



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0023-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GesmbH, 1090 Wien, Wasagasse 4, vom 25. August 1994 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Hofrat Dr. Walter Klang, vom 27. Juli 1994 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1989 bis 1991 sowie Vermögensteuer zu den Stichtagen 1.1.1989, 1991 und 1992 entschieden:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1989 bis 1991 und gegen den Vermögensteuerbescheid zum Stichtag 1.1.1989 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Vermögensteuer zum 1.1.1991 und 1992 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren unter anderem Einkünfte aus einer Geschäftsführertätigkeit für die B Holding GmbH, nunmehr Rechtsnachfolgerin: A LuH GmbH (kurz: B Holding GmbH), deren Anteile sich in seinem Eigentum (80%) sowie im Eigentum

seiner Gattin (20%) befinden. Außerdem bezog er Einkünfte aus der Beteiligung an verschiedenen Unternehmen.

Beim Bw. fand eine Prüfung gem. § 151 Abs. 3 BAO statt, die zur Veranlagung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 und 1991 auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. nach Wiederaufnahme des Verfahrens zur Erlassung eines geänderten Einkommensteuerbescheides für 1990 führte. Weiters wurde die Vermögensteuerhauptveranlagung zum Stichtag 1.1.1989 sowie Neuveranlagungen zu den Stichtagen 1.1.1990 bis 1992 auf Basis der Prüfungsfeststellungen vorgenommen.

Mit Ausnahme des Neuveranlagungsbescheides zum 1.1.1990 wurde gegen alle Abgabenbescheide Berufung erhoben.

Aus dem Bericht über die Prüfung geht hervor, dass der Prüfer Vermögensdeckungsrechnungen durchführte und zu Vermögensunterdeckungen im Jahr 1989 in Höhe von öS 3.993.513,00 sowie im Jahr 1991 in Höhe von öS 9.660.541,00 gelangte.

Der Prüfer wies darauf hin, dass dabei ein in der Vermögensteuererklärung zum Stichtag 1.1.1992 ausgewiesenes Darlehen in Höhe von öS 9 Mio. von einem russischen Joint Venture-Unternehmen mit Sitz in Moskau (AI), an dem der Bw. und seine Gattin ab 1991 (indirekt) zu 38% beteiligt sind, aus dem im Folgenden angeführten Gründen im Zuge der Vermögensdeckungsrechnung unberücksichtigt geblieben sei.

"Hinsichtlich des Zuflusses der Darlehensbeträge habe der Bw. angegeben, dass die Auszahlung in zwei Etappen erfolgt sei. Im März 1991 sei ihm in der X Botschaft ein Sparbuch, von welcher Bank sei ihm nicht mehr erinnerlich, in Höhe von öS 1.100.000,00 als Darlehensvorschuss übergeben worden. Im Oktober 1991 habe er wiederum in der X Botschaft ein weiteres Sparbuch "in Höhe von öS 7.900.000,00 erhalten. Auch in diesem Fall konnte der Bw. nicht mehr die Sparkasse bzw. Bank angeben.

Der Bw. habe angegeben, einen Teil der Gelder verausgabt zu haben und einen Teil davon, nämlich S 7.200.000,00 auf das Sparbuch Kto. Nr. 00000 am 20.12.1991 eingezahlt. Eine Kopie der diesbezüglichen Sparbuchseite habe der Bw. zur Verfügung gestellt. Ein schriftlicher Darlehensvertrag habe nicht existiert. Der Bw. habe in diesem Zusammenhang ein Schreiben der AI mit folgendem, ins Deutsche übersetzten Inhalt vorgelegt: "Die Generaldirektion gibt dem Ersuchen um Gewährung eines zinslosen Kredites ihre Zustimmung. Auf Grund der von Ihnen erworbenen Verdienste um unser Unternehmen, sowie um die gemeinsam mit Ihnen vorgesehenen Projekte wurde beschlossen, dass Ihnen ein Kredit von öS 9.000.000,00 zinsfrei gewährt wird. Die Rückzahlung dieses Kredites kann über die späteren Gewinnausschüttungen erfolgen."

Gerichtet sei dieses Schreiben an folgenden Adressaten: A LH, Herrn (Name des Bw. samt Wiener Adresse).

Zum Ausdruck "Gewinnausschüttungen" sei später durch den Bw. folgende Erklärung abgegeben worden: Die durch sieben Jahrzehnte kapitalistischer Ausdrucksformen entwöhnte russischen Sprache kenne nur einen einzigen Ausdruck für "Gewinn, Überschusseinnahmen" eben "PRIBYLI" und unterscheide nicht zwischen privaten Einkommen und Betriebsergebnissen. Die angeführten aufgelösten Sparbücher existierten nicht mehr und Darlehensrückzahlungen seien bisher keine erfolgt.

Der Prüfer stellte in Abrede, dass es unter Fremden Gepflogenheit sei, Darlehensbeträge in der angegebenen Höhe ohne schriftlichen Vertrag samt üblichen Vereinbarungen über Verzinsung und Rückzahlung hinzugeben. Zudem sei der Zufluss der Darlehensbeträge in keiner Weise nachgewiesen. Der Bw. könne sich nicht einmal daran erinnern, bei welcher Bank er die Darlehensbeträge abgehoben habe. Weiters habe er keinen Nachweis darüber erbracht, wo sich die Geldmittel vom Zeitpunkt der Abhebung im Oktober 1991 bis zur Sparbucheinlage im Dezember 1991 befanden. Es könne sicherlich davon ausgegangen werden, dass die Geldmittel, vorausgesetzt der Bw. habe sie tatsächlich erhalten, auch nach Abhebung und vor der Wiedereinlage auf ein Sparbuch Spuren hinterlassen hätten müssen, wie z.B. im Fall einer Zwischenverwahrung bei einer Bank. Es sei nicht anzunehmen, dass solche Beträge zu Hause aufbewahrt würden und stünde auch mit der Lebenserfahrung im Widerspruch. In einem solchen Fall hätte sie der Bw. auf den Sparbüchern belassen können.

Zu den ihm vorgehaltenen Vermögensdeckungsrechnungen habe der Bw. angegeben, er habe im Jahr 1989 sogenannte "schwarze Sparbücher", die er nicht in die Vermögensteuererklärung aufgenommen habe, aufgelöst. Er habe aber im Vorhaltsverfahren weder diese Sparbücher vorgelegt, noch deren Anzahl oder die jeweiligen Sparbuchstände angeben könne. Die Behauptung des Bw., wonach der von der Betriebsprüfung festgestellte Vermögenszuwachs im Jahr 1989 auf "schwarze Sparbücher" zurückzuführen sei, könne daher nicht als erwiesen angenommen werden.

Der Prüfer wies weiters auf den Umstand hin, dass selbst bei Berücksichtigung des Darlehens von der (russischen) AI noch ein ungeklärter Vermögenszuwachs von öS 661.000,00 verbleibt, dessen Herkunft im Zuge der Betriebsprüfung nicht aufgeklärt worden sei.

Auf Grund dieser Feststellungen werde im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass der Bw. weder das Darlehen von der AI erhalten habe, noch im Besitz der "schwarzen Sparbücher" in Höhe der 1989 festgestellten Vermögensunterdeckung gewesen sei.

Der Prüfer wies für 1989 einen ungeklärten Vermögenszugang von öS 3.994.000,00 und für 1991 einen in Höhe von öS 9.661.000,00 aus.

Nach Auffassung des Prüfers könne ausgeschlossen werden, dass die ungeklärten Vermögenszugänge aus anderen steuerfreien Geldzuflüssen stammten, da sich der Abgabepflichtige auf "schwarze Sparbücher" und auf das Darlehen von der AI festgelegt habe und auch die Behörde keine Hinweise oder Feststellungen in Richtung anderer steuerfreier Geldflüsse habe. Es würden daher bisher nicht erklärte steuerpflichtige Einkünfte angenommen. Der Bw. sei im Streitzeitraum Geschäftsführer von 2 GmbHs gewesen, an denen er auch direkt oder indirekt beteiligt gewesen sei. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass die ungeklärten Vermögenszugänge im Rahmen der Tätigkeit als Vertreter für die beiden Gesellschaften an denen er beteiligt gewesen war, angefallen seien. Die Geldflüsse, die zu den ungeklärten Vermögenszuwächsen geführt hätten, seien als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusetzen und den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen gewesen.

Der Prüfer wies ferner auf den Umstand hin, dass selbst dann, wenn der Bw. den (von der Betriebsprüfung nicht als erwiesen angenommenen) Zufluss von Darlehensmitteln seitens der AI künftig nachweisen sollte können, dies am Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (durch die AI an den Bw.) nichts ändern könne und zwar aus folgenden Gründen:

Es fehlten ein schriftlicher Darlehensvertrag sowie unter Fremden übliche Verzinsungs- und Rückzahlungsvereinbarungen. Außerdem liege eine indirekte Beteiligung an der AI (Anmerkung: 38%) vor und seien bisher keine Rückzahlungen erfolgt. Der Prüfer wies weiters darauf hin, dass die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit der UdSSR der Versteuerung in Österreich nicht entgegenstünden.

Für das Jahr 1990 brachte der Prüfer verdeckte Gewinnausschüttungen aus der Fa. B Holding GmbH in Höhe von öS 21.332.800,00 (öS 16.000.000,00 zuzüglich Kapitalertragsteuer öS 5.332.800,00) unter den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Ansatz. Zur Begründung wies er auf dem Bericht angeschlossene Auszüge aus dem von ihm über die Prüfung bei der Fa. B Holding GmbH abgefassten Betriebsprüfungsbericht hin.

Im Folgenden werden die Ausführungen des Prüfers 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 (Anmerkung: A A. m.b.H, kurz 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 12.07.1990 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 -Gesellschaftsanteile durch die Ehegatten Ba .

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

Am 06.12. 1990, rückwirkend auf den 01.01.1990, 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 F und Dkfm. Dr. Fr J, wobei dieser Vorgang in einem Vertrag (Abtretungsvertrag vom 06.12.1990) 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 GmbH - 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 Ba vertritt, angegeben, dass der Ansatz des Abtretungspreises von öS 72.000.000,00 beim Übergang der A GmbH - Gesellschaftsanteile von den Ehegatten Ba auf die geprüfte Gesellschaft in Anlehnung an ein von der C. 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 C; (kurz: C. AG) ermittelten Unternehmenswerte der A Gruppe:

| | | |
|----------------------------------|----|----------------|
| Unternehmenswert lt. Variante A: | | |
| A GmbH (ohne HI) | öS | 382.000,000,00 |
| HI * | öS | 37.000.000,00 |
| Summe | öS | 419.000.000,00 |
| Unternehmenswert lt. Variante B: | | |
| A GmbH (ohne HI) | öS | 234.000,000,00 |
| HI * | 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 HI ist eine 100%ige Tochterfirma der A GmbH.

Der Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft, L Ba , führte in seiner Stellungnahme vom 10.12.1993 an, dass das o.g. Gutachten der C. 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 GmbH 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:

| | | |
|--|----|----------------|
| Vergleichsaufstellung hinsichtlich der von MB Bank AG ermittelten Unternehmenswerte der A GmbH 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 C. 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 Ba); Juli 1990: | öS | 3.600.000,00 |
| Entgelt bei Erwerb von 80% der Anteile (Veräußerer: W AG, J u. F); Dez. 1990: | öS | 1.875.000,00 |

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

Da die Ehegatten M und L Ba 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 GmbH - Gesellschaftsanteile durch die geprüfte Gesellschaft von der W AG und den Herren J und F 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 GmbH Gesellschaftsanteile bezahlt. Es kann davon ausgegangen werden, dass die geprüfte Gesellschaft mit Fremden das Abtretungsgeschäft, das mit den Ehegatten Ba abgeschlossen wurde, nicht eingegangen wäre.

Da der Kaufpreis für den Erwerb von 80% der A GmbH - 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 Ba vereinbarte Abtretungsentgelt aufgrund des Gutachtens der C. AG gerechtfertigt ist, geht somit ins Leere. Die geprüfte Gesellschaft hat im Zuge des Abtretungsgeschäftes hinsichtlich der A GmbH

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 Ba erworbenen A GmbH Geschäftsanteile aktiviert. Der Ansatz der sachgerechten Anschaffungskosten erfolgt in Anlehnung an die von der geprüften Gesellschaft sonstigen getätigten Ankäufe von A GmbH - Gesellschaftsanteilen und in Anlehnung an den Durchschnittswert, der sich aufgrund der im Schätzungsgutachten der C. AG angeführten Unternehmenswerte nach Verminderung um die Steuerbelastung ergibt.

| | | |
|--|----|---------------|
| Sachgerechte Anschaffungskosten anlässlich des Ankaufes von 20% der A GmbH Anteile pro Prozentpunkt lt. Betriebsprüfung (Veräußerer: Ehegatten Ba): | öS | 2.000.000,00 |
| Sachgerechte Anschaffungskosten von 20% der A GmbH Anteile in Summe lt. Betriebsprüfung (Veräußerer: Ehegatten Ba): | 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 13.07.1990 waren die Abtretungspreise mit 13.08.1990 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 Ba) | öS | 40.000.000,00 |
| Vereinbartes Abtretungsentgelt betreffend 20% der A GmbH Anteile(Veräußerer: Ehegatten Ba): | öS | 72.000.000,00 |
| Differenzbetrag = verdeckte Ausschüttung | öS | 32.000.000,00 |
| davon entfällt auf: | | |
| a) M Ba -Sh | öS | 16.000.000,00 |
| b) L Ba | 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 Ba 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 Ba -Sh als auch Herr Ing. L Ba 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 C 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 GmbH

Anteile, die von den Ehegatten Ba erworben worden waren, mit zusammen öS 40.000.000,00 bewertet wurden. Gleichzeitig wurden auch die Verbindlichkeiten an die Ehegatten Ba 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 werde.

Weiters brachte die steuerliche Vertretung im **Schreiben vom 10.12.1993** (Anmerkung: Arbeitsbogen der B Holding GmbH, Bl. 168 ff.) vor, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer, L Ba bei Abschluss des Abtretungsvertrages vom Juli 1990 im "Tatsachenirrtum" befunden habe und ihm nicht aufgefallen sei, dass die C: 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 die eingebrachten berichtigten Bilanzen stehe die Bewertung der A. Gesellschaftsanteile (Berichtigung der Anschaffungskosten) offensichtlich außer Streit.

Die geprüfte Gesellschaft verwehre 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 Ba als Verkäufer, als Gesellschafter der geprüften Gesellschaft und Herr L Ba 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 Geschäftsführer (siehe Lange, "Verdeckte Gewinnausschüttung", 5. Aufl.; Seite 101 und 102)

1. Der Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft, Herr L Ba , 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, diente. Herr Ba behauptete in seiner Stellungnahme auch, dass die Gutachtensbeauftragung an die C. 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 diente.

Somit musste Herr Ba zumindest bewusst gewesen sein, dass die im Gutachten der C. AG ausgewiesenen Unternehmenswerte überhöht und unrealistisch sind. Jedenfalls dürfte dies die C: , Ersteller des Gutachtens über die A Geschäftsanteile und Kreditgeber für den Ankauf dieser Anteile, vermutet haben, da sie für den Ankauf der gesamten A GmbH Anteile lediglich Kredite in Höhe von öS 100.000.000,00 (das sind nur 28% des von den Ehegatten Ba für eigene Verkaufszwecke angenommenen Unternehmenswertes) gewährte. Angeblich war lt. dem steuerlichen Vertreter, Dr. Bernardini, kein Schilling mehr aus der C: "herauszuholen". Anzumerken wäre noch, dass lt. Mag. Kr., Dienstnehmer der C. AG und Mitarbeiter an der Erstellung des Gutachtens über die A GmbH Unternehmenswerte, der Betriebsprüfung gegenüber angab, dass die Basiswerte für die Bewertung von Herrn Ba zur Verfügung gestellt wurden und von der C. 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 A GmbH Geschäftsanteile von der W AG bezahlt wurde, durch das kaufmännische Verhandeln des Geschäftsführers L Ba zustande kam.

Vergleicht man das Abtretungsentgelt, das die Ehegatten Ba vereinnahmten, mit dem Entgelt, das die W AG erhielt, so legte der Geschäftsführer, L Ba 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 Ba 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 Ba 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 Ba , der im Dezember 1990 erzielte Kaufpreis (Erwerb der A GmbH Anteile von der W AG) sei aufgrund einer Notverkaufssituation der W AG (u. d. Gesellschafter F und J) zustande gekommen und daher niedrig, d.h. der Kaufpreis im Juni 1990 entspräche dem tatsächlichen Wert der A GmbH 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 GmbH Anteile der eigentlich richtige Wert gewesen.

4. Den Ehegatten Ba war jedenfalls bekannt, dass die Gewinne aus dem Verkauf ihrer A GmbH Geschäftsanteile steuerfrei verbleiben (siehe das der Betriebsprüfung vorgelegte Schreiben von Dr. II vom 28.5.1990). Wären den Ehegatten Ba 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 Ba 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 GmbH Geschäftsanteile anzunehmen. Die Vorgangsweise, die von den Ehegatten Ba 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 GmbH Geschäftsanteile von der W AG erkennen müssen, dass das für die vorher erworbenen 20% der A GmbH 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 GmbH Geschäftsanteile von der geprüften Gesellschaft ausbezahlt. Mit Kaufvereinbarung vom 12.07.1990 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 Ba 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 GmbH Geschäftsanteile von der W AG durch die geprüfte Gesellschaft beschlossen worden war, war es der geprüften Gesellschaft möglich, die Finanzierung des Ankaufes weiterer A GmbH Anteile (nämlich den Ankauf der A GmbH 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 GmbH Anteile. Die Disposition der Ehegatten Ba 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 Ba 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 Ankaufs der A GmbH 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 Ba) 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 GmbH zu erwerben."

In der gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid für 1989 erhobenen **Berufung** wandte sich der Bw. gegen den Ansatz von Einkünften aus Kapitalvermögen auf Grund der von der Betriebsprüfung festgestellten Vermögensunterdeckung in Höhe von öS 3.994.000,00.

Die Betriebsprüfung unterstelle zu Unrecht, dass ihm dieser Betrag persönlich als verdeckte Gewinnausschüttung aus seiner indirekten Beteiligung an der AI zugeflossen sei.

Die in der Vermögensdeckungsrechnung errechenbaren Fehlbeträge für 1989 in Höhe von öS 3.994.000,00 stammten vielmehr aus sogenannten "schwarzen Sparbüchern". Er sei seit

Jahrzehnten in der Baubranche tätig und dies seit 2 Jahrzehnten in leitender Position. Er sei 1989 bereits 51 Jahre alt gewesen und es erscheine nach allgemeinen Grundsätzen als absolut denkmöglich, dass er sich als gut verdienender Manager zu diesem Zeitpunkt über knapp 4 Mio. an schwarzen Sparbüchern verfügt haben könne. Bis 1989 habe er keine größeren Aufwendungen gehabt, wodurch er sich daher immer wieder Teile seines Einkommens ersparen habe können.

Im Jahr 1989 war von der ab 1. Jänner 1993 geltenden Steueramnestie natürlich noch keine Rede, sodass er damals wie jeder andere Steuerpflichtige auch versucht habe, allfällige Beweise der Nachweise für diese schwarzen Sparbücher sofort zu vernichten. Aus diesem Grunde gebe es in den allermeisten Fällen keine Fotokopien oder sonstige Aufzeichnungen mehr über die damals vorhandenen Sparbücher.

Er weise - wie bereits in seiner Eingabe vom 5. November 1993 - darauf hin, dass seines Wissens die Sparbücher bei der C.: deponiert waren und als Losungswort der Sparguthaben der Vorname seines Sohnes A; gegolten habe.

Aus seiner der Berufung beigeschlossenen Kontrollrechnung gehe plausibel hervor, dass er in seiner Position und in seinem Alter über Sparguthaben in Höhe von 4 Mio. verfügen habe können. (Die "Kontrollrechnung" unterstellt seit 1975 jeweils eine vorschüssig geleistete Einlage von jeweils öS 200.000,00, die dem jeweiligen Vorjahresguthaben zugerechnet und mit 3,5% verzinst wurde, sodass sich nach 15 Jahren samt Zinseszinsen ein Einlagenstand von rd. öS 4 Mio. ergibt. Wie bereits erwähnt, entspreche es der Lebenserfahrung, dass er von den Sparbüchern, über die er 1989 verfügt habe, keine Belege oder Nachweise mehr anbieten könne.

Er verwies weiters auf den Umstand, dass selbst dann, wenn die Vermögensunterdeckung per 1989 als Einkünfte aus seiner Beteiligung an der AI als Einkünfte aus Kapitalvermögen als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien, was er aber bestreite, die Bestimmungen des Endbesteuerungsgesetzes (Steueramnestie) zum Tragen kommen müssen.

Aus § 4 Abs. 5 des Endbesteuerungsgesetzes ergebe sich, dass die Steueramnestie ausgeschlossen sei, wenn der Steuerpflichtige bis zum 31. Dezember 1993 davon Kenntnis hatte, dass die Einkünfte für das maßgebliche Kalenderjahr oder die Vermögen für den maßgeblichen Zeitpunkt Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzrechtlicher Ermittlungen sind oder dass sie den Abgabenbehörden bekannt waren.

Die zitierte Gesetzesbestimmung normiere die sogenannte "doppelte Kenntnis", die steueramnestieschädlich wäre.

Im konkreten Fall habe die Ihn betreffende Prüfung im Mai 1993 begonnen und im Mai des Folgejahres geendet.

Bis zum 31. Dezember 1993 sei hinsichtlich der Vermögensunterdeckung 1989 (öS 3.994.000,00) weder von Seiten des Finanzamtes noch von seiner Seite bzw. von Seiten seines Steuerberaters im Rahmen diverser abgehaltener Besprechungen und Vorhaltsverfahren die Rede von Einkünften gewesen. Er sei vom Finanzamt ausschließlich dazu aufgefordert worden, den Nachweis der Existenz der Sparbücher zu erbringen und habe sich daher nur darauf konzentriert, den Nachweis der Existenz der Sparbücher zu erbringen.

Erst am 16. März 1994 sei sein Steuerberater erstmals in Kenntnis gesetzt worden, dass seine Glaubhaftmachungen und Bescheinigungen vom Finanzamt im Bezug auf die Existenz der Sparbücher nicht akzeptiert und hieraus eine Qualifikation der Vermögensunterdeckung als Einkünfte (diesfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen) resultieren würde.

Anlässlich der am 28. April 1994 durchgeföhrten Schlussbesprechung sei ihm bestätigt worden, dass erst nach dem 1. Jänner 1994 Überlegungen angestellt worden seien, in welche steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte die Nichtakzeptanz der Glaubhaftmachung der Vermögensdeckung münden würde. Er wies auf einen (vom steuerlichen Vertreter abgefassten) Zusatz zur Niederschrift über die Schlussbesprechung hin, den er in Kopie der Berufung anschloss.

Nachdem schon auf Seiten der Finanzverwaltung erst nach dem 1. Jänner 1994 Ermittlungen im Sinne der Qualifikation von Einkünften durchgeführt worden seien, sei die die Steueramnestie als solche ausschließende "doppelte Kenntnis vor dem 31.12.1993 auszuschließen.

Den Einkommensteuerbescheid für 1990 bekämpfte der Bw. ausschließlich aus dem Grund der Erhöhung der Kapitaleinkünfte auf Grund der Annahme des Zufließens einer verdeckten Gewinnausschüttung seitens der B Holding GmbH. Er verwies diesbezüglich auf seine Ausführungen in der für die genannte Gesellschaft eingereichten Berufungsschrift.

In der Berufungsschrift gegen den Einkommensteuerbescheid für 1991 wandte sich der Bw. wiederum gegen den Ansatz von zusätzlichen Kapitaleinkünften auf Grund der festgestellten Vermögensunterdeckung. Auf Grund des von der (russischen) AI erhaltenen Darlehens in Höhe von öS 9 Mio. verbleibe seiner Meinung nach eine zu vernachlässigende Differenz. Er vertrat unter teilweiser Wiederholung der bereits in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1989 angeführten Argumente, die Auffassung, dass die zusätzlichen Kapitaleinkünfte auf Grund des Endbesteuerungsgesetzes amnestiert seien. Sollte aber dennoch eine Gewinnausschüttung seitens der AI angenommen werden so habe auf

diese gem. § 95 EStG 1988 in der Fassung ab 1.1.1994 der Steuersatz von 22 % zur Anwendung zu gelangen. Der Bw. vertrat außerdem die Ansicht, dass der (Anmerkung : im Endbesteuerungsgesetz 1993 angeführte) Stichtag 31.12.1992 für endbesteuerte Kapitalanlagen auf den 31.12.1993 umzudeuten sei.

In der die Vermögensteuer zum 1.1.1989 betreffenden Berufungsschrift beantragte der Bw., dass der Freibetrag gem. Tz. 21 des Betriebsprüfungsberichtes abgezogen statt hinzugerechnet werde.

In den Berufungsschriften gegen die Vermögensteuer zum 1.1.1991 und 1.1.1992 beantragte der Bw. die persönlichen Freibeträge mit öS 600.000,00 statt 500.000,00 zu berücksichtigen. Das unter Tz. 21 des Betriebsprüfungsberichtes ausgewiesene Bankguthaben (Ö) sei amnestiert. Weiters beantragte der Bw. den Abzug von Einkommensteuerschulden für 1991 in der von ihm angegebenen Höhe.

Hinsichtlich der angesetzten Forderung an die B Holding GmbH in Höhe von öS 42.000.000,00 wandte der Bw. ein, dass dieser Ansatz dem Teilwertprinzip, welches Grundlage der Bewertung von Kapitalforderungen gem. § 14 BewG sei, widerspreche. Die Forderung sei lediglich mit einem Betrag in Höhe von öS 10.000.000,00 anzusetzen, und zwar deshalb, weil er und seine Gattin in einem Notariatsakt vom 23.11.1993 ex tunc mit rechtsgeschäftlichem contrarius actus rückwirkend die Restforderung auf diesen Betrag abgeändert hätten.

Aber auch davon abgesehen, habe die Forderung zum 1.1.1991 nur mehr einen Teilwert von öS 10.000.000,00 besessen, da die B Holding GmbH zum Stichtag zur Zahlung nicht in der Lage gewesen sei. Auf Grund dessen sei die Restforderung (in Höhe von öS 42.000.000,00) nicht mit dem Nominalwert, sondern mit dem niedrigerem Teilwert (von öS 10 Mio.) anzusetzen gewesen. Die B Holding GmbH habe den Restbetrag auf die Kaufpreisforderung bis zur "notariatsmäßigen Kürzung" nicht bezahlt und musste dieser Restbetrag als "nonvaleur" beurteilt werden. Der Bw. wies diesbezüglich auf Judikate des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die besonderen Umstände bei Forderungen, die vom Nennwert abwichen, zu berücksichtigen seien. Da die Restforderung zu den Stichtagen 1.1.1991 und 1992 uneinbringlich gewesen sei, sei der Ansatz der vollen Kaufpreisforderung in Höhe von öS 42.000.000,00 statt in erklärter Höhe von öS 10.000.000,00 unrichtig.

In der Berufung der B Holding GmbH gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für 1990, die er zum Inhalt seiner Berufungsschrift gegen den Einkommensteuerbescheid für 1990 erklärte, wandte sich die B Holding GmbH 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 (C: Tochter-Gesellschaft) im November 1989 erstellt, das zweite Gutachten von der C: 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 C: 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 C: -Gutachten aus, so ergibt sich für die 20%-igen Anteile, die mit Abtretungsverträgen vom 12. Juli 1990 von den Ehegatten Ba an unsere Gesellschaft übertragen wurden, ein Bewertungsrahmen von 51, Mio. bis 83,8 Mio. für einen 20%-igen Anteil.

Ausschließlich der objektiven Guideline des C: -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 C: -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 ausgenutzt wurde, also absolut im Rahmen liegt.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass das Gutachten der C: , welches im Mai 1990 erstellt wurde, im Interesse der damaligen Mehrheitsgesellschafter Dkfm. F und Dr. J erstellt wurde.

Zwar war wohl Herr L Ba als damaliger alleiniger Geschäftsführer der 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 Ba selbst nahestehende Gesellschaft die restlichen 80 % erwerben würde, war zu diesem Zeitpunkt völlig unklar.

Wir legen zur Dokumentation ein Schreiben von Herrn Ba 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 C: gefertigten Gutachten beruht, welches "Ende nächster Woche zugestellt" werden würde (siehe Anlage 9).

Schließlich verweisen wir noch auf die als Anlage 10 beigelegte Aktennotiz des Herrn Rechtsanwalt Dr. Rainer 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: Abkürzung für „Management Buy-Out“) kommt.

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

Schließlich sei noch erwähnt, dass die C: als Erstellerin des Gutachtens vom Mai 1990, welches im wesentlichen Grundlage der Kaufpreisfindung zwischen den Ehegatten Ba 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 GmbH und der B Holding GmbH) eher vorsichtig darzustellen.

Wenn also schon überhaupt eine Tendenz im C: -Gutachten vom Mai 1990 erblickt werden möchte, so geht diese in der Bewertung sicher eher 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. F und Dr. J 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. F und Dr. J) 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 C: 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 C: -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 GmbH und den verkaufenden Ehegatten Ba 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 gemäß 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 Vorteileinräumung, 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 Vorteileinräumung 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 Ba, 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 Ba im Jahre 1990 im Irrtum befinden musste, erhellt schon daraus, dass man wohl prinzipiell auf das Gutachten der damals größten Bank Österreichs durchaus vertrauen konnte, zumal auch Fachleute bei Unternehmensbewertungen nicht immer einig sind.

Ab dem Jahre 1991 hatte Herr Ba andere Sorgen (wirtschaftliche Entwicklung der A GmbH), als sich um die "ruhende" Restforderung an die B Holding GmbH 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 Wirtschaftsbriefe 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 auseinanderzusetzen.

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 Ba 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 GmbH (Verpfändung der Anteile an die C:) schloss auch eine weitere Gestaltung über diese "Restforderung" aus.

Nachdem auch in der Folge nichts weiter von Seiten der B Holding GmbH 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 denkmöglichlicherweise 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 GmbH gebunden war (Verpfändung/C:)
- 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 denkmöglichlicherweise bestanden 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 GmbH seit Dezember 1990 liquiditätsmäßig gebunden (Verpfändung/C:).

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 dem gemäss 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 Ba Anwendung finden.

MÜHLLEHNER führt in seinem Artikel "Der Zufluss von Gewinnanteilen und die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer" veröffentlicht in ÖTZ 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 denkmöglichlicherweise 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 GmbH sowie auch der A GmbH zur Besicherung der Kredite der B Holding GmbH 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 GmbH verfügen kann, sofort unmittelbar zur Tilgung der Kreditverbindlichkeiten der C: zu verwenden sind (zwingend!).

Auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der gesamten A GmbH Gruppe sind die Kredite an die C: derzeit nach wie vor zu einem erheblichen Teil aushaftend, womit bis dato die Unmöglichkeit der Gestion über allenfalls der B Holding GmbH zur Verfügung stehenden Mittel außerhalb der Rückführung der C:-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 C: -Verbindlichkeiten rechtlich gar keine Möglichkeit für den Geschäftsführer unserer Gesellschaft gegeben, allenfalls der Gesellschaft zustehende Mittel anders als zur Rückführung der C: -Verbindlichkeiten vorrangig zu verwenden.

Würde man eine anderweitige Disposition (z.B. Bezahlung des Restkaufpreises von öS 42 Mio. vor endgültiger Rückführung der C: -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 Ba 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 C: 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 GmbH 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 schließen, wie oben bereits ausgeführt, die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls zweifelsfrei aus.

Die Annahme, dass die B Holding GmbH 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 GmbH 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 GmbH über den Geschäftsführer ihrer Tochtergesellschaft A GmbH "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 Ba Liquidität der A GmbH aus einem völlig unklaren und rechtswidrigen Rechtstitel für die B Holding GmbH "abgezogen", so hätte er die Liquiditätsbasis der A GmbH bereits Mitte 1991 vorhersehbar in einem derartigen Ausmaß geschmälert, dass sich Herr Ba 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 durchgeföhrtes Verfügen über Liquidität der Tochtergesellschaft A GmbH zur Bedienung der Restverbindlichkeit der B Holding GmbH an die Ehegatten Ba, 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 Ba 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 Ba in seiner Doppelfunktion als Geschäftsführer der B Holding GmbH 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 Ba 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 C: 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)."

Im **Arbeitsbogen des Prüfers** fand sich eine Ablichtung einer Beilage zur Bilanz 1991 der A Leasing GmbH, aus dem sich unter Punkt 5. zum "Gemeinschaftsunternehmen AI" folgendes ergibt:

| | |
|----------------------|--|
| "Sitz: | Moskau, Russland |
| Gegenstand: | Ausbau und Renovierung des HiG und Errichtung eines Geschäftsdorfes mit Erholungszentrum |
| Registriert: | 5.7.1989, Reg. Nr. 000 |
| Höhe d. Beteiligung: | Rbl. 3.850.000,00, = 38,5% von Rbl. 10.000.000,00) ..." |

Unter Bedachtnahme auf die Einbringung einer **Beschwerde** durch die frühere B Holding GmbH, Rechtsnachfolgerin: A LuH GmbH, an den Verfassungsgerichtshof, die dieser antragsgemäß **an den Verwaltungsgerichtshof** abtrat, in der der Ansatz einer verdeckten Ausschüttung an die beiden Anteilseigentümer als rechtswidrig bestritten wurde, erfolgte eine Aussetzung des Berufungsverfahrens gem. § 281 BAO bis zur Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Entscheidung vom 24.07.2007, 2007/14/0013 hob der Gerichtshof die angefochtene Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Im Zusammenhang mit der für den Zufluss der verdeckten Ausschüttungen erforderlichen Willensentscheidung auf Vorteilsgewährung hätte die belangte Behörde den Geschäftsführer zur Frage der subjektiven Seite der Vorteilsgewährung einvernehmen müssen. Erst danach – bei Feststellung der Absicht auf Vorteilszuwendung durch die B Holding GmbH - wäre auf die Frage der Höhe der Vorteilszuwendung auf Grund der überhöhten Kaufpreise einzugehen gewesen.

Das für die Rechtsnachfolgerin der B Holding GmbH zuständige Finanzamt gab der gegen den angefochtenen Haftungsbescheid gerichteten, nunmehr wiederum als unerledigt geltenden Berufung mit der Begründung Folge, auf Grund der Aktenlage werde davon ausgegangen, dass Ing. Ba bereits ausführlich die subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft in Abrede gestellt habe. Das subjektive Tatbild könne nicht als erwiesen angesehen werden (siehe Rz 751 und 791 KStR).

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde nach Darlegung des Sachverhaltes und des bisherigen Verfahrensganges durch den Referenten vom ehemaligen steuerlichen Vertreter Folgendes vorgebracht:

Dr. Bernardini wies darauf hin, dass auch hinsichtlich Vermögensteuer zu den restlichen zwei Stichtage die Kaufpreisrestforderung aus dem Verkauf der „B Anteile“ in Streit stünden. Nach seiner Auffassung sprechen folgende 3 Punkte für den Ansatz einer Restkaufpreisforderung in Höhe von € 10.000.000,-- statt € 42.000.000,--.

Die Vorgangsweise der Betriebsprüfung, welche eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 1990 angenommen habe, spreche gegen das Aushalten der Kaufpreisforderung in voller Höhe (€ 42.000.000,--).

Gegen den Ansatz von € 42.000.000,-- spreche auch die Ende 1993 auf Grund des Tatbestandsirrtumes erfolgte Bilanzberichtigung, welche zwingend rückwirkend zu erfolgen hatte.

Als weiteres Argument verwies Dr. Bernardini auf § 14 Bewertungsgesetz sowie auf die Erkenntnisse des VwGH vom 9.9.1955, Zl. 3235/53 und vom 12. Oktober 1989, Zl. 88/16/0050, aus denen sich klar ergebe, dass Forderungen nach dem Bewertungsgesetz nur mit dem tatsächlichen Wert zu erfassen sind. Auf Grund der finanziellen Situation der beteiligten Firmen sei es zu diesen Stichtagen hinsichtlich der Abtretung der Ansprüche an die kreditgewährenden Bank faktisch und rechtlich nicht möglich gewesen, die restliche Kaufpreisforderung den Verkäufern auszuzahlen.

Der **Referent** verwies noch abschließend auf die Ergebnisse seiner Akteneinsicht in die Akten der ehem. B Holding GmbH. Aus allen in den Akten aufliegenden Gutachten ging jeweils hervor, dass Steuerbelastungen im Rahmen der Wertfeststellung bei allen 3 Gutachten außer Ansatz gelassen worden waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Steueramnestie auf Grund der Bestimmungen des Endbesteuerungsgesetzes (hinsichtlich Einkommensteuer 1989 und 1991, Vermögensteuer z. 1.1.1991-1992)

Der Bw. weist in seiner Berufung darauf hin, dass die Bestimmungen des Endbesteuerungsgesetzes (BGBl. 11/1993) dem Ansatz der zusätzlichen Kapitaleinkünfte im Jahr 1989 auf Grund der festgestellten Vermögensdeckungsrechnung sowie dem Ansatz eines Bankguthabens bei der ÖE (öS 217.764,00) im Zuge der Vermögensteuerveranlagung zum 1.1.1991 entgegenstünden, da sie unter die Amnestiebestimmungen der zitierten Norm fielen.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht geht hervor, dass der Prüfer auf Grund der festgestellten Vermögensunterdeckung in den Jahren 1989 und 1991 von verdeckten Gewinnauschüttungen

aus der beruflichen Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer der im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 11.2.1 genannten GmbH's ausging.

§ 1 Abs. 1 Z. 1lit c des sog. Endbesteuerungsgesetzes in der Fassung 818/1993 sieht eine Steuerabgeltung unter anderem auch für Kapitalerträge aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften durch den Kapitalertragsteuerabzug vor.

Weiters sah der Gesetzgeber im Rahmen der Vermögensteuer eine Amnestie für sonstiges Vermögen (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der oben angeführten Z. 1 fließen, vor.

Im mit „Steueramnestie“ betitelten Abschnitt II des Endbesteuerungsgesetzes in der Fassung BGBl. 818/1993 sieht § 4 Abs. 5 vor, dass für die Jahre vor 1994 Einkünfte und Vermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 lit c bis f weder bei der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und Vermögensteuer, noch finanzstrafrechtlich zu berücksichtigen (Steueramnestie) sind. Die Steueramnestie ist ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige bis zum 31. Dezember 1993 davon Kenntnis hatte, dass die Einkünfte für das maßgebliche Kalenderjahr oder die Vermögen für den maßgeblichen Zeitpunkt Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen sind oder dass sie den Abgabenbehörden bekannt waren.

Zwar wurden dem Bw. die Vermögensdeckungsrechnungen, deren Ergebnisse als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt wurden, im Zuge der Prüfung schon im Lauf des Jahres 1993 zur Kenntnis gebracht. Eine Zuordnung bzw. eine Beurteilung der auf Grund der Vermögensunterdeckungen angesetzten fehlenden Einkünfte als verdeckte Gewinnausschüttungen aus den im Betriebsprüfungsbericht angeführten Kapitalgesellschaften erfolgte jedoch erst im Jahr 1994.

Sowohl die von der Betriebsprüfung für 1989 als auch die für 1991 als verdeckte Gewinnausschüttungen angesetzten Einkünfte fielen daher unter die durch das Endbesteuerungsgesetz für Kapitalerträge aus Ausschüttungen inländischer Kapitalerträge vorgesehene Amnestie und waren daher einkommensteuerlich außer Ansatz zu lassen.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 und 1991 war aus diesem Grund Folge zu geben. Da im Jahr 1989 neben nichtselbständigen Einkünften des Bw. keine weiteren Einkünfte mehr vorliegen und die Voraussetzungen des § 41 Abs. 2 lt. Aktenlage nicht vorliegen, war der Einkommensteuerbescheid für 1989 aufzuheben.

2. Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Verkauf von Anteilen einer Kapitalgesellschaft an die ehemalige B Holding GmbH

Sowohl der Berufungswerber als auch seine Gattin erwarben von der W AG im Jahr 1989 je 10% der Anteile der A XYZ GmbH, kurz 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 seitens der M Bank, das einen Wert der A GmbH von über öS 2 Mio. 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 der Bw. als auch dessen Gattin 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 weiteren Gesellschafter der W 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 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 standalte und als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen sei.

Konfrontiert mit der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Betriebsprüfung vereinbarte der Bw. samt Gattin als Veräußerer mit der B Holding GmbH, deren Geschäftsführer und gemeinsam mit der Gattin 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 aushaltende Restpreisverbindlichkeiten an den Bw. und seine Gattin statt bisher öS 42 Mio. nur mehr 10 Mio. ausgewiesen.

Als Grund für die nachträgliche Berichtigung wurde angeführt, dass 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. aushaltenden 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 Bw. als Geschäftsführer der B-GmbH – im Falle ihrer Beteiligung an der Willensbildung auch der Gattin des 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 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 Bw. war) u.a. an den Bw. als Anteilseigentümer 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.

3. Vermögensteuer zu den Stichtagen 1.1.1989, 1991 und 1992

3.1. Ansatz von Freibeträgen und eines Bankguthabens

In den Berufungen gegen die auf Grund der Betriebsprüfung erlassenen Vermögensteuerbescheide wird die Richtigstellung hinsichtlich der versehentlich erfolgten **Hinzurechnung** statt des Abzuges eines Freibetrages in Höhe von 130.000,00 gem. § 69 Z 5 Bewertungsgesetz, der Abzug der persönlichen Freibeträge von insgesamt öS 600.000,00 statt 500.000,00 sowie der Nichtansatz eines unter die Amnestiebestimmungen fallenden Bankguthabens in Höhe von öS 217.764,00 beantragt.

Diesbezüglich war - wie auch seitens der Betriebsprüfung beantragt - den Berufungen Folge zu geben.

3.2 Ansatz eines Darlehens von der russischen AI als als Schuldpost im Rahmen der Vermögensteuer zum Stichtag 1.1.1992

Im Zusammenhang mit dem Darlehen von der AI in Höhe von öS 9 Mio. ist Folgendes festzuhalten:

Die AI ist, wie im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, ein russisches Joint Venture-Unternehmen, somit ein Unternehmenszusammenschluss für einen vertraglich festgelegten Zweck mit Sitz in Moskau (Vorhaltsbeantwortung vom 5. Nov. 1993), an dem der Bw. und seine Gattin 1991 (siehe Tz. 11.2 Betriebsprüfungsbericht) mit 38,5% (d.s. 3.850.000,00 Rubel) indirekt beteiligt waren. Lt. der in Kopie im Betriebsprüfungsbericht aufliegenden Bilanzbeilage der A GmbH ist der vertragliche Gegenstand des Jointventures der Ausbau und die Renovierung des HIG und die Errichtung eines Geschäftsdorfes mit Erholungszentrum. Die Gesellschaft wurde mit 05.07.1989 unter der Nr. 000 registriert. Der Bilanzwert z. 1.1.1991 wurde mit öS 60.960.000,00, und der Zugang 1991 mit 5.400.000,00 angegeben.

Angesichts der kurzen Dauer des Jointventures, nämlich rd. 2 Jahre von der Eintragung bis zur angeblichen Darlehensgewährung muten die Ausführungen im Schreiben der AI vom 24.11.1993, das in den Akten in deutscher Übersetzung vorliegt, insoweit unglaublich an, als darin auf "langjährige Geschäftsbeziehungen" zwischen der (österreichischen) A GmbH und der (russischen) AI Bezug genommen wird und das besondere Vertrauensverhältnis zum Bw. und dessen Verdienste für das Unternehmen dargelegt werden.

Die strittige Darlehensgewährung hält aber auch einem Fremdvergleich nicht stand, da es im Geschäftsleben unter fremdem Unternehmern auch bei noch so guten Geschäftsbeziehungen nicht üblich ist, zinsenlose Darlehen in der vorliegenden Höhe zu gewähren, darüber keine Urkunden zu errichten, und nicht einmal mündlich eine Darlehenslaufzeit bzw. feste Rückzahlungstermine festzulegen sondern es dem Darlehensnehmer freizulassen, künftige Rückzahlungen aus Gewinnen aus dem Jointventure-Unternehmen zu leisten. Von eingeräumten Sicherheiten ist erst gar nicht die Rede.

Allein aus dem Unternehmenszweck des Jointventures, wie er in der Bilanzbeilage der (österreichischen) A GmbH angeführt wird (Ausbau und Renovierung eines Moskauer Hotels und Errichtung eines Geschäftsdorfes kann geschlossen werden, dass der Unternehmenszusammenschluss nur bis zum Ende der genannten Projekte bestehen wird und danach für das Jointventure keine Gewinne mehr anfallen werden. (Lt. Schreiben vom 5.11.1993 leistete der Bw. bis dahin noch keinerlei Rückzahlungen auf das von der AI angeblich erhaltene Darlehen.)

Das an den Bw. bzw. an die A GmbH seitens der AI gerichteten Schreiben (vom Oktober 1991 betr. Zustimmung zur Gewährung eines zinsenlosen Kredites vom 24.11.1993), welches in Kopie und Übersetzung im Arbeitsbogen aufliegt, wird daher als Gefälligkeitsbestätigung beurteilt.

Schließlich entspricht auch die behauptete Hingabe der Darlehensvaluta, nämlich in Form der Übergabe von 2 Sparbüchern in der X Botschaft, wovon das erste davon mit einer Einlage von öS 1,1 Mio. bereits im März 1991, somit lange vor der "Bewilligung durch die Generaldirektion" lt. Schreiben der AI vom Oktober 1991 übergeben worden sei, keineswegs den in der Wirtschaft üblichen Vorgangsweisen. Der Bw. legte die beiden Sparbücher im Zuge der Prüfung nicht vor, sondern wies (im Schreiben vom 5.11.1993) darauf hin, diese "libriert" und mittels Scheck, dessen Nummer er nannte, die Einlagen auf ein näher genanntes Konto einer österreichischen Bank eingezahlt zu haben. Der Bw. legte eine Ablichtung aus einem Sparbuch vor, aus dem eine Einzahlung vom 20.12.1993 über öS 7,2 Mio. ersichtlich ist, vor und behauptete, dass diese Einzahlung aus dem 2., im Oktober erhaltenen Sparbuch stamme. Weiters liegt ein Bankkontoauszug mit einem Eingang von öS 1.100.000,00 in den Akten auf.

Weder die angegebene Schecknummer bzw. der Scheckausdruck, noch die Ablichtung aus dem Sparbuch, auf dem der Bw. einen Teil des Guthabens aus dem 2. in der X Botschaft übergebenen Sparbuches eingezahlt haben will, können als taugliche Beweise für die Darlehensabwicklung beurteilt werden, da sich aus diesen Unterlagen keine verlässlichen Rückschlüsse auf die Darlehensübergabe erkennen lassen. Im übrigen hat der Prüfer auch zu Recht auf die Zeitspanne von rd. 2 Monaten zwischen dem Erhalt des 2. Sparbuches und der Einzahlung auf des Sparbuch in Höhe von öS 7,2 Mio. hingewiesen, was eine vorherige Auflösung des erhaltenen Sparbuches als sinnlos erscheinen lässt.

Mangels Anerkennung des Darlehens kam eine Berücksichtigung unter den sonstigen Schulden im Zuge der Vermögensteuer zum 1.1.1992 nicht in Frage.

3.3. Ansatz der restlichen Kaufpreisforderungen aus dem Verkauf der GmbH-Anteile (öS 42 oder 10 Mio.)

Im Berufungsverfahren wurden folgende **Argumente gegen** den Ansatz von **öS 42 Mio.** statt der beantragten 10 Mio. vorgebracht:

Im Gutachten der C Bank vom Mai 1990 sei bei der Wertberechnung auf die Steuerbelastung der A GmbH nicht Bedacht genommen worden. Wäre diese berücksichtigt worden, wäre ein erheblich geringerer Wert der A GmbH ausgewiesen worden. Da dieser Umstand für den Bw. aus dem Gutachten nicht erkennbar gewesen sei, sei er (und seine Gattin) in einen Tatbestandsirrtum geführt worden. Daraufhin sei im Zuge eines Notariatsaktes (Ende 1993) der ursprüngliche Kaufpreis entsprechend einvernehmlich herabgesetzt worden. Die bis dahin eingereichten Bilanzen für 1990 und 1991 seien bezüglich des Wertansatzes der aushaftenden Restkaufpreisverbindlichkeiten berichtigt worden.

Die B Holding GmbH sei zu keinem der beiden Bilanzstichtage (1.1.1991 und 1992) in der Lage gewesen, die über die öS 10 Mio. hinausgehende Restkaufpreisverbindlichkeit zu bezahlen. Im Zuge des MBO hätten nämlich im Rahmen der erforderlichen Kreditaufnahme sämtliche erworbenen Anteile an der A GmbH wie auch die daraus erzielten Erträge an die C Bank verpfändet werden müssen.

Unter Bedachtnahme auf diesen Umstand sei gem. § 14 BewG nur der einbringliche Wert, somit nur der sich aus den berichtigten Bilanzen ergebende Restkaufpreis als Forderung anzusetzen.

Schließlich spreche auch der Umstand, dass die Betriebsprüfung von einer verdeckten (Gewinn)Ausschüttung ausgegangen sei, gegen den Ansatz der vollen Kaufpreisforderung. Was aber an die beiden Verkäufer ausgeschüttet worden sei, könne nicht auch noch als Kaufpreisforderung angesetzt werden.

Aus folgenden Überlegungen kann sich der UFS diesen Argumenten nicht anschließen:

Der zitierte Notariatsakt erfolgte erst im Zuge der Betriebsprüfung (Ende 1993) als Reaktion auf die beabsichtigte Annahme einer verdeckten (Gewinn)Ausschüttung, somit lange nach den Stichtagen und es traten dabei sowohl auf Seiten der Verkäufer (Ehepaar Ba) als auch auf Seiten Käuferin bzw. der Anteilsinhaber und des Geschäftsführers der B GmbH wiederum das Ehepaar Ba bzw. als Gf. der Bw. auf.

Es bestand daher **keinerlei Interessensgegensatz** wie zwischen unbeteiligten Dritten. Dazu kommt noch, dass der Kaufvertrag vom 12.07.1990 den Ausschluss der laesio enormis vorsieht. Ein unbeteiligter Dritter hätte eine dreieinhalb Jahre nach Vertragsabschluss an ihn gerichtete Forderung auf Herabsetzung der Kaufpreisforderung allein schon unter Hinweis auf

die im Vertrag ausdrücklich abbedungene laesio enormis jedenfalls zurückgewiesen. Darüber hinaus wäre die laesio enormis allein schon deshalb, weil eben keine Verkürzung um die Hälfte (rd. öS 2 Mio. statt öS 3,6 Mio.) vorlag, nicht durchsetzbar gewesen. Auch gegenüber dem Gutachtenersteller wären nach Ansicht des UFS auf Grund seiner Hinweise auf die erforderliche weitere und genauere Überprüfung der seinem Gutachten zu Grunde gelegten Unterlagen für den Fall eines Beteiligungserwerbes wohl kaum mit Aussicht auf Erfolg Schadenersatzforderungen zu stellen gewesen.

Zum Vorbringen des Tatsachenirrtums ist anzumerken, dass in allen 3 in den Akten der B Holding GmbH aufliegenden Gutachten über den Wert der A Unternehmen jeweils die anfallenden Steuerbelastungen **ausdrücklich** außer Ansatz gelassen wurden. Durch die jeweiligen diesbezüglichen Hinweise in den Gutachten der Banken kann sich der Bw. nach Ansicht des UFS keineswegs auf den Umstand berufen, er sei durch diesen für ihn nicht erkennbaren Mangel in Tatbestandsirrtum geführt worden.

Bemerkenswert im Zusammenhang mit den 3 Gutachten ist, dass das erste Gutachten der M Bank einen Wert pro Prozentpunkt in Höhe von über öS 2 Mio. auswies, der Bw. und dessen Gattin im Jahr 1989 und die beiden Gesellschafter der W AG Ju. und Fo. die Anteile trotz des Gutachtens bloß um einen Wert von 224.000,00 pro Prozentpunkt, also um rund ein Zehntel des im Gutachten ausgewiesenen Wertes erwarben.

Gegen den Einwand der Zahlungsunfähigkeit der B Holding GmbH wurde bereits vom Prüfer darauf verwiesen, dass die B Holding GmbH nie gezwungen war, Insolvenz anzumelden. (Aus einem aktenkundigen Firmenbuchauszug ergibt sich ebenfalls keine Insolvenz.) Auf Grund der Vermögenswerte, der der B Holding GmbH weiterveräußerter A Anteile, die nach Feststellungen des Prüfers ungebundene Bankguthaben von über öS 100 Mio. aufwiesen und die dem Bw. ein Darlehen in Höhe von öS 80 Mio. zwecks Beteiligungsankauf zu gewähren in der Lage war, erscheint dieses Berufungsvorbringen als unverständlich. Darüber hinaus ergibt sich aus dem Berufungsvorbringen eindeutig, dass seitens der Verkäufer nie auch nur den Versuch unternommen wurde, die Forderung einzumahnen geschweige den gerichtlich geltend zu machen.

Fest steht, dass der Bw. im Zuge des MBO gezwungen war Darlehen in Höhe von vielen Millionen aufzunehmen. (Der Kaufpreis für 80% Anteile betrug öS 150 Mio.) Im Zuge dieser Darlehensaufnahmen musste der Bw. Sicherheiten bereitstellen, was zum Großteil eben durch die Verpfändung der erworbenen Anteile und der daraus erzielten Erträge an die Banken geschah. Daraus ist klar ersichtlich, dass die B Holding GmbH zwecks Minderung der sonst noch höher erforderlichen Darlehen im offenkundigen Einverständnis mit dem Bw. von der Auszahlung der Restpreisforderung Abstand nahm.

Die Restpreisforderung in Höhe von 42 Mio. scheint auch in beiden ursprünglich – vor der Betriebsprüfung (am 27. Juni 1991 und am 30. Okt. 1992) eingereichten Bilanzen der B Holding GmbH für 1990 und 1991 unter den „sonstigen Verbindlichkeiten“ auf.

Im Gegensatz zu der vom ehemaligen Vertreter im Zuge der Berufungsverhandlung geäußerten Meinung, dass schon die Annahme einer verdeckten Ausschüttung der Annahme einer im Rahmen des Sonstigen Vermögens zu erfassenden Kaufpreisrestforderung entgegenstünde, ist zum einen auf die Doppelstellung des Bw. - sowohl auf der Seite der Verkäufer als auch der Käuferin (als alleiniger Geschäftsführer und gemeinsam mit seiner Gattin als Alleineigentümer der Käuferin) – Bedacht zu nehmen, die die Annahme eines Zuflusses durch die ihm kraft seiner Doppelstellung offen stehende Verfügungsmöglichkeit über die B Holding GmbH rechtfertigen würde.

Davon abgesehen verliert das diesbezügliche Berufungsvorbringen durch den Nichtansatz einer verdeckten (Gewinn)Ausschüttung schließlich jedwede Relevanz.

Schließlich ist auch noch auf das Entstehen des Vermögensteueranspruches kraft Gesetzes hinzuweisen. Gem. § 4 BAO entsteht der Abgabenanspruch durch die Verwirklichung des Tatbestandes, den das Gesetz an die Abgabepflicht knüpft. Der Umstand, dass der Bw. trotz bestehender Verpflichtung zur Erklärungsabgabe diese erst im Zuge der Betriebsprüfung einreichte, steht dem Entstehen des Abgabenspruches auf Grund dieser in den Bilanzen der B Holding GmbH ausgewiesenen Forderungen keinesfalls entgegen. Eine – wie dargestellt, einem Fremdvergleich keineswegs standhaltende - Herabsetzung des früheren Kaufpreises kann den einmal entstandenen Abgabenspruch, von den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen abgesehen, nicht rückwirkend beseitigen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, 70: Rückwirkende Geschäfte, die einen bis dahin bestehenden Rechts- oder Tatsachenzustand beseitigen (ungeschehen machen) sollen oder eine bis dahin nicht existente Rechts- oder Tatsachenlage begründen sollen, sind aus den dargelegten Gründen – selbst wenn Rückbeziehungen zivil- beziehungsweise handelsrechtlich zulässig und bedeutsam sein können – für den Bereich des Steuerrechtes grundsätzlich nicht anzuerkennen (Verwaltungsgerichtshof 03.05.1983, 82/14/0277 und 15.12.1987, 87/14/0163).

Das Berufungsbegehren auf Ansatz einer durch den Notariatsakt rückwirkend herab gesetzten Kaufpreisrestforderung von öS 10 statt 42 Mio. war somit als unbegründet abzuweisen. Vor allem bedingt durch den Wegfall der bisher als Schuldposten angesetzten Einkommensteuern ergibt sich zu den Stichtagen 1.1.1991 und 1992 eine höhere Vermögensteuer gegenüber den angefochtenen Vermögensteuerbescheiden, so dass der Spruch auf Abänderung zu lauten hat.

Der Berufung gegen die Vermögensteuer zum Stichtag 1.1.1989 war dagegen Folge zu geben.

Beilage: Vermögensteuerneuberechnungen (bestehend aus 4 Berechnungsblättern),
Berechnungsblätter für Einkommensteuer 1990 und 1991 in öS und €

Wien, am 12. März 2008