



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Halpern & Prinz, Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH., 1090 Wien, Wasagasse 4, vom 22. Juli 1994 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch HR Dr. Walter Klang, vom 20. Juni 1994 betreffend Einkommensteuer 1990 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die seit 1990 steuerlich erfasste Berufungswerberin (=Bw.) erwarb im Jahr 1989 gemeinsam mit ihrem Gatten je 10% der Anteile der A GmbH, und zwar von der W AG, die bis dahin Alleineigentümerin der A GmbH war. Die Ehegatten gründeten in der Folge die B Holding GmbH und traten dieser in der Folge ihre Anteile an der A GmbH ab.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der B Holding GmbH ging der Prüfer davon aus, dass jeweils ein Teil des Abtretungsentgeltes als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sei und erhöhte die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen dem entsprechend.

Die Bw. erklärte die Ausführungen in der Berufung der B Holding GmbH gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer von den verdeckten Gewinnausschüttungen des Jahres 1990 als Begründung ihrer Berufung und beantragte erklärungskonforme Festsetzung der Einkommensteuer.

Im Folgenden werden die Ausführungen des Prüfers aus dem die B Holding GmbH betreffenden Bericht und zwar die Tz. 15.1 zum Beteiligungserwerb bzw. zur Beteiligungsveräußerung im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung wiedergegeben.

... "Die Ehegatten L und M Ba erwarben am 3.5.1989 je 10% Gesellschaftsanteile an der A GmbH ... von der W AG, die bis zu diesem Zeitpunkt Alleineigentümer der A GmbH war, um einen Kaufpreis von zusammen öS 4.480.000,00 (dies entspricht einem Entgelt von öS 224.000,00 pro erworbenen Prozentpunkt).

Die Ehegatten Ba, die in der Folge die geprüfte Gesellschaft gründeten (siehe Tz. 1 - 4 und Tz. 11 dieses Berichtes), übergaben mittels Abtretungsvertrag vom 12. 7. 1990 ihre Gesellschaftsanteile an der A GmbH an die geprüfte Gesellschaft. Der Abtretungspreis betrug je öS 36.000.000,00, zusammen öS 72.000.000,00 (dies entspricht einem Entgelt von öS 3.600.000,00 pro abgetretenen Prozentpunkt).

Vergleichsaufstellung hinsichtlich Erwerb und Veräußerung des A - Geschäftsanteile durch die Ehegatten Ba

Entgelt pro erworbenem Prozentpunkt	öS	224.000,00
Entgelt pro abgetretenem Prozentpunkt	öS	3.600.000,00

Am 6.12. 1990, rückwirkend auf den 1.1.1990, erwarb die geprüfte Gesellschaft die restlichen 80% Geschäftsanteile an der A GmbH. Die Abtretung dieser Anteile erfolgte durch die W AG und die Herren Dkfm. G Fo. und Dkfm. Dr. F Ju., wobei dieser Vorgang in einem Vertrag (Abtretungsvertrag vom 6.12.1990) festgehalten wurde. Auch wurde der Abtretungspreis, der öS 150.000.000,00 (das sind öS 1.875.000,00 pro abgetretenen Prozentpunkt) betrug, im o.a. Vertrag nur in einer Summe angeführt.

Vergleichsaufstellung hinsichtlich Erwerb der A - Gesellschaftsanteile durch die geprüfte Gesellschaft:

Entgelt pro erworbenem Prozentpunkt für 20% der Anteile	öS	3.600.000,00
Entgelt pro erworbenem Prozentpunkt für 80% der Anteile	öS	1.875.000,00

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom steuerlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft, der zugleich auch die Ehegatten B. vertritt, angegeben, dass der Ansatz des Abtretungspreises von öS 72.000.000,00 beim Übergang der A. Gesellschaftsanteile von den Ehegatten B. auf die geprüfte Gesellschaft in Anlehnung an ein von der CI AG erstelltes Schätzungsgutachten hinsichtlich Unternehmensbewertung der A. Gruppe erfolgte. Das o.a. Schätzungsgutachten wurde der Betriebsprüfung vorgelegt. Daraus geht folgendes hervor:

Auftraggeber für die Unternehmensbewertung der A. Gruppe ist die A. GmbH. Der Bewertungszeitpunkt ist Mai 1990.

Vergleichaufstellung hinsichtlich der von der CI AG ermittelten Unternehmenswerte der A. Gruppe:

Unternehmenswert lt. Variante A:		
A. GmbH (ohne Hotel I.)	öS	382.000.000,00
Hotel I.*	öS	37.000.000,00
Summe	öS	419.000.000,00
Unternehmenswert lt. Variante B:		
A. GmbH (ohne Hotel I.)	öS	234.000.000,00
Hotel I. *	öS	23.500.000,00
Summe	öS	257.500.000,00
Bandbreite	öS	161.000.000,00
Durchschnittswert	öS	338.000.000,00

* Die Fa Hotel I. ist eine 100%ige Tochterfirma der A. GmbH.

Der Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft, L B., führte in seiner Stellungnahme vom 10.12.1993 an, dass das o.g. Gutachten der CI AG auch Basis für die Verhandlungen über den Ankauf der A. Geschäftsanteile von der W. AG war. Dazu ist jedoch anzuführen, dass laut Angaben seitens der W. AG ein Gutachten, erstellt von der MB Bank AG im November 1990, also unmittelbar vor Ankauf der A. Geschäftsanteile durch die geprüfte Gesellschaft, die Grundlage für die damalige Kaufpreisfindung war.

Dieses Gutachten der MB Bank AG baut auf einem im November 1989 erstellten Gutachten auf. In den beiden Gutachten wurden hinsichtlich der A. GmbH folgende Unternehmenswerte ermittelt:

Vergleichaufstellung hinsichtlich der von MB Bank AG ermittelten Unternehmenswerte der A. Gruppe (November 1989):

Vergleichsaufstellung hinsichtlich der von MB Bank AG ermittelten Unternehmenswerte der A. Gruppe (November 1989):		
Unternehmenswert lt. Ertragswertmethode (Durchschnittswert):	öS	221.400.000,00
Unternehmenswert lt. Übergewinnmethode (Durchschnittswert):	öS	221.150.000,00
Gesamtdurchschnittswert	öS	216.275.000,00
Vergleichsaufstellung hinsichtlich der von MB Bank AG ermittelten Unternehmenswerte der A. Gruppe (November 1990):		
Unternehmenswert lt. Ertragswertmethode (Durchschnittswert):	öS	155.700.000,00
Unternehmenswert lt. Übergewinnmethode (Durchschnittswert):	öS	161.300.000,00
Gesamtdurchschnittswert	öS	158.500.000,00

weitere Vergleiche betreffend A. GmbH:

Werte pro Prozentpunkt		
Unternehmenswert lt. Schätzungsgutachten der MB Bank AG (Durchschnittswert); Nov. 1989	öS	2.162.750,00
Unternehmenswert lt. Schätzungsgutachten der CI AG (Durchschnittswert) Mai 1990	öS	3.383.000,00
Unternehmenswert lt. Schätzungsgutachten der MB Bank AG (Durchschnittswert); Nov. 1990	öS	1.585.000,00
Entgelt bei Erwerb von 20% der Anteile (Veräußerer: Ehegatten B.); Juli 1990:	öS	3.600.000,00
Entgelt bei Erwerb von 80% der Anteile (Veräußerer: W. AG, Ju. u. Fo.); Dez. 1990:	öS	1.875.000,00

Das Abtretungsentgelt, das die Ehegatten B. für die Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile an der A. GmbH mit der geprüften Gesellschaft vereinbarten, ist unangemessen hoch.

Da die Ehegatten M und L B. die alleinigen Gesellschafter der geprüften Gesellschaft sind, besteht zwischen ihnen und der geprüften Gesellschaft ein besonderes Naheverhältnis. Nur aus diesem Grund lässt sich das Abtretungsentgelt von öS 3.600.000,00 pro Prozentpunkt A. Gesellschaftsanteile erklären. Wie der Erwerb der A. Gesellschaftsanteile durch die geprüfte Gesellschaft von der W. AG und den Herren Ju. und Fo. zeigt, wurde an Fremde lediglich ein Entgelt von öS 1.875.000,00 (das sind im Verhältnis lediglich 52% des mit den Ehegatten B. vereinbarten Entgeltes) pro Prozentpunkt A. Gesellschaftsanteile bezahlt. Es kann davon ausgegangen werden, dass die geprüfte Gesellschaft mit Fremden das Abtretungsgeschäft, das mit den Ehegatten B. abgeschlossen wurde, nicht eingegangen wäre.

Da der Kaufpreis für den Erwerb von 80% der A. Geschäftsanteile auf dem Gutachten der MB Bank AG vom November 1980 (Anmerkung: richtig wohl 1990) basierte, somit wurden die von der MB Bank AG erstellten Gutachten auch von Fremden als richtig angesehen, ist überhaupt diesen Gutachten hinsichtlich ihrer Aussagen eine besondere Glaubwürdigkeit beizumessen.

Die anfangs vorgebrachte Argumentation, dass das mit den Ehegatten B. vereinbarte Abtretungsentgelt aufgrund des Gutachtens der CI AG gerechtfertigt ist, geht somit ins Leere. Die geprüfte Gesellschaft hat im Zuge des Abtretungsgeschäftes hinsichtlich der A. Gesellschaftsanteile ihren Gesellschaftern Vorteile zugewendet, die sie sicherlich dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zugewendet hätte.

Von der Betriebsprüfung werden daher bei der geprüften Gesellschaft lediglich die sachgerechten Anschaffungskosten bezüglich der von den Ehegatten B. erworbenen A. Geschäftsanteile aktiviert. Der Ansatz der sachgerechten Anschaffungskosten erfolgt in Anlehnung an die von der geprüften Gesellschaft sonstigen getätigten Ankäufe von A. Gesellschaftsanteilen und in Anlehnung an den Durchschnittswert, der sich aufgrund der im Schätzungsgutachten der CI AG angeführten Unternehmenswerte nach Verminderung um die Steuerbelastung ergibt.

Sachgerechte Anschaffungskosten anlässlich des Ankaufes von 20% der A. Anteile pro Prozentpunkt lt. Betriebsprüfung (Veräußerer: Ehegatten B.):	öS	2.000.000,00
Sachgerechte Anschaffungskosten von 20% der A. Anteile in Summe lt. Betriebsprüfung (Veräußerer: Ehegatten B.):	öS	40.000.000,00

Der Differenzbetrag zwischen den vereinbarten Abtretungsentgelten und den von der Betriebsprüfung angesetzten sachgerechten Anschaffungskosten stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Auf Grund der Abtretungsverträge vom 13. 7.1990 waren die Abtretungspreise mit 13.8.1990 in Höhe von je öS 15.000.000,00 fällig, der Rest von je öS 21.000.000,00 war ab dem 31.12.1990 zur Zahlung fällig. Damit ist der Zufluss im Jahre 1990 anzunehmen.

Sachgerechte Anschaffungskosten von 20% der A. Anteile in Summe lt. Betriebsprüfung (Veräußerer: Ehegatten B.)	öS	40.000.000,00
Vereinbartes Abtretungsentgelt betreffend 20% der A. Anteile(Veräußerer: Ehegatten B.):	öS	72.000.000,00
Differenzbetrag = verdeckte Ausschüttung	öS	32.000.000,00
davon entfällt auf:		
a) M B.	öS	16.000.000,00
b) L B.	öS	16.000.000,00

Der von der Betriebsprüfung beabsichtigte Ansatz einer verdeckten Ausschüttung wurde vor der Schlussbesprechung den Vertretern der geprüften Gesellschaft mitgeteilt. Darauf gingen die Ehegatten B. im eigenen Namen und als Geschäftsführer für die geprüfte Gesellschaft folgende Vereinbarung ein, die im Notariatsakt vom 23.11.1993 festgehalten wurde:

Auszug aus der Vereinbarung (wörtlich zitiert):

" Im Oktober 1993 wurde im Zuge einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk evident, dass dieses Bewertungsgutachten insofern unrichtig war, als die für die Ertragswertberechnung herangezogenen Jahresgewinne vor Steuern angesetzt wurden. Nach Berichtigung um diesen Fehler hätte der Unternehmenswert nur öS 200.000.000,00 (in Worten zweihundert Millionen) betragen.

Sowohl Frau M B. als auch Herr Ing. L B. als auch die "B. Holding Gesellschaft m.b.H. erklären, dass ihr Vertragswille immer nur darauf ausgerichtet war, den damaligen wahren Wert der vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile bezahlt zu erhalten bzw. zu bezahlen und sie durch das fehlerhafte Gutachten der CI Bank hinsichtlich der Höhe dieses Wertes in Irrtum geführt wurden. Dementsprechend vereinbarten die Vertragsteile nun ex tunc eine Korrektur des Abtretungspreises von bisher je öS 36.000.000,00 (in Worten sechsunddreißig Millionen) auf je öS 20.000.000,00 (in Worten zwanzig Millionen). Festgehalten wird, dass auf diesen Abtretungspreis bis heute je öS 15.000.000,00 (in Worten fünfzehn Millionen) akontiert wurden und somit noch je öS 5.000.000,00 (in Worten fünf Millionen) aushaften, die nun bis längstens 31.03.1994 zur Zahlung fällig gestellt werden....."

Am 9.12.1993 wurden seitens der geprüften Gesellschaft berichtigte Bilanzen zum 31.12.1990 und 31.12.1991 unter Bezug auf den o.a. Notariatsakt eingebracht, wobei die A. Anteile, die von den Ehegatten B. erworben worden waren, mit zusammen öS 40.000.000,00 bewertet wurden. Gleichzeitig wurden auch die Verbindlichkeiten an die Ehegatten B. entsprechend verringert. Angemerkt wurde seitens der geprüften Gesellschaft, dass "die Berichtigung" erfolgsneutral erfolgt und daher die Gewinn- und Verlustrechnung für die jeweiligen Zeiträume hierdurch nicht berührt wird.

Weiters bringt die steuerliche Vertretung im Schreiben vom 10.12.1993 (Anmerkung: Arbeitsbogen hinsichtlich B Holding GmbH, Bl 168 ff.) vor, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer, L B. bei Abschluss des Abtretungsvertrages vom Juli 1990 im "Tatsachenirrtum" befand und Herrn B. nicht aufgefallen sei, dass die X bei dem von ihr erstellten Gutachten lediglich von "durchschnittlichen Jahresgewinnen vor Steuern" ausgegangen ist.

Nach Meinung des steuerlichen Vertreters könnten zwar die objektiven Merkmale einer verdeckten Ausschüttung vorliegen, jedoch würden die subjektiven Voraussetzungen fehlen.

In Hinblick auf den Notariatsakt vom 23.11.1993 und den eingebrachten berichtigten Bilanzen steht die Bewertung der A. Gesellschaftsanteile (Berichtigung der Anschaffungskosten) offensichtlich außer Streit.

Die geprüfte Gesellschaft verwehrt sich lediglich gegen die Qualifikation des Differenzbetrages zwischen den sachgerechten Anschaffungskosten und dem 1990 vereinbarten Abtretungsentgelten als verdeckte Ausschüttung und gegen den Zufluss einer solchen.

Es befanden sich jedoch die Ehegatten B. als Verkäufer, als Gesellschafter der geprüften Gesellschaft und Herr L B. als Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft keineswegs im Tatsachenirrtum. Maßgeblich ist auch das Wissen und Wollen des vertretungsberechtigten

Organs und sein Handeln als ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (siehe Lange, "Verdeckte Gewinnausschüttung", 5. Aufl.; Seite 101 und 102)

1. Der Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft, Herr L B., bzw. seine steuerliche Vertretung hat während der Besprechungen mit der Betriebsprüfung und auch in seiner Stellungnahme vom 10.12.1993 das Vorliegen weiterer Gutachten über den Unternehmenswert der A. GmbH verschwiegen, obwohl ihm das Vorhandensein von weiteren zwei Gutachten der MB Bank AG bekannt war, zumal er als Geschäftsführer der A. GmbH auch formeller Auftraggeber der Gutachten war. Weiters verschwieg er, dass das zweite dieser Gutachten, nämlich das Gutachten vom November 1990, sehr wohl als Grundlage zur Findung des Verkaufspreises im Dezember 1990, diene. Herr B. behauptete in seiner Stellungnahme auch, dass die Gutachtensbeauftragung an die CI AG nicht in seinem Interesse und auch nicht in seinem inhaltlichen Auftrag erstellt wurde. Es steht jedoch fest, dass den Verkäufern für die Anteilsveräußerung im Dezember 1990 nur die Gutachten der MB Bank AG vom November 1989 und 1990 bekannt waren und dieses vom November 1990 mit Sicherheit als Grundlage zur Findung des Kaufpreises diene.

Somit musste Herr B. zumindest bewusst gewesen sein, dass die im Gutachten der CI AG ausgewiesenen Unternehmenswerte überhöht und unrealistisch sind. Jedenfalls dürfte dies die X, Ersteller des Gutachtens über die A. Geschäftsanteile und Kreditgeber für den Ankauf dieser Anteile, vermutet haben, da sie für den Ankauf der gesamten A. Anteile lediglich Kredite in Höhe von öS 100.000.000,00 (das sind nur 28% des von den Ehegatten B. für eigene Verkaufszwecke angenommenen Unternehmenswertes) gewährte. Angeblich war lt. dem steuerlichen Vertreter, Dr. Bernardini, kein Schilling mehr aus der X "herauszuholen". Anzumerken wäre noch, dass lt. MK, Dienstnehmer der CI AG und Mitarbeiter an der Erstellung des Gutachtens über die A. Unternehmenswerte, der Betriebsprüfung gegenüber angab, dass die Basiswerte für die Bewertung von Herrn B. zur Verfügung gestellt wurden und von der CI AG nicht überprüft wurden. Eine Überprüfung dieser Werte war auch angeblich nicht erwünscht.

2. Im Schreiben vom 10.12.1993 wird seitens der geprüften Gesellschaft angeführt, dass der Kaufpreis von öS 150.000.000,00, der für den Erwerb der restlichen A. Geschäftsanteile von der W. AG bezahlt wurde, durch das kaufmännische Verhandeln des Geschäftsführers L B. zustande kam.

Vergleicht man das Abtretungsentgelt, das die Ehegatten B. vereinnahmten, mit dem Entgelt, das die W. AG erhielt, so legte der Geschäftsführer, L B. tatsächlich ein außergewöhnliches Verhandlungsgeschick an den Tag, in dem er den Wert der A. GmbH in Relation gesehen von rund öS 360.000.000,00 auf öS 187.000.000,00 (das sind rund 50%) herunterdrückte. Es

kann durchaus auch darauf geschlossen werden, dass Herr B. bei Beginn der Kaufverhandlungen mit der W. AG einen Wert für die Geschäftsanteile der A. GmbH veranschlagte, der sogar noch erheblich unter dem endgültigen Ergebnis lag. Offensichtlich sah er zu diesem Zeitpunkt den Wert der A. GmbH realistischer als beim Ankauf seiner eigenen A. Geschäftsanteile. Da beim Verkauf der Anteile von den Ehegatten B. an die geprüfte Gesellschaft Identität der handelnden Personen bestand, hat Herr B. gegenüber sich selbst und seiner Gattin sein kaufmännisches Geschick missen lassen. Wäre der Erwerber der Anteile ein fremder Dritter, so ist nicht anzunehmen, dass die Veräußerer dem Erwerber über diesen angeblichen Irrtum 3½ Jahre später unterrichtet hätten.

3. Widersprüchliche Argumentation:

In seiner Stellungnahme vom 10.12.1993 meint Herr B., der im Dezember 1990 erzielte Kaufpreis (Erwerb der A. Anteile von der W. AG) sei aufgrund einer Notverkaufssituation der W. AG (u. d. Gesellschafter Fo. und Ju.) zustande gekommen und daher niedrig, d.h. der Kaufpreis im Juni 1990 entspräche dem tatsächlichen Wert der A. Anteile, während er andererseits mit dem Argument des Tatsachenirrtums zum Ausdruck bringt, der Kaufpreis im Dezember 1990 sei bezogen auf den tatsächlichen Wert der A. Anteile der eigentlich richtige Wert gewesen.

4. Den Ehegatten B. war jedenfalls bekannt, dass die Gewinne aus dem Verkauf ihrer A. Geschäftsanteile steuerfrei verbleiben (siehe das der Betriebsprüfung vorgelegte Schreiben von Dr. II vom 28.5.1990). Wären den Ehegatten B. im Zuge von Ausschüttungen Geldmittel aus der geprüften Gesellschaft zugeflossen, so wären Steuern angefallen, was ihnen sicherlich bewusst war.

Außerdem begannen sie im Jahr 1990 mit dem Bau eines Einfamilienhauses, dessen Herstellungskosten sich in der Folge auf rund öS 40.000.000,00 beliefen. Alleine im Hinblick auf die Finanzierung dieser Herstellungskosten war es sicherlich von Vorteil, eine abrufbare steuerfreie Geldreserve zu haben.

Aufgrund obiger Ausführungen ist das Vorliegen eines "Tatsachenirrtums" (Tatbestandsirrtums) auszuschließen. Auch aus dem Umstand, dass Herr B. das Vorhandensein weiterer relevanter Gutachten der Abgabenbehörde gegenüber verschweigt, kann geschlossen werden, dass er damit selbst die Beweisführung für seinen Tatsachenirrtum als misslungen betrachten würde. Es ist daher zu Recht eine verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Erwerb der A. Geschäftsanteile anzunehmen. Die Vorgangsweise, die von den Ehegatten B. in eigener Sache bzw. als Vertretern der geprüften Gesellschaft

gewählt wurde, lässt sich nur aus dem Aspekt der Steuerersparnis erklären. Sowohl objektiv und subjektiv liegen die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vor.

Eine Rückgängigmachung eines Geschäftsvorfalles, wie sie im Zuge der Betriebsprüfung seitens der geprüften Gesellschaft beantragt wird, ist nicht mehr möglich. Die Geschäftsführung hätte jedenfalls bei Erwerb der 80% A. Geschäftsanteile von der W. AG erkennen müssen, dass das für die vorher erworbenen 20% der A. Geschäftsanteile vereinbarte Abtretungsentgelt überhöht war. Eine Richtigstellung hätte bis spätestens zur Bilanzerstellung erfolgen müssen. Eine verdeckte Ausschüttung, die erst später durch eine Betriebsprüfung aufgedeckt wird, kann nicht wieder rückgängig gemacht werden. (vgl. Wiesner, "SWK Nr. 13/14 aus 1984; Abschnitt 8 und Lange, "Verdeckte Gewinnausschüttung"; 5. Aufl.; Seite 171, Tz. 237)

Hinsichtlich Zufließen der verdeckten Ausschüttung wird von der Betriebsprüfung folgendes angeführt:

Die Ehegatten erhielten im Jahr 1990 je öS 15.000.000,00 für die Abtretung ihrer A. Geschäftsanteile von der geprüften Gesellschaft ausbezahlt. Mit Kaufvereinbarung vom 12.7.1990 wurde vereinbart, dass die Restbeträge auf Aufforderung, jedoch frühestens am 31.12.1990 zur Zahlung fällig sind. Jeder Fremde hätte sicherlich zum Fälligkeitstag 31.12.1990 die ausstehenden Geldbeträge eingefordert. Dies wurde jedoch von den Ehegatten B. nicht gemacht, da die geprüfte GmbH zum 31.12.1990 angeblich nicht liquid war. Alleine schon der Verzicht auf die Einforderung einer Forderung stellt im vorliegenden Fall bereits eine Disposition über die ausstehenden Geldmittel dar. Denn nur aufgrund dieses Einforderungsverzichtes, der wahrscheinlich schon vor Erwerb der A. Geschäftsanteile von der W. AG durch die geprüfte Gesellschaft beschlossen worden war, war es der geprüften Gesellschaft möglich, die Finanzierung des Ankaufes weiterer A. Anteile (nämlich den Ankauf der A. Anteile von der W. AG) zu sichern. Es konnten somit 100% statt bisher 20% der Anteile an der A. GmbH erworben werden. Der Forderungsverzicht war mithin ein gewichtiges Kriterium für den Ankauf der im Besitz der W. AG befindlichen A. Anteile. Die Disposition der Ehegatten B. ist ähnlich einer Umwandlung von Forderungsansprüchen in ein Darlehen. In einem solchen Fall gilt die ausstehende Forderung als zugeflossen.

In der Regel sind dem beherrschenden Gesellschafter bzw. den beherrschenden Gesellschaftern (im vorliegenden Fall Ehegatten) einer Kapitalgesellschaft Beträge, die ihm bzw. ihnen die Gesellschaft schuldet, mit ihrer Fälligkeit zugeflossen. Denn der beherrschende Gesellschafter bzw. die beherrschenden Gesellschafter haben es in der Hand, sich die Beträge von der Gesellschaft auszahlen oder in deren Betrieb stehen zu lassen.

Erwirbt die Gesellschaft einen Gegenstand von einem Fremden und vereinbart nach erfolgter Übergabe des Kaufgegenstandes mit dem Verkäufer statt sofortiger Zahlung einen späteren Zahlungstermin, so liegt dies regelmäßig allein im Interesse der Gesellschaft. Ist der Gläubiger aber der beherrschende Gesellschafter, so deckt sich sein Interesse mit dem der Gesellschaft. Eine Kaufpreisschuld wird mit der Übergabe des Kaufgegenstandes fällig (§ 1062 ABGB). (Sonstige vereinbarte Fälligkeiten zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind unbeachtlich, da sonst willkürliche Einnahmenverschiebungen für steuerliche Zwecke (Abgabenersparnis) der Gesellschafter nicht auszuschließen sind.) Allein mit der Verschiebung des Auszahlungstages haben die Gesellschafter der geprüften Gesellschaft über einen ihnen schon zugeflossenen Betrag in einer Weise verfügt, die als Darlehensgewährung an die Gesellschaft angesehen werden kann.

Im übrigen wären die Gesellschafter auch durch nichts gehindert gewesen, die empfangenen Mittel, vorausgesetzt eine Auszahlung wäre erfolgt, der Gesellschaft alsbald wieder in Form eines Darlehens zur Verfügung zu stellen.

Wenn von den Ehegatten B. behauptet wird, dass aus Liquiditätsgründen auf die Anforderung des ausstehenden Kaufpreises verzichtet wurde, so ist dem entgegenzuhalten, dass die geprüfte Gesellschaft zum 31.12.1990 keinesfalls als illiquid zu bezeichnen ist. Bei vorübergehenden Zahlungsschwierigkeiten kann nicht von Illiquidität gesprochen werden. Illiquid wäre die Gesellschaft erst gewesen, wenn sie im maßgeblichen Zeitpunkt infolge Zahlungsunfähigkeit konkursreif gewesen wäre. Die geprüfte Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt zu 100% im Besitz der A. GmbH, und diese wiederum hatte zum 31.12.1990 Guthaben bei Banken in Höhe von 193.243.715,00 (davon lediglich verpfändet öS 9.979.310,00) in ihrer Bilanz ausgewiesen. Es hätte somit leicht ein Durchgriff von der geprüften Gesellschaft auf die Sparguthaben der A. GmbH erfolgen können. Dies wurde bereits praktiziert, in dem die geprüfte Gesellschaft zur Finanzierung des Ankaufes der A. Anteile von der W. AG sich ein Darlehen von öS 80.000.000,00 von der A. GmbH verschaffte.

Von der steuerlichen Vertretung wurde eine Geldflussrechnung (Cash-Plan) betreffend die A. GmbH vorgelegt, die zeigen soll, dass die A. GmbH nicht liquid war und der geprüften Gesellschaft keine Geldmittel mehr zur Verfügung stellen konnte. Jedoch beginnt diese Berechnung erst mit Oktober 1991. Sie ist daher zur Beurteilung (der) finanziellen Lage der A. GmbH zum 31.12.1990 (Zeitpunkt des Anspruches auf Auszahlung des Restkaufpreises an die Ehegatten B.) nicht geeignet. Auch unter der Prämisse, dass man die vorgenannte Geldflussrechnung in die Beurteilung miteinbeziehen würde, wäre der erörterte Standpunkt der Betriebsprüfung nicht anders zu sehen, da bei der A. GmbH noch im Oktober 1991 verfügbare Mittel von öS 109.500.000,00 vorhanden waren. Weiters ist zu beachten, dass die

nicht angeforderten Geldmittel dazu dienten, 100% statt der bisher 20% der Anteile an der A. zu erwerben."

In der Berufung der B. Holding gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für 1990, die die Bw. zum Inhalt ihrer Berufungsschrift gegen den Einkommensteuerbescheid für 1990 erklärte, wandte sich die B. Holding nach einer Darstellung des Sachverhaltes mit folgenden Argumenten gegen den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung aus der Differenz des vereinbarten Kaufpreises der 20%igen Beteiligung an der A. GmbH an die B. Holding GmbH zu dem von der Betriebsprüfung als angemessen beurteilten Kaufpreis (von öS 40 Mio. statt öS 72 Mio.):

"Fremdüblichkeit der Kaufpreisfindung

Bei Abschluss des gegenständlichen Abtretungsvertrages (siehe Anlage) vom 12. Juli 1990 lagen zwei Unternehmensbewertungsgutachten vor.

Ein Gutachten wurde von der MB Bank (X Tochter-Gesellschaft) im November 1989 erstellt, das zweite Gutachten von der X im Mai 1990, also unmittelbar vor Abschluss des gegenständlichen Abtretungsvertrages.

Das erste Gutachten von November 1989 wies eine Bewertung der A. GmbH aus, die für 100% der Anteile je nach Bewertungsansatz einen Gesamtwert von öS 200 Mio. bis 336 Mio. darstellte.

Das zweite Gutachten der X. vom Mai 1990, als jenes Gutachten, das zeitlich unmittelbar vor dem gegenständlichen Abtretungsvertrag erstellt wurde, weist einen Bewertungsrahmen von öS 257,5 bis 419,1 Mio. aus.

Geht man nun von dem zeitlich näher zum gegenständlichen Abtretungsvertrag liegenden X-Gutachten aus, so ergibt sich für die 20%-igen Anteile, die mit Abtretungsverträgen vom 12. Juli 1990 von den Ehegatten B. an unsere Gesellschaft übertragen wurden, ein Bewertungsrahmen von 51,5 Mio. bis 83,8 Mio. für einen 20%-igen Anteil.

Ausschließlich der objektiven Guideline des X -Gutachtens folgend wurde der Kaufpreis für 20% der Anteile in wirtschaftlichen Kaufvertragsverhandlungen zwischen den Verkäufern und unserer Gesellschaft mit öS 72 Mio. festgelegt.

Geht man davon aus, dass das X-Gutachten zwischen dem unteren Wert von öS 51,5 Mio. für 20% und dem oberen Wert für 20% von 83,8 Mio. einen Bewertungsspielraum von ca. 32,3 Mio. ansetzt, so ist hervorzuheben, dass dieser Bewertungsspielraum durch den festgesetzten Kaufpreis von öS 72 Mio. aufgrund der vorliegenden damaligen Informationen zum oberen

Extremwert hin (öS 83,8 Mio.) lediglich mit 64% des Bewertungsspielraumes ausgenützt wurde, also absolut im Rahmen liegt.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass das Gutachten der X, welches im Mai 1990 erstellt wurde, im Interesse der damaligen Mehrheitsgesellschafter Dkfm. Fo. und Dr. Ju. erstellt wurde.

Zwar war wohl Herr L B. als damaliger alleiniger Geschäftsführer der A. (Anmerkung: A. GmbH) formell Auftraggeber, dieses Gutachten wurden jedoch ausschließlich zum Zwecke der Veräußerung der restlichen 80 % der Anteile erstellt.

Dass zu diesem Zeitpunkt eine Herrn B. selbst nahestehende Gesellschaft die restlichen 80 % erwerben würde, war zu diesem Zeitpunkt völlig unklar.

Wir legen zur Dokumentation ein Schreiben von Herrn B. an den damals involvierten Rechtsanwalt Dr. II vor, welches vom 28. Mai 1990 datiert und ausdrücklich darauf hinweist, dass der Abtretungspreis auf einem von der X gefertigten Gutachten beruht, welches "Ende nächster Woche zugestellt" werden würde (siehe Anlage 9).

Schließlich verweisen wir noch auf die als Anlage 10 beigefügte Aktennotiz des Herrn Rechtsanwalt Dr. R Sch (langjähriger rechtsfreundlicher Vertreter der A. GmbH), der noch mit Datum 16. November 1990 ausführt, dass es immer wahrscheinlicher wird, dass es zum MBO (Anmerkung: Management buy out) kommt.

Hieraus lässt sich zweifelsfrei schließen, dass die Meinungsbildung und die Willensübereinstimmung zwischen den Altgesellschaftern Herrn Dkfm. Fo. und Dr. Ju. und der B. Holding als zukünftigem Käufer (vertreten durch den Geschäftsführer Herrn B.) sich erst im November 1990 anbahnte.

Schließlich sei noch erwähnt, dass die X als Erstellerin des Gutachtens vom Mai 1990, welches im wesentlichen Grundlage der Kaufpreisfindung zwischen den Ehegatten B. und unserer Gesellschaft gewesen ist, mittels Kreditfinanzierung den Ankauf der Anteile durchgeführt hat.

Jede Bank wird bemüht sein, den Wert der ihr als Besicherung für ein Kreditengagement zustehenden Sicherheiten (in diesem Fall der Anteile der A. und der B. Holding) eher vorsichtig darzustellen.

Wenn also schon überhaupt eine Tendenz im X-Gutachten vom Mai 1990 erblickt werden möchte, so geht diese in der Bewertung sicher eher nur nach unten.

Es ist daher aus unserer Sicht evident, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses 12. Juli 1990 (und nur dieser Zeitpunkt ist relevant!) der Abschluss des Abtretungsvertrages

gemäß Anlage 2 insbesondere im Hinblick auf dessen Kaufpreisfindung als absolut fremdüblich interpretiert werden kann.

Das erst im November 1990 (also ein halbes Jahr nach dem gegenständlichen Abtretungsvertrag erstellte) Gutachten der MB Bank das einen Unternehmenswert von lediglich öS 180 Mio. aufwies und der nachfolgende Verkauf von 80 % der Anteile von Dkfm. Fo. und Dr. Ju. an unsere Gesellschaft um dann aliquot öS 150 Mio., lassen scheinbar eine rechnerische Diskrepanz zu dem Ansatz des Abtretungspreises von öS 72 Mio. im Juli 1990 erkennen.

Tatsächlich war aber die Lage der Verkäufer (Dkfm. Fo. und Dr. Ju.) im Dezember 1990 im Rahmen anderer Unternehmungen dieser Gesellschafter liquiditätsmäßig eher gespannt, sodass die Verkäufer auf einen raschen Abschluss mit einem nur einigermaßen akzeptablen Kaufpreis gedrängt haben.

Wir haben diese wirtschaftliche Situation ausgenutzt und zu dem für uns aus dem damaligen Blickwinkel sicher günstig erscheinenden Kaufpreis angekauft.

Die Differenz der Preisansätze von Juni 1990/Dezember 1990 war also aus unserer Sicht lediglich vom Verhandlungsgeschick und der konkreten Struktur der Verkäufer abhängig und nicht von einem plötzlichen Wertverfall oder einer Werterhellung geprägt.

b) Tatbestandsirrtum:

Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, kam es erst im Zuge der Ermittlungen der Betriebsprüfung im Jahre 1993 hervor, dass möglicherweise der X selbst bei Ermittlung des Wertes des Unternehmens mittels Gutachten vom Mai 1990 Fehler unterlaufen sein könnten.

Insbesondere auch im Lichte der wirtschaftlichen Entwicklung der gesamten Unternehmensgruppe ab 1991 (Verschlechterung der Ertrags- und Finanzlage) und auch den Ausführungen der Betriebsprüfung folgend nach denen im X-Gutachten Unstimmigkeiten enthalten sind (z. B. lediglich pauschale Berücksichtigung allfälliger Steuerbelastungen, zu geringe Risikoabschläge, extreme Ertragswertorientierung) wurde zum ersten möglichen Zeitpunkt der Erkenntnis über diesen Tatbestandsirrtum mit Datum vom 23. November 1993 eine Vereinbarung zwischen der B. Holding und den verkaufenden Ehegatten B. geschlossen, die in Abänderung der mit den Abtretungsverträgen vom 12. Juli 1990 vereinbarten Kaufpreisfindung den Gesamtkaufpreis von öS 72 Mio. ex tunc auf öS 40 Mio. insgesamt vermindert.

Diese der Erkenntnis des Tatbestandsirrtums gemäße Vereinbarung führte in der Folge auch zu Bilanzberichtigungen bei unserer Gesellschaft in Bezug auf den Kaufpreis und Wertansatz der erworbenen Anteile an der A. GmbH.

Jede unrechtmäßige Vorteilseinräumung, die Wesensinhalt einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, bedarf zur Erfüllung der Tatbildmäßigkeit der subjektiven Tatseite.

WIESNER führt in der SWK vom 25. Oktober 1990, Seite 361 aus wie folgt:

"Zur subjektiven Tatseite gehört auch, dass eine irrtümlich zustande kommende objektiv ungerechtfertigte Vorteilseinräumung die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausschließt.

Dieser Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen schließt sich auch der Verwaltungsgerichtshof an, wenn er in seinem Erkenntnis vom 26. September 1985, Zahl 85/14/0051, 0052, bestätigt, dass es "zu einer steuerwirksamen Korrektur des aufgedeckten Fehlers im Falle eines Tatbestandsirrtums oder eines Vollziehungsfehlers", kommen muss.

WIESNER bekräftigt diese Rechtsansicht in seinem Artikel, veröffentlicht in der SWK vom 25. Dezember 1990, Seite 429, in dem er nochmals ausführt, dass "ein entschuldbarer Tatbestandsirrtum zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung führen kann".

Weiters ist auszuführen, dass bei Erkennen einer allfälligen ungewollten und subjektiv nicht erkannten Vorteilszuwendung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die sofortige Rückführung dieses Vorteiles ebenfalls die Annahme der subjektiven Tatseite ausschließt.

WIESNER führt im oben zitierten Artikel auf Seite 430 an, dass "eine die verdeckte Gewinnausschüttung begründende Vorteilsgewährungsabsicht (nur) dann besteht, wenn nach Kenntnis nichts unternommen wird, um den Vorteil rückgängig zu machen."

Hieraus lässt sich - argumentum e contrario - ableiten, dass die nach Erkennen des Tatbestandsirrtums sofort durchgeführte Berichtigung des Kaufpreises wie im gegenständlichen Fall die Annahme einer schuldhaft subjektiven Tatseite im Rahmen einer ungewollten Vorteilsgewährung explizit ausschließt.

Dass der Tatbestandsirrtum nicht früher erkannt werden konnte, resultiert zweifelsfrei daraus, dass sich die Verkäufer, die Ehegatten B., mit der de facto gegebenen Illiquidität der B. Holding GmbH ab dem 1. Jänner 1991 abgefunden hatten und dringendere wirtschaftliche Probleme zur Lösung anstanden.

Dass sich Herr B. im Jahre 1990 im Irrtum befinden musste, erhellt schon daraus, dass man wohl prinzipiell auf das Gutachten der Y durchaus vertrauen konnte, zumal auch Fachleute bei Unternehmensbewertungen nicht immer einig sind.

Ab dem Jahre 1991 hatte Herr B. andere Sorgen (wirtschaftliche Entwicklung der A. GmbH), als sich um die "ruhende" Restforderung an die B. zu kümmern. Es erscheint daher nur zu verständlich, dass erst durch die Betriebsprüfung 1993 auf die bestehende Situation wiederum aufmerksam gemacht, unmittelbar nach Erkennen der in der Anlage 8 beigefügte Notariatsakt gesetzt wurde.

BAUER/QUANTSCHNIGG führen in ihrem Kommentar zum KStG unter Rz 48 zu § 8 ebenfalls aus wie folgt:

"Fehlt es am Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung aufgrund eines Irrtums, so kann keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden".

Nachdem zweifelsfrei dargelegt werden kann, dass es zum Zeitpunkt des Abschlusses der Abtretungsverträge zum 12. Juli 1990 (und nur dieser Zeitpunkt ist relevant!) am Wissen und Wollen einer unbeabsichtigten Vorteilsgewährung gefehlt hat, so bleibt als zwingende Rechtsfolge im Rahmen der steuerlichen Qualifikation der Ausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund des gegebenen Tatbestandsirrtums.

Schließlich führt LANGE in seiner Monographie "Die verdeckte Gewinnausschüttung", erschienen im Verlag Neue Wirtschaftsbrieft Berlin 1987 zum DKStG im Rahmen der Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (die aufgrund der Gleichheit der Rechtslage zwischen Deutschland und Österreich durchaus als Vergleichsbewertung heranzuziehen ist) aus, dass "bei fahrlässiger Unkenntnis der wahren Verhältnisse keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könne" (siehe Rz 98, Seite 91 der gegenständlichen Monographie).

Weiters führt der zitierte Autor a.a.O. richtig aus, dass "der Geschäftsleiter weder die Gabe der Allwissenheit noch der Fehlerlosigkeit besitzen müsse, sodass ihm durchaus zuzugestehen ist, dass auch ein Geschäftsleiter Irrtümern unterliegen kann."

Der oben zitierte Autor schließt seine Ausführungen zum Verhältnis Tatbestandsirrtum/verdeckte Gewinnausschüttung mit der korrekten Schlussfolgerung:

"Es ist daher ein Tatbestandsirrtum rechtserheblich und schließt aus, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden kann".

Unseres Erachtens ist in der Sachverhaltsermittlung zweifelsfrei erwiesen, dass ein Tatbestandsirrtum vorliegt. Eine verschuldete Unkenntnis des Tatbestandsirrtums ist auszuschließen, da ab dem 1. Jänner 1991 keine Notwendigkeit bestand, sich im Rahmen einer Motivenforschung über die seinerzeitige Kaufpreisfindung bei den Abtretungsverträgen vom 12. Juli 1990 auseinander zusetzen.

Im Rahmen der Betriebsprüfungserhebungen im Herbst 1993 hierauf gestoßen, wurde sofort ohne Verzug die entsprechende Vereinbarungsabänderung durchgeführt.

c) Geldwerter Vorteil:

Weiters ist auszuführen, dass durch den Abschluss des Abtretungsvertrages vom 12. Juli 1990 den Gesellschaftern Ehegatten B. kein geldwerter Vorteil zugeflossen ist.

Dies deswegen, da nach dem Wortlaut der Vereinbarung der Restkaufpreis von öS 42 Mio. (von welchem im Ausmaß von öS 32 Mio. eine verdeckte Gewinnausschüttung von Seiten der Finanzverwaltung erblickt wird) nicht vor dem 31. Dezember 1990 fällig gestellt hätte werden können.

Jedwedes Verfügen vor diesem Zeitpunkt hätte entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Abtretungsvertrages das Verfügen über eine noch nicht fällige Forderung bedeutet. Die nachfolgende Bindung der Liquidität der B. Holding (Verpfändung der Anteile an die X) schloss auch eine weitere Gestion über diese "Restforderung" aus.

Nachdem auch in der Folge nichts weiter von Seiten der B. Holding ausgezahlt wurde, ist auch die Verschaffung eines geldwerten Vorteiles ausgeschlossen.

LANGE (a.a.O.) führt in Rz 57, Seite 65 ebenfalls aus, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung denkmöglicherweise nur dann vorliegen kann, wenn "dem Gesellschafter ein Vorteil in Form eines geldwerten materiellen Vorteiles zugeflossen ist".

HERMANN-HEUER-RAUPPACH führen in Ihrem Kommentar zum DKStG zum § 8 ebenfalls aus, dass ein konkreter geldwerter Vorteil bewertbar sein müsse.

Die sogenannte "Fiktionstheorie", die einige Zeit lang als theoretischer Unterbau verdeckter Gewinnausschüttungen vertreten wurde, wird nunmehr ganzheitlich abgelehnt, wie auch HERMANN-HEUER-RAUPPACH in ihrem Kommentar zu § 8 (Seite 11) eindeutig ausführen wie folgt:

"Die Fiktionstheorie bleibt freilich nach wie vor umstritten und ist deshalb abzulehnen."

BAUER/QUANTSCHNIGG führen in ihrem Kommentar zum KStG unter Rz 39 zu § 8 ebenfalls aus wie folgt:

"Die verdeckte Gewinnausschüttung setzt Zuwendung eines geldwerten Vorteiles" voraus.

Keinesfalls kann in der Ausformung des Abtretungsvertrages vom 12. Juli 1990 eine quasi "Verfügungsdisposition" über den Restkaufpreis von öS 42 Mio. gesehen werden.

Dies würde einen (fiktiven) Zufluss und ein (fiktives) Verwenden des Restkaufpreises durch Rückeinlage unterstellen, was im Rahmen des generellen Ablehnens der Fiktionstheorie wirklich nur mehr als an den Haaren herbeigezogen bezeichnet werden kann. Ein wie immer geartetes "Verfügen" der Gesellschafter über die Restkaufpreisforderung ist absolut auszuschließen, da

- die Restkaufpreisforderung nicht vor dem 31. Dezember 1990 fällig gestellt werden konnte
- ab diesem Zeitpunkt die allfällige Liquidität der B. Holding gebunden war (Verpfändung/X)
- bei Erkennen des Tatbestandsirrtums (siehe oben Punkt b) mit Notariatsakt vom 23. November 1993 die Kaufpreisrestforderung ex tunc auf öS 10 Mio. reduziert wurde.

Es ist also zusammenfassend festzuhalten, dass aus den oben dargestellten Überlegungen gar kein geldwerter Vorteil gegeben war, der überhaupt erst die Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung ermöglichen würde.

d) Zufluss/Verfügungsmacht:

Wenn schon irgendein geldwerter Vorteil in dem unter Punkt 1. Sachverhalt dargestellten Szenario zu erblicken ist (was entschieden zu verneinen ist), so wäre weiters zu prüfen, ob ein Zufluss dieses geldwerten Vorteiles oder zumindest eine Verfügungsmöglichkeit der Gesellschafter denkmöglicherweise bestanden hätte haben können.

Auch dies ist entschieden in Abrede zu stellen.

Wiederum LANGE (aaO.) führt auf unseren Sachverhalt treffend gemünzt, aus wie folgt:

"Aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrages (z.B. Kaufvertrag) hatte der Gesellschafter einen Anspruch auf überhöhte Leistung der Kapitalgesellschaft. Bevor ihm die Leistung zufließt wird der schuldrechtliche Vertrag wieder aufgehoben, sei es, dass bestimmte rechtliche Gründe vorlagen, oder dass die Vertragsparteien erkannt hatten, dass das Finanzamt hier eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen werde".

In diesem von LANGE konkret zitierten Beispielsfall (der verblüffenderweise den oben dargestellten Sachverhalt trifft) kommt der Kommentator eindeutig zum Schluss, dass keine

verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund mangelnden Zufließens eines geldwerten Vorteiles anzunehmen ist.

Wie bereits oben dargestellt, war und ist die B. Holding seit Dezember 1990 liquiditätsmäßig gebunden (Verpfändung/X).

LANGE (a.a.O.) führt zu Rz 243 auf Seite 176 aus, dass eine Verbindlichkeit einer Kapitalgesellschaft, die mangels Illiquidität nicht zur Auszahlung kommt, keine verdeckte Gewinnausschüttung bedeuten kann.

BAUER/QUANTSCHNIGG führen in Verfolgung und Übernahme dieser zum DKStG ergangenen Kommentare unter Anwendung der gleichen Grundsätze auf das öKStG in ihrem Kommentar zum KStG § 8, Rz 52, Punkt 3 ebenfalls aus wie folgt:

"Überhöhte Nutzungsentgelte (Zinsen, Mieten, Pachtzahlungen) sind - demgemäss genauso im Zeitpunkt des Zufließens zu erfassen, wie ein überhöht angesetzter Kaufpreis".

Es stellen also auch die, die Meinung des Finanzministeriums vertretenden Fachautoren des Kommentars in Bezug auf überhöht angesetzte Kaufpreise zur Vollendung des Tatbestandes der verdeckten Gewinnausschüttung auf das Zufließen ab.

Weiters führen die gleichen Kommentatoren im nächsten Absatz des zitierten Kommentars aus wie folgt:

"Die im Abs. 4 des § 95 EStG 1988 festgelegten Zufließenszeitpunkte werden für die verdeckte Gewinnausschüttung kaum in Betracht kommen, sodass ausschließlich § 19 Abs. 1 EStG 1988 maßgeblich sein wird, dies gilt auch dann, wenn sich die betreffenden Anteile in einem Betriebsvermögen des Anteilsinhabers befinden."

BAUER/QUANTSCHNIGG gehen sogar so weit, dass das Zufließensprinzip, welches im § 19 EStG 1988 normiert ist, im Rahmen der Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung sogar bei im Betriebsvermögen befindlichen (!) Anteilen Gültigkeit hat.

Umso mehr muss dieses Prinzip natürlich auf die im Privatvermögen gehaltenen Anteile der Ehegatten B. Anwendung finden.

MÜHLEHNER führt in seinem Artikel "Der Zufluss von Gewinnanteilen und die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer" veröffentlicht in ÖSTZ Nr. 18 vom 15. September 1990 ebenfalls aus:

"Dividenden fließen im Sinne des § 19 EStG mit Auszahlung zu".

In weiterer Folge führt er in Abwägung der Illiquidität der zahlungspflichtigen Stelle aus, dass "kein Zufluss anzunehmen ist, wenn der Schuldner nicht über die entsprechende Liquidität zur Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge verfügt".

Gleichermaßen sehen in der Qualifikation des § 19 EStG 1988 QUANTSCHNIGG/SCHUCH in ihrem Einkommensteuerhandbuch 1993 zur Rz 12 die Qualifikation, wenn sie ausführen, dass "eine Gutschrift in den Büchern des Schuldners für sich allein noch zu keinem Zufluss führt, zumal damit noch keine Verfügungsmacht über den gutgeschriebenen Betrag erlangt wird".

QUANTSCHNIGG/SCHUCH führen im oben zitierten Einkommensteuerhandbuch 1993 zu Rz 19 des § 19 ausdrücklich auch den in concreto in Rede stehenden Sachverhalt an, in dem sie ausführen, dass "als Erlangen der Verfügungsmacht", bei "verdeckten Gewinnausschüttungen der Zeitpunkt des Erlangens des Vorteiles" gewertet wird.

Dass in der vertraglichen Fixierung einer Restforderung von öS 42 Mio. mit Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1990, also der Innehabung einer wertlosen Forderung, die erst nach dem 31. Dezember 1990 überhaupt denkmöglicherweise fällig und ab dem 23. November 1993 auf restliche öS 10 Mio. gekürzt wurde, keine "Erlangung eines Vorteiles" gesehen werden kann, erscheint evident.

WIESNER führt in seinem Artikel im Heft SWK 13/14 vom Juli 1984 auf Seite 181 zum Bereich der Kapitaleinkünfte aus, dass im Rahmen der Kapitaleinkünfte "die verdeckten Gewinnausschüttungen nach den Grundsätzen der Einnahmen/Werbungskostenrechnung zu erfassen" sind.

Auch hier scheint eindeutig, dass im Sinne des § 19 EStG ein Zufluss bzw. zumindest das Erlangen eines geldwerten Vorteiles der nachfolgend durch Zufluss realisiert wird, als Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung angesehen wird.

Im Hinblick auf die generelle Verwendbarkeit deutscher Lehre und Rechtsprechung für die Auslegung des öKStG sei nochmals auf QUANTSCHNIGG, Kommentar zum KStG § 8, Rz 32 verwiesen, in dem QUANTSCHNIGG ausführt, dass bei (noch nicht gegebener) Änderung der deutschen Gesetzeslage die derzeit übliche Übernahme der deutschen Lehre und Rechtsprechung für den österreichischen Rechtsbereich problematisch werden könnte.

Es ist daher insbesondere im Rahmen der Gesetzeslage für das Jahr 1990, von der Übereinstimmung und Verwendbarkeit deutscher Kommentarmeinungen in der Interpretation des österreichischen KStG auszugehen.

e) Rechtliche Unmöglichkeit der verdeckten Gewinnausschüttung:

Wie oben in der Sachverhaltsdarstellung dargestellt, wurden durch zwei Verpfändungserklärungen vom 25. Juli 1990 bzw. 18. Dezember 1990 sämtliche Anteile der B. Holding sowie auch der A. GmbH zur Besicherung der Kredite der B. Holding verpfändet.

In den Verpfändungserklärungen ist ausdrücklich festgehalten, dass spätestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der letzten Verpfändungserklärung vom 18. Dezember 1990 sämtliche liquiden Mittel, Geldzuflüsse, Dividendenausschüttungen, etc. über die die B. Holding verfügen kann, sofort unmittelbar zur Tilgung der Kreditverbindlichkeiten der X zu verwenden sind (zwingend!).

Auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der gesamten A. Gruppe sind die Kredite an die X derzeit nach wie vor zu einem erheblichen Teil aushaftend, womit bis dato die Unmöglichkeit der Gestion über allenfalls der B. Holding zur Verfügung stehenden Mittel außerhalb der Rückführung der X-Kredite dokumentiert wird.

Nachdem aufgrund des Abtretungsvertrages vom 12. Juli 1990 die Restkaufpreisforderung von öS 42 Mio. frühestens ab 31. Dezember 1990 fällig gestellt hätte werden können, ist ab dem 1. Jänner 1991 (frühester Tag der denkmöglichen Einforderung des Restkaufpreises von öS 42 Mio.) bis zur völligen Rückführung der X -Verbindlichkeiten rechtlich gar keine Möglichkeit für den Geschäftsführer unserer Gesellschaft gegeben, allenfalls der Gesellschaft zustehende Mittel anders als zur Rückführung der X -Verbindlichkeiten vorrangig zu verwenden.

Würde man eine anderweitige Disposition (z.B. Bezahlung des Restkaufpreises von öS 42 Mio. vor endgültiger Rückführung der X -Verbindlichkeiten unseres Geschäftsführers) unterstellen, so würde dies unseres Erachtens die Verwirklichung des Straftatbestandes des § 133 StGB erfüllen.

Dies bedeutet, dass die Annahme der Verfügung des Herrn B. über den Restkaufpreis von öS 42 Mio. (was Tatbestandsvoraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung wäre) gleichzeitig die Verwirklichung des Tatbildes einer strafrechtlich relevanten Handlung bedeuten würde, die mit einer Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren sanktioniert ist.

Es kann unseres Erachtens im Sinne der Einheit der Rechtsordnung doch nicht allen Ernstes angenommen werden, dass die Finanzverwaltung dennoch ein "Verfügen" über den Restkaufpreis, also damit eine Pflichtverletzung gegenüber der X und die Verwirklichung des strafrechtlichen Tatbildes annehmen will. Wäre dies der Fall, müsste sofort von Seiten des Finanzamtes von Amts wegen Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft wegen Verdachtes der Untreue oder der Veruntreuung erstattet werden.

Es ist also unseres Erachtens zweifelsfrei, dass die rechtliche Unmöglichkeit des Verfügens über die Restkaufpreisforderung die Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls ausschließt.

f) Faktische Unmöglichkeit der verdeckten Gewinnausschüttung:

Wie bereits dargestellt, verfügte die B. Holding ab dem 1. Jänner 1991 (frühester Auszahlungstermin der Restforderung von öS 42 Mio. aufgrund des Abtretungsvertrages vom 12. Juli 1990) nie über die frei verfügbare Liquidität, auch nur Teile dieses Restkaufpreises tatsächlich zu bezahlen.

Das Nichtverfügen können über entsprechende Liquidität schließt, wie oben bereits ausgeführt, die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls zweifelsfrei aus.

Die Annahme, dass die B. Holding als 100%iger Gesellschafter der A. GmbH. auf "Liquidität" der A. GmbH, also ihrer Tochtergesellschaft greifen hätte können, ist ebenfalls irrig.

Dies deswegen, da ab dem 1. Jänner 1991 die A. keine handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reingewinne ausgewiesen hat und andererseits die Liquidität der A. GmbH selbst aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens in Mitleidenschaft gezogen wurde.

Wenn man schon den handelsrechtlich völlig unvertretbaren Standpunkt, dass die B. Holding über den Geschäftsführer ihrer Tochtergesellschaft A. "lediglich in die Kasse hätte greifen müssen" vertritt, so sei anhand des in Anlage 11 vorgelegten Finanzplanes der A. GmbH vom Oktober 1991 dargestellt, dass auch die Liquidität der A. GmbH selbst bereits 1991 vorhersehbar bis Ende 1992 sich wesentlich verschlechterte.

Hätte also unser Geschäftsführer Herr B. Liquidität der A. aus einem völlig unklaren und rechtswidrigen Rechtstitel für die B. Holding "abgezogen", so hätte er die Liquiditätsbasis der A. bereits Mitte 1991 vorhersehbar in einem derartigen Ausmaß geschmälert, dass sich Herr B. in Bezug auf seine Geschäftsführertätigkeit für die A. GmbH, hätte er dies getan, zum Zeitpunkt des Abzuges der Liquidität in statu cridae befunden hätte.

Die vorhersehbare Illiquidität eines Unternehmens (in diesem Fall der A. GmbH. bei einer unzulässigen Entnahme von Liquidität) führt in der Folge zur Zahlungsunfähigkeit und damit zur Notwendigkeit der Einleitung eines Insolvenzverfahrens.

Wird dies nicht rechtzeitig angemeldet (Frist ab Erkennen der Zahlungsunfähigkeit 60 Tage) so befindet sich der schuldhaft handelnde Geschäftsführer bereits in der Verantwortung des § 159 StGB.

Anders ausgedrückt hätte ein rechtswidrig und titellos durchgeführtes Verfügen über Liquidität der Tochtergesellschaft A. GmbH zur Bedienung der Restverbindlichkeit der B. Holding an die Ehegatten B., das faktisch gar nicht möglich war (keine handelsrechtlich ausschüttbaren Reingewinne, kein Titel zur Entnahme, vorhersehbar stark nachlassende Liquidität der Tochtergesellschaft A. GmbH zur Realisierung des Tatbildes § 159 StGB bei Herrn B. persönlich in seiner Funktion als Geschäftsführer der A. GmbH. geführt.

In der Richtigkeit der Erkenntnis dieser Tatsache wurde demnach auch gesetzeskonform jede unzulässige und titellose Verschiebung von Liquidität unterlassen.

Es erscheint nun vermessen zu behaupten, dass faktisch ein Verfügen des Herrn B. in seiner Doppelfunktion als Geschäftsführer der B. Holding und der A. GmbH jederzeit möglich gewesen wäre.

Es erscheint daher zweifelsfrei, dass auch faktisch ein Verfügen über allfällige Liquidität der Tochtergesellschaft unmöglich und strafrechtlich sanktioniert gewesen wäre.

Man kann wohl kaum ein diesbezügliches Wohlverhalten des Geschäftsführers seiner Tochtergesellschaft als ein "Unterlassen des Verfügens" bezeichnen und damit eine aktive Handlung des Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn B. unterstellen.

Eben gerade die faktische Unmöglichkeit der Verfügbarkeit schließt die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zweifelsfrei aus.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass zunächst die Kaufpreisfindung fremdüblich abwickelt wurde, bei Erkennen der Unstimmigkeiten der Basis der Kaufpreisfindung der Tatbestandsirrtum sofort durch einen *contrario actus ex tunc* korrigiert wurde, kein geldwerter Vorteil im Erwerb einer von einem nicht über freie Liquidität verfügenden Schuldner geschuldeten Forderung erblickt werden kann, Zufluss oder Verfügungsmacht aufgrund der erstmaligen Fälligkeit ab 1. Jänner 1991 betreffend die Restforderung ebenfalls ausgeschlossen werden kann, eine rechtliche Unmöglichkeit aufgrund der Verpfändungserklärung der X gegenüber und eine faktische Unmöglichkeit aufgrund der Liquiditätssituation der gesamten Gruppe gegen eine Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung sprechen.

Im übrigen sei quasi in eventu nochmals darauf verwiesen, dass selbst für den Fall dass, was allerdings entschieden zu verneinen ist, die rückwirkende Berichtigung des Kaufpreises *ex tunc* aufgrund des Tatbestandsirrtums steuerlich nicht Anerkennung finden würde, unseres Erachtens auf jeden Fall schon aus dem Grund die Annahme einer verdeckten

Gewinnausschüttung absolut zu verneinen sein, da jeder Unternehmensbewertung immanent ist, eine gewisse Bandbreite an Auslegungen zu ermöglichen.

Da sich nun zweifelsfrei die Ehegatten Ba in der Kaufpreisfestsetzung vom 12. Juni 1990 innerhalb der damaligen Wertgrenzen der Unternehmensgutachten bewegt haben, ist unseres Erachtens auch im Rahmen der Fremdüblichkeit bereits aus diesem Grund die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung völlig auszuschließen, da wohl auch von einem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht mehr an Aufmerksamkeit und fremdüblicher Absicherung erwartet werden darf als von einem Dritten (nämlich sich an objektive und nicht im eigenen Interesse erstellte Gutachten zu halten)."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Verkauf von Anteilen der A GmbH an die ehemalige B Holding GmbH

Sowohl die Bw. als auch ihr Gatte erwarben von der W AG im Jahr 1989 je 10% der Anteile der A GmbH, und zwar um öS 224.000,00 je Prozentpunkt der Beteiligung. Nach Einholung eines Gutachtens im Jahr 1989 über den Wert der A GmbH von der M Bank, das einen Wert der A GmbH von über öS 2 Mio. pro Prozentpunkt ergab, erwarben andere Gesellschafter der W AG 1989 ebenfalls Anteile an der A GmbH um den Preis von öS 224.000,00 pro Prozentpunkt. Nach Einholung eines weiteren Gutachtens von der C Bank, welches einen Wert der A GmbH von rd. öS 3,3 Mio. ergab, veräußerten die Bw. als auch ihr Gatte die im Vorjahr erworbenen Anteile von je 10% an die kurz zuvor gegründete B Holding GmbH um öS 3.600.000,00 pro Prozentpunkt, insgesamt also um je öS 36.000.000,00. Ende 1990 wurde ein weiteres Gutachten der M Bank eingeholt, das einen Wert pro Prozentpunkt von unter öS 2 Mio. ergab. Daraufhin veräußerten auch die beiden Gesellschafter der W AG ihre gesamten 1989 erworbenen Anteile (insgesamt 15%) an der A GmbH an die B Holding GmbH, um öS 1.875.000,00 pro Prozentpunkt. Zum gleichen Preis pro Prozentpunkt veräußerte auch die W AG ihre bis dahin noch gehaltenen Anteile an der A GmbH ebenfalls an die B Holding GmbH.

Der Prüfer ging unter Bedachtnahme auf die im 1. und 2. Gutachten der M Bank ausgewiesenen Werte von durchschnittlich rd. öS 2 Mio., welche offensichtlich auch als Grundlage für den Verkauf der restlichen 80% der Anteile an die B Holding GmbH Ende 1990 gedient hätten, davon aus, dass im Zuge des Verkaufes der vom Bw. und seiner Gattin 1989 erworbenen Anteile der Teil des jeweiligen Kaufpreises pro Prozentpunkt der Beteiligung, der über öS 2 Mio. hinausging, einem Fremdvergleich nicht standhalte und als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen sei.

Konfrontiert mit der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Betriebsprüfung vereinbarten die Bw. und ihr Gatte als Veräußerer mit der B Holding GmbH, deren Geschäftsführer der Gatte der Bw. und gemeinsam mit der Bw. auch Alleineigentümer war in Form eines Notariatsaktes die nachträgliche Herabsetzung der im Juli 1990 vereinbarten Kaufpreise von ursprünglich je öS 36 Mio. auf nunmehr je 20 Mio. Außerdem wurden entsprechend berichtigte Bilanzen für 1990 und 1991 eingereicht. In diesen werden als aushaftende Restpreisverbindlichkeiten an die Bw. und ihren Gatten statt bisher öS 42 Mio. nur mehr 10 Mio. ausgewiesen.

Als Grund für die nachträgliche Berichtigung wurde angeführt, dass der Gatte der Bw. durch das Gutachten der C Bank hinsichtlich der Höhe des Wertes der Anteile in Irrtum geführt worden sei. Es habe sich herausgestellt, dass im Zuge der Gutachtenserstellung auf die steuerliche Belastung der A GmbH nicht Bedacht genommen worden sei. Dadurch sei ein weitaus überhöhter Wert der Kaufpreisbildung und zwar von öS 3,6 Mio. statt 2,0 Mio. pro Prozentpunkt zugrundegelegt worden.

Darüber hinaus wäre auf Grund der finanziellen Lage der B Holding GmbH eine Auszahlung der mit insgesamt öS 42 Mio. aushaftenden Restkaufpreisforderungen an die beiden Gesellschafter nicht möglich gewesen. Der Tatbestandsirrtum schließe die Vorteilszuwendungsabsicht aus.

Auf Grund der gegen die Berufungsentscheidung über den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer erhobene Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde erfolgte eine Aussetzung der Entscheidung über die Berufungen gem. § 281 BAO.

Der Verwaltungsgerichtshof hob schließlich die angefochtene Berufungsentscheidung, mit der die Berufung gegen den Bescheid über die Haftung der ehemaligen B Holding GmbH hinsichtlich Kapitalertragsteuer abgewiesen worden war, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, da es „in dem diesbezüglich besonders gelagerten Beschwerdefall“ erforderlich gewesen wäre, den Gatten der Bw. als Geschäftsführer der B Holding GmbH - im Falle ihrer Beteiligung an der Willensbildung auch der Bw. - zur Frage der subjektiven Seite der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der GmbH zu vernehmen. Erst danach werde sich der von der Behörde an Hand der Gutachten der M Bank und der C Bank gezogene Schluss nicht nur auf den (objektiv überhöhten) Kaufpreis, sondern auch auf die damit verbundene Absicht der Vorteilsgewährung überprüfen lassen.

Das Finanzamt ging in der Berufungsvorentscheidung unter Bezugnahme auf die Aktenlage davon aus, dass seitens des Gatten der Bw. die subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft bereits ausführlich in Abrede gestellt worden sei. Das

subjektive Tatbild könne nicht als erwiesen angesehen werden, weshalb der Berufung Folge zu geben gewesen sei.

Der UFS nimmt aus den gleichen, vom für die ehemalige B Holding GmbH zuständigen Finanzamt geäußerten Überlegungen von Erhebungen hinsichtlich des Vorliegens einer (nicht) beabsichtigten Vorteilsgewährung seitens der GmbH (deren Geschäftsführer der Gatte der Bw. war) u.a. an die Bw. als Anteilseigentümerin Abstand.

Dem Berufungsbegehren gegen den Ansatz einer verdeckten (Gewinn)Ausschüttung im Ausmaß der Differenz zwischen dem nach Auffassung der Betriebsprüfung angemessenen zu dem tatsächlich vereinbarten Kaufpreis war daher Folge zu geben.

Beilage: je 1 Berechnungsblatt in öS und in €

Wien, am 12. März 2008