



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/2201-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., USA, vertreten durch Sabine Fischer, Steuerberaterin, 1090 Wien, Servitengasse 7,

vom 20. Jänner 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 21. Dezember 1998 betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1992,

vom 16. Februar 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 3. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1993 sowie Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 1993 sowie Einkommensteuer 1993, und gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 9. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer 1994 und Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 1994,

nach der am 30. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994 sowie Verspätungszuschlag hinsichtlich Einkommensteuer 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bescheide ergehen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

2) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1994 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

A. Zusammenfassung Berufungsentscheidung:

In der Berufungsentscheidung des UFS vom 13. September 2006, RV/1205-W/02, miterledigt RV/1204-W/02, RV/2069-W/06 wurden bei der Veranlagung des Bw. (vormals: A, idF.: Bw.) zur Einkommensteuer 1989 bis 1992 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung verdeckte Ausschüttungen zuzüglich Kapitalertragsteuer als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Die Betriebsprüfung wurde beim Bw. im Jahr 1996 begonnen. Dabei wurden die verdeckten Ausschüttungen, welche von Betriebsprüfungen bei Kapitalgesellschaften, an welchen der Bw. mehrheitlich beteiligt war (sog. „H.-Firmen“), festgestellt worden waren, dem Bw. zugerechnet (vgl. Tz 31 des BP-Berichtes). Weiters wurden Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen im Jahr 1992 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung als sonstige Einkünfte berücksichtigt (vgl. Tz 32 des BP-Berichtes).

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfungen bei den vorgenannten Gesellschaften wurden vom UFS auch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1993 und 1994 verdeckte Ausschüttungen angesetzt.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung betragen:

	1989	1990	1991
Laut Erklärung	0,00	0,00	93.659,00
Verdeckte Ausschüttung	2.793.451,00	3.463.490,00	6.871.485,00
Kapitalertragsteuer	892.818,00	999.836,00	2.094.112,00
Summe	3.686.269,00	4.463.326,00	8.965.597,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	3.686.269,00	4.463.326,00	9.059.256,00
	1992	1993	1994
Laut Erklärung	44.742,00	0,00	0,00
Verdeckte Ausschüttung	11.974.216,00	7.791.623,00	1.310.874,00
Kapitalertragsteuer	3.555.408,00	2.365.684,00	332.733,00
Summe	15.529.624,00	10.157.307,00	1.643.607,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	15.574.366,00	10.157.307,00	1.643.607,00

Der Bw. wurde für den gesamten Berufungszeitraum als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt.

Verspätungszuschläge wurden ua. betreffend Umsatzsteuer 1993 sowie Einkommensteuer 1993 und 1994 mit 10 % der festgesetzten Abgabe vorgeschrieben.

Zur genauen Sachverhaltsdarstellung und rechtlichen Würdigung des UFS wird auf die Entscheidungsgründe der Berufungsentscheidung vom 13. September 2006, RV/1205-W/02, miterledigt RV/1204-W/02, RV/2069-W/06 verwiesen.

B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes:

Mit Erkenntnis vom 6. Juli 2011, Zl. 2007/13/0118 hob der Verwaltungsgerichtshof diese Berufungsentscheidung, soweit sie Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1994 sowie die Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1993 bis 1994 betraf, aus folgenden Gründen wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf:

1. Durch die Erweiterung der Endbesteuerung mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, wurden mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1994 auch verdeckte Ausschüttungen in die Endbesteuerung einbezogen (§ 97 Abs. 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993).
2. Verdeckte Ausschüttungen vor 1994, die erst nach dem 31. Dezember 1993 aufgedeckt wurden, lösten zwar Kapitalertragsteuer aus (§ 4 Abs. 7 Endbesteuerungsgesetz, BGBl. Nr. 11/1993 idF BGBl. Nr. 818/1993), führten jedoch im Rahmen der Steueramnestie zu keiner Nachbelastung mit Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Vermögensteuer.
3. Nach § 4 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetz (idF BGBl. Nr. 818/1993) war die Steueramnestie für die Jahre vor 1994 dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige bis zum 31. Dezember 1993 davon Kenntnis hatte, dass die Einkünfte für das maßgebliche Kalenderjahr oder die Vermögen für den maßgebenden Zeitpunkt Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen sind oder dass sie den Abgabenbehörden bekannt waren.

Da die zitierte Gesetzesstelle ausdrücklich auf die bestimmte Kenntnis des Steuerpflichtigen abstellt, konnte seitens des Verwaltungsgerichtshofes der Ansicht der belangten Behörde nicht gefolgt werden, dass der Steuerpflichtige wusste, ob abgabenrechtliche Ermittlungen gegen ihn durchgeführt wurden.

Die angefochtene Berufungsentscheidung wurde somit vom Verwaltungsgerichtshof, soweit sie Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1994 betraf, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes

aufgehoben, „ohne dass auf die weiteren zur Einkommensteuer geltend gemachten Rechtsverletzungen einzugehen war“.

4. Die Aufhebung der Berufungsentscheidung in Bezug auf die Einkommensteuer 1993 und 1994 durch den Verwaltungsgerichtshof zog die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Verspätungszuschläge zu diesen Abgaben nach sich. Weiters wurde der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 1993 in Höhe von € 7,27, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, weil der Abgabenbetrag unter der mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. Nr. 71/2003, im § 135 BAO eingeführten Bagatellgrenze von 50 € lag.

Im übrigen (dh. betreffend Umsatzsteuer 1989 bis 1995, Gewerbesteuer 1993 und Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1995, Gewerbesteuer 1993 sowie Einkommensteuer 1995) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

5. Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof hatte der Bw. in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages des Verwaltungsgerichtshofes mit Schreiben vom 19. Dezember 2007 auch das Vorliegen beschränkter Steuerpflicht ab 1992 wegen dauerhaftem Wegzug aus Österreich im Sommer 1992 geltend gemacht. Der Verwaltungsgerichtshof wies in seinem Erkenntnis darauf hin, dass Feststellungen zum Bestehen eines gewöhnlichen Aufenthaltes des Bf. im Inland im angefochtenen Bescheid nicht getroffen worden waren.

6. Die vom Verwaltungsgerichtshof angesprochenen, „weiteren zur Einkommensteuer geltend gemachten Rechtsverletzungen“ betreffen:

- a) die Besteuerung gemäß § 31 EStG 1988 der Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Beteiligungen an den vorgenannten Gesellschaften im Jahr 1992, und
- b) die Frage, ob und ab wann der Bw. der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Dazu wird ausgeführt:

- a) Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen im Jahr 1992:

Der Bw. war bis Mitte 1992 Mehrheitsgesellschafter folgender Gesellschaften:

A-GmbH., FN-1
B-GmbH, FN-2
C-GmbH, FN-3
D-GmbH, FN-4
E-GmbH., FN-5

F-GmbH, FN-6
H-GmbH, FN-7
I-GmbH, FN-8
J-GmbH., FN-9
K-GmbH, FN-10
L-GmbH., FN-11
M-GmbH., FN-12
N-GmbH, FN-13

Mit Abtretungsvertrag vom 20. Juli 1992, abgeschlossen zwischen dem Bw., B (Vater des Bw.), der I-GmbH sowie der H-GmbH als Veräußerer, und der T-Gesellschaftm.b.H. (idF: T-GmbH) sowie der KO (idF: KO-GmbH) als Erwerber, wurden folgende Anteile zum Stichtag 30. Juni 1992 veräußert:

Gesellschaft	Bw.	andere Gesellschafter
I-GmbH	90 %	B 10 % (davon 5% treuhändig)
C-GmbH	90 %	B 10 % treuhändig
A-GmbH..	90 %	B 10 % treuhändig
F-GmbH	90 %	I-GmbH 10 %
B-GmbH	90 %	I-GmbH 10 %
E-GmbH .	90 %	B 10 % treuhändig
J-GmbH .	90 %	H-GmbH 10 %

Der Bw. trat seine Anteile zur Gänze an T-GmbH ab. Die übrigen Gesellschafter traten von ihren Anteilen S 45.000,00 an T-GmbH und S 5.000,00 an KO-GmbH ab.

Als Abtretungspreis wurde der „Verkehrswert der im Eigentum der abtretungsgegenständlichen Gesellschaften stehenden Liegenschaften abzüglich konsolidierter Verbindlichkeiten der Gesellschaften zum Abtretungstichtag 30.6.1992“ vereinbart.

Der ermittelte Abtretungspreis war gemäß Punkt III des Abtretungsvertrages von den Erwerbern bis spätestens 15. August 1992 an die abtretenden Gesellschafter auszuzahlen.

Laut gesonderter Abrechnung wurde der Kaufpreis wie folgt ermittelt:

Gesamtwert der Liegenschaften	S 69.707.000,00
- konsolidierte Verbindlichkeiten	S 33.589.209,86
- Kaufpreisreduktion	- S 10.000.000,00
Gesamtkaufpreis	S 26.117.790,14

Anteil Bw.	23.506.043,70
Anteil B	1.856.413,80
Anteil I-GmbH	362.253,60
Anteil H-GmbH	393.079,04

Ebenso wurden mit Abtretungsvertrag vom 23. Juli 1992, abgeschlossen zwischen dem Bw. sowie der I-GmbH als Abtretenden und Sch.. (idF: SCH-GmbH) als Erwerber zum Stichtag 31. Juli 1992 folgende Anteile veräußert:

Gesellschaft	Bw.	I-GmbH
N-GmbH	90 %	10 %
H-GmbH	90 %	10 %
L-GmbH .	90 %	10 %

Als Abtretungspreis wurde der „Verkehrswert der im Eigentum der abtretungsgegenständlichen Gesellschaften stehenden Liegenschaften abzüglich konsolidierter Verbindlichkeiten der Gesellschaften zum Abtretungstichtag 31.7.1992“ vereinbart.

Der ermittelte Abtretungspreis war gemäß Punkt III des Abtretungsvertrages von den Erwerbern bis spätestens 31. August 1992 an die abtretenden Gesellschafter auszuzahlen.

Laut gesonderter Abrechnung wurde der Kaufpreis wie folgt ermittelt:

Gesamtwert der Liegenschaften	10.400.000,00
- konsolidierte Verbindlichkeiten	7.629.726,29
+ Kaufpreis H-GmbH	650.000,00
Gesamtkaufpreis	3.420.273,71
Anteil Bw.	3.078.246,34
Anteil I-GmbH	342.027,37

In der Einkommensteuererklärung wurde aus der Veräußerung dieser Beteiligungen ein Verlust iHv S 4.506.027,00 erklärt. Der Bw. führte dazu in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung aus, die Überschüsse laut Abtretungsverträgen seien ihm nie zugeflossen. Selbst von den zugeflossenen Beträgen (die bereits wesentlich geringer gewesen seien) habe er durch Haftungsinanspruchnahmen und Bürgschaften wieder Beträge zurückzuzahlen gehabt.

Es sei daher davon auszugehen, dass in die Einkommensteuererklärung nur jene Beträge aufzunehmen seien, die tatsächlich verblieben sind. So habe auch „der Berufungssenat (V

vom 16.3.1994, 6/3-327/91, kommentiert von Radschek in RdW 1994, 293 ff)" festgestellt, dass bereits in der Steuererklärung des Jahres des Zuflusses des Veräußerungserlöses die drohende Inanspruchnahme für den Schadenersatz bewertet werde und als Anschaffungskostenerhöhung zu berücksichtigen sei. Weiters würden auch Quantschnigg-Schuch (ESt-Handbuch, § 30, Tz 4) feststellen, dass (sowohl) für die Einkünfte aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen (als auch für die Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften) eine Art von Vermögensvergleich anzustellen sei.

Bei Berücksichtigung dieser Verpflichtungen habe sich ein negatives Ergebnis nach § 31 EStG 1988 ergeben.

Die Betriebsprüfung ermittelte die Veräußerungsgewinne in folgender Höhe:

Abtretungsvertrag T-GmbH :

Anteil des Bw.	23.506.043,70
Anteil B °	1.129.607,60
Summe	24.635.651,30
Freibetrag	94.400,00
steuerpflichtig gemäß § 31 EStG	24.541.251,00

°Der Erlös aus dem Verkauf der von B laut Niederschrift vom 29.3.1995 treuhändig für den Bw. gehaltenen Anteile wurde dem Bw. zugerechnet.

Abtretungsvertrag SCH-GmbH :

Anteil des Bw.	3.078.246,34
Freibetrag	90.000,00
steuerpflichtig gemäß § 31 EStG	2.988.246,34

In der Berufung beantragte der Bw., „sämtliche Ergebnisse der Betriebsprüfung gegenstandslos zu erklären“. Zur rechtlichen Begründung verwies er betreffend die Beteiligungsveräußerung auf die Beilage zur Einkommensteuererklärung 1992. Mit Schriftsatz vom 18. März 1999 führte er aus, er habe den Kaufpreis grossteils nicht in Bargeld oder durch Überweisung, sondern dadurch erhalten, dass ihm gegenüber bestehende Forderungen in Jahresabschlüssen saldiert worden seien.

Da von den Betriebsprüfungen diese Forderungen (Forderungen der Gesellschaften gegenüber dem Bw. als Gesellschafter) steuerlich nicht anerkannt worden seien, könnten sie dem Bw. auch nicht „angelastet werden“.

Aus den Veranlagungsakten sind Vereinbarungen über die Übernahme von Verbindlichkeiten des Bw. durch T-GmbH /SCH-GmbH nicht erkennbar.

Aus den Kontrollmitteilungen aus 1997 an das damals für die Veranlagung des Bw. zuständige Finanzamt für den 1. Bezirk (siehe Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, AB Nr. XXXXX, S. 351 bis 455) über das Ergebnis der Betriebsprüfungen bei den H.-Firmen ist ersichtlich, dass im Jahr 1992 - im Zuge von Forderungsabtretungen - Umbuchungen der gegenüber dem Bw. aushaltenden Forderungen an T-GmbH (bzw. SCH-GmbH) erfolgten. In der Folge wurden bei den betreffenden Gesellschaften die Verrechnungsforderungen gegenüber T-GmbH /SCH-GmbH in den Jahren 1992 und 1993 überwiegend als uneinbringlich abgeschrieben.

Der UFS forderte den Bw. mit Vorhalt vom 16. Februar 2006 auf, eine rechnerische Darstellung des Beteiligungsveräußerungserlöses vorzulegen. Weiters war darzulegen, in welcher Höhe dem Bw. tatsächlich Beträge betreffend die Veräußerung der Anteile an SCH-GmbH und T-GmbH zugeflossen sind. Beweismittel zum Nachweis der angeblichen Haftungsinanspruchnahmen und Bürgschaftszahlungen waren ebenfalls vorzulegen.

Im Erörterungsgespräch vom 31. Mai 2006 konnte vom Bw. weder eine Berechnung des Veräußerungsverlustes laut Erklärung noch ein Nachweis über die Höhe der tatsächlich zugeflossenen Beträge aus den Anteilsverkäufen vorgelegt werden.

Über die Inanspruchnahmen aus Haftungen und Bürgschaften konnte der Bw. im Erörterungsgespräch gleichfalls keine konkreten Aussagen treffen. Der Bw. verwies diesbezüglich lediglich auf den Inhalt der beschlagnahmten Unterlagen (Hausdurchsuchung durch die PAST im Auftrag des LG Strafsachen Wien im Jahr 1997).

Mit Schreiben vom 17. Juli 2006 führte der Bw. sinngemäß aus, dass Übernahmen der Gesellschafterdarlehen durch die Erwerber der Gesellschaftsanteile (T-GmbH /SCH-GmbH) und eine Gegenverrechnung mit den Kaufpreisen vorliege. Würden nun die Gesellschafterdarlehen als verdeckte Ausschüttung besteuert, dürfe derselbe Betrag nicht nochmals als Kaufpreis versteuert werden.

Der Veräußerungsverlust, und die Höhe der „tatsächlich zugeflossenen Beträge“ bzw. der Inanspruchnahmen aus Haftungen und Bürgschaften konnten nachwievor nicht nachgewiesen werden.

b) Beschränkte Steuerpflicht:

Der Bw. machte mehrmals den Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht Mitte oder Herbst 1992 wegen Wegzug aus Österreich geltend.

Aus den Unterlagen des Finanzamtes (Schreiben des Finanzamtes für den 1. Bezirk, Prüfungsabteilung Strafsachen, vom 4. August 1993 an das Finanzamt für Körperschaften)

geht hervor, dass der Finanzverwaltung bereits vor Beginn der Betriebsprüfungen der sog. „H.-Firmen“ der Aufenthaltsort des Bw. nicht bekannt war, da er bereits seit Juli 1992 in Österreich nicht mehr polizeilich gemeldet war, und dass es naheliegend erschien, dass der Bw. sich für immer ins Ausland absetzen würde (vgl. Seite 10 des Schreibens).

Andererseits hatte der Bw. noch bis Mitte 1992 in Österreich wesentliche geschäftliche Tätigkeiten, nämlich den Abschluss der Verträge betreffend die strittigen Beteiligungsveräußerungen, entfaltet (siehe unten).

Der Bw. führte selbst in der Berufung vom 17. Februar 1999 gegen die Bescheide betreffend Verspätungszuschläge zur Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1995 und zur Gewerbesteuer 1993 aus, er habe Österreich im Oktober 1992 verlassen und „jeden Wohnsitz etc. aufgegeben“.

C. Fortgesetztes Verfahren vor dem UFS:

Über Vorhalt des UFS vom 17. November 2011, Einkommensteuererklärungen für das Jahr 1992 jeweils für den Zeitraum der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht vorzulegen, gab die steuerliche Vertreterin des Bw. mit Schreiben vom 9. Dezember 2011 an, die Aufteilung der Steuererklärung des Jahres 1992 in einen Teil für den Zeitraum der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht sei ihr leider nicht möglich, das sie über keinerlei Buchhaltungsunterlagen verfüge. Diese Unterlagen seien vermutlich im Zuge der Hausdurchsuchung im Jahr 1994 beschlagnahmt worden.

In der am 30. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte die Vertreterin des Bw. ihr Vorbringen, dass ihrer Ansicht nach die Zahlungsflüsse an den Bw. von der T-GmbH in der vorangehenden Berufungsentscheidung des UFS doppelt erfasst worden seien, nämlich einmal als Kapitalerträge und einmal in den Einkünften gemäß § 31 EStG 1988. Weiters seien keine Anschaffungskosten und keine Werbungskosten berücksichtigt worden.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb hätte nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin bei der Schätzung der Mieterlöse der Umstand Berücksichtigung finden müssen, dass die Mietwohnungen sukzessive ins Wohnungseigentum abverkauft wurden; nach Ansicht der Vertreterin des Bw. hätte die Schätzung „dem verminderten Bestand angepasst werden müssen“.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Einkommensteuer 1989 bis 1992:

1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Zum Einwand der Vertreterin des Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2012, dass bei der Schätzung der Mieteinnahmen (wegen sukzessivem Verkauf der Wohnungen) „dem verminderten Bestand hätte Rechnung getragen werden müssen“, wird darauf verwiesen, dass dies bereits in der vorangehenden Berufungsentscheidung des UFS geschah; demnach wurden Mieterlöse für 1993 gemäß § 184 BAO im Schätzweg mit S 300.000,00 und Aufwendungen mit 50 % der Einnahmen angesetzt; für 1994 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null angesetzt (siehe Seite 24 der Berufungsentscheidung vom 13. September 2006). Diese Beurteilung bleibt aufrecht.

2) Verdeckte Ausschüttungen:

Beim Bw. wurde die Betriebsprüfung (im Unterschied zu den bereits im Jahr 1993 begonnenen Betriebsprüfungen bei den sog. H. - Firmen) erst im Jahr 1996 begonnen.

Entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in dem oa. Erkenntnis sind die strittigen verdeckten Ausschüttungen zuzüglich Kapitalertragsteuer bei der Einkommensermittlung betreffend die Jahre 1989 bis 1994 somit außer Ansatz zu lassen, da nicht mehr nachweisbar ist, dass der Bw. bis zum 31. Dezember 1993 davon Kenntnis hatte, dass die Einkünfte für Kapitalvermögen für die Kalenderjahre 1989 bis 1994 Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen waren oder dass sie den Abgabenbehörden bekannt waren.

3) Veräußerung von Beteiligungen im Jahr 1992:

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft zu mehr als 10 % beteiligt war.

Als Einkünfte sind gemäß § 31 Abs. 3 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (Abs. 1) einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen... Diese Einkünfte sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von S 100.000,00 übersteigen, der dem veräußerten Anteil entspricht.

- a) Zum Veräußerungserlös zählt alles, was der Erwerber als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwendet. Dazu gehören auch vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten wie zB die Übernahme der noch nicht eingezahlten Stammeinlage (JAKOM/Kanduth-Kristen, EStG, 2011, § 31 Rz 27). Auch laut Doralt, EStG, 9. Aufl., § 31

Tz 156 gehören zum Veräußerungserlös der Verkaufspreis und alle geldwerten Vorteile, die der Steuerpflichtige für die Veräußerung der Anteile erhält; dazu gehören vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten.

- b) Als Werbungskosten kommen nur Ausgaben, die mit der Veräußerung in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang stehen, in Betracht (ao, § 31 Rz 44).
- c) Zu den Anschaffungskosten zählen der eigentliche Kaufpreis, Nebenkosten der Anschaffung, weiters nachträgliche Anschaffungskosten. Zu letzteren gehören Gesellschafter-Nach(zu)schüsse, verdeckte Einlagen, verdecktes Grund- oder Stammkapital sowie die Rückzahlung einer verdeckten Ausschüttung (Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, 1993, § 31 Tz 19).
- d) Besitzt der Steuerpflichtige verschiedene wesentliche Beteiligungen an unterschiedlichen Kapitalgesellschaften und verkauft er in einem Jahr mehrere Beteiligungen, steht der Freibetrag für jeden Veräußerungsvorgang zur Gänze (bei Teilveräußerungen anteilig) zu (vgl. Pokorny, Schuch, EStG 1972, § 31 Tz 21 letzter Satz).

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

- a) Falls es zutrifft, dass der Bw. bei Verkauf seiner Anteile seine gegenüber den betreffenden Gesellschaften bestehenden Verbindlichkeiten an die Käufer der Anteile zahlungshalber abgetreten hat bzw. der Erwerber der Anteile die Forderungen der Gesellschaften zahlungshalber übernommen hat, stellt dies noch keine Einlage des Bw. in diese Gesellschaften dar - der Bw. verwechselt hier offenbar das Verhältnis Gesellschafter-Gesellschaft mit der Gesellschafterebene (Verhältnis Gesellschafter alt/neu). Es würde lediglich eine Schuldübernahme durch T-GmbH /SCH-GmbH vorliegen. Diese würde ebenso wie eine Barzahlung oder Überweisung des Kaufpreises einen Zufluss beim Bw. bewirken.
- b) Dass für die „Übernahme dieser Verbindlichkeiten“ durch den Erwerber tatsächlich ein Abzug beim Kaufpreis erfolgt ist, ist nicht nachvollziehbar, da eine derartige Vereinbarung in Schriftform offenbar nicht existiert.

Wenn der Bw. zum Nachweis der Übernahme seiner Verbindlichkeiten durch T-GmbH und SCH-GmbH im Schreiben vom 9. Dezember 2011 auf die beschlagnahmten Unterlagen verweist, wäre an ihm selber gelegen gewesen, beim Landesgericht für Strafsachen in diese Unterlagen Einsicht zu nehmen und entsprechende Belege dem UFS in Kopie vorzulegen.

- c) Selbst wenn eine Rückzahlung der Verbindlichkeiten des Bw. durch T-GmbH /SCH-GmbH an die Gesellschaften erfolgt wäre, so hätte dies nicht eine Einlage des Bw., sondern der T-GmbH

/SCH-GmbH als Neugesellschafter in diese Gesellschaften bewirkt, die man aufgrund des Trennungsprinzips nicht dem Bw. zurechnen könnte.

Tatsächlich ist jedoch aus den vorliegenden Kontrollmitteilungen betreffend die Betriebsprüfungen bei den H.-Firmen ersichtlich, dass zwar überwiegend per 30. September 1992 T-GmbH /SCH-GmbH die Verbindlichkeiten des Bw. gegenüber diesen Gesellschaften übernommen haben, aber in der Folge offenbar keine Rückzahlung der Verbindlichkeiten durch T-GmbH /SCH-GmbH, sondern seitens der H.-Firmen in den Jahren 1992 und 1993 Abschreibungen der Forderungen als uneinbringlich erfolgten.

Im Ergebnis liegen daher im Betrag der angeblich nicht bar ausbezahlten Kaufpreise keine nachträglichen Anschaffungskosten des Bw. auf seine Beteiligungen vor.

d) Die angeblichen Haftungen und Bürgschaften, welche nach Ansicht des Bw. bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen wären, wurden während des Betriebsprüfungsverfahrens und trotz mehrmaliger Aufforderung des UFS (siehe Vorhalt vom 16. Februar 2006, Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches und Niederschrift zur mündlichen Verhandlung) weder dem Grunde noch der Höhe nach näher dargestellt und sind auch aus den dem UFS vorliegenden Akten nicht nachvollziehbar. Diesbezüglich wäre es ebenfalls am Bw. gelegen gewesen, beim Landesgericht für Strafsachen in die beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen Einsicht zu nehmen und entsprechende Belege dem UFS in Kopie vorzulegen. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei den angeblichen Haftungen und Bürgschaften um eine reine Schutzbehauptung des Bw. handelt.

e) Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes war gegenüber der aufgehobenen Berufungsentscheidung und dem Einkommensteuerbescheid 1992 insofern abzuändern, als die bei Gesellschaftsgründung geleisteten Bareinlagen als Anschaffungskosten zu berücksichtigen waren. Weiters war für jede veräußerte Beteiligung der Freibetrag des § 31 EStG (anteilig) zu gewähren. Die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne ermitteln sich wie folgt:

Verkauf an T-GmbH:

Gesellschaft	Bw.	Bareinlage des Bw.	Freibetrag Bw.
I-GmbH	95 %	237.500,00	95.000,00
C-GmbH	90 %	250.000,00	100.000,00
A-GmbH .	90 %	250.000,00	100.000,00
F-GmbH	90 %	225.000,00	90.000,00
B-GmbH	90 %	225.000,00	90.000,00

E-GmbH .	90 %	250.000,00	100.000,00
J-GmbH .	90 %	225.000,00	90.000,00
Summe		1.462.500,00	665.000,00
Veräußerungserlöse Bw.	24.635.651,30		
- Anschaffungskosten (Bareinlagen)	1.462.500,00		
Veräußerungsgewinn	23.173.151,00		
- Freibeträge	- 665.000,00		
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	22.508.151,00		

Verkauf an SCH-GmbH :

Gesellschaft	Anteil Bw.	Bareinlage des Bw.	Freibetrag Bw.
N-GmbH	90 %	225.000	90.000
H-GmbH	90 %	225.000	90.000
L-GmbH .	90 %	225.000	90.000
Summe		675.000	270.000
Kaufpreis (90%)	3.078.246,34		
- Anschaffungskosten (Bareinlagen)	- 675.000,00		
Veräußerungsgewinn	2.403.246,34		
- Freibeträge	- 270.000,00		
Stpfl. Veräußerungsgewinn	2.133.246,00		

In Summe sind somit steuerpflichtige Veräußerungsgewinne im Betrag von S 24.641.397,00 als sonstige Einkünfte zu erfassen.

3) Beschränkte Steuerpflicht:

Beim Wechsel von unbeschränkter zur beschränkten Steuerpflicht entstehen zwei getrennte Steuerabschnitte, die getrennt zu veranlagen sind. Dabei wäre es Aufgabe des Bw. gewesen, zutreffendenfalls schon vor Beschlagsnahme der Unterlagen selbst korrekte Einkommensteuererklärungen für den Zeitraum der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht im Jahr 1992 vorzulegen und die Buchhaltungsunterlagen dementsprechend vollständig und übersichtlich abzufassen.

Der Bw. hat im Verlauf des Jahres 1992 jedenfalls noch wesentliche geschäftliche Tätigkeiten im Inland (Abschluss der Abtretungsverträge im Juli 1992) entfaltet.

Auch ist nicht anzunehmen, dass der Bw. sich vor Erhalt der laut Abtretungsverträgen T-GmbH /SCH-GmbH im August 1992 fälligen Abtretungsentgelte ins Ausland „abgesetzt“ hat.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung geht daher der UFS davon aus, dass ein Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht frühestens im Oktober 1992 erfolgte (siehe Berufung vom 17. Februar 1999 gegen die Bescheide betreffend Verspätungszuschläge zur Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1995 und zur Gewerbesteuer 1993) und dass der Bw. sämtliche Einkünfte des Jahres 1992 vor Eintritt der beschränkten Steuerpflicht erzielte.

Daher bleibt die Veranlagung 1992 als unbeschränkt steuerpflichtig aufrecht. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1993 und 1994 erfolgt als beschränkt steuerpflichtig.

4) Die Verluste aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 18 EStG 1988 nicht vortragsfähig, da keine ordnungsgemäße Buchführung vorlag (die Besteuerungsgrundlagen mussten geschätzt werden).

5) Die angefochtenen Bescheide waren daher wie folgt abzuändern (Beträge in Schilling):

Einkommensteuer 1989:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-2,975.869,00
Nicht ausgleichsfähige Verluste (IFB)	+ 1,555.154,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 1,420.715,00
Sonderausgaben	0,00
Einkommen	0,00
Einkommensteuer:	0,00

Einkommensteuer 1990:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 7,197.143,00
Sonstige Einkünfte	+ 6,579.016,00
Nicht ausgleichsfähige Verluste (IFB)	+ 789.600,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	171.473,00
Sonderausgaben (1/2 von 25.772,00)	- 12.886,00
Einkommen	158.587,00
Einkommen/gerundet	158.600,00
Einkommensteuer:	
10 % von 50.000,00	5.000,00
22 % von 100.000,00	22.000,00
32 % von 8.600,00	2.752,00
Tarifsteuer (= Durchschnittssteuersatz 18,76 %)	29.752,00
Gemäß § 37 (1) EStG: 9,38 % von 158.600,00	14.876,68
Allgemeiner Absetzbetrag	- 5.000,00
Einkommensteuer	9.876,68
Einkommensteuer gerundet	9.877,00

Einkommensteuer 1991:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 3,778.043,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	+ 93.659,00
Sonstige Einkünfte (abzüglich Freibetrag 100,00)	+ 9,076.078,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	+ 5,391.694,00
Sonderausgaben (1/2 der Aufwendungen)	- 10.447,00
Einkommen	5,381.247,00
Einkommen/gerundet	5,381.200,00
Einkommensteuer:	
10 % von 50.000,00	5.000,00
22 % von 100.000,00	22.000,00
32 % von 8.600,00	48.000,00
42 % von 400.000,00	168.000,00
50 % von 4,681.000,00	2,340.600,00
Tarifsteuer (= Durchschnittssteuersatz 48,01 %)	2,583.600,00

Gemäß § 37 (1) EStG: 24 % von 5,381.200,00	1,291.488,00
Allgemeiner Absetzbetrag	- 5.000,00
Einkommensteuerschuld	1,286.488,00
Anrechenbare Kapitalertragsteuer	- 3.447,10
Einkommensteuer	1,283.040,90
Einkommensteuer gerundet	1,283.041,00

Einkommensteuer 1992:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	+ 124.917,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 3.390.095,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen °	+ 44.742,00
Verrechenbare Verluste (IFB)	- 2.344.754,00
Sonstige Einkünfte	+ 24.641.397,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.856.397,00
Sonderausgaben (SA-Pauschale)	- 1.638,00
Einkommen	25.854.759,00
Einkommen/gerundet	25.854.800,00
Einkommensteuer:	
10 % von 50.000,00	5.000,00
22 % von 100.000,00	22.000,00
32 % von 150.000,00	48.000,00
42 % von 400.000,00	168.000,00
50 % von 25.154.800,00	12.577.400,00
Tarifsteuer (= Durchschnittssteuersatz 49,59 %)	12.820.400,00
Gemäß § 37 (1) EStG: 24,79 % von 24.641.397,00	6.108.602,30
49,59 % von 1.213.403,00	601.726,54
Summe	6.710.328,84
- Allgemeiner Absetzbetrag	- 5.000,00
Einkommensteuer	6.705.328,84
Einkommensteuer gerundet	6.705.329,00

°Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Steuerabzug laut Erklärung

Einkommensteuer 1993 (beschränkte Steuerpflicht):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	150.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	150.000,00
Sonderausgaben	-1.638,00
Einkommen	148.362,00
Einkommen gerundet	148.400,00
10 % von 50.000	5.000,00
22 % von 98.400,00	21.648,00
Einkommensteuer	21.600,00

Einkommensteuer 1994:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00
Einkommen	0,00
Einkommensteuer	0,00

B. Verspätungszuschläge:

Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 1993 beträgt:

Abgabenschuld	36.548,00
10 % = Verspätungszuschlag	3.655,00

Die Bescheide betreffend Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 1993 und Einkommensteuer 1994 waren, da sie die mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. Nr. 71/2003, in § 135 BAO eingeführte Bagatellgrenze von € 50,00 nicht erreichen, ersatzlos aufzuheben.

C. Endgültige Veranlagung:

Ein Grund für die vorläufige Veranlagung zur Einkommensteuer 1989 bis 1994 und betreffend die Festsetzung des Verspätungszuschlages hinsichtlich Einkommensteuer 1993 ist nicht mehr gegeben. Die genannten Bescheide ergehen somit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. April 2012