

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.07.2007

Geschäftszahl

2007/14/0013

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Holeschovsky als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplinger Straße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Juli 2002, Zl. RV/220-11/09/98, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit ihrem im Instanzenzug ergangenen, an die beschwerdeführende Partei als Rechtsnachfolgerin der B GmbH gerichteten Bescheid vom 2. Juli 2002 wies die belangte Behörde die Berufung der beschwerdeführenden Partei gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 24. Juni 1994 nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung und Stellung eines Vorlageantrages als unbegründet ab. Sie sprach aus, dass der angefochtene Bescheid unverändert bestehen bleibe und die festgesetzte Abgabenschuld an Kapitalertragsteuer für das Jahr 1990 EUR 775.099,38, das entspreche S 10,665.600,--, betrage.

Die Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei, die B GmbH (in der Folge B-GmbH), sei mit Gesellschaftsvertrag vom 13. März 1990 gegründet und mit 28. April 1990 in das Handelsregister eingetragen worden. Aus dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag ergebe sich als Betriebsgegenstand der Erwerb, die Verwaltung und Beteiligung an anderen Unternehmen, sowie deren Geschäftsführung und Vertretung.

Am Stammkapital der B-GmbH in Höhe von S 500.000,-- seien die Ehegatten Ing. L.B. und M.B. jeweils mit einer Einlage von S 400.000,-- bzw. S 100.000,-- beteiligt. Ing. L.B. sei zudem nach dem Gesellschaftsvertrag zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der B-GmbH bestellt.

Die B-GmbH ermittle ihren Gewinn nach dem Kalenderjahr, der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1990 sei im Mai 1991 erstellt worden.

Die B-GmbH habe nach dem Lagebericht zum 31. Dezember 1990 als Holdinggesellschaft für die AB GmbH (im Folgenden: AB GmbH) gedient und sei zum Zwecke des Ankaufes von 100 % der Geschäftsanteile an dieser GmbH gegründet worden.

Die AB GmbH mit Sitz in Wien und einem Stammkapital in Höhe von S 5.000.000,-- sei Anfang der 80-iger Jahre als Tochtergesellschaft einer schwedischen Gruppe gegründet worden, um von Wien aus den Comecon-Markt hinsichtlich einzelner größerer Bauprojekte zu betreuen. Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der AB GmbH sei der Geschäftsführer der B-GmbH, Ing. L.B., bestellt worden.

Die Bilanz der AB GmbH zum 31. Dezember 1990 weise ein verfügbares Guthaben bei Banken in Höhe von S 198,243.715,26 auf.

Die AB GmbH sei weiters im gegenständlichen Zeitraum Alleingeschafterin der AB Leasing GmbH (in der Folge AB Leasing) gewesen. Diese GmbH mit einem Stammkapital in der Höhe von S 21.000.000,-- bzw. ab dem Jahr 1990 S 67,000.000,-- sei im Jahre 1988 gegründet worden und für die B-GmbH als Joint Venture

Partner im Zusammenhang mit diversen ausländischen Bauprojekten in der UdSSR aufgetreten. Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der AB Leasing GmbH sei ebenso Ing. L.B. bestellt worden. Die B-GmbH sei daher als Holdinggesellschaft zu 100 % an der AB GmbH und diese wiederum zu 100 % an der AB Leasing GmbH beteiligt gewesen.

Im Mai 1988 habe die W AG sämtliche Anteile an der AB GmbH im Nominale von S 500.000,-- zu einem Abtretungspreis von ca. S 20.000.000,-- erworben. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 1. September 1988 sei das Stammkapital der AB GmbH von S 500.000,--

um S 4.500.000,-- aus Gesellschaftsmitteln auf S 5.000.000,-- erhöht worden. Dieses erhöhte Stammkapital sei der W AG als alleiniger Gesellschafterin zum damaligen Zeitpunkt zugewachsen.

Mit Abtretungsvertrag vom 3. Mai 1989 hätten Ing. L.B. und seine Ehegattin M.B. von der W AG je 10 % der Gesellschaftsanteile an der AB GmbH im Nominale von S 500.000,-- um jeweils S 2.240.000,-- erworben. Der dabei realisierte Abtretungspreis entspreche S 224.000,-- je einem Prozentpunkt des Nominalwertes.

In der Folge habe Ing. L.B. als Geschäftsführer der AB GmbH bei der M Bank AG ein Unternehmensbewertungsgutachten zur Bewertung der Geschäftsanteile der AB GmbH in Auftrag gegeben. Dabei seien ausgehend von den der B-GmbH bekannt gegebenen sowie erwarteten Projektdeckungsbeiträgen aus diversen Projekten in der Sowjetunion für den Zeitraum 1989 bis 1992 unter Zugrundelegung eines nachhaltigen Zukunftsertrages in Höhe von S 80.000.000,-- bzw. S 90.000.000,--, einer Nachhaltigkeitsdauer von drei Jahren sowie einem Kapitalisierungszinssatz von 10 % nach der Ertragswertmethode sowie nach der Übergewinnmethode nachstehende Unternehmenswerte ermittelt worden:

	Ertragswertmethode:	Übergewinnmethode:
nachhaltiger DB 80.000.000:	199.000.000,00	208.700.000,00
nachhaltiger DB 90.000.000:	223.800.000,00	233.600.000,00
Durchschnittswerte:	211.400.000,00	221.150.000,00
Unternehmenswert:	216.275.000,00	

Bei dieser Ermittlung des Unternehmenswertes im November 1989 seien die von der AB GmbH abzuführenden Steuern nicht berücksichtigt worden.

Mit dem weiteren Abtretungsvertrag vom 24. April 1990 seien von der W AG zwei weitere Geschäftsanteile der AB GmbH im Nominale von jeweils S 375.000,-- um S 1.680.000,-- an Dkfm. G.F. und Dkfm. Dr. F.J. rückwirkend per 1. Jänner 1990 veräußert worden. Der dabei realisierte Abtretungspreis entspreche ebenso (wie der im Abtretungsvertrag vom 3. Mai 1989) S 224.000,-- pro Prozentpunkt des Nominalwertes.

Im Mai 1990 sei die C Bank AG von der AB GmbH beauftragt worden, ein weiteres Gutachten zur Ermittlung des Unternehmenswertes der AB GmbH zu erstellen. Dabei sei ausgehend von den von der B-GmbH bekannt gegebenen Plangewinnen, basierend auf einer im Mai 1990 erfolgten Unternehmenspräsentation, nachstehender Unternehmenswert ermittelt worden:

Unternehmenswert lt. Variante A:	
AB-GmbH (ohne AB-Leasing):	382.403.000,00
AB-Leasing:	37.100.000,00
SUMME:	419.503.000,00
Unternehmenswert lt. Variante B:	
AB-GmbH (ohne AB-Leasing):	234.211.000,00
AB-Leasing:	23.500.000,00
SUMME:	257.711.000,00
Durchschnittswert aus beiden Varianten	338.607.000,00

Die Bewertung sei dabei nicht nach den in den Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder empfohlenen Methoden erfolgt, sondern ausschließlich auf Basis der größtenteils durch Verträge untermauerten Planrechnungen erstellt worden. Es sei weiters ausdrücklich festgehalten worden, dass die Unternehmensbewertung sowie die Risikodarstellung ohne Überprüfung der testierten Bilanz 1989 der AB GmbH, die nicht vorliege, erfolgt sei. Ein potenzieller Investor solle daher unbedingt die von der C Bank AG angegebenen Werte sowie die Vollständigkeit der Darstellung der Chancen und Risiken überprüfen.

Mit Abtretungsverträgen vom 12. bzw. 13. Juli 1990 hätten Ing. L.B. und M.B. die seinerzeit jeweils um S 2.240.000,-- erworbenen Geschäftsanteile an der AB GmbH im Nominale von S 500.000,-- um jeweils S 36.000.000,--, somit insgesamt um S 72.000.000,-- an die B-GmbH abgetreten. Dabei sei hinsichtlich des von der B-GmbH zu entrichtenden Kaufpreises vereinbart worden, dass jeweils S 15.000.000,-- und somit S 30.000.000,-- insgesamt, innerhalb eines Monats nach Vertragsabschluss und die Restbeträge in Höhe von jeweils S 21.000.000,-- (insgesamt somit S 42.000.000,-) frühestens am 31. Dezember 1990 zur Zahlung fällig sein sollten.

In der Folge sei in der Bilanz der B-GmbH zum 31. Dezember 1990 auf dem Konto "Beteiligungen" ein Betrag in Höhe von S 227.550.000,-- wie folgt aktiviert worden:

Bezeichnung:	Betrag:
AKo. W AG, Dkfm F., Dr. J.:	150.000.000,00
Ehegatten B. (bezahlt):	30.000.000,00
Ehegatten B. (nicht ausbezahlt):	42.000.000,00
Nebenkosten:	5.550.000,00
SUMME:	227.550.000,00

Zur Finanzierung des Ankaufes von 20 % der Geschäftsanteile an der AB GmbH im Juli 1990 von den Ehegatten B. habe die B-GmbH bei der C Bank einen Einmalbarkredit in Höhe von S 30.000.000,-- aufgenommen. Dabei sei eine Verzinsung in Höhe von 10,75 % p.a. sowie eine Rückzahlung in sechs gleich hohen, aufeinander folgenden Pauschalraten a S 7.165.205,00 (beinhaltend Kapitaltilgung und Zinsen) vereinbart worden. Diese Pauschalraten seien jeweils am 30. Juni eines jeden Jahres fällig und beginnend mit 30. Juni 1991 letztmalig am 30. Juni 1996 zurückzuzahlen gewesen. Zur Besicherung dieser Kreditverbindlichkeit in der Höhe von S 30.000.000,-- sei unter anderem die Verpfändung eines Guthabens in Höhe von S 5.000.000,-- auf dem auf Ing. L.B. und M.B. lautenden Konto sowie eine Verpfändung von 20 % der Geschäftsanteile an der AB GmbH vereinbart worden.

Mit Verpfändungserklärung vom 25. Juli 1990 habe die B-GmbH die Geschäftsanteile an der AB GmbH im Nominale von S 1.000.000,-- zur Besicherung eines Einmalbarkredites in Höhe von S 30.000.000,--

an die C Bank vorgenommen. Dabei sei vereinbart worden, dass neben dem Geschäftsanteil auch der auf die Stammeinlage entfallende Reingewinn verpfändet werde.

Dieser Bankkredit der C Bank in Höhe von S 30.000.000,-- sei neben der zum Teil unregelmäßigen Bedienung der anfallenden Zinsen in den Jahren 1990 bis 1993 wie folgt vorzeitig zurückgezahlt worden:

Datum:	Tilgung:
21. August 1990	3.000.000,00
28. Juni 1991	3.398.914,48
30. September 1991	7.459.919,62
10. Dezember 1991	1.141.165,38
12. Dezember 1993	15.000.000,00
SUMME:	30.000.000,00

Im November 1990 sei die M Bank AG von der AB GmbH durch ihren Geschäftsführer Ing. L.B. abermals beauftragt worden, nach derselben Methode wie im Herbst 1989 durch Fortschreibung der gefundenen Ansätze und unter Einbeziehung der Entwicklung des vergangenen Jahres, eine Bewertung der AB GmbH vorzunehmen. Dabei seien ausgehend von den von der B-GmbH bekannt gegebenen sowie erwarteten Projektdeckungsbeiträgen aus diversen Projekten in der Sowjetunion für den Zeitraum 1990 bis Ende 1992 unter Zugrundelegung eines nachhaltigen Zukunftsertrages in Höhe von S 103.000.000, einer Nachhaltigkeitsdauer von zwei Jahren sowie einem Kapitalisierungszinssatz von 11,5 % nach der Ertragswertmethode sowie nach der Übergewinnmethode nachstehende Unternehmenswerte der Gesellschaftsanteile der AB GmbH ermittelt worden:

	Ertragswert-methode:	Übergewinn-methode:
Unternehmenswert 100 % AB-Anteile:	155.700.000,00	161.300.000,00
Unternehmenswert 80 % AB-Anteile:	124.600.000,00	129.000.000,00
Unternehmenswert (Durchschnitt):	158.500.000,00	

Von der M Bank AG sei im November 1990 nach einer weiteren Berechnungsvariante unter Zugrundelegung der vorstehenden Bewertungsmethode und eines nachhaltigen Zukunftsertrages in der Höhe von S 105.000.000,--, einer Nachhaltigkeitsdauer von zwei Jahren sowie einem Kapitalisierungszinssatz von 11,5 % der Unternehmenswert der AB GmbH wie folgt ermittelt worden:

	Ertragswert-methode:	Übergewinn-methode:
Unternehmenswert 100 % AB-Anteile:	178.600.000,00	184.300.000,00
Unternehmenswert 80 % AB-Anteile:	142.900.000,00	147.400.000,00
Unternehmenswert (Durchschnitt):	181.450.000,00	

Bei den Ermittlungen des Unternehmenswertes im November 1990 seien ebenso die von der AB GmbH abzuführenden Steuern unberücksichtigt geblieben.

Dieses letztgenannte Gutachten habe entsprechend der Eingabe vom 28. Februar 1994 der W AG (und Dkfm. G.F. sowie Dkfm. Dr. F.J.) als Grundlage für die Findung des Kaufpreises bei der am 6. Dezember 1990 erfolgten Abtretung von 80 % der Geschäftsanteile der AB GmbH gedient. Der Abtretungspreis sei nach dieser Eingabe wie zwischen Fremden ausverhandelt worden, wobei aber sämtliche Gutachten miteinbezogen worden seien. Dabei sei von der W AG eingeräumt worden, wegen der raschen Bezahlung des Kaufpreises zu "gewissen diskontartigen Abschlägen" bereit gewesen zu sein. Außerdem wären die zukünftig zu erwartenden Projekte der AB GmbH in ihrer Gestion ausschließlich auf Ing. L.B. zugeschnitten gewesen, was für die W AG ein zusätzliches Risiko bedeutet habe. Daher habe die W AG im Dezember 1990 nachhaltig zum raschen Verkauf der Beteiligung der AB GmbH gedrängt.

Mit Abtretungsvertrag vom 6. Dezember 1990 hätten die W AG, Dkfm. G.F., und Dkfm. Dr. F.J. rückwirkend auf den 1. Jänner 1990 ihre Geschäftsanteile an der AB GmbH im Nominale von insgesamt S 4.000.000,-- um S 150.000.000,-- an die B-GmbH abgetreten.

Der Erwerb weiterer Gesellschaftsanteile an der AB GmbH im Ausmaß von 80 % um die erwähnten S 150.000.000,-- durch die B-GmbH im Dezember 1990 sei laut Auskunft des steuerlichen Vertreters durch zwei Kredite bei der C Bank über S 60.000.000,-- bzw. S 10.000.000,-- und von der B-GmbH im Wege eines Darlehens bei der AB GmbH in der Höhe von S 80.000.000,-- aufgebracht worden. Bei diesen Bankkrediten in der Höhe von S 60.000.000,-- bzw. S 10.000.000,-- zum Ankauf der Geschäftsanteile an der AB GmbH habe es sich entsprechend den Kreditvereinbarungen vom 17. Dezember 1990 um Einmalbarkredite mit einer Laufzeit bis längstens 31. Dezember 1993 gehandelt, die aber bis zum 31. Dezember 1993 tilgungsfrei sein sollten. Hinsichtlich der Verzinsung der Einmalbarkredite sei ein Zinssatz in der Höhe von 1,5 % bzw. 1,0 % p.a. über der von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten Sekundärmarktrendite für Anleihen im weiteren Sinn vereinbart worden, bis zum 31. Dezember 1990 sollten die Kredite jedoch mit 10,5 % bzw. 10 % p.a. verzinst werden. Zur Besicherung des Einmalbarkredites in der Höhe von S 60.000.000,-- habe die B-GmbH mit Verpfändungserklärung vom 19. Dezember 1990 unter anderem die Geschäftsanteile an der AB GmbH im Nominale von S 4.000.000,-- an die C Bank verpfändet. Dabei sei vereinbart worden, dass neben dem Geschäftsanteil auch der auf die Stammeinlage entfallende Reingewinn verpfändet werde. Für den weiteren

Einmalbarkredit in Höhe von S 10.000.000,-- sei zum Zwecke der Besicherung unter anderem eine Garantieerklärung von Ing. L.B. in der Höhe von S 10.000.000,-- abgegeben worden. Der Bankkredit in der Höhe von S 60.000.000,-- sei im Jahr 1993 nebst den angefallenen Zinsen am 12. Februar 1993 mit einem Betrag von S 9.080.000,-- und am 6. Dezember 1993 mit einem Betrag von S 12.575.000,--, in Summe daher mit S 21.655.000,-- zurückbezahlt worden. Der Einmalbarkredit habe daher zum 31. Dezember 1993 mit einem Restbetrag in der Höhe von S 38.345.000,-- ausgehafft.

Hinsichtlich des weiteren Einmalbarkredites mit einer ursprünglichen Kreditvaluta in Höhe von S 10.000.000,-- seien bis Ende 1993 nur die Zinszahlungen regelmäßig bedient, aber noch keine Tilgungen geleistet worden.

Zur Finanzierung eines weiteren Restbetrages in Höhe von S 80.000.000,-- im Zusammenhalt mit dem Erwerb von Geschäftsanteilen an der AB GmbH habe die B-GmbH von der AB GmbH ein Darlehen in der Höhe von S 80.000.000,-- aufgenommen und dieses in der Bilanz zum 31. Dezember 1990 unter der Position "Darlehen an Konzernunternehmen" ausgewiesen; dieses Darlehen sei mit 7,5 % p.a. verzinst worden.

Die AB GmbH habe in der Bilanz zum 31. Dezember 1990 ein Guthaben bei Banken in der Höhe von S 198.243.715,26 aufgewiesen, wovon zwei Teilbeträge in Höhe von S 45.435.132,75 bzw. S 9.979.309,95 verpfändet worden seien. Die gegenüber Banken bestehenden Verbindlichkeiten der AB GmbH hätten S 30.015.100,78 betragen.

Am Stammkapital der AB GmbH seien im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nachstehende Gesellschafter wie folgt beteiligt gewesen:

Gesellschafter:	ab 3.5.1989:	ab 24.4.1990:	ab 13.7.1990:	ab 6.12.1990:
W AG	4.000.000,00	3.250.000,00	3.250.000,00	-
Ing. L.B.	500.000,00	500.000,00	-	-
M.B.	500.000,00	500.000,00	-	-
Dkfm. G.F.	-	375.000,00	375.000,00	-
Dkfm. F.J.	-	375.000,00	375.000,00	-
B-GmbH	-	-	1.000.000,00	5.000.000,00
SUMME:	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00

Zufolge der Jahresabschlüsse der Jahre 1988 bis 1991 hätten die vorhandenen Substanzwerte der AB GmbH zwischen S 14.000.000,-- und S 50.000.000,-- (Werte gerundet) betragen, wobei für diesen Zeitraum wie folgt Gewinne erwirtschaftet und an die B-GmbH ausgeschüttet worden seien:

Jahr:	Gewinn:	Substanzwert: (gerundet)	Ausschüttung auf B-GmbH:
1988	5.800.936,49	14.000.000,00	
1989	22.992.956,76	30.000.000,00	
1990	35.449.430,55	44.000.000,00	4.580.000,00
1991	40.077.454,72	50.000.000,00	37.000.000,00
SUMME	104.320.778,52		41.580.000,00

Die Geschäftsanteile der AB GmbH seien im Zeitraum 1988 bis 1990 wie folgt durch Unternehmungsbewertungsgutachten der M Bank AG sowie der C Bank AG bewertet und zu nachstehenden Konditionen von den Ehegatten B und Dkfm. Dr. F.J., Dkfm. G.F. sowie der B-GmbH erworben worden:

	Zeitraum:	Unternehmens- wert/ Entgelt:	Nominale:	Wert je %- NOMINALE:
Entgelt Ing. L. u. M.B.	Mai 1989	4.480.000,00	1.000.000,00	224.000,00

1. Gutachten M Bank AG:	November 1989	216.275.000,00	-	2.162.750,00
Entgelt J./F. - 15 % AB- Anteile:	April 1990	3.360.000,00	375.000,00	224.000,00
2. Gutachten C Bank AG:	Mai 1990	338.607.000,00	-	3.386.070,00
Entgelt B-GmbH - 20 § AB- Anteile:	Juli 1990	72.000.000,00	1.000.000,00	3.600.000,00
3. Gutachten M Bank AG:	November 1990	158.500.000,00	-	1.585.000,00
Berechnungsvariante zu 3. Gutachten	November 1990	181.450.000,00		1.814.500,00
Entgelt B-GmbH - 80 % AB-Anteile:	Dezember 1990	150.000.000,00	4.000.000,00	1.875.000,00

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 1990 sei entsprechend Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes bzw. entsprechend Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt worden, dass die mit 12. Juli 1990 erfolgte Abtretung von Gesellschaftsanteilen der AB GmbH im Nominale von jeweils S 500.000,-- um jeweils S 36.000.000,-- durch die Gesellschafter Ing. L. und M.B. an die B-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle, weil das Entgelt hierfür unangemessen hoch sei. Von der Betriebsprüfung seien - so die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid in der Folge weiter - bei der B-GmbH nur die sachgerechten Anschaffungskosten bezüglich der von den Ehegatten B. erworbenen Gesellschaftsanteile an der AB GmbH angesetzt worden. Der Ansatz der sachgerechten Anschaffungskosten sei in Anlehnung auf die von der B-GmbH getätigten sonstigen Ankäufe von Geschäftsanteilen der AB GmbH sowie in Anlehnung an den Durchschnittswert erfolgt, der sich auf Grund der im Schätzungsgutachten der C Bank AG angeführten Unternehmenswerte nach der Verminderung um die Steuerbelastung wie folgt ergebe:

Bezeichnung:	Betrag:
sachgerechte AKo. pro %-Punkt lt. BP:	2.000.000,00
sachgerechte Anschaffungskosten für 20 % "AB- Anteile":	40.000.000,00

Der Differenzbetrag zwischen dem vereinbarten Abtretungsentgelt und den von der Betriebsprüfung angesetzten sachgerechten Anschaffungskosten stelle daher nach Auffassung der Betriebsprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Da auf Grund der Abtretungsverträge vom 13. Juli 1990 die Abtretungspreise im Ausmaß von je S 15.000.000,-- per 13. August 1990 sowie die Restbeträge in Höhe von je S 21.000.000,00 ab dem 31. Dezember 1990 zur Zahlung fällig gewesen seien, sei der Zufluss im Jahre 1990 anzunehmen.

Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung sei dabei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
sachgerechte Anschaffungskosten: für 20 % "AB- Anteile":	40.000.000,00
vereinbartes Entgelt betreffend 20 % "AB-Anteile":	72.000.000,00
Differenzbetrag:	32.000.000,00
davon entfällt auf: Ing. L.B.: M.B.:	16.000.000,00 16.000.000,00

Mit dem seitens der Betriebsprüfung beabsichtigten Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits vor der Schlussbesprechung konfrontiert, hätten die Ehegatten B. im eigenen Namen und als Geschäftsführer der

B-GmbH eine Vereinbarung getroffen, die im Notariatsakt vom 23. November 1993 im Wesentlichen wie folgt festgehalten worden sei:

Im Zuge der gegenständlichen bei der B-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung sei evident geworden, dass das im Mai 1990 von der C Bank AG erstellte Bewertungsgutachten insofern unrichtig gewesen sei, als die für die Ertragswertberechnung herangezogenen Jahresgewinne vor Steuern angesetzt worden seien. Nach Berichtigung um diesen Fehler hätte der Unternehmenswert demnach nur S 200.000.000,-- betragen. Die Vertragsteile bei der mit 12. bzw. 13. Juli 1990 erfolgten Anteilsabtretung von Geschäftsanteilen an der AB GmbH hätten den Abtretungspreis "exakt nach einem Gutachten" der C Bank AG festgesetzt, das einen Wert für die gesamte AB GmbH in Höhe von S 360.000.000,-- ausgewiesen habe. Übereinstimmend werde daher von Ing. L.B., M.B. und der B-GmbH erklärt, dass ihr Vertragswille immer nur darauf ausgerichtet gewesen sei, den damaligen wahren Wert der vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile an der AB GmbH bezahlt zu erhalten bzw. zu bezahlen. Ing. L.B., M.B. sowie die B-GmbH seien durch das fehlerhafte Gutachten der C Bank AG hinsichtlich der Höhe des Wertes in Irrtum geführt worden. Dementsprechend würden die Vertragsteile nun ex tunc eine Korrektur des Abtretungspreises von bisher je S 36.000.000,-- auf je S 20.000.000,-- vereinbaren. Dabei werde festgehalten, dass auf diesen Abtretungspreis je S 15.000.000,-- akontiert worden seien und somit noch jeweils S 5.000.000,-- aushafteten, die nun bis längstens 31. März 1994 zur Zahlung fällig gestellt würden.

In der Folge des erwähnten mit 23. November 1993 datierten Notariatsaktes habe die B-GmbH berichtigte Bilanzen zum 31. Dezember 1990 und 1991 eingebracht, wobei die Anteile an der AB GmbH, die von den Ehegatten B. erworben worden seien, mit zusammen S 40.000.000,-- bewertet worden seien. Gleichzeitig seien auch die an die Ehegatten B. bestehenden Verbindlichkeiten verringert worden. Von der B-GmbH werde dabei angemerkt, dass die "Berichtigung" erfolgsneutral erfolgt sei und die Gewinn- und Verlustrechnung für die jeweiligen Zeiträume hierdurch nicht berührt worden sei.

Weiters sei von der steuerlichen Vertretung der B-GmbH bereits im Schriftsatz vom 10. Dezember 1993 vorgebracht worden, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. L.B. bei Abschluss des Abtretungsvertrages vom Juli 1990 im Tatsachenirrtum befunden habe. Ing. L.B. sei dabei nicht aufgefallen, dass bei dem von der C Bank AG erstellten Gutachten nur von "durchschnittlichen Jahresgewinnen vor Steuern" ausgegangen worden sei. Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters der B-GmbH könnten zwar die objektiven Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegen, jedoch würden die subjektiven Voraussetzungen fehlen. Die B-GmbH verwehre sich daher gegen die Qualifikation des Differenzbetrages zwischen den sachgerechten Anschaffungskosten und dem im Juli 1990 vereinbarten Abtretungsentgelt als verdeckte Ausschüttung und gegen die Annahme eines Zuflusses einer solchen.

Im gegenständlichen Fall sei somit - so die belangte Behörde in der rechtlichen Beurteilung des wiedergegebenen Sachverhaltes - strittig, ob die von den Gesellschaftern Ing. L.B. und M.B. erfolgte Abtretung von Geschäftsanteilen der AB GmbH im Nominale von jeweils S 500.000,-- an die B-GmbH um jeweils S 36.000.000,--, und somit insgesamt S 72.000.000,--, durch ein im Nachhinein als fehlerhaft erkanntes Gutachten der C Bank AG vom Mai 1990 begründet sei, sodass die gegenständliche Abtretung von Geschäftsanteilen an der AB GmbH um S 72.000.000,-- auf einen Tatbestandsirrtum zurückzuführen sei, der den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung ausschließe.

Des Weiteren sei strittig, in welchem Ausmaß der mit der Abtretung von Geschäftsanteilen der AB GmbH vereinbarte Kaufpreis den Ehegatten B. als zugeflossen anzusehen sei, dies im Hinblick darauf, dass im vorliegenden Fall vereinbart worden sei, dass nebst dem bereits entrichteten Betrag in Höhe von insgesamt S 30.000.000,-- die Restbeträge in Höhe von jeweils S 21.000.000,-- (insgesamt somit S 42.000.000,--) frühestens am 31. Dezember 1990

zur Zahlung fällig seien.

Was die erste Frage betreffe, so sei davon auszugehen, dass Ing. L.B. in seiner Funktion als Geschäftsführer der B-GmbH sowie der AB GmbH Kenntnis sowohl von sämtlichen Unternehmensbewertungsgutachten mitsamt den dabei ermittelten Unternehmenswerten als auch von sämtlichen Anteilsabtretungen mitsamt den dabei erzielten Veräußerungserlösen gehabt habe. Als Geschäftsführer der AB GmbH habe Ing. L.B. zudem sämtliche im Zeitraum November 1989 bis November 1990 erstellte Gutachten zur Ermittlung des Unternehmenswertes der AB GmbH in Auftrag gegeben. Bei diesen Unternehmensbewertungsgutachten sowie Abtretungen von Geschäftsanteilen der AB GmbH seien - mit Ausnahme des sich nachträglich als unrichtig herausstellenden Gutachtens der C Bank AG vom Mai 1990 sowie mit Ausnahme der verfahrensgegenständlichen Anteilsabtretung vom Juli 1990 - keine Werte je Prozentpunkt des Nominales von höher als S 2.000.000,-- rechnerisch ermittelt bzw. im Zuge von Anteilsabtretungen realisiert worden. Es könne daher nicht mit Erfolg argumentiert werden, Ing. L.B. sei durch das Unternehmensbewertungsgutachten der C Bank AG vom Mai 1990 zu dem vorgebrachten Tatbestandsirrtum hinsichtlich des wahren Wertes der Geschäftsanteile der AB GmbH verleitet worden. Dies ergebe sich insbesondere auch im Hinblick darauf, dass noch mit Abtretungsvertrag vom 24. April 1990 von der W AG zwei weitere Geschäftsanteile der AB GmbH im Nominale von jeweils S 375.000,-- um S 1.680.000,-- an Dkfm. G.F. und Dkfm. Dr. F.J. rückwirkend per 1. Jänner 1990 zu einem Abtretungspreis von nur S 224.000,-- je Prozentpunkt des Nominalwertes veräußert worden seien.

Mit den beiden Unternehmensbewertungsgutachten der M Bank AG vom November 1989 und 1990 seien überdies für die Geschäftsanteile an der AB GmbH Unternehmenswerte in Höhe von S 2,162.750,-- bzw. S 1,875.000,-- je Prozentpunkt des Nominalwertes ermittelt worden, wobei das arithmetische Mittel dieser Unternehmenswerte S 2,018.875,-- je Prozentpunkt des Nominales betrage. Dem entspreche es, dass laut dem berichtigten Unternehmensbewertungsgutachten der C Bank AG vom 23. November 1993 nach Korrektur um eine allfällige Steuerbelastung der Unternehmenswert mit S 2,000.000,00 je Prozentpunkt des Nominales ermittelt worden sei. Es sei daher davon auszugehen, dass ein Wert in Höhe von S 2,000.000,-- je Prozentpunkt des Nominales bzw. in Höhe von S 40,000.000,-- für ein Nominale in Höhe von S 1,000.000,-- im Juli 1990 dem tatsächlichen Wert bzw. den sachgerechten Anschaffungskosten entsprochen habe.

Soweit mit Abtretungsverträgen vom 12. bzw. 13. Juli 1990 die Geschäftsanteile an der AB GmbH im Nominale von S 1,000.000,-- um S 72,000.000,-- an die B-GmbH abgetreten worden seien, sei der überhöhte Abtretungspreis in dem S 40,000.000,-- übersteigenden Ausmaß durch das Gesellschaftsverhältnis von Ing. L.B. und M.B. bedingt und stelle daher eine Vorteilszuwendung an Ing. L.B. und M.B. dar. In Anbetracht der im Zeitraum November 1989 bis November 1990 erstellten Unternehmensbewertungsgutachten habe Ing. L.B. zur Findung des angemessenen Kaufpreises nicht ausschließlich auf das im Mai 1990 erstellte Gutachten der C Bank AG vertrauen können, insbesondere soweit dies den im Juli 1990 erzielten Abtretungspreis zu rechtfertigen in der Lage sei.

Ein Zufluss der Mittel im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG sei dann anzunehmen, wenn der Empfänger über die Mittel tatsächlich und rechtlich verfügen könne; ein Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sei selbst dann anzunehmen, wenn sich die Gesellschaft die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditwege beschaffen könne. Im Beschwerdefall sei anlässlich der im Juli 1990 erfolgten Abtretung von 20 % der Geschäftsanteile an der AB GmbH an die B-GmbH vereinbart worden, dass die für die Gesellschafter Ing. L.B. und M.B. bestehenden offenen Restforderungen in Höhe von jeweils S 21,000.000,-- (somit S 42,000.000,-- insgesamt) frühestens am 31. Dezember 1990 zur Zahlung fällig seien; es sei daher von einer Fälligkeit zum 31. Dezember 1990 auszugehen. Mit Eintritt dieser Fälligkeit seien auch die Forderungen mangels Eintritts der Zahlungsunfähigkeit der B-GmbH als zugeflossen anzusehen; dies insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt, dass das Hinausschieben der Fälligkeit dieser Restverbindlichkeiten sowie das nachfolgende Stehenlassen dieser Verbindlichkeiten eine Vorwegverfügung über den zur Ausschüttung bestimmten Betrag bildeten und in weiterer Folge unter anderem die Finanzierung des Ankaufes von 80 % der Geschäftsanteile an der AB GmbH durch Aufnahme weiterer Bankkredite im Gesamtbetrag von S 70,000.000,-- dadurch erst ermöglicht worden sei.

Bei der B-GmbH sei auch deshalb nicht von einem den Zufluss der Mittel hindernden Zahlungsunfähigkeit auszugehen, weil sie für den gegenständlichen Zeitraum Alleingesellschafterin der AB GmbH mit einem Unternehmenswert von mindestens S 200,000.000,-- gewesen sei. Die AB GmbH habe zum 31. Dezember 1990 über ein Guthaben bei Banken in der Höhe von S 198,243.715,26 verfügt, wovon nur zwei Teilbeträge im Ausmaß von S 45,435.132,75 bzw. S 9,979.309,95 verpfändet gewesen seien. Darüber hinaus habe die AB GmbH der B-GmbH zum Ankauf ihrer Geschäftsanteile ein Darlehen in der Höhe von S 80,000.000,-- gewährt. Gegen die Zahlungsunfähigkeit der B-GmbH zum 31. Dezember 1990 spreche auch der Umstand, dass dieser Gesellschaft kurz vor dem Bilanzstichtag zum Erwerb von 80 % der Geschäftsanteile der AB GmbH per 17. Dezember 1990 zwei Bankkredite im Gesamtbetrag von S 70,000.000,-- tilgungsfrei bis 31. Dezember 1993 gewährt worden seien; die damit als Sicherungsmaßnahme einhergehende Pfändung der AB Geschäftsanteile habe nur die Dispositionsfähigkeit der B-GmbH über die Geschäftsanteile der AB GmbH eingeschränkt. Letztlich sei auch darauf zu verweisen, dass die B-GmbH den im Juli 1990 bei der C Bank aufgenommenen Bankkredit in Höhe von S 30,000.000,-- bereits vorzeitig im Februar 1993 habe zurückzahlen können.

Die mit Abtretungsverträgen vom 12. bzw. 13. Juli 1990 erfolgte Abtretung von Geschäftsanteilen der AB GmbH im Nominale von S 1,000.000,-- um S 72,000.000,-- begründe daher - so die belangte Behörde zusammenfassend - mangels Irrtums und infolge des bereits bewirkten Zuflusses an die Gesellschafter in dem S 40,000.000,-- übersteigenden Ausmaß eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter Ing. L.B. und M.B.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 24. Februar 2003, B 1333/02-3, die Behandlung der dagegen zunächst an ihn gerichteten Beschwerde ab und sprach mit dem weiteren Beschluss vom 9. April 2003, B 1333/02-5, über Antrag der beschwerdeführenden Partei aus, dass die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten werde.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft die beschwerdeführende Partei den Bescheid der belangten Behörde in ihrer - ergänzten - Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift mit dem Antrag erstattet, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die beschwerdeführende Partei hat hierauf repliziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 leg. cit. gehören. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 lautet weiters auszugsweise:

"Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1.a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung."

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen zählen somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, Zl. 2005/14/0005, mwN).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. nur das bereits erwähnte hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, Zl. 2005/14/0005).

Die beschwerdeführende Partei bestreitet das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in diesem Sinne im Wesentlichen mit dem Vorbringen, Ing. L.B. und M.B. seien ebenso wie die B-GmbH hinsichtlich des Kaufpreises beim Verkauf der Anteile an der AB GmbH im Juli 1990 einem Irrtum unterlegen. Es habe sich dabei um einen fehlerhaft errechneten Vertragsbestandteil gehandelt, dem keine tatsächlich erfolgte Zuwendung eines Vermögensvorteils entsprochen habe. Jedenfalls sei die Relevanz der erfolgten Irrtumsbereinigung im Beschwerdefall gegeben und werde von der belangten Behörde zu Unrecht verneint. Die beschwerdeführende Partei verweist diesbezüglich insbesondere auf das aktuelle Unternehmenswertgutachten betreffend die abgetretenen Geschäftsanteile, das im Mai 1990 von der C Bank AG erstellt worden sei und welches eine Bandbreite für 100 % der Geschäftsanteile von S 257.500.000,-- bis S 419.100.000,-- ausweise. Der Abtretungspreis sei auf Basis einer Bewertung von 100 % der Anteile in Höhe von S 360.000.000,-- durchgeführt worden, was einer Ausnutzung nur zu ca. 60 % der Bandbreite entspreche.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang zunächst, dass die beschwerdeführende Partei damit selbst von einem objektiv ungerechtfertigten (bei Kenntnis des maßgebenden Sachverhaltes) Kaufpreis für die Anteile an der AB GmbH ausgeht. Da sich die beschwerdeführende Partei vor dem Verwaltungsgerichtshof auch auf die in der Folge vorgenommene Vertragsanpassung hinsichtlich des Kaufpreises auf S 40.000.000,-- (anstatt S 72.000.000,--) beruft, ist daraus zu erkennen, dass sie gegen den objektiven Wert der gegenständlichen Geschäftsanteile zum Veräußerungszeitpunkt mit S 40.000.000,-- (wie von den Abgabenbehörden angenommen) keinen Einwand erhebt.

Die beschwerdeführende Partei beruft sich allerdings darauf, dass für die vertragschließenden Parteien das objektive Missverhältnis zwischen Preis und Gegenleistung (Abtretung der Geschäftsanteile) infolge des vorliegenden Gutachtens der C Bank AG nicht erkennbar gewesen sei; es habe demzufolge auch die subjektive Tatseite für die verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter gefehlt.

Diese Rüge ist im Ergebnis gerechtfertigt: Die belangte Behörde erkennt zutreffend, dass eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft ist. Nun hat es der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt als zulässig angesehen, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, Zl. 90/14/0221). Ein derartiger - im Rahmen der Beweiswürdigung gezogener Schluss - ist jedoch nur dann zulässig, wenn der Sachverhalt, aus dem dieser Schluss gezogen werden soll, ausreichend erforscht ist. In dem diesbezüglich besonders gelagerten Beschwerdefall wäre es daher erforderlich gewesen, Ing. L.B. als Geschäftsführer der B-GmbH zur Frage der subjektiven Seite der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der GmbH zu vernehmen. Sollte die Gesellschafterin M.B. an der Willensbildung der GmbH beteiligt gewesen sein, wäre auch diese zu dem erwähnten Thema zu hören. Erst danach wird sich der von der belangten 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.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben, weil der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Juli 2007