

GZ. RV/1512-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Dino Keki, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn betreffend Umsatz - , Einkommen - und Gewerbesteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1990, Einkommensteuer für das Jahr 1991 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Umsatz - und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988, 1989 und 1990 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1988 und 1989 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz - und Gewerbesteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1990 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1988, 1989 und 1991 werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1990 wird durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der diesbezüglichen Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. fungierte vom 11. 1. 1978 bis 8. 11. 1989 gemeinsam mit seiner am 3. 12. 1990 von ihm geschiedenen Ehegattin E. S. als Geschäftsführer der zwischenzeitig aus dem Firmenbuch gelöschten S. GmbH. Diese Gesellschaft übte das Kürschnergewerbe aus und handelte weiters vor allem mit Lederwarenbekleidung. Laut Aussagen von E. S. war der Bw. bis August 1990 weiterhin als faktischer (Mit)geschäftsführer tätig. Er war mit einem Geschäftsanteil im Werte von S 1000 Gesellschafter an der S. GmbH. Diesen Anteil trat er am 10. 1. 1991 unentgeltlich an E. S. ab.

Für den strittigen Zeitraum fand eine Betriebsprüfung statt. Das Prüfungsergebnis wurde den angefochtenen Abgabenbescheiden zugrundegelegt. Zwischenzeitig traten Wechsel in der steuerlichen Vertretung des Bw. ein.

1. Berufungsrelevante Feststellungen, die im Rahmen dieser Prüfung getroffen wurden:

- **Tz. 12 :** Im Zuge einer (weiteren) Betriebsprüfung bei der S. GmbH. sei zutage gekommen, dass der Bw. neben seiner Tätigkeit als geschäftsführender Gesellschafter einen Eigenhandelsbetrieb geführt habe.
- **Tz. 16:** Es liegen dem Finanzamt vom Bw. persönlich abgefasste Provisionsaufzeichnungen (aus einer Selbstanzeige) vor. Er erklärte hiezu niederschriftlich, von Ende des Jahres 1987 bis Anfang des Jahres 1990 habe er Provisionen auf ein Bankkonto in Kopenhagen, über das er alleine zeichnungs - und verfügbungsberechtigt gewesen sei, überwiesen erhalten. Er bestreite nicht, dass diese Provisionen zwar von Geschäftspartnern der S. GmbH. stammten, sie jedoch ausschließlich ihm und nicht der S. GmbH. (wohl anderen Vertretern

dieser Gesellschaft); die hievon keine Kenntnis oder Einflussmöglichkeit gehabt habe, zu gute gekommen seien. Es läge daher nach Ansicht des Prüfers für den Bw. ein von der S. GmbH. losgelöster Gewerbebetrieb in Form eines Einzelunternehmens vor.

- **Tz. 18:** Sowohl Provisionen, resultierend aus Pelzwareneinkäufen von diversen Großhandelsfirmen als auch in der Buchhaltung der S. GmbH. nicht erfasste Handelsumsätze seien dem Bw. im Rahmen dieses Einzelunternehmens zuzurechnen. Aus ausgewiesenen Beispielen für das Handeln des Bw. "für die eigene Tasche" sowohl im Provisions - als auch im Eigenhandelsbereich sei dies abzuleiten. Vom Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen sei jedenfalls nicht auszugehen.
- **Tz 19, 20:** Umsatzermittlung
- a) Die Höhe der Provisionseinnahmen wurde anhand der dem Finanzamt vorliegenden Aufzeichnungen zuzüglich eines Gefährungszuschlages von 50% für die Jahre 1988 bis 1990 ermittelt.
- b) Aus nicht aufgeklärten Differenzen zwischen vom Bw. ausgestellten Lieferscheinen zu den auf den Namen der S. GmbH. ausgestellten Fakturen wurden unter der Annahme eines Gefährdungszuschlages von 100% für die Jahre 1988 und 1989 entsprechende "Schwarzumsätze" festgestellt.
- c) Aus in der Buchhaltung der S. GmbH. nicht erfassten Wareneinkäufen erfolgte durch Ansatz eines Rohaufschlages von 100% eine weitere Umsatzhinzurechnung für die Jahre 1988 und 1989.
- **Tz. 24:** Gewinnermittlung
- Von dem ermittelten Umsatz erfolgte für die Jahre 1988 und 1989 der Abzug eines unter Zugrundelegung eines Rohaufschlages von 100% rechnerisch abgeleiteten Wareneinkaufes und eines mit 25% der Einnahmen ausgewiesenen Pauschalbetrages für sonstige Betriebsausgaben. Für das Jahr 1990 wurde kein Betriebsaufwand in Abzug gebracht.
- **Tz. 27:** Verdeckte Gewinnausschüttung
- Der Bw. schuldete der S.GmbH. bei seinem Ausscheiden, die im Zuge der Ehescheidung erfolgte, ein über sein Verrechnungskonto im Laufe der Jahre angewachsenes "Darlehen". Dieses wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens vom steuerlichen Vertreter der S. GmbH. (der damals auch Vertreter des Bw. war) neu berechnet, nachdem es ursprünglich im Verhältnis 50:50 aufgeteilt worden war. Dieser Vorgang sei von beiden Seiten als richtig anerkannt worden. Da der Bw. den mit S 321.560 ermittelten Betrag an die S. GmbH. nicht entrichten wollte, sei die steuerliche Anerkennung dieses Verrechnungskontos in Abrede

zu stellen. Auch seien seitens der S. GmbH. keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden, was einer Erlassung dieser "Darlehensforderung" gleichkomme. Überdies seien im Jahr des Ausscheidens keine Zinsen für den aushaltenden Kapitalbetrag verrechnet worden, was, ebenso wie die Überlassung des auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Kapitalbetrages, als verdeckte Gewinnausschüttung (für das Jahr 1990) zu erachten sei. Die darauf entfallende Kapitalertragsteuer sei mit 33,33% zuzurechnen, da sie von der S. GmbH einzubehalten sei.

- **Tz. 28:** Feststellung zu "Sonstigen Einkünften"
- Im Zuge der Ehescheidung habe der Bw. im Vergleichswege u.a. den Hälftenanteil eines Grundstückes überlassen, woraus ein Spekulationsgewinn mit S 114.443 (für das Jahr 1991) ermittelt wurde.

2. Berufungsvorbringen

2. 1. Ausführungen hinsichtlich Einzelunternehmen (betrifft Punkt 1., Tz. 12, 16, 18, 20 und 24 Bp - Bericht)

Der Bw. wendet sich dagegen, dass die Provisionsgeschäfte als Grundlage für die Ermittlung einer einem Einzelunternehmen zuzuordnenden Ertragskomponente dienten; dass alle Differenzen, die infolge Mängel oder Schlamperei in der Buchhaltung der S. GmbH. bei Einkaufsbelegen oder Lieferscheinen zutage kamen, Ihm als Einzelhandelsbetrieb zugerechnet werden. Die Feststellung, der Bw. sei als Einzelhändler zu betrachten, werde jedenfalls vehement verneint.

Die Provisionsgeschäfte seien reine Vermittlungsgeschäfte im Namen und für Rechnung anderer Firmen (lose Einkaufsgemeinschaften) gewesen. Die Provisionen seien für Felleinkäufe zugunsten anderer Kürschner erzielt worden und hätten mit der S. GmbH. nichts zu tun gehabt.

Die Hinzurechnung eines Gefährdungszuschlages zu diesen Provisionen sei nicht gerechtfertigt, da bereits sämtliche erzielten Erlöse anhand der vom Bw. handschriftlich und der Betriebsprüfung übergebenen Grundaufzeichnungen erfasst gewesen seien.

Hinsichtlich Lieferscheindifferenzen wurde vom Bw. darauf verwiesen, dass die fraglichen Waren (Felle), dokumentiert durch einen Retourschein, an die S. GmbH. rückgelangten.

Zu den Wareneinkäufen und Zahlungen von und an griechische Firmen wurde vermerkt, dass diese über Speditionen und die Zollbehörde abgewickelt wurden, womit wohl ausgesagt werden sollte, dass diese Geschäftsvorfälle solche der S. GmbH. gewesen seien.

2. 2. Ausführungen zu den festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen und zum Verrechnungskonto der S. GmbH (Tz. 27 Bp - Bericht)

Im Zuge des Scheidungsverfahrens seien sämtliche privaten und auch betrieblichen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten der beiden Ehepartner abgehandelt worden, und da nach der Scheidungsverhandlung sämtliche Zahlungsmodalitäten als abgewickelt galten, sei dieses Verrechnungskonto mit den anderen Verbindlichkeiten des Bw. quasi als zurückbezahlt zu behandeln. Es werde daher der Antrag gestellt, sowohl das Verrechnungskonto mit dem Anteil des Bw. als auch die nicht verrechneten Zinsen nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

2. 3. Ergänzende Anmerkungen

Berufungsausführungen betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991 fehlten. Von einem Mängelvorhaltsverfahren wurde jedoch Abstand genommen, da im Zuge des Erörterungspespräches (unten Punkt 5. 3.) vom (jetzigen) Parteienvertreter dieser Formalmangel behoben wurde.

3. Berufungsvorentscheidung

3.1. Hinsichtlich Einzelunternehmen (Punkt 2. 1.)

Das Finanzamt beharrte auf den Prüfungsfeststellungen. Näheres kann den dortigen Ausführungen entnommen werden.

3. 2. Hinsichtlich verdeckter Ausschüttungen

Die nichtverrechneten Zinsen des Jahres 1990 seien infolge eines einmaligen offensichtlichen Versehen des Steuerberaters nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Hinsichtlich der tatsächlich nicht erfolgten Rückzahlung des Verrechnungskontos wurde zwar das Vorliegen einer Vorteilszuwendung bejaht, jedoch von der Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer als weiterer Vorteilszuwendung seitens der S. GmbH. abgesehen.

4. Vorlageantrag

Es wurde betont, dass - abgesehen von Provisionen (ohne Gefährdungszuschlag) - alle anderen Betriebseinnahmenansätze beim Bw. unberechtigt gewesen seien, da es Geschäftsvorfälle der S. GmbH. betraf.

5. Ergebnis eines durchgeföhrten Erörterungsgespräches gem. § 279 Abs. 3 BAO

5. 1. Hinsichtlich Einzelunternehmen

Es wurde zwischen den Parteien Einvernehmen darüber erzielt, dass ein separates Einzelunternehmen des Bw. nicht bestand. Denn der Bw. übte neben seinen Aktivitäten als Geschäftsführer eine nach außen hin erkennbare sonstige gewerbliche Tätigkeit nicht aus. Dies habe zur Folge, dass sämtliche Einnahmen inklusive Provisionen (die ebenfalls einen engen Konnex zur S. GmbH. haben), Betriebseinnahmen der S. GmbH. darstellten, die ihr jedoch entzogen wurden und daher als verdeckte Ausschüttungen zu werten seien.

Über die Höhe dieser verdeckten Ausschüttung wurde zwischen den Parteien unverbindlich abgesprochen. Zwischenzeitig erließ das Finanzamt entsprechende Bescheide, in denen es. die Kapitalertragsteuer hiefür dem Bw. gem. § 95 Abs. 5 EStG 1988 direkt vorschrieb. Da - im Gegensatz zu dem Berufungspunkt "Verrechnungskonto" (Punkt 5. 2.) nebst dessen Verzinsung Erhebungen im Zuge der Außenprüfung hinsichtlich möglicher Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 lit c Endbesteuerungsgesetz BGBl 11/1993, nicht erfolgten, unterlägen diese nicht erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen der Steueramnestie gem. Abschnitt II (§ 4 Abs. 5). Die Vorschreibung von Umsatz - und Gewerbesteuer entfiel jedenfalls mangels Vorliegens eines Einzelunternehmens. Eine Änderung bei den erklärten sonstigen Einkünften des Jahres 1988 ergäbe sich dadurch, als betrieblich veranlasste Raumkosten in Höhe von S 1200 abzuerkennen seien.

5. 2. Hinsichtlich der im Prüfungsverfahren festgestellten verdeckten Ausschüttungen

Über die Höhe dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen, resultierend in Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto bzw. seiner Verzinsung, konnte keine Einigung zwischen den Parteien erzielt werden. Seitens des Vertreters des Bw., der sich hinsichtlich des Erörterungsergebnisses eine nähere Überprüfung und Abstimmung mit seinem Klienten vorbehalten hatte, erfolgten dahingehend ergänzende Einwände (siehe Punkt 6. 1.). Die konzipierte Möglichkeit der Erlösung einer zweiten Berufungsvorentscheidung unterblieb daher.

5. 3. Ergänzung des Berufungsverfahrens

Im Rahmen dieser Erörterung wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991 ausgeführt, indem der Berufungsantrag gestellt wurde, die Besteuerung des (der Höhe nach jedoch erst genau festzustellenden) Zuflusses eines Vermögensvorteiles aus der Überlassung des Verrechnungskontos anstatt im Jahre 1990, gegebenenfalls erst im Jahre 1991 zu erfassen. Klargestellt wurde weiters, dass die vom Finanzamt festgestellten Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft der Tarifbesteuerung, somit nicht einer begünstigten Halbsatzbesteuerung unterliegen.

6. Weiterer Schriftverkehr

6. 1. Schreiben an das Finanzamt vom 24. 10. 2003

Als Ergebnis einer Akteneinsichtnahme und ergänzender Recherchen des steuerlichen Vertreters des Bw. richtete dieser an das Finanzamt eine (auch dem UFS übermittelte) Eingabe, in dem er neben der Höhe der gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 zu erfassenden Kapitalerträge Folgendes zur Besteuerung des negativen Verrechnungskontos nebst Zinsen ausführte:

Eine verdeckte Gewinnausschüttung sei nicht vorgelegen. Denn das gegenständliche Verrechnungskonto sei im Zuge des Scheidungsvergleiches vom 3. 12. 1990 ausgeglichen worden. Dies ergäbe sich schlüssig aus der Bilanz der S. GmbH. zum 30. 6. 1991, in der eine Verbindlichkeit an den Bw. in Höhe von S 59.074,00 ausgewiesen werde. Weiters sei in dieser Bilanz eine "Verrechnung Inhabung" in Höhe von S 1.261.752,22 ausgewiesen worden. Die Inhabung könne nur auf E. S. zutreffen, da der Bw. zum Bilanzstichtag (30. 6. 1991) über keinerlei Geschäftsanteile mehr verfügte und auch nicht mehr Geschäftsführer war. Aus Punkt 10 des zit. Vergleiches ergäbe sich dies auch, der besage, dass Forderungen des Bw. aus dem Dienstverhältnis von der wechselhaften Aufhebungen von Forderungen und Verbindlichkeiten nicht umfasst seien. Überdies werde auch auf den in der Bilanz zum 30. 6. 1990 vorgenommenen Ausweis der Gesellschafterverrechnungskonten verwiesen, wo es noch für jeden Gesellschafter ein Konto gegeben habe, was sich nach dem Ausscheiden des Bw. erübrigte habe, so dass nur mehr ein Konto "Verrechnung Inhabung" geführt worden sei.

Es habe somit beim Ausscheiden des Bw. keine verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden. Hieraus ergäbe sich auch der Wegfall der fiktiven Verzinsung dieses Kontos im Jahr 1990.

6. 2. Eingabe vom 24. Februar 2004

In dieser Eingabe wurde auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ob ein Einzelunternehmen des Bw. vorlag

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ist abzuleiten, dass der Bw. im geprüften Zeitraum neben seinen beruflichen Aktivitäten als Gesellschafter - Geschäftsführer nachweisbar lediglich Provisionen für "die eigene Tasche" erarbeitete. Die für die Erlangung dieser Provisionen erforderliche Vermittlungstätigkeit hob sich von seiner sonstigen beruflichen Betätigung sichtlich nicht ab, da er, wie auch im Vorlageantrag bestätigend angeführt, vorwiegend mit dem Wareneinkauf für die S. GmbH im Ausland tätig war und für Wareneinkäufe im Rahmen von Einkaufsgemeinschaften diese Provisionseinnahmen erzielt wurden (Berufungsschreiben, Seite 2). Diese Wareneinkäufe im Rahmen dieser Einkaufsgemeinschaften führten auch - wie dies zum Teil (für die Wirtschaftsjahre ab 1989) in der V & G - Rechnung der S. GmbH. ausgewiesen wurde, zu entsprechenden Eigenhandelserlösen. Somit wären ihr auch entsprechende Provisionserträge zuzuordnen gewesen. Aus dem Schriftverkehr mit der Bank

in Dänemark ist überdies ersichtlich, dass neben dem Bw. als Inhaber des Kontos auch das "Pelzhaus S. (GmbH.)" aufscheint. Ohne Belang ist es, ob E. S. von diesen Verschleierungspraktiken Kenntnis hatte oder nicht. Empfänger dieser Vorteilszuwendungen war jedenfalls der Bw. Da hinsichtlich der Provisionseinnahmen verdeckte Ausschüttungen vorlagen, für die anderweitigen eigenbetrieblichen Aktivitäten keinerlei Ansatzpunkte zu erkennen sind, vielmehr zutreffenderweise Buchhaltungsmängel der S. GmbH. vorlagen, war dem Berufungsbegehren hinsichtlich Nichtvorliegens eines Einzelunternehmens zu entsprechen. Hingewiesen wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (95/14/0074 vom 17. 12. 1996): *Entfaltet der Gesellschafter - Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der Körperschaft, kann sie ihm nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und zweifelsfrei festgelegt ist. Im Zweifel wird angenommen, dass die Tätigkeit für die Körperschaft besorgt wird.*

Die Umsatz - und Gewerbesteuerbescheide waren somit aufzuheben. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1988 und 1989 werden ohne Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu ermittelt (siehe die rechnerische Darstellung hiezu). Infolge Abschnitt II (§ 4 Abs. 5 und 7) des Endbesteuerungsgesetzes, BGBl 11/1993, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, resultierend aus den zutage gekommenen verdeckten Ausschüttungen der S. GmbH. wegen der wirksam gewordenen Steueramnestie nicht anzusetzen.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1990

Da Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, erfolgt die Aufhebung dieses Einkommensteuerbescheides bzw. der diesbezüglichen Berufungsvorentscheidung. Denn in welcher Höhe das gegenständliche Verrechnungskonto vorlag, bzw. ob, oder in welcher Höhe dessen Nichtverzinsung im Jahre 1990 eine Vorteilszuwendung bewirkte, vermochte das Finanzamt letztlich nicht klarzustellen, wobei anzumerken ist, dass eine im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegene Einstellung hierüber für das weitere Verfahren keine Präjudizwirkung hat. Die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung der S GmbH. Bl. 72f ersichtliche, von den Bilanzansätzen abweichende Ermittlung dieses Verrechnungskontos war ho. jedenfalls nicht nachvollziehbar. Zur Zinsenverrechnung für das Jahr 1990 wird weiters vermerkt:

Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung stellt die Zinsenersparnis zugunsten des Bw. auch dann eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn ein Zinsenansatz vom damaligen Steuerberater irrtümlich unterlassen worden sein sollte, vorausgesetzt, eine nachweisliche (fremdübliche) Vereinbarung einer Verzinsung des Verrechnungskontos mit dem Anteilsinhaber liegt nicht vor. Eine Erfassung der Zinsenersparnis als verdeckte Ausschüttung würde somit - bezogen auf das neu zu ermittelnde Verrechnungskonto des Bw. - Platz greifen, wenn eine derartige Vereinbarung nicht existiert bzw. eine Nachentrichtung irrtümlich unterlassener Zinsenbelastungen unterblieben ist. (vgl. VwGH vom 20. 4. 1995,

94/13/0228).

Zur Ermessensmaßnahme (§ 20 BAO) dieser Bescheidaufhebung wird ausgeführt, dass es für beide Parteien zielführender ist, eine (nochmalige) Abstimmung des Verrechnungskontos des Bw. und eine endgültige Abklärung darüber zu finden, ob bzw. in welcher Höhe eine Zinsenersparnis zu einer verdeckten Ausschüttung führt, ohne dass es einer weiteren Einwirkung des UFS in diesem Verfahren bedarf. Diese Frage lässt sich im erstinstanzlichen Verfahren, losgelöst von den anderen Berufungspunkten, sichtlich schneller lösen.

3. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991

Aus dem Abs. 10 des zitierten Scheidungsvergleiches ist - im Gegensatz zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters - nicht abzuleiten, dass die Übernahme der im Verrechnungskonto dokumentierten Verbindlichkeiten des Bw. durch E. S. vereinbart worden sei. Da der Bw., wie aus dem Abs. 5 dieses Vergleiches allerdings zu entnehmen ist, zur Abfindung aller seiner Ansprüche, die er aufgrund der Aufteilung des ehelichen Vermögens gegen E. S. geltend machen konnte, einen Betrag von S 2.000.000 erhielt, ergibt sich daraus, dass er zusätzlich spätestens anlässlich der Abtretung seines Ges mbH - Anteiles an E. S. am 10. Jänner 1991 infolge Übernahme seines negativen Verrechnungskontos durch E. S. entlastet wurde. Allerdings liegt bei Übernahme der Forderungen gegenüber dem Bw. durch E. S. keine verdeckte Ausschüttung (Einkünfte gem. § 27 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG 1988) an ihn vor, da eine Vorteilszuwendung an den Bw. dadurch seitens der S - GmbH nicht bewirkt wurde.

Dem Berufungsbegehren auf Nichterfassung von Einkünften aus Kapitalvermögen, resultierend aus dem Wegfall des Verrechnungskontos, alternativ für das Jahr 1991 vorgebracht, war somit zu entsprechen.

Die Korrektur des Steuersatzes für den erzielten Spekulationsgewinn erfolgt antragsgemäß.

4. Berechnungen:

4. 1. Einkommensteuer für das Jahr 1988.(in ATS)

Einkünfte aus Gerwebetrieb:	5.496
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	230.357
Einkünfte aus Kapitalvermögen	50.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	46.750
sonstige Einkünfte (Korrektur um +1.200)	2.534
Freibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG 1972:	-10.000
Gesamtbetrag der Einkünfte:	325.137

Sonderausgaben		- 11.800
Einkommen gem. § " Abs. 2 EStG 1972 bzw. Zu versteuerndes Einkommen:		313.337
Steuer gem. § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1972 von	263.337	89.283,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag:	8.460	
Arbeitnehmerabsetzbetrag:	<u>4.000</u>	<u>-12.460,00</u>
Steuer gemäß § 33 Abs. 1 bis 6 EStG 1972:		76.823,00
Gemäß § 37 Abs. 1 i. V. m. Abs. 4 EStG 1972	16,43% von 50.000	8.215,00
Zwischensumme:		85.038,00
Lohnsteuer	59.716,20	
Kapitalertragsteuer:	10.000,00	-69.760,20
Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)		15.278,00
Abgabenschuld in Euro:		1.110,30

4. 2. Einkommensteuer für das Jahr 1989 (wie der Erstbescheid vom 23. 1. 1991):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	5.502
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	173.708
Einkünfte aus Vermietung und verpachtung:	<u>46.750</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte:	225.960
Abzüglich Sonderausgaben:	-10.372
Einkommen:	215.588
Die Einkommensteuer beträgt 20,61% von 215.588	44.432,69
Lohnsteuer:	-31.713,90
Abgabenschuld:	12.719,00
Abgabenschuld in Euro:	924,33

4. 3. Einkommensteuer für das Jahr 1991:

Einkünfte aus Kapitalvermögen:	74.694
Sonstige Einkünfte:	114.443
Gesamtbetrag der Einkünfte:	189.137
Sonderausgaben:	-8.679
Einkommen:	180.458
Die Einkommensteuer beträgt:	

10% für die ersten 50.000:	5.000,00
22% für die weiteren 100.000:	22.000,00
32% für die weiteren 30.500:	9.760,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	36.760,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag:	-5.000,00
Steuer nach Abzug des Absetzbetrages:	31.760,00
Kapitalertragsteuer:	-7.471,86
Abgabenschuld:	24.288,14
Abgabenschuld in Euro:	1.765,09

Wien, am 8. März 2004,