



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 21. Jänner 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Großhandel mit Brennstoffen und Mineralölproduktionsmitteln. Seit 17. Juli 2000 ist Mag.A.B. Geschäftsführer der Bw. Mag.B. ist auch Gesellschafter der Bw, und zwar seit 7. Oktober 2003 zu 75 %. Von 1996 bis 2003 war Mag.B. atypisch stiller Gesellschafter der Bw, nachdem er bereits davor zu 75 % an der Bw beteiligt gewesen war.

1.2. Eine bei der Bw durchgeführte, die Jahre 2003 und 2004 betreffende Außenprüfung traf unter Tz 1 des Berichts (Bl. 1/Dauerbelege K-Akt) folgende Feststellung:

Die Bw habe dem Mag.B. mit Vertrag vom 31. Dezember 1997 gegen Bezahlung von 700.000,00 S ein mit 31. Dezember 2004 befristetes „Vorkaufsrecht“ auf 51 % des im Eigentum der Bw stehenden Gesellschaftskapitals der XSpzoo., W, (im Folgenden kurz X) eingeräumt. Zu diesem Zeitpunkt sei Mag.B. stiller Gesellschafter der Bw gewesen. Als

solcher habe er Einsicht in die Geschäfte der Firma gehabt. Geschäftsführerin der Bw sei dessen nunmehrige Lebensgefährtin und Gesellschafterin der Bw, Frau B, gewesen. Diese sei nach wie vor Gesellschafterin und Prokuristin der Bw.

Das Vorkaufsrecht wäre zum 31. Dezember 2004 ohne jeglichen Anspruch erloschen. Verhandlungsunterlagen betreffend einen beabsichtigten Verkauf der Gesellschaftsanteile seien nicht vorgelegt worden. Der steuerliche Vertreter habe eingewendet, dass kein Vorkaufsrecht, sondern eine Kaufoption unter Festlegung einer gegebenenfalls durchzuführenden Kaufpreisermittlung eingeräumt worden sei, weshalb die Optionsausübung nicht an die Absicht der Bw, die Anteile an einen Dritten zu verkaufen, gebunden gewesen sei. Dem sei entgegenzuhalten, dass der Vertragsgegenstand mit „Vorkaufsrecht“ beschrieben sei.

Am 9. November 2004 hätten die Bw, vertreten durch die Prokuristin, und Mag.B. einen entgeltlichen Optionsverzicht vereinbart. Das Entgelt sei dem Verrechnungskonto des Mag.B. gutgeschrieben worden. Das bedeute, dass zu einem zukünftigen, unbestimmten Zeitpunkt ein beträchtlicher Mittelabfluss ohne weitere steuerliche Konsequenzen ermöglicht werde, ohne dass die Bw in irgendeiner Form von diesem Mittelabfluss Nutzen ziehe.

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei festgehalten worden, dass über die Verzichtserklärung hinaus keine schriftlichen Unterlagen hinsichtlich Einlösung der Option bzw. Unterlagen darüber, ob Mag.B. finanziell überhaupt in der Lage gewesen wäre, diese Option einzulösen, existiert hätten.

Der Optionsverzicht sei aus folgenden Gründen nicht fremdüblich:
Mag.B. sei Mehrheitseigentümer der Bw und als Geschäftsführer für diese verantwortlich, andererseits sei er als Privatperson Vertragspartner. Daran könne die Unterschrift von Frau B als Prokuristin nichts ändern, da diese für Verbindlichkeiten in der gegenständlichen Höhe nicht entscheidungsbefugt sei und im Innenverhältnis nicht gegen den Willen der Geschäftsführung handeln könne. Ein fremder Vertragspartner hätte einem entgeltlichen Verzicht auf die Rechte aus dem Vertrag nicht ohne konkrete und nachgewiesene Verkaufsabsicht der Gesellschaftsanteile an einen Dritten zugestimmt, da als Vertragsgegenstand ein Vorkaufsrecht vereinbart gewesen sei. Selbst wenn eine Kaufoption vorgelegen wäre, hätte ein fremder Vertragspartner genau geprüft, ob das Ziehen der Option durch Mag.B. im Hinblick auf dessen finanziellen Möglichkeiten kurze Zeit vor Ablauf der Befristung überhaupt realistisch ist, anstatt ohne weiter zu verhandeln oder nachzufragen, einer Ablöse in Höhe von 273.400,00 € zuzustimmen.

Beide Vertragswerke wären unter Fremden nicht so zustande gekommen. Schon die unklare Ausdrucksweise „Option“ oder „Vorkaufsrecht“ wäre nicht akzeptiert worden.

Üblicherweise hätte man für so einen Geschäftsfall einen Darlehensvertrag gewählt. Da die Kontrahenten einander nicht fremd gegenübergestanden wären, hätte ein entsprechender Interessensaustausch gefehlt. Ebenso werde in beiden Vertragswerken ein eindeutiger, bindender Inhalt und ein schriftliches Festhalten der Verhandlungsführung vermisst.

Durch die Buchung „Aktivierung auf die Beteiligung / Verrechnungskonto Mag.B.“ und die besondere Stellung in der GmbH könne Mag.B. über den gutgeschriebenen Betrag jederzeit verfügen. Eine Korrektur dieser Buchung bis zum Bilanzstichtag sei nicht erfolgt, sodass dieser Vorgang als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden müsse.

Die mit 31. Dezember 1997 datierte Vereinbarung zwischen der Bw als Verkäuferin und Mag.B. als Käufer ist mit „Optionsvertrag“ überschrieben und hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Vertragsgegenstand sei das Vorkaufsrecht auf 51 % des Gesellschaftskapitals der Fa. X. Der Käufer könne sein Recht zum Erwerb der Geschäftsanteile an der X erstmals ab 2. Jänner 1999 ausüben. Das Recht sei bis 31. Dezember 2004 befristet. Für den Fall der Ausübung des Vorkaufsrechts werde der Kaufpreis mit 51 % des ausgewiesenen Eigenkapitals der X der Optionsausübung vorangegangenen Jahresbilanz, umgerechnet zu dem am Ausübungstag von der polnischen Nationalbank verlautbarten Umrechnungskurs Zloty/Schilling (bzw. Euro) abzüglich eines Risikoabschlags von 25 % vereinbart.

Der Preis des Vorkaufsrechts betrage 700.000,00 S und sei innerhalb von 6 Monaten zu entrichten. Im Falle der Ausübung werde dieser Betrag unverzinst vom errechneten Kaufpreis in Abzug gebracht. Falls dieses Vorkaufsrecht nicht bis 31. Dezember 2004 ausgeübt werde, erlösche jeglicher Anspruch des Käufers an die Verkäuferin.

Die mit 9. November 2004 datierte Vereinbarung zwischen der Bw und Mag.B. ist mit „Verzichtserklärung“ überschrieben und hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Mag.B. habe von der Bw am 31. Dezember 1997 durch einen Optionsvertrag das Recht zum Ankauf von 51 % der Geschäftsanteile an der X erworben. Er sei zu diesem Zeitpunkt weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Bw gewesen. Die Bw habe damals dringend Kapital benötigt, das sie auf diesem Weg erhalten habe. In den Jahren 1998 bis dato habe sich die X zu einem wichtigen Bestandteil der Geschäftstätigkeit der GmbH entwickelt; sie erwirtschafte nachhaltig und laufend steigende Gewinne sowie auszuschüttende Dividenden. Die Bw habe sich durch diese Beteiligung den Zugang zur Beschaffung fester Brennstoffe in Polen gesichert. Die X habe gute Zukunftsperspektiven und sei ein gut eingeführter Produktions- und Servicebetrieb. Die Optionsausübung hätte zur Folge, dass die Bw wesentliche Teile ihrer Geschäftstätigkeit verlieren könnte und somit in ihrem

Fortbestand ernstlich gefährdet wäre. Mag.B. habe sich daher zur Abgabe einer Verzichtserklärung entschlossen. Er verzichte zugunsten der Bw auf die Ausübung der Option hinsichtlich des ihm eingeräumten Vorkaufsrechts. Als Gegenleistung erhalte Mag.B. von der Bw den Betrag von 273.400,00 €. Dieser Betrag solle den Verlust ausgleichen, den er durch den Verzicht auf die Optionsausübung erleide, wobei beide Parteien besonderen Wert darauf legten, dass Mag.B. nur einen Teil seines Verlustes ausgeglichen erhalte. Der Betrag von 273.400,00 € sei unter Rücksichtnahme auf die Liquidität der GmbH innerhalb von 10 Jahren nach der Unterfertigung der Verzichtserklärung von der Bw an Mag.B. zu bezahlen. Zur Sicherung seiner Forderung werde dem Mag.B. eine notariell beglaubigte Pfandbestellungsurkunde übergeben.

Eine Ermittlung des Optionswertes ist der Verzichtserklärung beigelegt.

Auf Grund der Feststellung der Außenprüfung schrieb das Finanzamt der Bw mit Haftungsbescheid vom 26. August 2006 (Bl. 11/2004 K-Akt) von dem, dem Verrechnungskonto des Mag.B. im Jahr 2004 gutgeschriebenen Betrag in Höhe von 273.400,00 € Kapitalertragsteuer in Höhe von 68.350,00 € vor.

1.3. In der dagegen erhobenen Berufung (Bl. 20/2004 K-Akt) führt die Bw aus, dass der Optionsvertrag vom 31. Dezember 1997 durch die von Mag.B. „bereits vor dem 31.12.1997 einbezahlten ATS 700.000,- zwischen der Geschäftsleitung vereinbart und mit 31.12.1997 datiert“ worden sei. Der durch die Formulierung in der Niederschrift durchkommende Verdacht der nicht rechtzeitigen Kontrahierung werde daher zurückgewiesen.

Zum Zeitpunkt der Errichtung des Optionsvertrages sei die zu 50 % beteiligte LL einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführerin gewesen. Richtig sei, dass Mag.B. bereits im Oktober 1994 als Gesellschafter und Geschäftsführer ausgeschieden sei, weil dies mit seiner Stellung als Dienstnehmer in einem Unternehmen unvereinbar gewesen sei.

Im Jahr 1997 sei auf Grund des äußerst schlechten Geschäftsgangs die Liquiditätssituation der Bw sehr angespannt gewesen. Alle Kreditlinien seien bereits voll ausgeschöpft gewesen. Es hätten ein erheblicher Verlust, eine Überschuldung und eine Fälligstellung der Kredite gedroht. Die Geschäftsführerin habe dringend Geldmittel gebraucht, um die finanzielle Situation der Bw zu stabilisieren. Der als atypisch stiller Gesellschafter beteiligte Mag.B. sei mit der akuten Situation der Bw vertraut gewesen. Er sei aber nicht bereit gewesen, weiter Geldmittel zu investieren, ohne dafür entsprechende Sicherheiten zu erhalten. Die Bw habe daher den in Rede stehenden Optionsvertrag eingeräumt.

Durch die Optionseinaräumung sei der drohende Jahresverlust beinahe vollständig beseitigt worden, was bei einer weiteren Einzahlung als z.B. stiller Gesellschafter nicht der Fall gewesen wäre. Die Bw habe mehrfach Nutzen aus dem Optionsvertrag gezogen, nämlich

durch Herstellen einer geregelten Finanzlage auf Grund des Mittelzuflusses, durch wesentliche Reduzierung des Verlustes, durch Beseitigung der Überschuldung und durch Aufrechterhaltung der Kreditlinien. Der Betrag von 700.000,00 S sei selbstverständlich der Besteuerung unterzogen worden.

Es habe sich bei dem hingegaben Betrag aus zweierlei Gründen um Risikokapital gehandelt, nämlich weil nicht absehbar gewesen sei, ob die Bw tatsächlich ihre finanzielle Stabilität erreicht, und weil die Entwicklung der 51 % Beteiligung nicht abschätzbar gewesen sei.

Mag.B. wäre niemals bereit gewesen, Risikokapital hinzugeben und sich gleichzeitig davon abhängig zu machen, ob und wie viel jemand anderer für die Beteiligung an der X geboten hätte. Der Optionsvertrag habe daher eindeutig das Recht zum Erwerb auf eigene oder fremde Rechnung vorgesehen. Die Bw habe auf eine möglichst kurze Zeitspanne zur Ausübung der Option bestanden. Es wäre anzunehmen gewesen, dass eine positive Entwicklung von X nur sehr langsam vor sich gehen würde. Frau B habe im Jahr 1997 angenommen, davon ausgehen zu können, dass Mag.B. kein Interesse an einer Übernahme der Beteiligung an X haben werde.

Im Jahr 2004 sei Mag.B. vor der Situation gestanden, entweder eine Beteiligung an einer sich gut entwickelnden polnischen Firma zu einem relativ günstigen Preis erwerben zu können, oder auf die Ausübung der Option zu verzichten. Ein Verzicht ohne Abgeltung des inneren Wertes einer Option sei im Geschäftsleben niemandem, auch nicht, wenn er in einem Naheverhältnis zu einer Gesellschaft stehe, zumutbar. Ein totaler Verzicht sei absolut nicht fremdüblich. Daher sei ein Mittelweg gewählt worden, wobei die Bw wesentliche Vorteile gezogen habe. Die Bw habe zu einem angemessenen Entgelt die volle Beteiligung an der X behalten, die immer höher werdenden Gewinnausschüttungen (für 2004: 112.701,00 €, für 2005: 134.237,00 €, für 2006: 250.000,00 €) würden weiterhin der Bw zufließen, aus den Gewinnausschüttungen der auf den Optionsverzicht folgenden zwei bis drei Jahren hätte das Entgelt finanziert werden können, die direkte Einflussnahme der Bw auf die X sei bestehen geblieben und der weitere bevorzugte Bezug von Kohle aus Polen wäre gesichert gewesen. Dieser Sachverhalt sei der Betriebsprüfung offen gelegt, von dieser aber in keiner Weise gewürdigt worden.

Festgehalten werde, dass die Besprechungen zwischen Mag.B. und Frau B nicht notwendigerweise schriftlich niederzulegen gewesen wären. Jedenfalls müsse eine rechtzeitig nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung vorliegen. Der Optionsverzicht sei nachweislich am 9. November 2004 vereinbart und am 11. November 2004 dem Finanzamt übergeben worden.

Entgegen der Meinung der Betriebsprüfung liege kein Vorkaufsrecht vor. Eine entsprechende Formulierung sei weder im Vertrag gewählt worden, noch hätten die Parteien dies gewollt.

Die Frage, ob Mag.B. in der Lage gewesen wäre, die Option finanziell einzulösen, sei erstmals anlässlich der Schlussbesprechung gestellt worden. Damit sei es dem Mag.B. auch nicht möglich gewesen, Unterlagen oder Nachweise beizubringen. Natürlich habe er rechtzeitig Kontakt mit seiner Bank aufgenommen, um die Zwischenfinanzierung zu besprechen.

Schriftliche Zusagen der Bank würden jedoch nicht vorliegen, weil sie weder üblich, noch am Ende erforderlich gewesen wären. Andererseits sei auch in Besprechung gewesen, dass ein allfälliger Kaufpreis durch die Gewinnausschüttungen der nächsten Jahre abgetragen werden könne, selbstverständlich gegen fremdübliche Verzinsung.

Betreffend die Unterschrift der Frau B auf der Verzichtserklärung werde angemerkt, dass diese zwar zum Zeitpunkt der Unterpflanzung Lebensgefährtin des Mag.B. gewesen sei, sie sei aber auch 25 % Gesellschafterin und Prokuristin gewesen. Wenn es um so viel Geld gehe, wie in der gegenständlichen Angelegenheit, werde möglicherweise nicht bis aufs Messer verhandelt, selbstverständlich würden aber alle Parteien versuchen, ihr Scherlein ins Trockene zu bringen. Wenn die Betriebsprüfung einwende, dass die Prokuristin im Innenverhältnis nicht gegen den Willen der Geschäftsführung hätte handeln können, so werde dabei übersehen, dass Frau B nicht unterschrieben hätte, wäre sie mit dem ausgehandelten Ergebnis nicht einverstanden gewesen. Dies dokumentiere daher erst recht, dass sich Mag.B. und Frau B mit der Sachlage auseinandergesetzt und Einverständnis erzielt hätten. Für Frau B hätten sich nämlich als Vorteile ergeben, dass die Beteiligung an der X , und damit verbunden der steigende Wert deren Beteiligung an der Bw und steigende Gewinnausschüttungen daraus, der Bw erhalten geblieben sei.

Die Situation der Bw sei im Jahr 1997 derart schlecht gewesen, dass niemand mehr ein Darlehen gegeben hätte. Die Beteiligung an der X hätte zum damaligen Zeitpunkt keine Kreditsicherheit dargestellt. Nochmals werde betont, dass es sich um Risikokapital gehandelt habe.

Zu beachten seien auch die der Bw durch Mag.B. eingeräumten Gewinnchancen. Dieser sei bereit gewesen, zu konzilianten Bedingungen auf sein Optionsrecht zu verzichten. Ein außenstehender Dritter hätte wahrscheinlich mehr gefordert.

Schließlich habe die Betriebsprüfung den gesamten Betrag des Optionsverzichts als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt, ohne zu überprüfen, wie hoch ein allfällig anzuerkennender Betrag wäre. Glaube die Behörde wirklich, dass das Geschäftsleben aus Geschenken bestehe? Wenn die Betriebsprüfung von einem Darlehen ausgehe, wären zumindest angemessene Zinsen zu berechnen gewesen.

Bezüglich des Zeitpunktes der verdeckten Gewinnausschüttung sei richtig, dass Mag.B. beherrschenden Einfluss in der Gesellschaft habe und diese 2004 nicht zahlungsunfähig gewesen sei. Es müsse aber, wenn die Parteien fremdübliche, eindeutige und klare

Bestimmungen in den Vertrag aufnehmen, der Zufluss entsprechend diesen Vereinbarungen vorliegen. Die Vertragsparteien hätten auf Grund der Höhe des Betrages und der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Bw vereinbart, dass auf die Liquidität der Gesellschaft Rücksicht zu nehmen, jedenfalls aber innerhalb von 10 Jahren zu bezahlen sei. Es seien auch eine fremdübliche Wertsicherung und grundbürgerliche Sicherstellung vereinbart worden. Festgehalten werde, dass die Verbindlichkeit durch die jährlichen Gewinnausschüttungen durch die X, ohne Beeinträchtigung der finanziellen Situation der Bw, getilgt würden.

1.4. Die Außenprüfung wies in ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 26/2004 K-Akt) erneut darauf hin, dass die Bw keine Unterlagen über einen ernsthaften Verkauf der Beteiligung bzw. keine schriftlichen Verhandlungsunterlagen vorgelegt habe. Im fremdüblichen Geschäftsleben wären Verhandlungen über die Auflösung eines bestehenden Vertrages bzw. den Neuabschluss eines anderen Vertrages, in Anbetracht der verhandelten Summen und deren Auswirkungen, sehr wohl schriftlich dokumentiert worden. Was die Finanzierung betreffe, erscheine es unglaublich, dass es bei dieser Größenordnung keine schriftlichen Unterlagen über eine Kreditzusage der Bank gebe. Weiters seien nach Ansicht der Außenprüfung bereits bei Abschluss des Options / Vorkaufsrechtsvertrages im Jahr 1997 persönliche Motive vorhanden gewesen, die die Fremdunüblichkeit des Geschäfts dokumentierten.

1.5. Die Bw bringt dazu in einer Stellungnahme (Bl. 31/2004 K-Akt) vor, dass Mag.B. die Anteile zu einem im Optionsvertrag genau festgelegten Preis habe kaufen können. Weitere schriftliche Unterlagen seien nicht erforderlich gewesen. Für das von der Betriebsprüfung bemängelte Nichtvorliegen eines Drittangebotes fehle es an den vertraglichen Voraussetzungen.

Eine Finanzierung hätte durch Mag.B. ohne Probleme erfolgen können. Sowohl Mag.B. als auch die Bw würden bei Raiffeisen seit Überwindung der Liquiditätsschwierigkeiten zwischen 1997 und 2000 als Kunden mit guter Bonität gelten. Die Fremdfinanzierung des Anteilskaufs durch Mag.B. hätte zu einem gleichzeitigen Mittelzufluss bei der Bw und damit zur Reduzierung ihrer Verbindlichkeiten geführt. Aus Sicht der Bank hätte kein Problem bestanden, da sich das Gesamtobligo nicht verändert hätte und die Beteiligung an der X als ausreichende Sicherheit angesehen worden wäre. Die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, der Anteilskauf hätte nicht finanziert werden können, entspreche daher nicht den Tatsachen. Beim Optionsvertrag 1997 handle es sich um ein Kaufrecht zu genau festgelegten fremdüblichen Bedingungen zwischen der Bw und dem zu dieser Zeit nicht der Gesellschaft angehörenden Mag.B.. Die Erträge aus der Option seien 1997 ordnungsgemäß verbucht, den zuständigen Behörden angezeigt und versteuert worden.

Die Verzichtserklärung im Jahr 2004 stelle das schriftlich festgehaltene Ergebnis von Verhandlungen dar, die zwischen Mag.B. und Frau B rechtzeitig vor Ablauf der Option geführt worden seien. Auch die Anzeige an die Finanzbehörden sei lange vor Ablauf der Optionsfrist erfolgt. Das Entgelt für den Verzicht sei gewissenhaft und sorgfältig ermittelt worden. Aus heutiger Sicht sei der Verzichtswert sogar zu niedrig angesetzt worden, da die Gewinnentwicklung der X die Annahmen bei weitem übertroffen habe. Darauf hingewiesen sei noch, dass es bei der Zuführung von Mitteln in eine Gesellschaft außer Kapitalerhöhung und Krediten auch andere Möglichkeiten, wie z.B. Optionen, gebe.

1.6. Am 3. Juni 2008 erging ein Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats an die Bw. Zum Ersuchen, Belege betreffend die Verbuchung des für das Vorkaufs(Options)recht bezahlten Preises von 700.000,00 S sowie den Einzahlungs- oder Überweisungsbeleg vorzulegen, übermittelte die Bw mit Schreiben vom 7. Juli 2008 den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1997. Aus diesem sei die Verbuchung (Forderung gegen Mag.B. / Erlöse aus dem Optionsverkauf) ersichtlich. Die Frage der Bezahlung sei bereits anlässlich einer im Jahr 2001 durchgeföhrten Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 erörtert worden. Da Mag.B. laut Optionsvertrag sechs Monate Zeit gehabt habe, den Betrag von 700.000,00 S an die Bw zu bezahlen, habe er dies am 13. Mai 1998 durch Übertragung von Wertpapieren von seinem Depot auf jenes der Gesellschaft getan. Beigelegt sei das Kontoblatt zu KontoNr. 2630 Wertpapiere und Anteilsrechte aus dem Jahr 1998.

Aus dem erwähnten Kontoblatt ist ersichtlich, dass am 13. Mai 1998 mit dem Buchungstext „Übertrag“ Wertpapiere im Betrag von 1.207.975,00 S auf das Konto 2630 eingebucht wurden.

Zur Frage der Darlegung der Grundlagen für die Ermittlung des für das Vorkaufs(Options)recht bezahlten Preises von 700.000,00 S wies die Bw zunächst darauf hin, dass sie den Geschäftsanteil an der X im Jahr 1997 aus strategischen Gründen erworben habe und dass die Bw wegen des schlechten Geschäftsganges und der drohenden Insolvenzgefahr unbedingt eine rasche Kapitalzufuhr benötigt hätte, die die Gesellschafter selbst nicht hätten erbringen können.

Nachdem im Dezember 1997 nur vorläufige Zahlen des voraussichtlichen Jahresabschlusses 31. Dezember 1997 vorgelegen hätten, hätten sich die Beteiligten auf einen gerundeten Betrag verständigt. Aufzeichnungen seien nicht mehr vorhanden. Es werde aber eine Berechnung übersendet, die auf dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1997 beruhe und die Vorgangsweise dokumentieren solle. Ein Risikoabschlag sei abgezogen worden, weil die Verwertbarkeit der Beteiligung an einem Unternehmen aus dem ehemaligen Ostblock, noch dazu aus mit dem Geschäftsfeld Bergbau, zu diesem Zeitpunkt sehr eingeschränkt möglich gewesen sei.

Zum Ersuchen, einen Nachweis betreffend Anzeige des Optionsvertrages vorzulegen, teilte die Bw mit, dass dieser nach der Erinnerung des Mag.B. und der damaligen Geschäftsleitung beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern und dem Finanzamt K im Jänner 1998 angezeigt worden sei. Allerdings liege keine Kopie mit einem Eingangsstempel vor.

Abschließend wies die Bw darauf hin, dass sie die Beteiligung an der X mit beigelegtem Kaufvertrag vom 13. März 2008 um einen Kaufpreis von 1.751.487,61 € veräußert habe.

1.7. Laut Punkt 4 des mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2008 vorgelegten Kaufvertrags vom 13. März 2008 bzw. laut Punkt 8 des ebenfalls vorgelegten Kaufvertrages vom 21. März 1997, mit dem die Bw die Anteile an der X erworben hatte, hat der andere Gesellschafter bzw. haben die anderen Gesellschafter auf ihr Vorkaufsrecht verzichtet.

Über weiteren Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats vom 31. Juli 2008, den Vertrag über die Vereinbarung des Vorkaufsrechts vorzulegen, teilte die Bw mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. August 2008 mit, dass die Gesellschafter der X, wie aus dem beigelegten Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 31. Mai 1995 (Gesellschaftsvertrag der X) ersichtlich, ein übliches Aufgriffsrecht, welches normalerweise Gesellschaftern einer GmbH zustehe, gehabt hätten.

Die Punkte 2 und 3 des § 7 des Gesellschaftsvertrages der X lauten:

2. Falls die Anteile verkauft werden sollen, steht den Gesellschaftern das Vorkaufsrecht der Anteile, proportional zu der Anzahl ihrer Anteile im Stammkapital zu, von dem sie binnen von drei Monaten nach der Anmeldung durch den Gesellschafter der Absicht die Anteile zu veräußern, Gebrauch machen sollen. Falls nach diesem Termin kein Gesellschafter von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch macht, ist die Gesellschafterversammlung verpflichtet binnen weiterer drei Monate einen Erwerber namhaft zu machen, dem der verkaufende Gesellschafter seine Anteile verkaufen darf. Falls die Gesellschafterversammlung keine Person benennt, hat der verkaufende Gesellschafter das Recht seine Anteile einer beliebigen Person zu verkaufen.

3. Der Preis für die veräußerten Anteile hängt ausschließlich vom Willen der Personen ab, die diese juristische Handlung durchführen, jedoch im Falle der Ausübung des Vorkaufsrechtes nach Punkt 2 gilt der Preis, den ursprünglich die Person, welche die Anteile erwerben will, rechtsverbindlich anbietet und nicht zu den Gesellschaftern gehört.

Zu der mit dem Vorhalt weiters gestellten Frage, warum in der Berufung vorgebracht worden sei, dass der Betrag von 700.000,00 S vor dem 31. Dezember 1997 einbezahlt worden sei, während laut Schreiben vom 7. Juli 2008 die Begleichung des Preises durch die Übertragung von Wertpapieren am 13. Mai 1998 erfolgt sei, teilte die Bw mit, dass bei der Angabe in der Berufung ein Irrtum vorgelegen sei. Diesen Irrtum habe die Bw mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2008 ausgeräumt.

Zur Frage, ob der auf Grund der Verzichtserklärung geschuldete Betrag von 273.400,00 € bereits ausbezahlt worden sei, bzw. warum allenfalls eine Auszahlung bislang unterblieben ist,

gab die Bw bekannt, dass eine Auszahlung noch nicht erfolgt sei; es sei beabsichtigt, an Zahlungsstatt ein Grundstück zu übertragen.

In der am 21. Jänner 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass bereits anlässlich einer für das Jahr 1997 durchgeföhrten Betriebsprüfung die Einlage der Wertpapiere überprüft worden sei. Die Wertpapiere seien deshalb erst im Jahr 1998 übertragen worden, weil Mag.B. den Ablauf der Spekulationsfrist abgewartet habe. Es liege ein, mit der Definition des Begriffs Option in Einklang stehender, fremdüblicher Optionsvertrag vor. Das ABGB verlange für ein Vorkaufsrecht eine eindeutige Vereinbarung über eine Vorgangsweise, was konkret nicht der Fall sei.

Die Beteiligung sei zu dem Zeitpunkt, als die Option gezogen hätte werden können, rund 524.000,00 € wert gewesen, dem seien Anschaffungskosten von rund 221.000,00 S gegenübergestanden. Der Differenzbetrag von 303.000,00 € sei auf Grund des Optionsverzichts des Mag.B. als Gewinn in der Bw verblieben.

Die Beteiligung sei mittlerweile verkauft worden, und zwar an einen Käufer, der nicht Gesellschafter der X gewesen sei; unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten und des Entgelts für den Optionsverzicht sei der Bw ein Überschuss von 1.256.000 € verblieben.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass das Vorkaufsrecht nur ein spezieller Fall der Option sei, weshalb die Verwendung des Wortes „Option“ im Vertrag durchaus schlüssig sei. Allerdings enthalte der Vertrag vier mal das Wort „Vorkaufsrecht“. Dieser Begriff sei im ABGB eindeutig beschrieben. Ein Vorkaufsrecht könne sowohl nach ABGB als auch nach allgemeinem Sprachgebrauch nur im Zusammenhang mit einem konkreten Verkaufsvorgang in Frage kommen. Es sei daher zu bezweifeln, dass ohne konkrete Verkaufsabsicht die Optionsausübung durchzusetzen gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Mag.B. war bei Abschluss des mit 31. Dezember 1997 datierten Optionsvertrages atypisch stiller Gesellschafter der Bw. Er war, wie dem Punkt 7 des im Jahr 1996 errichteten Gesellschaftsvertrages zu entnehmen ist, nicht nur am laufenden Gewinn und Verlust, sondern auch am Wert des (gesamten) Geschäftsvermögens der Bw, einschließlich stiller Reserven, Firmenwert und nicht realisierter Wertsteigerungen des Betriebsvermögens zu 50 % beteiligt.

Die Innengesellschaft „atypisch stille Gesellschaft“ wird ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft beurteilt und der auf Außengesellschaften zugeschnittenen Vorschrift des § 23 Z 2 EStG subsumiert, was zur Folge hat, dass das Vermögen des Geschäftsinhabers steuerlich wie Gesellschaftsvermögen anzusehen ist. Auf Grund der Unterstellung der atypisch

stillen Gesellschaft unter den Regelungsbereich des § 23 Z 2 EStG ist das Vermögen des Geschäftsinhabers wie ein Gesamthandvermögen anzusehen und daher steuerliches Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft (VwGH 5.4.2001, 98/15/0158; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050).

Die steuerliche Beurteilung des zwischen der Bw und Mag.B. im Jahr 1997 vereinbarten Options- oder Vorkaufsrechts hat daher nach den Gesichtspunkten zu erfolgen, die nach der Rechtsprechung für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft gelten.

Abgesehen davon, dass sich die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und der Personengesellschaft auf solche Leistungsbeziehungen beschränkt, die zwischen dem Betrieb des Gesellschafters (nicht der Person des Gesellschafters) und der Personengesellschaft stattfinden (z.B. VwGH 21.2.2001, 95/14/0007), eine steuerliche Anerkennung des mit 31. Dezember 1997 datierten „Optionsvertrages“ folglich schon daran scheitern muss, dass sich dieser Vertrag steuerlich auf das Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft bezog, daher gleich zu behandeln ist wie eine Leistungsbeziehung zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Unternehmen, setzt die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge nach der Rechtsprechung jedenfalls voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden, bzw. dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet sind. Zu untersuchen ist insbesondere, ob die Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen den beiden oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung des Gesellschafters als Einlage anzusehen (z.B. VwGH 18.12.1996, 94/15/0168).

Wie in der Berufung ausgeführt wird, hätten im Jahr 1997 ein erheblicher Verlust, eine Überschuldung und eine Fälligstellung der Kredite gedroht, die Situation der Bw sei derart schlecht gewesen, dass niemand mehr ein Darlehen gegeben hätte, die Beteiligung an der X hätte zum damaligen Zeitpunkt keine Kreditsicherheit dargestellt.

Damit bringt aber die Bw selbst deutlich zum Ausdruck, dass ein ihr fremd Gegenüberstehender zu einer Zuführung von Geldmitteln nicht bereit gewesen wäre. War die Beteiligung an der X für eine Bank keine hinreichende Sicherheit, der Bw einen Kredit in Höhe von 700.000,00 S zu gewähren, so kann auch nicht nachvollzogen werden, welche Sicherheit diese Beteiligung dem Mag.B. für die von ihm hingegebenen 700.000,00 S bieten konnte.

Wenn die Bw vorbringt, Mag.B. sei nicht bereit gewesen, weiter Geldmittel zu investieren, ohne dafür entsprechende Sicherheiten zu erhalten, muss daher gefragt werden, welche Sicherheiten das gewesen sein könnten. Der Optionsvertrag stellt für sich jedenfalls keine Sicherheit dar. Mag.B. hat der Bw vielmehr völlig unbesichert einen Betrag von 700.000,00 S (bzw. Wertpapiere im entsprechenden Gegenwert) überlassen. Es ist auszuschließen, dass ein fremder Dritter, insbesondere im Hinblick auf die mehrjährige Laufzeit der Option, einen Betrag in Höhe von 700.000,00 S hingeben hätte, ohne sich seine vertraglichen Ansprüche – der Betrag von 700.000,00 S sollte ja im Fall der Ausübung der Option auf den Kaufpreis angerechnet werden, weiters hätte ein dem Optionsvertrag zuwiderlaufender Verkauf der Beteiligung an einen anderen Käufer den Mag.B. wohl zur Rückforderung des Optionspreises berechtigt - etwa in Form einer Bankgarantie oder einer Pfandbestellung absichern zu lassen. Dass Mag.B. auf eine entsprechende Besicherung seiner Ansprüche verzichtet hat, lässt sich nur mit seiner Mitunternehmerstellung erklären.

Wenn die Bw betont, dass es sich um Risikokapital gehandelt habe, so ist damit noch nicht dargetan, dass die Ursache für die Leistung des Mag.B. in einer schuldrechtlichen Beziehung zur Bw und nicht im Gesellschaftsverhältnis gelegen war, trägt doch der atypisch stille Gesellschafter Unternehmerrisiko und stellt ja auch die Leistung einer Einlage durch den Gesellschafter Risikokapital dar. Die völlig unbesicherte Übertragung von Vermögen im Wert von 700.000,00 S durch einen Mitunternehmer in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft stellt aber typischerweise eine Einlage dar.

Der in der Berufung wie auch in der Verzichtserklärung mit dem Hinweis, Mag.B. wäre bei Abschluss des Optionsvertrages weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Bw gewesen, unternommene Versuch, eine wie zwischen einander fremd Gegenüberstehenden anzunehmende Distanz des Mag.B. zur Bw darzustellen, vermag nicht zu überzeugen. Dieser Hinweis ist im Hinblick auf die durch den Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft begründete Position des Mag.B. nicht geeignet, das Vorliegen gesellschafterbezogener Überlegungen als Beweggrund für die in die Form eines „Optionsentgelts“ gekleidete Geldhingabe auszuschließen. Auf Grund der mitunternehmerischen, ertragsteuerlich dem Gesellschafter einer Personengesellschaft gleichgeordneten Stellung des Mag.B. stand dieser dem Kapitalbedarf der Bw nicht wie ein unbeteiligter Außenstehender gegenüber, vielmehr lag eine entsprechende Kapitalausstattung wegen seiner 50 %-igen Beteiligung am Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in seinem eigenen Eigentümerinteresse.

Dieses Interesse des Mag.B. war im Übrigen auch dadurch verankert, dass nach Punkt 4 des Vertrages über die Errichtung der stillen Gesellschaft eine Reihe von Geschäften, wie der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen, der Erwerb, die Veräußerung und die

Belastung von Liegenschaften, die Anmietung und Vermietung von Liegenschaften, die Errichtung und Schließung von Zweigniederlassungen, 100.000,00 S übersteigende Investitionen, die Festlegung allgemeiner Grundsätze der Geschäftspolitik, der vorherigen Zustimmung des Mag.B. bedurfte. Auf Grund dieser umfangreichen Mitspracherechte kommt dem Umstand, dass Mag.B. nicht „formell“ Geschäftsführer der Bw war, keine Bedeutung zu. Wenn in der Berufung vorgebracht wird, „man“ habe in der Bw auf eine möglichst kurze Zeitspanne für die Ausübung der Option bestanden, so stellt sich die Frage, wer mit „man“ gemeint sein sollte. Da sich die Person des Mitunternehmers Mag.B. vom Betrieb der Mitunternehmerschaft, gleich wie die Person des Einzelunternehmers von seinem Betrieb, nicht trennen lässt, zudem die Veräußerung von Beteiligungen an die Zustimmung des Mag.B. geknüpft war, widerspricht der durch die Berufung vermittelte Eindruck, allein die Geschäftsführerin LL habe sich um den Kapitalbedarf der Bw gekümmert und dem Mag.B. Bedingungen für den Optionserwerb gestellt, den tatsächlichen Gegebenheiten. Auf Grund seiner umfangreichen Zustimmungsrechte war vielmehr Mag.B. faktisch Herr über die Geschicke der Gesellschaft.

Die Behauptung, Mag.B. wäre nicht bereit gewesen, ohne entsprechende Sicherheiten weiter Geld zu investieren, ist daher unglaublich. Sie ist auch nicht schlüssig, weil es sich bei der Investition von 700.000,00 S, worauf bereits hingewiesen wurde, ja letztlich tatsächlich um eine unbesicherte handelte. Dem Vorbringen, Mag.B. habe sich nicht davon abhängig machen wollen, ob und wie viel jemand anderer für die Beteiligung an der X biete, ist entgegenzuhalten, dass eine solche Abhängigkeit im Hinblick auf das Erfordernis seiner Zustimmung zur Veräußerung von Beteiligungen nicht bestanden hat.

Wenn die Bw als Vorteil der Optionseinräumung die Reduzierung des Jahresverlustes betont und darauf verweist, dass dies bei einer weiteren Einzahlung als stiller Gesellschafter nicht möglich gewesen wäre, so ist dem zum einen entgegenzuhalten, dass es für die Beurteilung des Vorliegens einer Überschuldung nicht allein auf den Jahresverlust ankommt, zum anderen, dass die Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters nicht nur nach Steuerrecht, sondern auch nach Gesellschaftsrecht Eigenkapital darstellt (vgl. OGH 28.09.1995, 8 Ob 4, 5/95; wobei nach der zur Rechtslage vor dem EKEG 2003 ergangenen Rechtsprechung jede Vermögensbeteiligung für diese Einstufung genügte), durch die Leistung einer weiteren Einlage seitens des atypisch stillen Gesellschafters daher sehr wohl eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vermieden werden konnte.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2008 führt die Bw aus, den Anteil an der X im Jahr 1997 aus strategischen Gründen erworben zu haben. Der Inhalt des gegenständlichen Optionsvertrages läuft diesen Bestrebungen allerdings zuwider. Da der Optionsvertrag die erstmalige Ausübung der Option am 2. Jänner 1999 vorsah, bestand die Gefahr, dass die Bw

ihrer strategische Beteiligung rund eineinhalb Jahre nach dem Erwerb wieder abgeben muss. Die Bw weist in Bezug auf die Optionsablöse im Jahr 2004 ja selbst darauf hin, dass eine Optionsausübung zur Folge gehabt hätte, dass sie wesentliche Teile ihrer Geschäftstätigkeit hätte verlieren können und in ihrem Fortbestand ernstlich gefährdet gewesen wäre. Es ist daher auszuschließen, dass sich die Bw und (auf Grund seiner Substanzbeteiligung wohl auch Mag.B.) einem solchen Risiko ausgesetzt und einem fremden Dritten die gegenständliche Option eingeräumt hätten (bzw. Mag.B. dem zugestimmt hätte), anstatt der Gesellschaft Kapital in Form von Eigenmitteln zuzuführen. Die Behauptung, Frau B hätte im Jahr 1997 davon ausgehen können, dass Mag.B. kein Interesse an der Übernahme der Beteiligung an der X haben werde, ist nicht nachzuvollziehen. Gerade das Gegenteil wäre bei einem der Bw fremd gegenüberstehenden Optionsberechtigten angesichts eines für die Option zu bezahlenden Entgelts von 700.000,00 S zu erwarten gewesen.

Von Bedeutung ist weiters, dass hinsichtlich der den Gegenstand der Option bildenden 51 %-igen Beteiligung an der X ein Vorkaufsrecht zugunsten des anderen Gesellschafters der X bestand. Mag.B. musste daher damit rechnen, dass er als Käufer gar nicht zum Zug kommen kann, wenn von dem Vorkaufsrecht Gebrauch gemacht wird. Es ist davon auszugehen, dass sich ein fremder Dritter, ehe er sich zur Leistung einer Optionsprämie in der gegenständlichen Höhe verpflichtet, über die rechtlichen Verhältnisse im Zusammenhang mit der betreffenden Beteiligung, insbesondere auch über den Inhalt des Gesellschaftsvertrages, informiert. Ein fremder Dritter hätte sich für den Fall, dass der Mitgesellschafter der X von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch macht, durch entsprechende Regelungen im Optionsvertrag gegen den Verlust der Optionsprämie abgesichert. Eine Besicherung des Optionspreises von 700.000,00 S hat ja, wie bereits erwähnt, nicht bestanden. Dass der Optionsvertrag das die ungehinderte Ausübung eines Optionsrechts jedenfalls beeinträchtigende Vorkaufsrecht völlig unberücksichtigt ließ, widerspricht, nicht zuletzt auch in Anbetracht der Höhe des Optionsentgelts, ebenfalls einer fremdüblichen Vorgangsweise.

Dazu kommt, dass der Mitgesellschafter der X sein Vorkaufsrecht laut § 7 Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages der X zum gleichen Preis, der sich laut Optionsvertrag für Mag.B. als Kaufpreis ergeben hätte, hätte ausüben können („.... Im Fall der Ausübung des Vorkaufsrechtes ... gilt der Preis, den ursprünglich die Person, welche die Anteile erwerben will, rechtsverbindlich anbietet“). Die Bw musste daher damit rechnen, die strategisch wichtigen Anteile, und zwar im Hinblick auf die ab 2. Jänner 1999 mögliche Optionsausübung bereits rund eineinhalb Jahre nach dem Erwerb, zu einem für sie noch dazu ungünstigen Preis an den polnischen Mitgesellschafter zu verlieren, zumal davon auszugehen gewesen wäre, dass dieser von seinem Vorkaufsrecht zu einem günstigen Preis auch Gebrauch gemacht hätte. Der Umstand, dass die Bw die Beteiligung im Jahr 2008 an jemanden verkauft hat, der

nicht Gesellschafter der X war, das gesellschaftsvertragliche Vorkaufsrecht in diesem Fall von den Mitgesellschaftern sohin nicht aufgegriffen wurde, steht dieser Schlussfolgerung nicht entgegen, weil dieser Verkauf ja nicht auf dem aus dem gegenständlichen Optionsvertrag resultierenden günstigen Kaufpreis beruhte. Auch aus diesem Grund ist zu bezweifeln, dass die Bw bzw. Mag.B. als 50 % Beteiligter der aus ihm und der Bw gebildeten Mitunternehmerschaft der Einräumung der Option an einen fremden Dritten zugestimmt hätten.

Aus all dem ist zu schließen, dass die Einräumung einer Option an Mag.B. nicht ernsthaft gewollt war, sondern dass es, dem von der Bw selbst genannten – und im Hinblick auf seine 50 %-ige Substanzbeteiligung am Betriebsvermögen wohl auch für den Mag.B. relevanten - Beweggrund, eine drohende Insolvenzgefahr abzuwenden, entsprechend darum ging, der Gesellschaft Eigenmittel zu verschaffen. Die in Form einer Übertragung von Wertpapieren des Mag.B. erfolgte Zurverfügungstellung von Mitteln an die Bw hat bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die wirtschaftlich gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Es ist daher davon auszugehen, dass Mag.B. mit der Wertpapierübertragung im Mai 1998 eine Einlage in die Bw getätigt hat. Der mit 31. Dezember 1997 datierte Optionsvertrag, der diese Einlage in eine schuldrechtliche Vereinbarung kleiden sollte, ist steuerlich nicht anzuerkennen.

1.2. Für dieses Ergebnis sind die nachstehend angeführten Umstände nur mehr von ergänzender Bedeutung.

Der Vertreter des Finanzamtes hat zutreffend darauf hingewiesen, dass das Vorkaufsrecht nur einen Unterfall des Optionsrechtes darstellt (vgl. VwGH 18.9.2003, 2003/16/0078). Der Bw ist zwar beizupflichten, dass bei Auslegung des Vertrages vom 31. Dezember 1997 der wahre Parteilwille zu erforschen und diesem entsprechend festzustellen ist, ob mit diesem Vertrag ein Recht eingeräumt wurde, dessen Ausübung vom Eintritt eines Vorkaufsfalles abhängig war, oder ob der Vertrag dazu berechtigte, das von der Option umfasste Rechtsgeschäft durch einseitige Erklärung ohne weiteres in Kraft zu setzen. Mit der Abfassung des Vertrages, der als „Optionsvertrag“ betitelt ist, als Gegenstand das „Vorkaufsrecht“ bezeichnet, und in weiterer Folge einmal den Begriff „Vorkaufsrecht“ und dann wiederum den Begriff „Option“ verwendet, wurde aber jedenfalls Unklarheit über das, was Inhalt des Vertrages sein sollte, geschaffen. Diese Unklarheit wird nicht dadurch beseitigt, dass der Vertrag für den Fall der Ausübung des Rechtes eine bestimmte Kaufpreisermittlung vorsieht, da gemäß § 1077 ABGB der zur Einlösung Berechtigte nur dann den von einem Dritten gebotenen Preis entrichten muss, wenn nichts anderes verabredet wurde. Der Umstand, dass die Bw und Mag.B. den Vertragsgegenstand nicht eindeutig festgelegt, sondern sich durch die beliebige Verwendung der Begriffe „Option“ und „Vorkaufsrecht“ einer unsicheren rechtlichen Situation ausgesetzt haben, zeugt, nicht zuletzt im Hinblick auf die Höhe des für die Einräumung des Rechts

bezahlten Betrages bzw. die wirtschaftliche Bedeutung, die die Beteiligung an der X für die Bw hatte, nicht von einer unter Fremden üblichen Vorgangsweise und spricht ebenfalls gegen die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung.

Zu Zweifeln an der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung Anlass gibt ferner der Umstand, dass dem Vorbringen der Bw zufolge zwar unbedingt eine rasche Geldzufuhr nötig gewesen wäre (die Geschäftsführerin habe dringend Geldmittel gebraucht), der mit 31. Dezember 1997 datierte „Optionsvertrag“ jedoch vorsieht, dass der Preis von 700.000,00 S innerhalb von 6 Monaten, damit also unter Umständen auch erst 6 Monate nach dem – auf Grund der Datierung des Vertrages wohl im Dezember 1997 – als dringend festgestellten Geldbedarf, zu entrichten sei. Berücksichtigt man ferner, dass die – als Hingabe an Zahlungsstatt behauptete – Übertragung von Wertpapieren erst Mitte Mai 1998 stattfand, dass am 31. Dezember 1997 noch kein Jahresabschluss der X vorlag, um eine verlässliche Berechnung vornehmen zu können, es nicht glaubwürdig ist, dass man sich im Dezember 1997 allein auf Grund vorläufiger Zahlen auf einen gerundeten Betrag geeinigt hätte, der dem aus dem erst Monate später erstellten Jahresabschluss der X errechenbaren Betrag von 703.385,69 S nahezu entspricht, dass keinerlei Aufzeichnungen über im Dezember 1997 durchgeföhrte Berechnungen vorhanden sind, und dass es schließlich keinen Nachweis für die behauptete Anzeige bei den Finanzämtern gibt, so müssen Zweifel daran auftreten, ob der „Optionsvertrag“ tatsächlich am 31. Dezember 1997 abgeschlossen wurde. In Anbetracht dieser Umstände liegt der Verdacht nahe, dass der „Optionsvertrag“ erst nachträglich errichtet wurde, nachdem Mag.B. der Bw Wertpapiere übertragen hat, um einen Teil dieser Einlage, nämlich jenen, der einem aus dem Jahresabschluss der X errechenbaren „Optionsentgelt“ entsprach, in die Form einer schuldrechtlichen Vereinbarung zu kleiden. Da erst Anfang Mai 1998 entschieden wurde, welche Länder an der einheitlichen Währung „Euro“ teilnehmen werden, ist der Umstand, dass der mit 31. Dezember 1997 datierte Optionsvertrag bei der Bestimmung des Umrechnungskurses auch auf den Euro Bezug nimmt, ein weiteres diese Annahme stützendes Indiz.

Bemerkt wird, dass der Umstand, dass eine für das Jahr 1997 durchgeföhrte Betriebsprüfung die Einlage der Wertpapiere überprüft hat bzw. anlässlich dieser Prüfung die Frage der Entrichtung des Optionsreises durch Übertragung von Wertpapieren bereits erörtert wurde, und dass keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen wurden, einer nunmehrigen Beurteilung der Fremdüblichkeit des Optionsvertrages nicht entgegensteht.

2.1. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen

Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (z.B. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149).

Da der mit 31. Dezember 1997 datierte Optionsvertrag steuerlich nicht anzuerkennen, die in die Form dieses Optionsvertrages gekleidete Mittelzufuhr an die Bw nicht als betrieblich, sondern als durch die Gesellschafterstellung des Mag.B. veranlasst zu beurteilen ist, fehlt es auch der mit 9. November 2004 vereinbarten Abgeltung für den Verzicht des zu diesem Zeitpunkt zu 75% an der Bw beteiligten Mag.B. auf Rechte aus dem Optionsvertrag an einem ersichtlichen Rechtsgrund, weshalb schon deshalb davon auszugehen ist, dass die Bw diese Abgeltung anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht zugestanden hätte.

Dazu kommt, dass die Bw die „Verzichtserklärung“ ohne erkennbaren Zwang hiezu abgeschlossen hat. Nachdem bereits beinahe sechs Jahre der zur Ausübung des Rechts offen stehenden Frist ungenutzt verstrichen waren, hätte sich die Bw einem Dritten gegenüber, bevor sie sich zur Bezahlung eines Betrages in Höhe von rund 273.000,00 € verpflichtet, wohl vergewissert, ob in den verbleibenden 2 Monaten überhaupt noch ernsthaft mit einer Ausübung der Option zu rechnen ist.

Dass Mag.B. als 75 % Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugter Alleingeschäftsführer der Bw in Bezug auf einen beabsichtigten Kauf der Beteiligung an der X Verhandlungen mit der Prokuristin geführt hätte, ist wirklichkeitsfremd und daher schon deshalb als Nachweis der Absicht, von seinem Kaufrecht Gebrauch zu machen, ungeeignet.

Im Hinblick auf die Stellung des Mag.B. als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw hat die Außenprüfung zur Beurteilung der Glaubwürdigkeit einer bei Mag.B. bestehenden Kaufabsicht zu Recht darauf abgestellt, ob dieser überhaupt finanziell in der Lage gewesen wäre, die Anteile an der X zu dem von der Bw errechneten Preis von rund 473.000,00 € zu erwerben. Die Bw verweist zwar darauf, dass Mag.B. rechtzeitig Kontakt mit seiner Bank aufgenommen hätte bzw. dass eine Bankfinanzierung problemlos zu erhalten gewesen wäre. Dieses Vorbringen verlässt allerdings nicht die Behauptungsebene. Einen Nachweis dafür, dass eine solche Finanzierungsmöglichkeit tatsächlich bestanden hat bzw. dem Mag.B. von einer Bank zugesagt worden wäre, ist die Bw schuldig geblieben.

Da somit nicht glaubhaft gemacht wurde, dass Mag.B. in den verbliebenen Monaten des Optionszeitraums von seinem Recht noch Gebrauch gemacht hätte, es daher auch nicht als erwiesen anzusehen ist, dass der Bw eine Optionsausübung noch ernsthaft gedroht hätte, ist auch aus diesem Grund davon auszugehen, dass die Bw einer ihr nicht als Gesellschafter gegenüberstehenden Person die strittige Abgeltung nicht gewährt hätte.

Zu den in der Berufung angesprochenen, aus der Optionsabgeltung resultierenden Vorteilen für die Bw ist zu bemerken, dass diese Vorteile nur dann vorgelegen wären, wenn für die

Abgeltung tatsächlich ein auf schuldrechtliche Beziehungen gegründeter Anlass bestanden hätte.

Subjektive Voraussetzung für eine vGA ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (z.B. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Das Wissen und Wollen muss dabei bei den vertretungsbefugten Organen der Körperschaft vorliegen (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, KStG, § 8 Tz 47).

Da Mag.B., der Empfänger des Vorteils, bei Unterfertigung der Verzichtserklärung gleichzeitig selbständig vertretungsbefugter Alleingeschäftsführer der Bw war, ist davon auszugehen, dass die Vorteilszuwendung mit Wissen und Wollen der Bw geschah.

Der mit der Verzichtserklärung vom 9. November 2004 dem Mag.B. zugesagte Betrag von 273.400,00 € hat daher seine Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen und stellt somit eine vGA dar.

2.2. Auf Ebene des die vGA empfangenden Gesellschafters Mag.B. ist für die Erfassung der vGA der Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich (vgl. Ziegler / Kauba, Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, S. 351). Die Kapitalertragsteuer ist bei vGA gemäß § 95 Abs. 4 Z 4 EStG ebenfalls im Zeitpunkt des Zuflusses einzubehalten (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, Tz 22).

Der auf Grund der Verzichtserklärung dem Mag.B. zugesagte Betrag von 273.400,00 € wurde im Jahr 2004 dessen Verrechnungskonto gutgebucht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügendbare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (z.B. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen. Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen

Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw. einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155).

Mag.B. war bzw. ist mit einem Anteil von 75 % nicht nur beherrschender Gesellschafter der Bw, er war bzw. ist auch deren selbständig vertretungsbefugter Alleingeschäftsführer. Dem Vorbringen der Bw ist auch nicht zu entnehmen, dass im Jahr 2004 Zahlungsunfähigkeit bestanden hätte. Im Gegenteil, die Bw verweist in der Berufung selbst darauf, dass Mag.B. beherrschenden Einfluss im Jahr 2004 gehabt habe und sie im Jahr 2004 nicht zahlungsunfähig gewesen sei.

Mag.B. hatte es daher auf Grund seiner dominierenden Stellung als Gesellschafter-Geschäftsführer in der Hand, die ihm von der Bw als geschuldet anerkannte und seinem Verrechnungskonto gutgebrachte Forderung zu vereinnahmen. Dass er das im Jahr 2004 trotz bestehender Zahlungsfähigkeit der Bw nicht getan hat, vermag am Zufluss der vGA nichts zu ändern.

Die Bw führt in Bezug auf den Zeitpunkt des Zuflusses in der Berufung aus, dass, wenn überhaupt eine vGA gegeben sei, der Zuflusszeitpunkt den von den Parteien in den Vertrag aufgenommenen fremdüblichen, eindeutigen und klaren Bestimmungen entsprechend vorliege.

Die Verzichtserklärung vom 9. November 2004 enthält folgenden Passus:

„Der Betrag von Euro 273.400,- ist unter Rücksichtnahme auf die Liquidität der GmbH innerhalb von 10 Jahren nach Unterfertigung dieser Verzichtserklärung von der GmbH an Herrn B. zu bezahlen.“

Diese Vereinbarung einer Auszahlung nach Maßgabe der Liquidität der Bw vermag den Zeitpunkt des Zuflusses der vGA nicht hinauszuschieben, da sie nichts daran ändert, dass es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer der – zahlungsfähigen - Bw in der Hand hatte, den Fälligkeitszeitpunkt des entstandenen Auszahlungsanspruchs zu bestimmen. Allein der Umstand, dass im Jahr 2004 trotz bestehender Zahlungsfähigkeit der Bw eine Auszahlung unterblieben ist, zeigt, dass Mag.B. wirtschaftlich bereits in diesem Jahr über seinen Anspruch verfügt hat. Dass es zu einer Auszahlung bis heute nicht gekommen ist, obwohl die Jahresergebnisse und das Eigenkapital in den Folgejahren angestiegen (z.B. Jahresergebnis von 2005 auf 2006 von 150.052,40 € auf 274.623,06 €; Eigenkapital von 2005 auf 2006 von 384.386,03 € auf 659.009,09 €) bzw. die Verbindlichkeiten zurückgegangen (z.B. von 2005 auf 2006 von 961.934,46 € auf 433.986,31 €) sind, oder der Bw im März 2008 aus dem Verkauf der Beteiligung an der X Liquidität in Höhe von rund 1,7 Mio € zugeflossen ist (laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. August 2008 ist dessen ungeachtet erst beabsichtigt, ein

Grundstück an Zahlungsstatt zu übertragen), zeugt zudem davon, dass die Vereinbarung einer Auszahlung nach Maßgabe der Liquidität nicht auf eine ernst gemeinte Festlegung eines Fälligkeitszeitpunktes gerichtet, sondern es vielmehr dem Belieben des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers anheim gestellt war, den Fälligkeitszeitpunkt frei zu bestimmen. Ähnlich wie einem beherrschenden Gesellschafter Ansprüche auf offene Gewinnausschüttungen bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zufließen, ist damit auch dem Mag.B. bereits mit Unterzeichnung der Verzichtserklärung und Verbuchung des zugesagten Betrages auf seinem Verrechnungskonto sein Anspruch auf verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen. Das Hinausschieben der Auszahlung durch ein Abstellen auf die Liquidität der Bw ist nach der Lage des Falles bereits als Verfügung über diesen Gewinnanspruch zu beurteilen.

Zur Angabe der falschen Steuernummer auf dem angefochtenen Haftungsbescheid - jene des Mag.B. anstelle jener der Bw – ist zu bemerken, dass der Bescheidadressat im angefochtenen Bescheid mit B.&M. GmbH eindeutig bezeichnet ist. Zweifel an der Identität des Empfängers können somit nicht bestehen, weshalb der Anführung einer unrichtigen Steuernummer keine Bedeutung zukommt.

Wien, am 26. Jänner 2009