H bzw Annemarie H zur Folge. Die Offenlegung der steuerlichen Treuhandschaft im Zeitpunkt der Veräußerung aller Anteile der GmbH am 1. Mai 1990 sei dem Beschwerdeführer wegen der hiedurch zu erwartenden umfangreichen steuerlichen Nachforderungen nicht möglich gewesen, weswegen er die ihm unbestritten von Annemarie H überwiesenen 2,125.000 S als Einkünfte aus seiner Beteiligung an der GmbH erklärt habe. Dieser Betrag könne bei der gegebenen Sachlage nur als Abgeltung der dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der verdeckten Treuhandschaft entstandenen Kosten, Aufwendungen und Risken sowie als Honorar im Zusammenhang mit der Arbeitsleistung als Steuerberater anlässlich des Unternehmensverkaufes verstanden werden und wäre daher dementsprechend zu besteuern gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist allein strittig, ob die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gelangen durfte, der Beschwerdeführer habe 50 % der Anteile an der GmbH treuhändig gehalten, wobei

Treugeber im Streitjahr Annemarie H gewesen sei, was zu den bereits dargestellten steuerlichen Konsequenzen geführt hat. Die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung wird in der Beschwerde als unschlüssig bezeichnet und als logisch nicht nachvollziehbar bekämpft. Dabei beschränken sich die Beschwerdeausführungen im Wesentlichen darauf, mit der Optionserklärung werde zivilrechtlich kein Treuhandverhältnis in Ansehung der dem Beschwerdeführer gehörenden Anteile an der GmbH begründet. Überdies werden zum Teil aktenwidrige Behauptungen aufgestellt, im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerungen vorgetragen und fiktive Sachverhalte zur Untermauerung der Beschwerdeausführungen herangezogen.

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 16. September 2003, 97/14/0054).

Die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung hält der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof stand. Die belangte Behörde konnte bereits aufgrund des Optionsvertrages unbedenklich zu dem Schluss gelangen, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH treuhändig für Rudolf H bzw für Annemarie H gehalten. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, sich zu verpflichten, Anteile an einer GmbH, die nach den Behauptungen des Beschwerdeführers zunächst entgeltlich erworben worden sind, jederzeit unentgeltlich abzutreten. Die Optionserklärung hat im Gegensatz zum Beschwerdevorbringen keineswegs für Anteile an der GmbH im Nominale von 50.000 S, sondern für 50 % der Anteile an der GmbH gegolten. Das Beschwerdevorbringen, es seien vom Beschwerdeführer Mittel anlässlich der Erhöhung des Stammkapitals der GmbH zur Verfügung gestellt worden, ist aktenwidrig. Die erforderlichen Mittel wurden vielmehr von der KG zur Verfügung gestellt. Bemerkt wird, dass der Beschwerdeführer bzw der in der mündlichen Verhandlung für ihn einschreitende Dr. Roman L behauptet haben, wegen der gesetzlich geforderten Erhöhung des Stammkapitals der GmbH sei die abgegebene Optionserklärung bereits im Jahr 1985 widerrufen worden. Ein solcher Widerruf, der ebenfalls in Form eines Notariatsaktes hätte abgegeben werden müssen, ist jedoch nach der Aktenlage nicht erfolgt. Mit der in der Berufung aufgestellten Behauptung, die Optionserklärung sei wahrscheinlich bereits im Jahr 1985 wegen der gesetzlich geforderten Erhöhung des Stammkapitals der GmbH widerrufen worden, wobei dies in der mündlichen Verhandlung und im Beschwerdeverfahren als gewiss dargestellt wird, wird keine Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung aufgezeigt. Weder im Administrativverfahren noch in der Beschwerde wird behauptet, der Beschwerdeführer habe in der GmbH eine aus seiner Stellung als Gesellschafter ableitbare Funktion ausgeübt. Eine solche lässt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Akten auch nicht erkennen. Die H GmbH wurde nur gegründet, um die Geschäftsführung der KG zu besorgen (so genannte nicht operative Gesellschaft). Es widerspricht der wirtschaftlichen Erfahrung, dass an einer derartigen Gesellschaft Personen beteiligt sind, die weder Vorteile aus der KG lukrieren, noch nahe Angehörige der übrigen Gesellschafter sind. Der Beschwerdeführer hat überdies mit Ausnahme von 12.500 S, deren Bezahlung nur behauptet, jedoch nie nachgewiesen worden ist (vgl Punkt Drittens des Abtretungsvertrages vom 22. Dezember 1983), nichts zur Finanzierung der GmbH beigetragen. Der Behauptung, der Beschwerdeführer habe die bei der GmbH frei werdenden Anteile erworben, um so als "Schiedsmann" "Pattsituationen" zu verhindern, hat die belangte Behörde mit dem Hinweis, Rudolf H wäre es aufgrund der Optionserklärung jederzeit möglich gewesen, 75 % der Anteile an der GmbH an sich zu ziehen, um so seinem Willen zum Durchbruch zu verhelfen, zu Recht keinen Glauben geschenkt. Vielmehr sollten durch die Abtretung von 50 % der Anteile bei der als Familiengesellschaft anzusehenden GmbH unter gleichzeitiger Abgabe einer Optionserklärung Vorteile für Rudolf H und Annemarie H bei der Besteuerung und bei der Sozialversicherung erzielt werden. Diese Vorgangsweise ist nicht ungewöhnlich, wobei der gewünschte Effekt in der Regel durch Aufteilung der Anteile an einer GmbH auf nahe Angehörige erreicht wird. Da im zu entscheidenden Fall Anteile an der GmbH nicht durch nahe Angehörige, sondern den sich als Vertrauten der Familie H bezeichnenden Beschwerdeführer erworben worden sind, konnte die belangte Behörde ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen aufgrund der gleichzeitig mit dem Erwerb der Anteile abgegebenen Optionserklärung zu Recht annehmen, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH im Streitjahr treuhändig für Annemarie H gehalten, wobei es auch keine Rolle mehr spielt, dass die der Abgabenbehörde zunächst nicht zur Kenntnis gelangte Optionserklärung beim Beschwerdeführer und nicht bei Annemarie H als Rechtsnachfolgerin des Rudolf H aufgefunden worden ist. Dazu

kommt, dass der für Annemarie H einschreitende Rechtsanwalt Dr. Alexander P in einer im Jahr 1992 verfassten Klagebeantwortung ausgeführt hat, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH treuhändig gehalten. Zwar hat der Rechtsanwalt keinen Hinweis gegeben, für wen der Beschwerdeführer die Anteile an der GmbH treuhändig gehalten habe. Im Zusammenhang mit der Klagebeantwortung und dem bereits bekannten Sachverhalt konnte die belangte Behörde jedoch zu Recht schließen, der Rechtsanwalt habe den Beschwerdeführer als Treuhänder angesehen. Auch Adolf S, Prokurist der GmbH, hat als Zeuge vernommen ausgeführt, es sei ihm bekannt gewesen, der Beschwerdeführer sei an der GmbH allerdings nur treuhändig beteiligt gewesen. Denn Rudolf H und Annemarie H sollten wie bisher nach dem ASVG versichert sein. Die Ausführungen in der Berufung sprechen ebenfalls dafür, der Beschwerdeführer habe die Anteile an der GmbH treuhändig gehalten. So wird dort behauptet, nicht in der GmbH, sondern in der Vertriebs-GmbH seien gebildete Rückstellungen von 3 Mio S zum 30. April 1990 gewinnerhöhend aufgelöst worden. Da der Beschwerdeführer an der Vertriebs-GmbH nicht unmittelbar beteiligt gewesen sei, könne er aus der Auflösung der Rückstellung keine 1,5 Mio S erhalten haben. Damit sind jedoch die vom Beschwerdeführer in seiner für das Streitjahr erstellten Einkommensteuererklärung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Ansatz gebrachten Beträge nicht in Einklang zu bringen. Denn dort hat er erklärt, aufgrund der Auflösung von in der GmbH gebildeten Rückstellungen sei der Gewinn erhöht und in der Folge ausgeschüttet worden. Auch das Berufungsvorbringen, nachdem der Prüfer den Vorwurf der Bestechung von Bediensteten des Finanzamtes nicht erhoben habe, "kann der Zufluss des Betrages von 2,125.000 S nur für die Mühewaltung als Treuhänder angesehen werden", spricht wohl eher ebenso für die Ansicht der belangten Behörde wie das weitere Berufungsvorbringen, "Herr (Beschwerdeführer) hat entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung dies vorzuwerfen, doch als Erfolgshonorar diesen Betrag erhalten, um Herrn (Josef) R insofern zu bestechen, dass er den Feststellungsbescheid über den Veräußerungsgewinn der Anteile (ergänze: der Annemarie H an der KG) verschwinden lässt". Nach der zuletzt wiedergegebenen Behauptung wären die dem Beschwerdeführer zugeflossenen 2,125.000 S für die Bestechung des Josef R bezahlt worden, um so den von Annemarie H erzielten Veräußerungsgewinn von 32,065.308 S der ?esteuerung zu entziehen, somit Einkommensteuer von 8,224.313 S nicht zu entrichten. Diesfalls würde der dem Beschwerdeführer zugeflossene Betrag ebenfalls zu Einnahmen aus der von ihm ausgeübten selbständigen Tätigkeit gehören. Denn dieser Betrag ist dem Beschwerdeführer nur aufgrund seiner Tätigkeit als Steuerberater von Annemarie H zugeflossen.

Die im Zusammenhang mit der Beweiswürdigung der belangten Behörde gerügte Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt nicht vor. Der von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt findet in den vorgelegten Akten Deckung. Der Beschwerdeführer zeigt auch nicht auf, inwiefern der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf oder Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen worden sind, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl beispielsweise das Erkenntnis vom 30. Jänner 2001, 95/14/0043) entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil im Fall der Verurteilung bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandelementen zusammen setzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleich kommen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht fest gestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen. Zwar ist der angefochtene Bescheid zeitlich vor dem Urteil des Landesgerichtes Wels als Schöffengericht ergangen, weswegen die Bindungswirkung nicht eintreten konnte. Ungeachtet dieses Umstandes ist darauf hinzuweisen, dass auch das Landesgericht Wels als Schöffengericht zum gleichen Ergebnis wie die belangte Behörde (keine Beteiligung des Beschwerdeführers an der GmbH, sondern Halten von Gesellschaftsanteilen als Treuhänder/Strohmann) gelangt ist. Bemerkt wird, dass das Urteil des Landesgerichts Wels als Schöffengericht hinsichtlich des Beschwerdeführers in Rechtskraft erwachsen ist (vgl die Urteile des Obersten Gerichtshofes vom 31. August 2001, 14 Os 79/99-35, und des Oberlandesgerichtes Linz vom 10. Jänner 2002, 7 Bs 313/01).

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Von der beantragten Verhandlung konnte aus den in § 39 Abs 2 Z 6 VwGG genannten Gründen abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 333/2003.

Wien, am 18. November 2003

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Bindung der Verwaltungsbehörden an gerichtliche Entscheidungen VwRallg9/4 Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1997140079.X00

Im RIS seit

26.12.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at