jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/7/3 98/15/0128

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.07.2003

**Index**

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §29 Z3;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des E in G, vertreten durch Rechtsanwälte Hofstätter & Isola, Kommandit-Partnerschaft in 8010 Graz, Marburgerkai 47, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 9. Juni 1998, Zl. RV 116.97/1-8/97, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer erklärte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 als Einkünfte aus Kapitalvermögen

u. a. Haftungsprovisionen R.-W. GmbH in Höhe von 1,125.000 S. Die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1992 erfolgte mit Bescheid vom 14. Februar 1995 erklärungsgemäß (Gesamtbetrag der Einkünfte 2,965.812 S).

Über den Zeitraum 1989 bis 1992 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Nach Tz. 14 des Prüfungsberichtes vom 10. Jänner 1997 erhielt der Beschwerdeführer auf Grund einer Vereinbarung mit der R.-W. GmbH wegen der geplanten Errichtung einer Mülldeponie in R. im Zusammenhang mit seinen Bemühungen um die Durchsetzung dieses

Standortes als Mülldeponie in den Jahren 1991 und 1992 Beträge von insgesamt 1,750.000 bzw. 5,841.277 S. Nach Ansicht des Betriebsprüfers sei in dieser erfolgsorientierten Vereinbarung kein Dienstverhältnis zu erblicken. Wegen des für den Beschwerdeführer gegebenen Unternehmerrisikos lägen selbständige Einkünfte vor.

Unter Tz. 17 wird betreffend "Einkünfte in Verbindung mit der Beteiligung an der Fa. G.L. Inc., Luzern" ausgeführt, ein sehr ausführliches Betriebsprüfungsverfahren habe sich auch mit der Frage hinsichtlich der Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Beteiligung an der G.L. Inc., Luzern, befasst. Die Beteiligung habe (zumindest teilweise) formell zumindest für den Zeitraum 23. Juni 1988 bis 22. April 1993 bestanden. Aus einer in Diskussion gezogenen Lizenzverrechnung der G.L. Inc. gegenüber verschiedenen Gesellschaften, u.a. der R.-W. GmbH, seien der G.L. Inc. im Prüfungszeitraum 1989 bis 1992 insgesamt Lizenzgebühren in Höhe von 47,342.291 S zugekommen. Hinsichtlich dieser Lizenzen seien bei den involvierten Gesellschaften im Zuge von Betriebsprüfungen Besteuerungen nach § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vorgenommen worden. Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der R.- W. GmbH sei hinsichtlich der abgesetzten Lizenzgebühren von einer - der Endbesteuerung unterliegenden - verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen worden. Für diese steuerliche Beurteilung sei u.a. die Tatsache maßgebend gewesen, dass es sich bei der G.L. Inc. nachweislich um eine klassische "Briefkastenfirma" gehandelt habe. Um eine Doppelbesteuerung der angesprochenen Lizenzen zu vermeiden, sei von einer weiteren Besteuerung in diesem Punkt beim Beschwerdeführer Abstand genommen worden.

Unter Tz. 19.2 des Prüfungsberichtes (Anteile R.-W. GmbH) wird festgestellt, der Beschwerdeführer und seine damalige Ehefrau seien seit 21. Mai 1986 zu jeweils 25 % an der D.-G. GmbH beteiligt gewesen. Die D.-G. GmbH habe ihrerseits seit 20. Mai 1988 zu 100 % die Anteile an der K. GmbH gehalten. Die K. GmbH sei wiederum seit 2. April 1986 Eigentümerin von 50 % des Stammkapitals der R.-W. GmbH (vormals S. GmbH) gewesen. Somit habe für den Beschwerdeführer und seine Ehefrau eine mittelbare Beteiligung an der R.-W. GmbH von je 12,5 % bestanden. Am 19. Dezember 1988 habe die K. GmbH ihren 50 %-Anteil an der R.- W. GmbH zum Nominale "an alle übrigen Gesellschafter" übertragen, wobei allerdings die Ehefrau des Beschwerdeführers keine Anteile übernommen habe, obwohl diese ihr rechnerisch und wirtschaftlich zugestanden wären. Zu diesem Zeitpunkt sei der Baubeginn der Deponie in R. bereits erfolgt gewesen. Am 2. Oktober 1990 habe der Beschwerdeführer seinen 10 %igen Anteil an der R.-W. GmbH seiner Ehefrau zum Nominale übertragen. In ihrer Zeugeneinvernahme vom 24. Oktober 1994 habe diese angegeben, die Anteile aus familiären Gründen erhalten zu haben. Sie habe dem Beschwerdeführer für Nominale 25.000 S einen Betrag von 25.000 S bezahlt. Sie habe weiters erklärt, diese Anteile nicht als Treuhänderin erhalten zu haben. Am 14. September 1992 sei der 10 %ige Anteil der Ehefrau zusammen mit den Anteilen der übrigen Gesellschafter der R.- W. GmbH an die W. GmbH um einen Gesamtpreis von 250,000.000 S veräußert worden. Die Einvernahme der Ehefrau als Zeugin habe weiters ergeben, dass sie zwar vom Verkauf der Anteile gewusst, sich bei den Verkaufsverhandlungen aber durch einen Rechtsanwalt habe vertreten lassen. Dieser habe die Gelder bis zum Scheidungsvergleich treuhändig verwaltet. Nach erfolgter Scheidung sei das Geld an einen Wirtschaftsprüfer überwiesen worden. Aus einem Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. H. an den Wirtschaftsprüfer Dr. F. vom 24. Februar 1993 gehe hervor, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers schlussendlich nur einen Betrag von 11,000.000 S (samt Zinsen ab 23. Februar 1993) erhalten habe.

Zur Würdigung des unter Tz. 19.2 des Prüfungsberichtes dargestellten Sachverhaltes führte der Prüfer aus, aus der Aussage der Ehefrau, dass sie die Anteile an der R.-W. GmbH am 2. Oktober 1990 aus familiären Gründen erhalten habe, sei abzuleiten, dass der Beschwerdeführer, der auch Geschäftsführer der R.-W. GmbH gewesen sei, bereits zu diesem Zeitpunkt über den Wert der Anteile zumindest nicht gänzlich uninformiert gewesen sei. Es sei auffällig, dass die Ehefrau aus dem Verkauf ihres 10 %igen Anteiles nur einen Betrag von 11,000.000 S erhalten habe, was keinem Fremdvergleich standhalte. Rechnerisch wäre ihr ein Betrag von 32,232.000 S zugestanden. Es sei auch ungewöhnlich , dass die Ehefrau für den Zeitraum 14. September 1992 bis zum 23. Februar 1993 auf die Auszahlung ihres Anteiles samt zwischenzeitlich angelaufener Guthabenszinsen verzichtet habe. Der Differenzbetrag zwischen dem rechnerischen Anteil und dem der Ehefrau tatsächlich zugekommenen Betrag, sowie die Zinsen von

390.831 S, seien auf ein Treuhandkonto des Beschwerdeführers überwiesen worden. Der Betrag von 11,000.000 S entspreche der pauschalen Vermögensabfindung lt. Punkt 13 des vor dem Bezirksgericht abgeschlossenen Scheidungsvergleiches vom 23. Februar 1993. Nach Ansicht des Prüfers falle der am 14. September 1992 namentlich unter der Ehefrau des Beschwerdeführers erzielte Veräußerungserlös gemäß § 31 EStG 1988 unter die Steuerpflicht des Beschwerdeführers, weil dieser (als wirtschaftlicher Veräußerer) innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 %

an der R.-W. GmbH beteiligt gewesen sei. Eine solche Beteiligung sei gegeben gewesen, weil der Beschwerdeführer mittelbar (im Wege der D.-G. GmbH und der K. GmbH) zumindest mit 12,5 % an der R.-W. GmbH beteiligt gewesen sei. Als sonstige Einkünfte nach § 29 Z 2 EStG 1988 iVm § 31 Abs. 3 EStG 1988 seien damit für den Beschwerdeführer unter Beachtung geltend gemachter Werbungskosten im Jahr 1992 20,000.000 S anzusetzen.

Tz. 19.3 des Prüfungsberichtes enthält Ausführungen des Betriebsprüfers betreffend "Entgelte für die Namhaftmachung von Optionsrechten". Am 19. Dezember 1988 habe die K. GmbH, vertreten durch den alleinzeichnungsberechtigten Beschwerdeführer als Geschäftsführer, ihren 50 %-Anteil an der S. GmbH (der nachmaligen R.-W. GmbH) an folgende Personen zum Nominale abgetreten:

"Name

Nominale

Anteil

(Beschwerdeführer)

50.000,00

10 %

KR Helmut F.

50.000,00

10 %

Dr. Anton G.

50.000,00

10 %

Dr. Gottfried E.

50.000,00

10 %

Ing. Heinz P.

25.000,00

5 %

Hilde P.

25.000,00

5 %

insgesamt (50 % Anteil)

250.000,00

50 %"

Bereits in diesem Zusammenhang falle auf, das die Ehefrau des Beschwerdeführers zu diesem Zeitpunkt keine Anteile an der S. GmbH erhalten habe, obwohl ihr rechnerisch 12,5 % (die Hälfte von 25 %) zugestanden wären. Dafür habe sie am 2. Oktober 1990 vom Beschwerdeführer dessen 10 %igen Anteil (nach ihren Aussagen zum Nominale) erhalten. Am 10. April 1989 seien nur vom Beschwerdeführer und W., beide verantwortlich für die Durchsetzung und Errichtung der Deponie R., persönliche Haftungen über jeweils 75,000.000 S für Betriebskredite der S. GmbH übernommen worden. Die Vereinbarungen seien auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. In der Folge habe der Beschwerdeführer mit den oben bezeichneten Personen Ende Jänner/Anfang Februar 1991 eine Reihe von Optionsverträgen abgeschlossen. Nach diesen Optionsverträgen sei der Beschwerdeführer als Optionsnehmer ermächtigt worden, bis 30. Juni 1993 jeweils 1/3 der Anteile der Optionsgeber um einen Abtretungspreis von 1,750.000 S (für 3,33 % der Gesamtanteile) bzw. von 875.000 S (für 1,66 % der Gesamtanteile) zu erwerben. Die sich aus diesen Verträgen ergebenden Rechte hätten

nicht vor dem 1. Juli 1991 ausgeübt werden können. Als Entgelt für die Optionen habe der Beschwerdeführer einen Betrag von je 100.000 bzw. 50.000 S - insgesamt 400.000 S - bezahlt (die Optionsverträge seien mit Helmut F. am 31. Jänner, Dr. Anton G. am 1. Februar, Dr. Gottfried E. am 29. Jänner sowie Ing. Heinz P. und Hilde P. jeweils am 1. Februar 1991 abgeschlossen worden). Auf "Weisung" der zwischenzeitlich durch den Beschwerdeführer und W. gegründeten WS Holding GmbH habe der Beschwerdeführer am 14. September 1992 alle seine Rechte und Pflichten aus den Optionsverträgen an die W. GmbH übertragen. Für diese Übertragung der Rechte und Pflichten aus den Optionsverträgen habe der Beschwerdeführer einen Gesamtbetrag von 58,567.000 S erhalten.

Zur Würdigung dieses Sachverhaltes wird im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, zum Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsverträge vom 29. Jänner bis 1. Februar 1991 seien bereits die notwendigen behördlichen Zusagen für die Inbetriebnahme der Deponie R. (vor allem die wasser- und gewerberechtlichen Bewilligungen) erteilt gewesen. Im Jänner 1991 habe ein Buchsachverständiger von einem potenziellen Käufer der Deponie den Auftrag erhalten, ein Gutachten über den voraussichtlichen Gesamtwert der Deponie R. zu erstellen. Bereits am 15. Mai 1991 sei das Gutachten fertig gestellt gewesen, das für die gesamte Deponie einen Wert von 309,000.000 S ausgewiesen habe. Es sei für die steuerliche Beurteilung entscheidend, dass offenbar zum Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsverträge der Wert der Deponie hinreichend bestimmt bzw. bestimmbar gewesen sei und daher das beim Optionsgeschäft übliche Risiko den Beschwerdeführer nicht getroffen habe. Diese Schlussfolgerung werde durch den Umstand bestätigt, dass zwischenzeitlich bereits Investitionen in Höhe von mindestens 41,000.000 S getätigt worden seien. Dieser Umstand bestärke auch die Vermutung, dass dem Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsverträge der wahre Wert der Deponie wenigstens annäherungsweise bekannt gewesen sei. Die Vorgangsweise der Optionsgeber zu diesem Zeitpunkt sei nach Ansicht des Betriebsprüfers nur aus dreierlei Gründen verständlich und zwar, wenn man davon ausgehe, dass sie über den wahren Wert der Deponie nicht informiert gewesen seien, oder dem Beschwerdeführer ein Entgelt für seine erfolgreichen Bemühungen um die Deponie R., insbesondere in Verbindung mit der von ihm übernommenen Haftung von 75,000.000 S, hätten zukommen lassen wollen, oder wenn davon ausgegangen werden müsse, dass wirtschaftlich bereits seit 19. Dezember 1988 der Beschwerdeführer als Eigentümer dieser zur Diskussion stehenden Anteile im Ausmaß von 13,33 % anzusehen sei. Wirtschaftlich sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau zum 19. Dezember 1988 mittelbar zu je 12,5 % (insgesamt somit 25 %) an der R.-W. GmbH (vormals S. GmbH) beteiligt gewesen seien. Es widerspreche den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, Anteile an einer erst in Durchsetzung befindlichen Deponie an Mitgesellschafter unentgeltlich abzugeben und somit auf jenen ungleich höheren Unternehmenswert zu verzichten, der letztendlich erst nach Realisierung der Deponiegenehmigung für eine Deponie erzielt werden könne. Am 19. Dezember 1988 sei dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau "im Wege des Anteilsverkaufs" der S. GmbH nur ein Anteil von 10 % zugekommen (zunächst namentlich an den Beschwerdeführer). Am 19. Dezember 1988 habe somit die Familie des Beschwerdeführers auf eine Beteiligung von 15 % an der S. GmbH (später R.-W. GmbH) formell verzichtet. Die Umstände, dass sich der Beschwerdeführer massiv für die Deponie eingesetzt und im Jahr 1989 nachhaltig für die Gesellschaft eine Haftung über einen Betrag von 75,000.000 S übernommen habe, welche den Wert seines Vermögens bei weitem überstiegen habe, sprächen nach Ansicht des Betriebsprüfers dafür, dass dies nur unter dem Blickwinkel gesehen werden könne, dass der Beschwerdeführer bereits ab dem 19. Dezember 1988 auch wirtschaftlicher Eigentümer der angesprochenen 13,33 %-Anteile gewesen sei, über welche er nunmehr in den Jahren 1991 und 1992 auch verfügt habe. Damit sei die "Optionskonstruktion" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als eine Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Sinne des § 31 EStG 1988 zu werten. Der daraus resultierende Einnahmenüberschuss (Veräußerungsentgelt von der W. GmbH in Höhe von 58,567.000 S abzüglich Werbungskosten in Form der Optionsentgelte in Höhe von 400.000 S) sei unter Berücksichtigung eines anteiligen Freibetrages nach § 31 Abs. 3 EStG 1988 der Besteuerung zu unterwerfen.

In dem nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß§ 303 Abs. 4 BAO ergangenen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992 wurden bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 86,964.120 S u. a. Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1,428.859 S und sonstige Einkünfte von 78,153.670 S angesetzt.

In der Berufungsschrift vom 6. März 1997 beantragte der Beschwerdeführer die sonstigen Einkünfte statt mit 78,153.670 S mit 20,000.000 S festzusetzen. Im Rahmen ergänzender Ausführungen zum Sachverhalt brachte der Beschwerdeführer zum Fragenkreis der "Optionsrechte" nach Tz. 19.3 des Prüfungsberichtes vor, dass die K. GmbH ab 20. Mai 1988 im Eigentum der D.-G. GmbH gewesen sei. Im Zuge des Verkaufes der Firmengruppe D.-G. (bestehend

aus der D.- G. GmbH, der K. GmbH, der M. GmbH und der E. GmbH) an die SEH GmbH seien die Anteile an der S. GmbH mangels Interesse der Käuferin nicht mitveräußert, sondern unmittelbar vor der Unterfertigung des Abtretungsvertrages mit der SEH GmbH an die einzelnen Gesellschafter, und zwar (dem Stand der Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern entsprechend) im Verhältnis der Beteiligung an der E. GmbH, zum Nominale übertragen worden. Die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers sei an der E. GmbH nicht beteiligt gewesen. Der Beschwerdeführer und W. seien Geschäftsführer der S. GmbH gewesen und hätten in dieser Funktion eine Rahmenkreditvereinbarung für die Errichtung der Deponieanlage von 75,000.000 S bei der Bank gefertigt. Für die Übernahme der Haftung hätten sie je 1,5 % pro Jahr als Haftungsprämie erhalten, die als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert worden seien. Das wirtschaftliche Risiko des Vermögensverlustes sei insbesondere dadurch beschränkt gewesen, dass eine Verwertung der Deponieeinrichtungen im Fall der Nichtgenehmigung als Haus- und Gewerbemülldeponie als Baurestmassendeponie oder in ähnlicher Form jedenfalls realisierbar gewesen wäre. Die Sachverhaltsfeststellung zur Übertragung der Rechte aus den Optionsverträgen am 14. September 1992 (auf "Weisung" der WS Holding GmbH) sei unvollständig und irreführend. Die Übertragung der Rechte und Pflichten aus den Optionsverträgen sei tatsächlich im Zuge des Verkaufes mehrerer Gesellschaften an die schweizerische A. AG, Zug, und die E. Beteiligungs AG, Wien, erfolgt. Der Beschwerdeführer habe bei der Übertragung aller Rechte und Pflichten aus den Optionsverträgen an die W. GmbH als Treuhänder auf ausdrückliche Weisung des Treugebers, der A. AG, einem Tochterunternehmen der schweizerischen H. AG, gehandelt. Aus einem näher dargestellten Überblick über den Stand der Genehmigungen für die Inbetriebnahme der Deponie R. zum 1. Februar 1991 sei weiters ersichtlich, dass ein Großteil der für die Errichtung und den Betrieb einer Deponieanlage wesentlichen Genehmigungen damals noch nicht erteilt gewesen sei. Die Darstellung der mittelbaren Beteiligung des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau an der S. GmbH (später R.-W. GmbH) lt. Betriebsprüfungsbericht entspreche den Tatsachen. Zum Zeitpunkt 19. Dezember 1988 habe aber von einer Durchsetzung der Deponieanlage R. überhaupt keine Rede sein können, weil zu diesem Zeitpunkt die wesentlichen wasser- und gewerberechtlichen Genehmigungen noch nicht vorgelegen seien. Der objektivierte Unternehmenswert der S. GmbH habe Ende Dezember 1988 höchstens dem Nominale entsprochen, sodass von einem Verzicht auf einen "ungleich höheren Unternehmenswert" nicht gesprochen werden könne.

Im Rahmen der rechtlichen Begründung des Berufungsbegehrens bekämpfte der Beschwerdeführer die Ansicht der Abgabenbehörde, wonach der Beschwerdeführer bereits ab dem 19. Dezember 1988 wirtschaftlicher Eigentümer der angesprochenen 13,33 %-Anteile gewesen sei, über welche er in den Jahren 1991 und 1992 auch verfügt habe. Die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum auf Grund der Optionsrechte scheide schon deshalb aus, weil dem Beschwerdeführer nicht das Stimmrecht der angebotenen Anteile in der Generalversammlung eingeräumt worden sei und ihm ebenso wenig allfällige "Früchte aus der Beteiligung" zugestanden seien. Insgesamt sei das wirtschaftliche Eigentum daher bis zur Ausübung der Option bei den Gesellschaftern geblieben. Selbst wenn der Beschwerdeführer eine "steuerschonende Gestaltung bei Abschluss der Optionsverträge ins Auge gefasst hätte", würde dies nichts an der abgabenrechtlichen Würdigung ändern, weil die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit durch die nach § 21 Abs. 1 BAO gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht beeinträchtigt werde. Die Einräumung einer zeitlich eng befristeten Option, noch dazu zu einem Betrag (Entgelt 100.000 S und Abtretungsentgelt 1,750.000 S), der das Nominale (16.667 S) jeweils wesentlich überstiegen habe, sei auch nicht als ungewöhnlich im Rahmen einer allfälligen Anwendung der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO anzusehen. Die vom Beschwerdeführer realisierten "Entgelte" aus der (außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist nach § 30 EStG 1988 erfolgten) Übertragung der Optionsrechte zählten damit insgesamt nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften nach § 2 Abs. 3 EStG 1988, sodass beantragt werde, die sonstigen Einkünfte im Rahmen der Veranlagung für 1992 statt mit 78,153.670 S mit 20,000.000 S anzusetzen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, mit der es den Erstbescheid zu Ungunsten des Beschwerdeführers abänderte. Nach einer Darstellung der "Gesellschaftsrechtlichen Vorgänge", der "Entwicklungsgeschichte der Deponie R." und der "Darstellung der Optionsgeschäfte" gelangte das Finanzamt zur Ansicht, die Einnahmen aus den Optionsgeschäften seien nicht den Einkünften im Sinne des § 31 EStG 1988, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen. Auf "eine ganz einfache Form gebracht" habe der Beschwerdeführer, ein "Spitzenfachmann auf seinem Gebiet", auf die Realisierung eines enorm gewinnträchtigen Projekts hingearbeitet. Die übrigen Gesellschafter, die daraus die Realisierung hoher Gewinne erwarteten, "lassen ihm knapp vor Fertigstellung des Projektes ein adäquates Entgelt in Form von steuerfreien Optionsgewinnen (in Höhe von 1/3 ihrer eigenen Gewinne) zukommen". Nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise würden Geschäfte, die

sich im "Kleid einer Option" darstellen, in ein anderes Geschäft, nämlich in das eines für alle Beteiligten äußerst Gewinn bringenden "Werkvertrages" umgedeutet. Ausgehend von den Einnahmen aus der Ausübung der Option von 58,567.000 S ergäben sich abzüglich der geleisteten Optionsentgelte von insgesamt 400.000 S Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1992 von 58,167.000 S. Die sonstigen Einkünfte würden entsprechend dem Berufungsbegehren mit 20,000.000 S angesetzt.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz warf der Beschwerdeführer der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Beurteilung die Verletzung verfahrensrechtlicher Grundsätze vor. Insbesondere sei festzustellen, dass die Neuordnung der Geschäftsanteile an der S. GmbH mit Abtretungsvertrag vom 19. Dezember 1988 auf einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung aus dem Jahr 1986 beruht, wertmäßig nicht ausschlaggebende Beträge (der objektivierte Unternehmenswert der S. GmbH habe per Ende Dezember 1988 höchstens dem Nominale entsprochen) zum Inhalt gehabt habe und auch im Lichte der bevorstehenden Steuerreform 1988 als nicht unvernünftig erschienen sei. Auch die Beweiswürdigung des Finanzamtes betreffend die Zurechnung der Anteile der Ehefrau des Beschwerdeführers an der S. GmbH im Zusammenhang mit der Scheidung sei mit wesentlichen Verfahrensmängeln behaftet (die Abgabenbehörde I. Instanz bezweifle zu Unrecht, dass die Ehefrau die Anteile am 2. Oktober 1990 vom Beschwerdeführer zum Nominale erworben habe). Der Beschwerdeführer habe für die Übernahme der Haftungen eine bankübliche Haftungsprämie ausbezahlt erhalten, die von der Behörde auch als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert worden sei. Dass das übernommene Haftungsvolumen größer gewesen sei als das Vermögen des Geschäftsführers, sei eine Angelegenheit der kreditgewährenden Banken und tangiere nicht den Zusammenhang zwischen leistungs- und erfolgsorientierten Entgelten und Übernahmen der damit verknüpften Risikogeschäfte. Auch habe es die Abgabenbehörde I. Instanz unter Missachtung des Amtswegigkeitsgrundsatzes unterlassen, die Darstellung des Beschwerdeführers, dass eine Verwertung der Deponieeinrichtungen in Form einer Baurestmassendeponie oder in ähnlicher Form jedenfalls realisierbar sei, sodass dadurch das wirtschaftliche Risiko des Vermögensverlustes weitestgehend eingegrenzt gewesen sei, in die Beweiswürdigung einzubeziehen. Die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde I. Instanz, dass auf Grund der zum 27. November 1990 rechtskräftig vorliegenden Bewilligungs- und Ausnahmegenehmigungen bereits zu diesem Zeitpunkt mit der Realisierung der Deponie R. zu rechnen gewesen sei, sei nicht nachvollziehbar. Auf Grund offener Fragen im Zusammenhang mit der Genehmigung der Deponie habe auch die Gesellschaft ASA im Sommer 1991 die Verhandlungen über den Erwerb der Deponieanlage abgebrochen. Eine diesbezügliche schriftliche Zeugenaussage vom 3. Februar 1995 habe die Abgabenbehörde I. Instanz nicht beachtet. Zum Zustandekommen der Optionsvereinbarungen habe sich die Abgabenbehörde über ihr vorliegende schriftliche Zeugenaussagen der Gesellschafter Dr. E. und Dr. G. hinweggesetzt. Dasselbe gelte für Zeugenaussagen von Heinz und Hilde P. Bei Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens hätte die Behörde I. Instanz zur Ansicht gelangen müssen, dass Ende 1990/Anfang 1991 der Unternehmenswert der Deponie R.-W. GmbH auf Grund der fehlenden rechtlichen Genehmigungen nicht annähernd in objektiver Weise bestimmbar gewesen, sondern im Wesentlichen von subjektiven Risikoeinschätzungen der Beteiligten abhängig gewesen sei (aus den diversen schriftlichen Zeugenaussagen sei beispielsweise zu entnehmen, dass die übrigen Gesellschafter die Fertigstellung der Deponieanlage zu diesem Zeitpunkt als nicht mehr wahrscheinlich angesehen hätten). Zur Behandlung der Einkünfte aus der Veräußerung von Optionsrechten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb warf der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde I. Instanz teilweise die Heranziehung von fiktiven Sachverhaltselementen, die Missachtung tragender Verfahrensgrundsätze und rechtswidrige Beurteilung vor (zur Bekämpfung der Ansicht der Behörde legte der Beschwerdeführer auch zwei Schriftsätze des Dr. G. und des Dr. E. vom 17. Juli bzw. 14. Juli 1997 vor, in denen diese den Überlegungen der Behörde in Bezug auf den Entlohnungscharakter durch die Einräumung der Optionsrechte entgegentraten). Insgesamt wiederholte der Beschwerdeführer im Vorlageantrag sein Ersuchen, die sonstigen Einkünfte im Rahmen der Veranlagung für 1992 an Stelle von 78,153.670 S mit 20,000.000 S festzusetzen.

Mit einem an die belangte Behörde gerichteten Schriftsatz vom 13. Mai 1998 weitete der Beschwerdeführer sein Berufungsbegehren dahingehend aus, dass die sonstigen Einkünfte mit "S 0,--" festzusetzen seien. Er habe bereits in seinem Vorlageantrag auch verfahrensrechtliche Einwände gegen die Annahme der Behörde, der Beschwerdeführer sei wirtschaftlicher Eigentümer der von seiner ehemaligen Ehefrau vom 14. September 1992 veräußerten Anteile der R.-W. GmbH gewesen, vorgebracht. Aus rechtlichen Überlegungen führe eine teleologische Interpretation der Fünf-Jahresregel des § 31 EStG 1988 im Übrigen zu dem Ergebnis, dass der Überschuss aus der Veräußerung der Beteiligung am 14. September 1992 weder dem Beschwerdeführer noch seiner Ehefrau als Einkünfte gemäß § 29 Z 2 EStG

zuzurechnen sei. Weiters vertrat der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 13. Mai 1998 die Ansicht, dass auch die bisherige Besteuerung seiner Haftungsprovisionen zu Unrecht erfolgt sei. Rechtliche Überlegungen führten dazu, dass die Einbeziehung der Haftungsprovisionen in das steuerpflichtige Einkommen weder unter dem Gesichtspunkt der Einkünfte aus Kapitalvermögen noch als sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG 1988 gerechtfertigt sei. Abschließend nahm der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 13. Mai 1988 noch zu ihm bekannt gewordenen Überlegungen der belangten Behörde Stellung, wonach eine Bürgschaftseinlösung im Zusammenhang mit der Abdeckung von Kreditverbindlichkeiten der G.L. Inc. als Scheingeschäft zu behandeln sei.

Nach Durchführung einer Berufungsverhandlung entschied die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid über die Berufung dahingehend, dass sie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992 zu Ungunsten des Beschwerdeführers abänderte und dabei im Ergebnis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 145,282.119 S gelangte.

Nach der Aktenlage - so die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides - habe der Beschwerdeführer gemeinsam mit W. seit 1986 (Gründungsjahr der R.- W. GmbH) äußerst intensiv auf die Realisierung der Deponie R. hingearbeitet. Dass ein derartiges Deponieprojekt immer wieder auch Gegner finde und im Zusammenhang mit den Bemühungen um die Durchsetzung auch prozessuale Rückschläge bzw. zeitliche Verzögerungen hingenommen werden müssten, liege nach Auffassung der belangten Behörde in der Natur der Sache. So gesehen seien die aus den Verwaltungsakten ersichtlichen Verfahrensabläufe im Zusammenhang mit der Durchsetzung der Deponie keineswegs ungewöhnlich. Wesentlich für den Erfolg eines Deponieprojektes sei aber sicherlich der politische Wille, der im Beschwerdefall offensichtlich auf Seiten der Betreiber der Deponie gelegen gewesen sei. Die Verordnung über die Widmung als Deponie sei dann tatsächlich am 14. Mai 1991 ergangen, sodass die Deponie bereits am 1. Juli 1991 in Betrieb habe genommen werden können. Mit einstimmigem Beschluss der zuständigen Landesregierung vom 27. November 1990 sei die Abteilung Umweltschutz beauftragt worden, die Deponie R., "für die bereits die erforderlichen rechtlichen Genehmigungen überwiegend erteilt worden sind", jedenfalls als einen der erforderlichen Standorte für die Endlagerung der Restabfälle aufzunehmen. Die belangte Behörde sei daher der Auffassung, dass der Betreiber der Deponie spätestens mit 27. November 1990 ernsthaft mit der Realisierung der Deponie habe rechnen können. Auch sei anzunehmen, dass der Beschwerdeführer als Fachmann in Sachen "Durchsetzung von Deponien" den positiven Ausgang der Bemühungen im Zusammenhang mit der Inbetriebnahme der Deponie innerhalb absehbarer Zeit habe voraussehen können. Zur Vollständigkeit sei auch noch darauf hinzuweisen, dass das vom Beschwerdeführer erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 1990, 90/04/0092, welches im Genehmigungsverfahren ergangen sei, nach Ansicht der belangten Behörde seine Erklärung in der zum entscheidungsrelevanten Zeitpunkt noch fehlenden - dem politischen Willen entsprechend in der Folge dann ohnehin nachgeholten - entsprechenden Widmung des für die Deponie vorgesehenen Geländes gehabt habe. Schließlich hätten auch bereits Ende 1990 Verkaufsverhandlungen der R.-W. GmbH mit der ASA, Wien, stattgefunden. Im Zuge dieser Verkaufsverhandlungen habe die ASA im Jänner 1991 ein Gutachten in Auftrag gegeben, in dem der Gesamtwert der Deponie - alle erforderlichen Bewilligungen vorausgesetzt - in Höhe von 309,000.000 S festgestellt worden sei. Der Beschwerdeführer und W. hätten bei der Gutachtenserstellung als Auskunftspersonen mitgewirkt, sodass der Beschwerdeführer wohl bereits Ende Jänner 1991 von diesem Gutachten habe wissen müssen. Dass mit der Planung der Deponie bereits im Jahr 1987 begonnen und zu den Bilanzstichtagen 30. April 1989, 30. April 1990 und 30. April 1991 die getätigten Investitionen immerhin rd. 11,9, 30,9 und 41 Mio. S betragen hätten, spreche auch dafür, dass seitens der Betreiber des Deponieprojektes bereits weitaus früher mit dem Erfolg ihrer Bemühungen gerechnet worden sei. Auch hätten der Beschwerdeführer und W. für die Deponie bereits am 9. Mai 1989 mit der G.L. Inc., Luzern, einen (kostspieligen) Lizenzvertrag über die Nutzung einer Deponietechnik abgeschlossen, auf Grund dessen in den Folgejahren Lizenzgebühren in Höhe von insgesamt über 40,000.000 S hätten bezahlt werden müssen. In diesem Zusammenhang sei auch bemerkenswert, dass nur der Beschwerdeführer - nicht aber die übrigen Gesellschafter - zu Gunsten der R.-W. GmbH Haftungen - und zwar in für ihn im Ernstfall existenzbedrohender Höhe - übernommen habe. Der belangten Behörde falle zum Abtretungsvertrag vom 19. Dezember 1988 auf, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau durch die dabei vorgenommenen Transaktionen eindeutig "benachteiligt", die übrigen Gesellschafter hingegen offensichtlich "begünstigt" worden seien. Es sei davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer und seiner damaligen Ehefrau mittelbar 25 % der R.-W. GmbH zuzurechnen gewesen seien. Vergleiche man die Beteiligungsverhältnisse an der D.-G. GmbH mit den Zuteilungen der Anteile an der R.-W. GmbH (die zum Nennwert erfolgt seien) am 19. Dezember 1988, sei festzustellen, dass der

Beschwerdeführer statt der ihm rechnerisch zustehenden 12,5 % nur 10 % und seine Ehefrau gar keine Anteile an der R.-W. GmbH bekommen habe. Während im Rahmen des Abtretungsvertrages vom 19. Dezember 1988 der Beschwerdeführer und seine Ehefrau zu Lasten der übrigen Gesellschafter eindeutig "benachteiligt" erschienen, ergebe eine nähere Betrachtung der Optionsverträge das genau umgekehrte Bild. Der Abschluss der Optionsverträge sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, als sich - entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers - der Erfolg der jahrelangen Bemühungen um die Durchsetzung der Deponie R. sehr wohl bereits abzuzeichnen begonnen habe. Somit erschienen die Vertragsabschlüsse seitens der übrigen Gesellschafter ("relativ kurze Zeit vor der absehbaren Realisierung eines Projektes, dessen enorme Gewinnträchtigkeit wohl allen Beteiligten klar sein musste") eigentlich völlig unverständlich. Diese Gesellschafter hätten nämlich dadurch auf einen bedeutenden Teil der mit hoher Wahrscheinlichkeit realisierbaren Veräußerungsgewinne in Millionenhöhe verzichtet. Eine Gesamtbetrachtung der unerklärlichen Vorgangsweisen der Beteiligten anlässlich der Transaktion vom 19. Dezember 1988 (unerklärliche "Begünstigung" der übrigen Gesellschafter) einerseits und des Abschlusses der Optionsverträge Ende Jänner/Anfang Februar 1991 (eklatante "Begünstigung" des Beschwerdeführers) andererseits führe die belangte Behörde zu der Beurteilung, dass es sich hiebei um Scheingeschäfte (§ 23 Abs. 1 BAO) im Rahmen eines "Steuersparmodelles" handeln müsse, wobei dem Beschwerdeführer als dem eigentlichen Betreiber des Deponieprojektes im Wege der "Optionsverträge" seitens der übrigen Gesellschafter "am Papier" nur das zurückerstattet hätte werden sollen, was die übrigen Gesellschafter am 19. Dezember 1988 "am Papier" aus steuerlichen Gründen (§ 31 EStG 1988) zu viel erhalten hätten. Die gleich lautenden Optionsverträge verdeutlichten nach Auffassung der belangten Behörde geradezu das - wohl aus steuerlichen Gründen gewählte - einheitliche Konzept. Die belangte Behörde sei daher der Auffassung, dass der Beschwerdeführer bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der verfahrensgegenständlichen "Optionsverträge" der wahre Eigentümer (u.a. auch) der von diesen Verträgen erfassten 13,33 %-Anteile an der R.-W. GmbH gewesen sei. Der diesbezügliche Veräußerungsgewinn (Optionsentgelt von 58,567.000 S abzüglich bei der Optionseinräumung angefallener Werbungskosten in Höhe von 400.000 S) sei unter den sonstigen Einkünften zu erfassen. Dem vom Finanzamt erstmals in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Standpunkt, dass der Veräußerungsgewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sei, könne sich die belangte Behörde allerdings nicht anschließen. Die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung könne mit weiteren (rechnerischen) Überlegungen untermauert bzw. abgerundet werden. Die belangte Behörde folge nicht der "Belohnungsphilosophie" des Finanzamtes, sondern stütze ihre Schlussfolgerungen vielmehr auf § 23 Abs. 1 BAO.

Die ehemalige Ehefrau des Beschwerdeführers habe anlässlich der Transaktion vom 19. Dezember 1988 keine Anteile an der R.- W. GmbH übernommen. Allerdings habe ihr der Beschwerdeführer am 2. Oktober 1990 seinen 10 %igen Anteil (Nominale 50.000 S) um 25.000 S übertragen. In ihrer Zeugenaussage vom 24. Oktober 1994 habe die Ehefrau erklärt, diesen Anteil "aus familiären Gründen" erhalten zu haben. Sie habe weiters angegeben, diesen Anteil nicht als Treuhänderin erhalten zu haben. Zum Anteilsverkauf vom 14. September 1992 habe die Zeugin erklärt, dass sie zwar vom Verkauf der Anteile gewusst habe, sich aber bei den Verkaufsverhandlungen durch den Rechtsanwalt Dr. H. habe vertreten lassen. Aus einem Schreiben des Dr. H. an den Wirtschaftsprüfer Dr. F. vom 24. Februar 1993 gehe hervor, dass die Ehefrau schlussendlich nur einen Betrag von 11.000.000 S samt Zinsen ab 23. Februar 1993 erhalten habe. Dieser Betrag entspreche wiederum der pauschalen Vermögensabfindung lt. Punkt 12 des gerichtlichen Scheidungsvergleiches vom 23. Februar 1993. Über sämtliche weiteren Beträge aus dem Beteiligungsverkauf ("ihre" Anteile repräsentierten immerhin einen Wert von 32,292.000 S) sei nur der Beschwerdeführer verfügungsberechtigt gewesen. So habe der Beschwerdeführer etwa auch die Zinsen für die Zeit vom 14. September 1992 bis zum 23. Februar 1993 (ca. 390.000 S) zur Gänze vereinnahmt. Die Prüfungsabteilung bzw. das Finanzamt hätten diesbezüglich die Auffassung vertreten, es sei "schon sehr auffällig und bemerkenswert", dass die Ehefrau aus dem Verkauf ihres 10 %-Anteiles nur einen Betrag von 11 Mio. S erhalten habe, obwohl ihr rechnerisch 32,292.000 S zugestanden wären. Der am 14. September 1992 erzielte Veräußerungserlös sei gemäß § 29 Z 2 iVm § 31 Abs. 1 EStG 1988 unter die Steuerpflicht des Beschwerdeführers gefallen, weil er - als "wahrer wirtschaftlicher Veräußerer" - innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 % an der R.-W. GmbH beteiligt gewesen sei. Diese Feststellungen lt. Tz. 19.2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 10. Jänner 1997 über die sonstigen Einkünfte des Beschwerdeführers von 20 Mio. S seien zunächst außer Streit gestanden und vorerst auch nicht Berufungsgegenstand gewesen. In der Ergänzung vom 13. Mai 1998 habe der Beschwerdeführer sein Berufungsbegehren aber auch dahingehend ausgeweitet, dass die vom Finanzamt festgestellten sonstigen Einkünfte von 20 Mio. S nicht festzusetzen seien. Die belangte Behörde sei allerdings der Ansicht, dass es sich auch beim "Verkauf" vom 2. Oktober 1990 um ein

Scheingeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO gehandelt habe, d.h., dass tatsächlich auch noch nach dem 2. Oktober 1990 der Beschwerdeführer der wahre Eigentümer der Anteile seiner Ehefrau gewesen sei. Es erscheine nämlich der belangten Behörde "äußerst ungewöhnlich und im Grunde unerklärlich", weshalb der Beschwerdeführer als der eigentliche "Macher" der Deponie R. zu einem Zeitpunkt, als in diese Deponie bereits viele Mio. S investiert, Millionenhaftungen übernommen und wesentliche rechtliche Bewilligungen erstritten gewesen seien, seine (am Papier) "letzten" Anteile um - im gegebenen Zusammenhang jedenfalls zu vernachlässigende und wohl auch nicht fremdübliche - 25.000 S an seine damalige Ehefrau wirklich verkauft haben sollte. Diese Ungereimtheiten betreffend den behaupteten "aus familiären Gründen" erfolgten "Verkauf" vom 2. Oktober 1990 in Verbindung mit den anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten tatsächlichen näheren Umständen im Zusammenhang mit dem Beteiligungsverkauf vom 14. September 1992 ließen damit auch für die belangte Behörde keinen Zweifel daran aufkommen, dass am 2. Oktober 1990 ein Eigentümerwechsel in Wahrheit nicht stattgefunden habe. Der belangten Behörde sei es nach der Aktenlage nicht nachvollziehbar, wie die Betriebsprüfungsabteilung bzw. das Finanzamt letztlich zu dem Einkunftsbetrag von Höhe von 20 Mio. S gelangt sei. Nach Ansicht der belangten Behörde seien als sonstige Einkünfte vielmehr der Veräußerungserlös in Höhe von 32,292.000 S abzüglich des Kaufpreises lt. Notariatsakt vom 19. Dezember 1988 in Höhe von 50.000 S anzusetzen. Zu den vom Beschwerdeführer im Vorlageantrag vom 10. September 1997 angestellten scheidungsrechtlichen Erwägungen sei anzumerken, dass diese im Beschwerdefall auch deshalb dahingestellt bleiben könnten, weil es sich beim "Verkauf" vom 2. Oktober 1990 nach Auffassung der belangten Behörde ohnedies nur um ein Scheingeschäft gehandelt habe.

Die G.L. Inc., Luzern, sei am 23. Juni 1988 durch den Beschwerdeführer gegründet worden (lt. Beschwerdeführer aus Gründen des Konkurrenzverbotes). Es handle sich unbestritten um eine Domizilgesellschaft nach Schweizer Steuerrecht. Ein Aktienpaket von 49.700 sfr habe sich zunächst im Betriebsvermögen der D.-G. GmbH befunden. Diese GmbH habe die Anteile am 21. Dezember 1988 an den Beschwerdeführer zum Nennwert veräußert. Der Beschwerdeführer habe lt. eigenen Angaben mit den übrigen Gesellschaftern (d.s. auch die "übrigen Gesellschafter" der R.- W. GmbH) einen mündlichen Treuhandvertrag abgeschlossen, wonach er für sie jeweils 20 % des Aktienpaketes (pro Eigentümergruppe) treuhändig halten sollte. Die übrigen Gesellschafter hätten die Existenz und Ernsthaftigkeit dieses Treuhandvertrages in ihren schriftlichen Zeugenaussagen bestätigt. Am 15. März 1990 habe der Beschwerdeführer lt. seiner Aussage sein Aktienpaket im Ausmaß von 20 % an die R. Holding Inc., Texas, um 10.000 $ veräußert. Dieser Betrag sei nur unwesentlich höher als das Nominale gewesen. Im Übrigen stünden über diesen Vorgang keine weiteren Unterlagen zur Verfügung. Es entziehe sich auch der Kenntnis der Abgabenbehörde, ob der Beschwerdeführer zu irgendeinem Zeitpunkt an der R. Holding Inc., Texas, beteiligt gewesen oder sonst in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem Unternehmen gestanden sei. Von der Gründung der G.L. Inc. bis zum 23. Juli 1990 sei der Beschwerdeführer lt. eigenen Aussagen für diese Gesellschaft als unbezahlter Verwaltungsratspräsident und in der Folge als "ebenfalls unbezahlter Konsulent" tätig gewesen. Die Anteile der übrigen Gesellschafter seien nach den gegenüber der Betriebsprüfungsabteilung gemachten Angaben am 22. April 1993 an einen Herrn C. zum Nominale veräußert worden. Seit 22. November 1994 befinde sich die G.L. Inc. in Liquidation. Im August 1990 habe die G.L. Inc. 99 % der englischen T. Plc. erworben. Der Kaufpreis habe lt. Bilanz zum 31. Dezember 1990 6,771,408 sfr (= 55,860.750 S) betragen. Nach den Angaben des Beschwerdeführers sei die T. Plc. allerdings nur "eine Mantelgesellschaft" gewesen, in deren Besitz sich die D. Ltd., die Betreiberin einer Müllentsorgungsanlage in Großbritannien, befunden habe. Zur Finanzierung der D. Ltd. sei bei der österreichischen Länderbank am 31. August 1990 ein Kredit in Höhe von 5,728.684 sfr (= 47,261.643 S) aufgenommen worden. Für diesen Kredit habe der Beschwerdeführer der Länderbank gegenüber unbeschränkt mit einem Blankowechsel - angeblich auf Grund mündlicher Vereinbarungen treuhändig für die übrigen Gesellschafter - gebürgt. Der Beschwerdeführer sei lt. eigenen Angaben bzw. den Aussagen der übrigen Gesellschafter insofern abgesichert gewesen, als diese ihm gegenüber mündliche Bürgschaftserklärungen im Ausmaß von je 12 Mio. S (6 Mio. S) abgegeben hätten. Das Kreditvolumen habe Ende 1991 66,819.043 S betragen und im September 1992 schließlich einen Umfang von 86,500.000 S erreicht. Dieser Betrag sei seitens der Länderbank mit Schreiben vom 25. September 1992 fällig gestellt und in der Folge der Länderbank auch durch den Beschwerdeführer bzw. die übrigen Gesellschafter zurückbezahlt worden. Der Beschwerdeführer habe davon rd. 37,3 Mio. S - angeblich u.a. aus einem Gefühl der Verpflichtung gegenüber den Geschäftspartnern heraus - bezahlt und die übrigen Gesellschafter entledigten sich ihrer Verpflichtung dadurch, dass sie es zuließen, dass ihnen die jeweiligen Haftungsbeträge von ihren steuerfreien Gewinnen aus der Veräußerung ihrer Anteile an der R.-W. GmbH abgezogen wurden. Nach den Angaben

des Beschwerdeführers habe sich das Projekt T. Plc. - D. Ltd. insgesamt als totaler Misserfolg erwiesen und sei die Beteiligung im Jahr 1993 an den ursprünglichen Verkäufer (eine englische Familie) um den symbolischen Preis von 1 Pfund zurückverkauft worden. Nach den Angaben des Beschwerdeführers sei der Misserfolg auf verstärkte Umweltschutzauflagen zurückzuführen gewesen, weiters darauf, dass die D. Ltd. zunächst unbekannte Altlasten zu tragen gehabt habe und logistisch nicht in der Lage gewesen sei, die in sie gesetzten Erwartungen zu erfüllen. Aus den Aussagen der übrigen Gesellschafter ergebe sich, dass sie darüber hinaus nicht näher über die Gründe des Verlustes informiert worden seien. Zumindest am 31. Dezember 1992 sei der Beschwerdeführer auch Executive Director der D. Ltd. gewesen. Auch habe er nach den vorliegenden Unterlagen höchstwahrscheinlich bereits im Jahr zuvor dem Vorstand der D. Ltd. angehört, weil im Geschäftsbericht kein Vorstandswechsel in Bezug auf seine Person erwähnt sei. Auch aus dieser Tätigkeit habe der Beschwerdeführer offenbar keinerlei Einkünfte bezogen, weil solche in der Einkommensteuererklärung 1992 (trotz grundsätzlicher Steuerpflicht in Österreich) nicht aufschienen. Der Beschwerdeführer sei für die G.L. Inc. vom 23. Juni 1988 bis zum 23. Juli 1990 als Verwaltungsratspräsident tätig gewesen. Bis zum endgültigen Verkauf der Anteile der übrigen Gesellschafter am 22. April 1993 sei er zudem (angeblich) "Aktionärsvertreter" für die übrigen Gesellschafter sowie vom 23. Juli 1990 bis zum 22. April 1993 (angeblich nur) "Konsulent" der G.L. Inc. gewesen. Es erscheine der belangten Behörde völlig unglaubwürdig, dass der Beschwerdeführer eine sich über rd. fünf Jahre erstreckende Tätigkeit für die G.L. Inc. unter diesen von ihm behaupteten Umständen in diesen von ihm behaupteten Funktionen mit derart starkem Engagement (Kredithaftung bei der Länderbank) ohne jedes Entgelt auf sich genommen hätte. Verschiedene Aktivitäten und Vertretungshandlungen des Beschwerdeführers für die G.L. Inc. ließen darauf schließen, dass der Beschwerdeführer in Wahrheit die Geschicke der G.L. Inc. geleitet habe. Ob und wie der Länderbank-Kredit besichert gewesen sei, sei der Abgabenbehörde unbekannt, weil der der Kreditaufnahme zugrundeliegende Vertrag nie vorgelegt worden sei. Das durch den Beschwerdeführer in seinen Vermögensteuererklärungen einbekannte Vermögen sei jedenfalls als Besicherung für die in Rede stehenden Beträge nicht auszureichend gewesen. Auch dieser Punkt bestätige die belangte Behörde in ihrer Auffassung, dass damals wirtschaftlich ausschließlich der Beschwerdeführer hinter der G.L. Inc. gestanden sei. Dass der (angebliche) Treuhandvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und den übrigen Gesellschaftern bloß mündlich abgeschlossen worden sein solle, erscheine der belangten Behörde zudem "im höchsten Grade ungewöhnlich und bedenklich", setze doch ein solches Vorgehen ein im Geschäftsleben selten anzutreffendes Vertrauensverhältnis zwischen den Beteiligten voraus. Die vom Beschwerdeführer und den übrigen Gesellschaftern behaupteten mündlichen "Bürgschaftsverträge", mit denen sich der Beschwerdeführer "abgesichert" haben wolle, seien (einmal ganz abgesehen von ihrem enormen Risiko) insbesondere auch deshalb anzuzweifeln, weil mündliche Bürgschaftsverträge zwischen Nichtkaufleuten nach § 1346 Abs. 2 ABGB ungültig seien. Offenbar sei also der Beschwerdeführer der einzige "echte" (österreichische) Aktionär der G.L. Inc. gewesen und seien die behaupteten mündlichen Treuhand- und Bürgschaftsverträge zwischen dem Beschwerdeführer und den übrigen Gesellschaftern jedenfalls nicht ernst gemeint gewesen. In dieses Gesamtbild passe schließlich auch die Feststellung, dass die "Inanspruchnahme" der übrigen Gesellschafter auf Grund ihrer "Bürgschaften" lediglich dadurch erfolgt sei, dass die anlässlich der Abtretung der Anteile an der R.-W. GmbH an die W. GmbH erzielten beträchtlichen Veräußerungserlöse entsprechend gekürzt worden seien. Hier schließe sich auch "der Kreis" zu den Ausführungen im angefochtenen Bescheid betreffend die R.-W. GmbH. Nach Ansicht der belangten Behörde hätten die übrigen Gesellschafter die Kürzung der Veräußerungserlöse/R.-W. GmbH um Verluste, die sie eigentlich nichts "angingen", deshalb ohne weiteres akzeptiert, weil die wahren Beteiligungsverhältnisse an der R.-W. GmbH mit denen "lt. Papierform" nicht übereingestimmt hätten. Die den übrigen Gesellschaftern von ihren Veräußerungserlösen/R.-W. GmbH unter dem Titel "Bürgschaft" im Ausmaß von insgesamt 46,162.669 S abgezogenen Beträge seien demgemäß - und diese "logische Konsequenz haben Großbetriebsprüfung und Finanzamt bislang nicht gezogen" - dem Beschwerdeführer als zusätzliche Einkünfte gemäß § 29 Z 2 iVm § 31 Abs. 1 EStG 1988 "aufgrund weiterer ihm gehöriger GmbH-Anteile" zuzurechnen. Abschließend werde der Vollständigkeit halber zu den Ausführungen des Beschwerdeführers lt. Eingabe vom 13. Mai 1998 bemerkt, dass den dort zitierten Zeugenaussagen, soweit sie den angeführten Schlussfolgerungen der belangten Behörde entgegenstünden, "eben in freier Beweiswürdigung kein Glauben geschenkt wurde". Die belangte Behörde sehe sich auch in einer Zusammenschau der bisher behandelten Punkte zu der Bemerkung veranlasst, dass der Beschwerdeführer "nach eigenen Angaben laufend an (mündlichen) Treuhandverhältnissen beteiligt (gewesen) ist und die nach außen hin erklärten Beteiligungsverhältnisse auch aus diesem Grund wirklich nicht die wahren sein müssen".

Insgesamt ermittelte die belangte Behörde sonstige Einkünfte des Beschwerdeführers gemäß § 29 Z 2 iVm§ 31 Abs. 1 EStG 1988 aus den Teilbereichen "Optionsentgelt", "Veräußerungserlös Anteile" der Ehefrau und zusätzliche sonstige Einkünfte in Bezug auf die Ausführungen zu G.L. Inc. mit einem Betrag von 136,471.669 S (da der belangten Behörde das genaue Ausmaß der "weiteren" GmbH-Anteile lt. den Ausführungen betreffend G.L. Inc. nicht bekannt sei und zwecks Vermeidung von Prozessrisiko sei der Freibetrag nach § 31 Abs. 3 EStG 1988 im Höchstausmaß von 100.000 S zum Abzug gebracht worden).

Zu den "Haftungsprovisionen" wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe unter dem Titel "Haftungsprovisionen Fa. Deponie R.-W. GmbH" für das Streitjahr Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1,125.000 S erklärt. Diese Provisionen im Ausmaß von 1,5 % der jeweiligen Haftungssumme stünden mit den bereits oben angeführten Haftungsübernahmen des Beschwerdeführers im Zusammenhang. Dazu vertrete die belangte Behörde die Auffassung, dass die gegenständlichen Haftungsprovisionen nicht unter den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern unter den sonstigen Einkünften nach § 29 Z 3 EStG 1988 (Einkünfte aus Leistungen) zu erfassen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Zu den sonstigen Einkünften gehören nach§ 31 Abs. 1 EStG 1988 (in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung) die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft zu mehr als 10 % beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Kapitalgesellschaft, beteiligt war.

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Es ist dies jener Sachverhalt, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In dem zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mwN).

Im Beschwerdefall entspricht die Begründung des angefochtenen Bescheides zur Frage der sonstigen Einkünfte des Beschwerdeführers nach § 29 Z 2 iVm § 31 EStG 1988 den beschriebenen Anforderungen nicht.

Während nach Tz. 19.3 des Prüfungsberichtes die "Optionskonstruktion" noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als eine Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Sinne des § 31 EStG 1988 gewertet wurde, stützte die belangte Behörde die Zuordnung des Überschusses aus der im Streitjahr seitens des Beschwerdeführers erfolgten Veräußerung der Optionsrechte (Optionsentgelt von 58,567.000 S abzüglich Werbungskosten von 400.000 S) auf § 23 Abs. 1 BAO.

Nach § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft maßgebend.

Die im angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde vertretene Auffassung, dass der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der verfahrensgegenständlichen "Optionsverträge" Ende Jänner/Anfang Februar 1991 der "wahre" Eigentümer (u.a. auch) der von diesen Verträgen umfassten 13,33 %- Anteile an der R.-W. GmbH gewesen sei, ließe sich unter dem Gesichtspunkt des § 23 Abs. 1 BAO damit begründen, dass die am 19. Dezember 1988 erfolgte Abtretung der 50 %igen Beteiligung der K. GmbH an der S. (bzw. R.-W.) GmbH an den Beschwerdeführer und die übrigen Gesellschafter ein Scheingeschäft darstellte. Abgesehen davon, dass damit auch nur vom Fortbestehen der bis dahin bestandenen, mittelbaren Beteiligung des Beschwerdeführers an der R.-W. GmbH in Höhe von 12,5 % ausgegangen werden könnte, ist dem angefochtenen Bescheid keine schlüssige Begründung für eine diesbezügliche Beurteilung als Scheingeschäft zu entnehmen. Feststellungen über die für die Qualifikation als Scheingeschäft wesentliche Frage der Willensbildung innerhalb der K. GmbH im Rahmen der erwähnten Anteilsabtretung am 19. Dezember 1988 enthält der angefochtene Bescheid beispielsweise nicht. Aus der im angefochtenen Bescheid dargelegten Meinung, es sei spätestens mit 27. November 1990 ernsthaft mit der Realisierung der in Rede stehenden Deponie zu rechnen gewesen, lässt sich auch keine nachvollziehbare Begründung für einen Scheingeschäftscharakter der bereits Ende 1988 erfolgten, formell offenbar auch entsprechend durchgeführten Anteilsabtretung gewinnen. Eine "Benachteiligung" allein im Rahmen der Abtretung dadurch, dass dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau nicht mehr die Höhe der bisherigen (mittelbaren) Beteiligung zukam, vermag die Ernsthaftigkeit der neu gestalteten Beteiligungsverhältnisse noch nicht in Frage zu stellen. Dass die übrigen Gesellschafter durch den Abschluss der Optionsverträge im Jänner und Februar 1991 nach Ansicht der belangten Behörde "auf einen bedeutenden Teil der mit hoher Wahrscheinlichkeit realisierbaren Veräußerungsgewinne in Millionenhöhe verzichtet" hätten, bietet ebenfalls noch keinen Nachweis dafür, dass die bereits im Jahr 1988 durch die K-GmbH durchgeführte Anteilsabtretung in Wahrheit unterblieben ist.

Die von der belangten Behörde ermittelten sonstigen Einkünfte des Beschwerdeführers nach § 29 Z 2 iVm§ 31 Abs. 1 EStG 1988 erweisen sich damit bereits in dem Teilbereich "Optionsentgelt" mit einer

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at