



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch K, vom 6. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 29. Juni 2001 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Berufungsjahr 1997 als Geschäftsführer der A GmbH tätig und zu 50% an der Gesellschaft beteiligt. Daneben erzielte der Bw. als Beteiligter an Gesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus einer nichtselbständigen Tätigkeit bei der H GmbH sowie der G & Co KG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge einer die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Betriebsprüfer folgende Feststellung: Der Bw. war zu 50% Gesellschafter der A GmbH sowie Gesellschafter bei den Firmen B GmbH, H GmbH u. -KG, R GmbH und -OEG sowie L GmbH. Da sich sowohl die S, die Firmengruppe des Bw. als auch dieser selbst in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden haben und eine Zwangsverwertung drohte, sei nach einer Lösung gesucht worden, um eine Auflösung der in Form von wechselseitigen Haftungen verbundenen Gesellschaften im Zuge eines Konkursverfahrens teilweise zu vermeiden. Es konnten die Banken als Pfandgläubiger dazu gebracht werden, im Zuge des Verkaufs sämtlicher sich im Anlagevermögen der Fa. S befindlichen Liegenschaften an die Fa. G KEG, gegen Zahlung eines Betrages von S 50 Mio. auf die Inanspruchnahme der Pfandrechte zu verzichten und die simultan haftenden Grundstücke freizugeben.

Neben diesen Kaufverträgen (betreffend 20 Liegenschaften vom 31.12.1996 und 26.3.1997)

habe die Fa. G KEG eine weitere Vereinbarung getroffen, worin sich diese verpflichtete sowohl der sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Unternehmensgruppe des Bw. als auch diesem selbst weitere S 10 Mio. zur Verfügung zu stellen, um eine entsprechende Entschuldung herbeizuführen. Rechtlich wurde diese Vereinbarung zwischen der S u. der Fa. G KEG alternativ entweder als Nachbesserung zum Kaufpreis, als Vorauszahlung über zukünftig zu erbringende Dienstleistungen oder aber auch als Ankauf von Geschäftsanteilen der S dargestellt. Nach Aussage von Herrn Mag. G sei für die der Fa. S gehörenden Liegenschaften ein Gesamtkaufpreis von S 60 Mio. geleistet worden (S 50 Mio., die in den Kaufverträgen ausgewiesen waren und S 10 Mio. aus der Zusatzvereinbarung zu den Kaufverträgen).

Die Zahlung der Geldmittel in Höhe von S 10 Mio. erfolgte jedoch nicht auf ein Betriebskonto der S und wurde von dieser sohin nicht als Betriebseinnahme erfasst, sondern direkt auf ein Sparbuch des Bw. (geleistete Zahlungen: 25.6.1997: S 2,5 Mio., 10.7.1997: S 2,5 Mio., 17.10.1997 und somit nach Konkurseröffnung der S : S 5 Mio.). Nach Meinung der Betriebsprüfung stellen Zahlungen eines Teiles des Verkaufserlöses für Grundstücke, die der S gehören, kurz vor bzw. erst nach der Konkurseröffnung der Fa. S, vorbei an der Masse auf ein Sparbuch des Gesellschafter-Geschäftsführers, keinen fremdüblichen Vorgang dar und resultierten aus der gesellschaftlichen Beteiligungsverflechtung. Der Bw. verwendete diesen Geldbetrag für Grundstücke der Fa. S dann zur Zahlung von privaten Schulden bzw. Schulden seiner zur Firmengruppe gehörenden Gesellschaften, weshalb die Zahlung in Höhe von S 10 Mio. als verdeckte Ausschüttung an den Bw. im Jahr 1997 zu werten sei. Das Argument, dass ohne Begleichung der Restschulden der Unternehmensgruppe zumindest in Höhe einer Zwangsausgleichsquote infolge wechselseitiger Haftung der Firmen überhaupt kein Verkauf der Liegenschaften möglich gewesen wäre, überzeuge im Hinblick auf die Tatsache, dass durch die S 10 Mio. in erster Linie die unbesicherten Gläubiger befriedigt werden sollten und zum Teil auch zur Gänze befriedigt wurden, nicht.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 95 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 sei daher die auf die Zahlung von S 10 Mio. entfallene Kapitalertragssteuer zu Recht vorgeschrieben worden.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt den entsprechenden Abgabenbescheid hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 in Höhe von S 2,5 Mio., wogegen sich gegenständliche Berufung richtet.

In einem diesbezüglich die Berufung (vom 6. September 2001) ergänzendem Berufungsschreiben (vom 8. Oktober 2001) führte der Bw. aus, dass die Annahme der Betriebsprüfung, dem Bw. seien S 10 Mio. als verdeckte Ausschüttung zugeflossen, unrichtig sei. Der Bw. habe vielmehr die betreffenden Gelder nur treuhändig erhalten und den Auftrag übernommen, die zur Firmengruppe um die Fa. S gehörenden Gesellschaften weitgehend zu entschulden, um auf diese Weise den Gläubigerschaden bestmöglich zu reduzieren.

Nach Ersuchen des Finanzamtes zu gegenständlichem Rechtsmittel eine umfassende schriftliche Begründung nachzureichen, teilte der steuerliche Vertreter des Bw., Herr Komm.Rat Sch, diesbezüglich im Schreiben vom 30. November 2001 mit, dass er mit der gemeinschuldnerischen Vertretung beauftragt worden sei. Die im Betriebsvermögen der S, B GmbH, L GmbH, H GmbH, H GmbH & Co KG sowie der Rü & CO KG befindlichen Grundstücke seien simultan mit Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 79.371.929,00 bei Banken belastet gewesen. Zusätzlich seien beim Bankhaus X weitere rd. S 68 Mio. als Bankverbindlichkeiten ausgewiesen gewesen, denen die "Villa Y" mit einem geschätzten Verkaufswert von zwischen S 33 Mio. und S 60 Mio. gegenüber gestanden sei. Die betreffende Liegenschaft habe deshalb nicht veräußert werden können, weil mit dem Bankhaus X ein außergerichtlicher Vergleich nicht durchgeführt habe werden können. Die Bank habe für die Liegenschaft letztendlich lediglich S 13 Mio. erlöst. Eine derartige Wertvernichtung wäre mit Sicherheit auch für den Fall eingetreten, hätte sich der Bw. nicht darum bemüht, die Verwertung der simultan wechselseitig belasteten Liegenschaften in der Form zu bewerkstelligen, dass zuerst mit den Gläubigerbanken mit einem Saldo von rd. S 80 Mio. Aushaftung ein außergerichtliches Arrangement auf Basis einer Vergleichssumme von S 50 Mio. getroffen worden sei, um sodann, um eine exekutionsfreie Verwertung der Immobilien zu ermöglichen, die Abwicklung der allesamt insolventen Gesellschaften mit weiteren S 10 Mio. sicherzustellen, die der Bw. treuhändisch erhalten habe.

Es sei der Betriebsprüfung bereits auf den Groschen genau der Nachweis der Verwendung des Treuhandbetrages schriftlich erbracht worden und an den Haaren herbeigezogen eine verdeckte Ausschüttung annehmen zu wollen. Der Bw. habe durch die Durchführung des Treuhandauftrages keinen persönlichen Vorteil ziehen können, sondern jene Gesellschaften entschuldet, die auf Grund der Simultanhaftung die exekutionsfreie Verwertung der Liegenschaften der Fa. S sowie die Entschuldung der S über den gerichtlichen Zwangsausgleich jedenfalls verhindert hätten. Zudem habe durch die vom Bw. bzw. vom steuerlichen Vertreter empfohlene Vorgangsweise noch sichergestellt werden können, dass über die gänzliche Entschuldung mit den Gläubigerbanken hinaus auch die unbesicherten Gläubiger noch eine Quote erhalten hätten. Hätte nämlich der Bw. den Sanierungsprozess im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens angestrebt, wäre es nicht einmal möglich gewesen, die hypothekarisch sichergestellten Gläubiger zu befriedigen, ganz abgesehen davon, dass die nicht hypothekarisch sichergestellten Gläubiger im anderen Fall keine Quote bekommen hätten. Als Beweis dafür sei die Vorgehensweise des Bankhauses X genannt.

Da somit der Nachweis erbracht worden sei, dass vom Bw. sämtliche treuhändisch übernommenen Beträge nur im Interesse der Entschuldung der S verwendet worden seien, könne auch dem Bw. kein Vorteil aus seiner Stellung als Gesellschafter entstanden sein. Eine Verwertung des Immobilienpaketes des S um einen Kaufpreis von S 60 Mio. wäre deshalb nicht möglich gewesen, weil die besicherten Banken mit annähernd dem Doppelten des möglichen

Verkaufspreises grundbücherlich sichergestellt gewesen seien, sodass schon aus diesem Grund keine Chance auf auch nur die geringste Quote für die nicht besicherten Gläubiger bestanden hätte. Darüber hinaus hätte man keinen Käufer gefunden, der nicht darauf bestanden hätte, dass die übrigen zur S-Gruppe gehörenden Gesellschaften zumindest teilweise entschuldet hätten sein müssen, um jedenfalls sicherzustellen, dass keine Anfechtung von Dritter Seite zu erwarten sein werde.

Da somit das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung völlig undenkbar sei, werde daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Unabhängig davon würde der weitere Rechtsbestand des angefochtenen Bescheides unweigerlich auch zur persönlichen Insolvenz des Bw. führen.

In einer zu gegenständlicher Berufung abgegebenen Stellungnahme durch die Betriebsprüfung führte diese nach Wiedergabe der wesentlichen Inhalte des Berufungsschreibens aus, dass die S 10 Mio. von der Fa. G als Kaufpreisteil für den Erwerb sämtlicher im Betriebsvermögen der S befindlichen Grundstücke bzw. wirtschaftlich gesehen für Forderungen aus Grundstücksanteilsverkäufen, die durch die Fa. S noch vor Konkursöffnung (am 14.8.1997) erfolgten, geleistet worden seien. Zwei Monate nach Konkursöffnung sei die letzte Teilzahlung von S 5 Mio. auf ein Sparbuch des Bw. erfolgt. Der Masseverwalter habe wiederholt (Niederschrift vom 18.5.2000) angegeben, von einer Zahlung in Höhe von S 10 Mio. nichts gewusst zu haben und sei der Betrag nicht im Vermögensverzeichnis für den Zwangsausgleich enthalten gewesen, weshalb dieser Betrag auch nicht zur Befriedigung unbesicherter Gläubiger verwendet haben werden können.

Die Behauptung, dass der Bw. den Betrag von S 10 Mio. treuhänderisch für die Abwicklung der Insolvenzen der Firmengruppe erhalten habe, könne nicht stimmen, da im Insolvenzverfahren ausschließlich der Masseverwalter zuständig sei und dieser über den Vorgang nicht einmal informiert gewesen sei. Bekannt sei nur gewesen, dass die Fa. G sich dazu bereit erklärt habe, einen Zwangsausgleich der S zu finanzieren und letztendlich die Quotenbürgschaft übernommen habe. Die Zahlung der zusätzlichen S 10 Mio. sei für die Fa. G großteils nur ein Durchlaufposten gewesen, weil im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über den Kauf sämtlicher S-Grundstücke einige dieser bereits vorher von der S verkauft worden seien und die Fa. G dann in weiterer Folge (nachgewiesen in Höhe von S 8.245.000,00) nur den von den Käufern überwiesenen Kaufpreis vereinnahmt habe. Bereits bestehende Kaufpreisforderungen der S in Höhe von S 8.245.000,00 seien durch den Verkauf an die Fa. G und die Vereinnahmung von S 10 Mio. durch den Bw. an der anspruchsberechtigten Gesellschaft vorbei zweckentfremdet worden.

Die Lastenfreistellung durch die betreffenden Banken erfolgte ausschließlich gegen Zahlung eines Betrages von S 50 Mio. aus dem Verkauf der Liegenschaften an die Fa. G. Eine Anmeldung von weiteren Forderungen der Banken im Konkurs- bzw. Ausgleichsverfahren sei daher nicht erfolgt.

Für die Prüfung im Rahmen des Konkursverfahrens sei für den Masseverwalter von Bedeutung gewesen, ob eine Anfechtung des Verkaufs der Liegenschaften an die Fa. G möglich gewesen sei. Abgesehen davon, dass die Anfechtungsfrist der Konkursordnung bereits abgelaufen gewesen sei, wäre selbst bei Annahme des höchstens im Schätzungsgutachten ausgewiesenen Verkehrswertes der gesamte Veräußerungserlös in jedem Fall den Hypothekargläubigern zugeflossen und ein Zufluss an die Masse sei auszuschließen gewesen. Eine Anfechtung des Liegenschaftsverkaufes wäre daher an der Voraussetzung der Nachteiligkeit gescheitert. Wenn nun der Masseverwalter nicht einmal für die unbesicherten S-Gläubiger eine Anfechtungsmöglichkeit gesehen habe, so bestünde diese umso weniger noch für andere unbesicherte Gläubiger des Bw. oder seiner Firmengruppe. Die Verbindlichkeiten der S allein überwogen bei weitem den realistisch zu erzielenden Verkaufspreis der S-Liegenschaften, weshalb das Argument der simultan für andere Firmen haftenden S-Grundvermögen nicht greift. Für die Banken seien somit nicht mehr als die S 50 Mio. zu erzielen gewesen, weshalb sie gegen diesen Betrag die Simultanhaftungen löschten. Eine Notwendigkeit der S 10 Mio. zur Ermöglichung der exekutionsfreien Verwertung sei somit nicht vorgelegen. Diesem Argument stünde nämlich auch entgegen, dass von den S 10 Mio. alleine S 2 Mio. an den Steuerberater Herrn Sch geflossen seien und somit - entgegen den Berufungsausführungen - aus dem Titel der Gläubigerbevorzugung eher die Gefahr der Anfechtung geschaffen wurde.

Die Zahlung der S 10 Mio. an den Bw. sei deswegen als verdeckte Ausschüttung anzusehen, da der Betrag von der Fa. G an die Fa. S zu zahlen gewesen sei und dadurch bereits getätigte Grundstücksverkäufe größtenteils von der S schon erwirtschaftet bzw. für Grundstücke im Eigentum der S geleistet wurden. Über das Vermögen der S habe ab Konkurseröffnung nur der Masseverwalter bestimmen können. Im gegenständlichen Fall erfolgte jedoch die Überweisung in die private Sphäre des Bw. und die Weiterleitung der Gelder in dessen persönlichen Dispositionsbereich. Der persönliche Vorteil des Bw. liege darin, dass er S 10 Mio. der S, deren Gesellschafter er war, dazu verwendet habe private Schulden und Schulden anderer Gesellschaften, an denen er ebenfalls als Gesellschafter beteiligt war, zu begleichen und eine Entschuldung zu erreichen. Gleichzeitig sei durch diese Vorgehensweise auch eine Inanspruchnahme als Gesellschafter abgewendet und eine persönliche Entschuldung herbeigeführt worden.

In einer zu gegenständlicher Stellungnahme des Betriebsprüfers abgegebenen Gegenäußerung (Schreiben vom 7. März 2002) führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, Ziel der Sanierungs- und Entschuldungsbemühungen sei es gewesen, nicht nur die Interessenslage der S, sondern die der gesamten Unternehmensgruppe des Bw. zu berücksichtigen, da eine Verwertung des weit über den wahren Verkehrswert belasteten Immobilienvermögens nicht möglich gewesen wäre und jeden potentiellen Kaufinteressenten dazu veranlasst hätte, auf Grund der gegebenen Risiken von einem Erwerb des S-Immobilienvermögens Abstand zu

nehmen. Dabei gehe nämlich die Argumentation der Betriebsprüfung, die berufungsgegenständlichen S 10 Mio. hätten der S zufließen müssen, insofern ins Leere, als es sich der Bw. als geschäftsführender Gesellschafter der S nicht aussuchen habe können, in welche Richtung das Realisat fließen sollte.

Die G & Co KEG hätte jedenfalls von einem Erwerb der Immobilien der S Abstand genommen, hätte der Bw. nicht durch die gewählte Transaktion sichergestellt, auch die übrigen verbundenen Gruppengesellschaften in kontrollierter Weise entweder über gerichtliche oder außergerichtliche Insolvenzen zu "entsorgen". Andernfalls wäre es zu einer exekutionsweisen Zerschlagung und Versteigerung der belasteten Immobilien gekommen und es hätten darüber hinaus die Banken im Ausmaß der nicht durch die Versteigerung zur Befriedigung gelangenden Darlehensteile weiterhin an dem Sanierungsverfahren zu Lasten der übrigen, nicht besicherten Gläubiger teilgenommen.

In Österreich gäbe es kein Konzerninsolvenzrecht, weshalb die vorliegende Situation besonders schwierig gewesen sei. Aus diesem Grund habe sich der Masseverwalter der S ausschließlich mit den Gläubigern der Gesellschaft bzw. deren Interessenslagen auseinandergesetzt, wogegen der Bw. der gesamten Unternehmensgruppe gegenüber verantwortlich gewesen sei. Vor diesem Hintergrund habe der Bw. jenen Weg gewählt, der ihm einerseits die Veräußerung des Immobilienpaketes der S ermöglichte und andererseits hätten erst die finanziellen Bedingungen geschaffen werden müssen, die verhindert haben, dass nach der Veräußerung der Vermögensgüter die nicht befriedigten Gläubiger der übrigen Gesellschaften Regressansprüche bzw. sonstige Verfahren gegen die Käufer des Immobilienpaketes angestrengt hätten. Dazu habe es auch gehört, dass der Bw. mit der Durchführung seiner Sanierungsbemühungen die steuerlichen Vertretung beauftragte. Es sei jedoch nicht Obliegenheit der Finanzbehörde zu beurteilen, ob ein Honorar von S 2 Mio. angemessen sei. Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass der Bw. bei der Durchführung der gerichtlichen als auch außergerichtlichen Vergleiche keinerlei persönlichen Vorteil gehabt habe, sondern lediglich daran interessiert gewesen sei, den Schaden für die Gläubiger der Gruppengesellschaften zu reduzieren. Da die Betriebsprüfung weder im Zuge der Prüfungshandlungen noch nach der nunmehr vorliegenden Stellungnahme auf vorgebrachte Argumente eingegangen sei, werde daher die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer

Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH v. 31.3.2000, 95/15/0056, 0065). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursachen in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH v. 3.8.2000, 96/15/0159). Als weitere, nämlich subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft erforderlich, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, waren sowohl die S, der Bw. selbst als auch die Unternehmensgruppe des Bw. hoch verschuldet und durch wechselseitige Haftungen in Bezug auf aushaftende Bankverbindlichkeiten in Höhe von ca. S 80 Mio. miteinander verbunden. In weiterer Folge wurde mit den Banken in Form eines "stillen Ausgleichs" die Vereinbarung getroffen, im Zuge des Verkaufs sämtlicher im Besitz der S befindlichen Grundstücke an die G KEG, gegen Zahlung eines Betrages von S 50 Mio. auf die Inanspruchnahme sämtlicher Pfandrechte zu verzichten, die simultan haftenden Grundstücke freizugeben und auf diese Weise eine exekutionsfreie Verwertung der Immobilien durch den Bw. zu ermöglichen. Zeitgleich zu diesen zwischen der S und der G KEG geschlossenen Kaufverträge (vom 31.12.1996 und 26.3.1997) wurde am 31.12.1996 zwischen den betreffenden Vertragsparteien eine weitere vertragliche Vereinbarung getroffen, in welcher sich die G KEG verpflichtete, zusätzliche S 10 Mio. dem in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Bw. bzw. seiner Unternehmensgruppe zwecks Entschuldung zur Verfügung zu stellen. Rein rechtlich wurde diese Vereinbarung alternativ entweder als Nachbesserung zum Kaufpreis, als Vorauszahlung über zukünftig zu erbringende Dienstleistungen oder aber als Ankauf von Geschäftsanteilen der S dargestellt. Über das Vermögen der S wurde am 14.8.1997 (eingetragen ins Firmenbuch mit 27.8.1997) das Konkursverfahren eröffnet. Die Zahlung der Geldmittel in Höhe von S 10 Mio. erfolgte in Teilbeträgen (jeweils am 25.6.1997: S 2,5 Mio., am 10.7.1997: S 2,5 Mio., am 17.10.1997: S 5 Mio.) direkt auf ein Sparsbuch des Bw., wobei in weiterer Folge der strittige Betrag zur Begleichung von Privatschulden des Bw.

bzw. Schulden der übrigen zu seiner Firmengruppe gehörenden Gesellschaften, an denen der Bw. beteiligt war, verwendet wurde. Der Masseverwalter der S war von einer Zahlung in Höhe von S 10 Mio. von der G KEG an den Bw. nicht informiert.

Wenn der Bw. nun vermeint, hinsichtlich der Zahlung der G KEG an den Bw. selbst in Höhe von S 10 Mio. läge keine verdeckte Gewinnausschüttung vor und hätte der Bw. aus der betreffenden Zahlung keinen persönlichen Vorteil gehabt, weil er lediglich daran interessiert gewesen sei, jene Gesellschaften, die auf Grund der Simultanhaftung eine exekutionsfreie Verwertung der Liegenschaften der S jedenfalls verhindert hätten, zu entschulden bzw. auch bestrebt gewesen sei, den unbesicherten Gläubigern eine Quote zukommen zu lassen, um in weiterer Folge auch den Schaden für die Gläubiger der Gruppengesellschaften zu reduzieren, so kann dem nicht gefolgt werden.

Der Argumentation des Bw., die Zahlung in Höhe von S 10 Mio. sei entgegen der Annahme der Betriebsprüfung nicht der S zugestanden bzw. habe es sich der Bw. nicht aussuchen können in welche Richtung das Realisat fließen sollte, ist nämlich entgegenzuhalten, dass es sich entgegen der Meinung des Bw. sehr wohl um Geldmittel handelte, welche der S in Form von Betriebseinnahmen zugestanden wären, die jedoch tatsächlich - den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend - nie als solche erfasst und nie auf einem Betriebskonto der S verbucht wurden. Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, stellten die strittigen Geldmittel in Höhe von S 10 Mio. tatsächlich einen Kaufpreisteil für den Erwerb sämtlicher im Betriebsvermögen der S befindlichen Grundstücke bzw. wirtschaftlich gesehen für Forderungen aus Grundstücksanteilsverkäufen, die durch die S bereits vor dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über den Verkauf der S-Grundstücke an die G KEG an diverse andere Käufer verkauft worden waren, dar, da die G KEG den von den betreffenden, diversen Käufern an die S bezahlten Kaufpreis von dieser überwiesen erhielt und gleichzeitig die Vereinnahmung der strittigen S 10 Mio. durch den Bw. an der anspruchsberechtigten Gesellschaft, der S, vorbei, zweckentfremdet erfolgte. Die von der S getätigten diesbezüglichen Grundstücksanteilsverkäufe wurden jedoch bereits vor Vertragsabschluss über den Verkauf des gesamten Immobilienpaketes mit der G KEG von der S erwirtschaftet und sind daher Folge dessen auch als Einnahmen der S zu erfassen.

Für die Zurechnung der betreffenden Geldmittel als Betriebseinnahme bei der S sprechen aber auch die Angaben der steuerlichen Vertretung der G KEG in einem im Zusammenhang mit dem Immobilienerwerb der S stehenden Schreiben (vom 9.5.2000) an die Großbetriebsprüfung Wien, wonach für die von der S erworbenen Grundstücke ein Gesamtkaufpreis in Höhe von S 60 Mio. bezahlt worden sei. Im einzelnen führte die steuerliche Vertretung diesbezüglich Folgendes aus: "... Nach längeren Preisverhandlungen wurde Einvernehmen über einen Pauschalpreis von öS 60 Mio. erzielt, der zu öS 50 Mio. auf die einzelnen Kaufverträge aufgeteilt wurde und zu öS 10 Mio. zur Disposition des Herrn N

verlangt worden war. Diese Aufteilung war eine der Verkaufsbedingungen die Herr N stellte. ... Meiner Mandantschaft war auch das Maß der tatsächlich aushaftenden Kredite die auf den gegenständlichen Liegenschaften besichert waren, nicht bekannt. Sie hielt den Anschaffungspreis von öS 60 Mio. für angemessen und hat in der vom Käufer geforderten Form bezahlt. Wie von Mag. G bereits ausgesagt, gab es keine schriftliche Vereinbarung über diese Gesamtlösung doch wurde sie im Beisein der beiden Vertragsparteien ... mündlich geschlossen."

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies nun, dass unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarungen in Bezug auf den zwischen der G KEG und der S geschlossenem Vertrag und der anschließenden Leistung der S 10 Mio. an den Bw. selbst lediglich dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Vereinbarung Geltung zukommt. Demzufolge ist jedoch die geleistete Zahlung von der G KEG an den Bw. selbst in Höhe von S 10 Mio. in Wahrheit als eine Betriebseinnahme der S zu qualifizieren und daher dieser Gesellschaft zuzurechnen. In diesem Zusammenhang kann auch die Argumentation des Bw. sämtliche von ihm übernommenen Beträge seien nur im Interesse der Entschuldung der S verwendet worden bzw. sei gewährleistet gewesen, dass auch die unbesicherten Gläubiger eine Quote erhalten hätte, was andererseits angesichts der grundbücherlichen Sicherstellung der Banken mit annähernd dem Doppelten des möglichen Verkaufspreises nicht möglich gewesen sei und zusätzlich durch die (teilweise) Entschuldung der anderen zur Firmengruppe gehörenden Unternehmen keinerlei Anfechtungsmöglichkeiten des Immobilienverkaufes von dritter Seite zu erwarten gewesen sei, zu keiner anders lautenden Entscheidung führen als im gegenständlichen Berufungsfall hinsichtlich der Zahlung der strittigen S 10 Mio. von der G KEG an den Bw. von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Im vorliegenden Berufungsfall erfolgte die Lastenfreistellung durch die betreffenden Banken ausschließlich gegen Zahlung eines Betrages von S 50 Mio. aus dem Verkauf der Liegenschaften an die G KEG. Eine Anmeldung von weiteren Forderungen der Banken im Konkurs- bzw. Ausgleichsverfahren erfolgte nicht. Andernfalls wäre – entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung und auch den diesbezüglichen Ausführungen des Bw. folgend - selbst bei der Annahme des höchsten im Schätzungsgutachten ausgewiesenen Verkehrswertes der gesamte Veräußerungserlös in jedem Fall den Hypothekargläubigern zugeflossen, da die Verbindlichkeiten der S bei weitem den realistisch zu erzielenden Verkaufserlös überschritten hatten. Ein Zufluss an die Masse zur Sicherstellung der unbesicherten Gläubiger war daher vorweg auszuschließen, weshalb nicht nur das vom Bw. ins Treffen geführte Argument der simultan für andere Firmen haftenden S-Grundvermögen nicht greifen kann, sondern folglich auch keinerlei Anfechtungsgründe sowohl der unbesicherten Gläubigern der S als jener der übrigen zur

Firmengruppe des Bw. gehörenden Unternehmen vorgelegen sind. Weiters ist zu bedenken, dass den Feststellungen und Ausführungen der Betriebsprüfung folgend, der Masseverwalter der S keinerlei Kenntnis von der von der GKEG an den Bw. geleisteten Zahlung in Höhe von S 10 Mio. gehabt hatte und der betreffende Betrag in weiterer Folge nicht im Vermögensverzeichnis für den Zwangsausgleich enthalten war, weshalb die strittigen S 10 Mio. schon aus diesem Grund nicht zur Befriedigung unbesicherter Gläubiger verwendet werden hätten können und somit die diesbezügliche Argumentation des Bw., mit der gegenständlich gewählten Vorgangsweise hätten auch diese Gläubiger eine Quote erhalten, ins Leere geht. Ebenso übersieht der Bw. mit seiner Argumentation, er habe den strittigen Geldbetrag treuhänderisch für die Abwicklung der Insolvenzen der Firmengruppe erhalten, dass im Insolvenzverfahren ausschließlich der Masseverwalter für die Abwicklung derartiger Geschäfte zuständig ist und zudem die GKEG letztendlich in Bezug auf den Zwangsausgleich die Quotenbürgschaft übernommen hat.

Wenn der Bw. meint, gerade auf Grund des in Österreich fehlenden Konzerninsolvenzrechts sei die vorliegende Situation im gegenständlichen Fall besonders schwierig gewesen und habe sich demzufolge der Masseverwalter der S ausschließlich mit den Gläubigern der Gesellschaft bzw. deren Interessenslagen auseinandergesetzt, während hingegen der Bw. der gesamten Unternehmensgruppe gegenüber verantwortlich gewesen sei und sich Folge dessen veranlasst sah, gegenständliche Vorgangsweise einzuschlagen, so bleibt doch zu bedenken, dass seitens des unabhängigen Finanzsenates eine Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nur im Rahmen der gegebenen gesetzlichen Möglichkeiten erfolgen kann und eine davon abweichende Beurteilung nicht im Einklang mit der Gesetzgebung sowie der ständigen Rechtsprechung stehen würde.

Wie sich aus dem gegenständlichen Sachverhalt ergibt bzw. wie bereits oben ausgeführt, erfolgte die Zahlung der strittigen Geldmittel in Höhe von S 10 Mio. nicht auf ein Betriebskonto der S, sondern direkt auf ein Sparbuch des Bw., wobei das Geld in weiterer Folge zur Begleichung von privaten Schulden des Bw. sowie Schulden seiner zur Firmengruppe gehörenden Gesellschaften, an denen der Bw. beteiligt war, verwendet wurde. Schriftliche Verträge lagen gegenständlicher "Sanierungsvereinbarung" nicht zu Grunde.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist eine derartige Vorgangsweise keinesfalls als fremdüblich zu bezeichnen und findet einzig und allein ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen des Bw. als zu 50% beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der S. Im gegenständlichen Fall war der Bw. als wesentlich beteiligter Gesellschafter der S entscheidend an der Willensbildung der Gesellschaft beteiligt bzw. deren willensbildendes Organ. Wie bereits oben ausgeführt, war - entsprechend den Angaben der steuerlichen Vertretung der GKEG - die Aufteilung des Kaufpreises für die S-Grundstücke in Höhe von S 60 Mio. in der Weise, dass S 50 Mio. direkt auf ein Betriebskonto der S flossen, jedoch die

restlichen S 10 Mio. auf ein Sparbuch des Bw. überwiesen wurden, eine ausdrückliche Verkaufsbedingung des Bw.. Wie sich somit aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, erfolgte die Veranlassung für die Umgehung der Steuerpflicht durch den Bw. als Organ der S, womit in jedem Fall sein Handeln der S zuzurechnen war. Gleichzeitig hat es jedoch der Bw. als Verantwortlicher der betreffenden Gesellschaft verabsäumt, die S 10 Mio. rückzufordern. In diesem Zusammenhang geht auch die Argumentation des Bw., ihm sei durch die Zahlung der S 10 Mio. kein persönlicher Vorteil entstanden, ins Leere, da durch die Überweisung des Geldbetrages in dessen persönlichen Dispositionsbereich bzw. Privatsphäre und die Begleichung der betreffenden Schulden - insgesamt gesehen - eine persönliche Entschuldung sowohl des Bw. selbst als auch eine mögliche Inanspruchnahme als Gesellschafter der betreffenden insolventen Firmen seiner Unternehmensgruppe abgewendet werden konnte.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 95 Abs. 1 sowie Abs. 5 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25% und ist dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise dann vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Da somit im vorliegenden Sachverhalt aus den oben angeführten Gründen von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen war, erfolgte daher gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 95 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 die Vorschreibung der auf die strittige Zahlung in Höhe von S 10 Mio. entfallene Kapitalertragsteuer in Höhe von S 2,5 Mio. zu Recht.

Im Bezug auf den in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers (Schreiben vom 7. März 2002) gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist Folgendes zu bemerken:

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 284 Abs. 1 BAO besteht ein Rechtsanspruch der Partei auf mündliche Berufungsverhandlung nur dann, wenn dieser rechtzeitig (somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) beantragt wurde (VwGH v. 24.9.1996, 93/13/0022; v. 20.11.1996, 94/13/0017). Kein Rechtsanspruch besteht daher zB, wenn die Durchführung der mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben (VwGH v. 24.3.1998, 96/14/0127; v. 16.2.1994, 90/13/0071) oder in einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht (VwGH v. 25.11.1986, 84/14/0136; v. 15.4.1997, 95/14/0147), beantragt wurde. Dies gilt auch dann, wenn keine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde und demzufolge kein Vorlageantrag möglich ist, in dem die Partei den Antrag auf mündliche Verhandlung stellen könnte (vgl. VwGH v. 10.6.1991, 90/15/0111; v. 28.10.1997, 93/14/0146).

Da somit im gegenständlichen Berufungsverfahren erstmalig in einem die Berufung ergänzen-

dem Schreiben, nämlich in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers und folglich verspätet der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt wurde, war daher - entsprechend den verfahrensrechtlichen Bestimmungen des § 284 Abs. 1 BAO - die vorliegende Berufungsentscheidung ohne Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2005