



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HO-GmbH, vom 7. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 30. September 2002 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Zwischen der berufungswerbenden Kapitalgesellschaft (im folgenden Bw.) und dem Finanzamt ist im gegenständlichen Fall strittig, ob durch den Umstand, dass der Negativsaldo auf dem Verrechnungskonto des an der Bw. zu 99,9% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers von diesem über einen jahrelangen Zeitraum nicht ausgeglichen wurde und dieser letztlich auch einer mit dem Finanzamt abgeschlossenen mündlichen „Vereinbarung“, diesen Saldo bis zu einem bestimmten Stichtag auszugleichen, nicht nachgekommen ist, der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung iSd. § 8 Abs. 2 KStG 1988 verwirklicht wurde oder nicht.

Zum insoweit unstrittigen Sachverhalt kann auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Mai 2004, GZ RV/2182-L/02, Seiten 2 bis 5, sowie auf das diese Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufhebende VwGH-Erkenntnis vom 26. April 2004, 2004/14/0066, Seiten 5 bis 7, erster Absatz, verwiesen werden.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren richtete die Rechtsmittelbehörde am 6. März 2007 einen Vorhalt folgenden Inhalts an die Bw.:

1. *Der VwGH hat im oben angeführten Erkenntnis die zum gegenständlichen Rechtsmittel ergangene Berufungsentscheidung insbesondere deshalb aufgehoben, weil sich diese nicht darauf gestützt habe, ob es im gegenständlichen Fall zu Einbringungsmaßnahmen der Bw. gegenüber dem 99,9%-igen Gesellschafter gekommen sei.
Es ergeht daher nunmehr die ausdrückliche Frage, ob*
 - a) *die Bw. entsprechende Einbringungsmaßnahmen gesetzt hat (diese wären durch entsprechende Unterlagen, wie zB. Mahnungen, Exekutionstitel, etc. nachzuweisen) oder*
 - b) *es zu keinen Einbringungsmaßnahmen gekommen ist (worauf sich auch das Finanzamt gestützt hat) bzw. – wenn ja – warum diese unterblieben sind.*
2. *Wie hat sich die Situation des Verrechnungsskontos seit dem Berufszeitraum entwickelt?*
 - a) *Wurden Zahlungen zur Abdeckung des Negativsaldos geleistet? Wenn ja: in welcher Höhe?*
 - b) *Falls Frage 2.a) Mit „nein“ beantwortet:*
 - *Aus welchen Gründen unterblieben bislang weitere Zahlungen?*
 - *Ist realistischerweise mit Zahlungen zu rechnen; wenn ja wann, in welcher Höhe und aus welchen Mitteln werden diese bestritten werden?*
 - c) *Hat die Bw. nach dem berufsgegenständlichem Jahr (dh. ab 2001 Einbringungsmaßnahmen gesetzt?*
 - *Wenn ja: Nachweis durch Vorlage entsprechender Unterlagen;*
 - *wenn nein: aus welchen Gründen?*

Der steuerliche Vertreter nahm mit Eingabe vom 27. März 2007 folgendermaßen Stellung:

Er habe sich mit dem Anwalt der Bw. in Verbindung gesetzt, um eine Musterklage gegen den „Alleingesellschafter“ einzubringen und um die Verjährungsfristen zu prüfen und als Antwort erhalten, dass das Verrechnungskonto nach 30 Jahren verjähre, und - soweit nicht schlüssig vereinbart – die Forderung unverzinslich sei. Eine Klage bei Gericht sei nicht möglich, weil diese nicht angenommen werde, da die durch den Gesellschafter-Geschäftsführer vertretene Bw. diesen nicht klagen könne. Sollte diese Rechtsansicht richtig sein, würde sie „*die gesamte Rechtsprechung zu diesem Thema auf den Kopf stellen*“.

Die Familie betreibe das Baugeschäft bereits in sechster Generation, die Kinder des Geschäftsführers hätten aber kein Interesse, die Firma zu übernehmen. Derzeit liefen Verhandlungen mit einem Angestellten, die noch heuer abgeschlossen werden sollten. Dann müsse auch das Problem des Verrechnungskontos gelöst werden.

Die im Vorhalt gestellten Fragen wurden folgendermaßen beantwortet:

1. Einbringungsmaßnahmen seien gesetzt worden, der Anwalt sei von ihm persönlich mit der Klage betraut worden.
2. Das Verrechnungskonto habe sich nicht verändert und würde außerbücherlich fortgesetzt.
3. Zahlungen seien in den Jahren zuvor nicht geleistet worden.
4. Im Zuge der Beendigung der beruflichen Tätigkeit und der Veräußerung oder Verpachtung des Betriebs oder der Geschäftsanteile würde eine Lösung gesucht.
5. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe Liegenschaften im Privatvermögen, eine Bezahlung der Verrechnungsschuld sei grundsätzlich möglich.

Das Verrechnungskonto sollte durch eine Kapitalherabsetzung beglichen werden. Da die Bw. in den letzten Jahren stille Gewinne realisiert habe, sollte diese Maßnahme in spätestens zwei Jahren möglich sein.

Am 28. März 2007 richtete der Unabhängige Finanzsenat folgenden Vorhalt an den Bw.

1. *Wurde die in der Vorhaltsbeantwortung erwähnte Musterklage bzw. ein entsprechender Entwurf tatsächlich erstellt oder bleib es beim bloßen Auftrag an den Rechtsanwalt? Wenn ja wird um Vorlage ersucht.*
2. *Von wem stammt die Rechtsansicht, dass eine Klage bei Gericht "nicht angenommen" würde. Sollte diese in Schriftform (etwa als Rechtsgutachten) vorliegen, wird um entsprechende Vorlage ersucht.*
3. *In der konkreten Vorhaltsbeantwortung wird ausgeführt, dass Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden. Wann wurden – erstmalig - Einbringungsmaßnahmen gesetzt? Wurden neben der angeführten Musterklage noch weitere Maßnahmen gesetzt?*
4. *Warum wurden bislang keinerlei Zahlungen auf das Verrechnungskonto geleistet?*
5. *Bestehen bereits konkrete Erwägungen in welcher Weise anlässlich der möglichen Firmenübernahme durch einen Angestellten das Problem des offenen Verrechnungskontos gelöst werden könnte. Wenn ja, wird um entsprechende Erläuterung ersucht.*

Dieser wurde vom steuerlichen Vertreter zunächst wie folgt beantwortet (Eingabe vom

17. April 2007):

1. Es sei beim bloßen Auftrag an den Rechtsanwalt geblieben. Er habe den Anwalt angerufen und ihn ersucht, einen Teil des Verrechnungskontos einzuklagen.
2. Da nur ein Geschäftsführer bestellt sei, könne die Bw. nur von diesem vertreten werden. *„Die Klage würde vom Gericht schon angenommen werden, in der Folge gibt es dann Probleme“.*
3. Die Einbringungsmaßnahmen seien erstmalig im März 2007 gesetzt worden (Auftrag an den Anwalt). Neben der Musterklage seien Mahnungen erfolgt.
4. Da die Finanzbehörde mit Bescheid vom 30. September 2002 festgestellt habe, dass das Verrechnungskonto am 30. Juni 2006 zugeflossen sei und der UFS diesen Umstand ebenfalls mit Berufungsentscheidung festgestellt habe, sei keine Zahlung geleistet worden, da eine verdeckte Ausschüttung durch eine nachträgliche Zahlung nicht saniert werden könne.

Das Problem des Verrechnungskontos könne seiner Meinung nach auf drei Arten gelöst werden:

- a. Durch Zahlung des offenen Betrages; hierzu müsste der Gesellschafter-Geschäftsführer private Liegenschaften verkaufen.
- b. Durch Kapitalherabsetzung: Das Stammkapital werde herabgesetzt und der freiwerdende Betrag zur Tilgung des Verrechnungskontos verwendet.

- c. Bei Verkauf der anteile müsste die Bw. auf die Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer verzichten, soweit sie nicht beglichen seien. Im Zeitpunkt des Verzichts liege möglicherweise eine verdeckte Ausschüttung vor.

Zivilrechtlich bleibe die Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer immer bestehen, da auch eine verdeckte Ausschüttung zu Rückzahlungsverpflichtungen führe. Im Falle eines Konkurses könne der Masseverwalter das Verrechnungskonto einklagen.

Mit Eingabe vom 25. April 2007 übermittelte der steuerliche Vertreter eine umfangreiche Stellungnahme eines Rechtsanwalts vom 20. April 2007 zur Frage, unter welchen formellen und materiellen Voraussetzungen die Bw. Ansprüche gegen den Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer aus einem Verrechnungskonto erheben könne, in der zusammengefasst folgende Schlüsse gezogen werden:

Liege ein Ersatzanspruch iSd. § 35 Abs. 1 Z 6 GmbHG vor, sei die Geltendmachung des Anspruchs gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer von der Minderheitsgesellschafterin als einzig stimmberechtigte Gesellschafterin einer Generalversammlung abhängig. Liege ein sonstiger Anspruch vor, bedürfe es der Mitwirkung eines Notgeschäftsführers zur Beschlussfassung über die Geltendmachung des Anspruchs und zur Prozessvertretung. Die Bestellung eines Notgeschäftsführers dürfte der Minderheitsgesellschafterin im Hinblick auf die Regelung des Minderheitenrechts in § 48 GmbH verwehrt sein. Allenfalls bestünde die Möglichkeit einer Abberufungsklage gem. § 16 GmbHG und die Bestellung eines neuen Geschäftsführers, der die Anspruchsprüfung vorzunehmen hätte.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Geltendmachung von Ansprüchen durch die beiden gemeinsam vertretungsberechtigten Prokuristen sei darauf hinzuweisen, dass diesen eine Einberufung der Generalversammlung nicht zustehe, sodass diese bei Vorliegen eines Ersatzanspruches von ihnen nicht befasst werden könne. Liege ein sonstiger Anspruch vor, könnten die Prokuristen die Beschlussfassung über die Geltendmachung gemeinsam treffen und die Gesellschaft vertreten.

In der Folge (Mail vom 22. November 2007) teilte der steuerliche Vertreter mit, dass Ende Oktober 2007 die letzte Besprechung zwischen dem voraussichtlichen Erwerber der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer stattgefunden habe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer lege im Frühjahr 2008 seine Funktion zurück, die Anteile sollten jedoch erst in drei bis fünf Jahren abgetreten werden. Damit sei diese Lösungsmöglichkeit weggefallen.

Der Anwalt habe ihm noch mitgeteilt, dass das Verrechnungskonto eines Gesellschafters nach dem Zivilrecht unverzinslich sei, es sei denn es gebe eine andere Vereinbarung.

Der Referent teilte dem steuerlichen Vertreter in weiterer Folge mit Mail vom 25. Februar 2008 mit, dass seiner Mail vom 22.11.2007 zu entnehmen sei, dass innerhalb der nächsten

Jahre keine Änderung der derzeitigen Situation eintreten werde, weil eine Anteilsabtretung erst in ca. fünf Jahren erfolgen werde.

Gegenüber dem Erstverfahren hätten sich im fortgesetzten Verfahren - sehe man davon ab, dass es vor Erlassung des strittigen Erstbescheides bzw. vor der beim VwGH angefochtenen Berufungsentscheidung zu keinen Einbringungsmaßnahmen der Bw. gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer gekommen sei (vgl. Seite 10 f des VwGH-Erk. vom 26.4.2006, 2004/14/0066) - keine wesentlichen Ergänzungen des Sachverhaltes ergeben.

Die Berufung werde daher in den nächsten Wochen erledigt werden.

Eine Reaktion seitens der Bw. erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob bzw. wann durch die Nichtauffüllung des Saldos auf dem Verrechnungskonto durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht wurde.

Der VwGH ist im Einklang mit dem angefochtenen Erstbescheid des Unabhängigen Finanzsenats vom 4. Mai 2004 zum Ergebnis gelangt, dass bis zum Wirtschaftsjahr 1999/2000 eine aufrechte Verbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der berufungswerbenden Gesellschaft bestanden hat und dieser zu diesem Zeitpunkt auch noch willens und in der Lage war, die aus dem Verrechnungskonto resultierende Verbindlichkeit zu tilgen (Seite 9 des Erkenntnisses vom 26.4.2006, 2004/14/0066).

Im gegenständlichen Fall steht der Qualifikation des Verrechnungskontos als Darlehen auch nicht entgegen, dass eine idR. hierfür erforderliche entsprechende schriftliche Vereinbarung, Fixierung eines Rückzahlungs- oder Tilgungstermins oder Stellung von Sicherheiten nicht bestanden hat und insoweit die für „Verträge zwischen nahen Angehörigen“ üblicherweise erforderlichen Kriterien nicht vorlagen. Entscheidend ist, dass die Bw. und offenbar auch der Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls von einer aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafter-Gesellschafters ihr gegenüber ausgegangen sind, wofür jedenfalls die mit einem Organ der Amtspartei getroffene „Vereinbarung“ und die von der Bw. vorgenommene und vom Gesellschafter-Geschäftsführer akzeptierte Verzinsung des Verrechnungskontos spricht.

Aus den im fortgesetzten Verfahren durchgeführten Ermittlungen haben sich auf Sachverhaltsebene insoweit auch keine Anhaltspunkte ergeben, die zu einer geänderten Betrachtungsweise führen würden, insbesondere ist die Bw. selbst den im VwGH-Erkenntnis diesbezüglich angeführten Ausführungen im Erkenntnis nicht entgegengetreten und hat im Gegensatz zum Erstverfahren nicht mehr die Behauptung aufgestellt, dass eine allfällige

verdeckte Ausschüttung bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt verwirklicht worden sei.

Daraus folgt, dass in Bezug auf den Nichtausgleich des Saldos auf dem Verrechnungskonto durch den Gesellschafter-Geschäftsführer bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls noch keine verdeckte Ausschüttung verwirklicht worden ist.

In der Folge war der Gesellschafter-Geschäftsführer offenbar nicht mehr gewillt, das Verrechnungskonto auszugleichen. Dafür spricht, dass er eine mit einem Organ der Amtspartei sogenannte „Vereinbarung“, die zwar per se noch keine rechtlichen Folgen auslöst, aber doch Indiz für einen aufrechten Rückzahlungswillen einer Forderung ist, nicht eingehalten hat.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 4. Mai 2004 festgestellt, spricht ein derartiges Verhalten zwar für eine verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt des Nichteinhaltens der „Vereinbarung“, ist jedoch – wie der VwGH im Erkenntnis vom 26.4.2006, 2004/14/0066 unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat - nicht alleine ausschlaggebendes bzw. ausreichendes Tatbestandselement. Entscheidendes weiteres Tatbestandsmerkmal wäre jedenfalls das Unterbleiben von Einbringungsmaßnahmen durch den Gläubiger, also die berufungswerbende Kapitalgesellschaft.

Im fortgesetzten Verfahren wurden daher seitens des Unabhängigen Finanzsenats Erhebungen angestellt, um zu ermitteln, ob bzw. wann seitens der Bw. derartige Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden sind.

Als Ergebnis ist hervorgekommen, dass die Bw. bis zum entsprechenden Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 6. März 2007, in welchem die diesbezügliche Frage gestellt wurde, offenbar keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt hat. Der steuerliche Vertreter führt nämlich in der Beantwortung vom 27. März 2007 an, ein Anwalt sei von ihm persönlich mit der Klage betraut worden, womit er allerdings einen Zeitpunkt nach dem Erhalt des Vorhaltes meint, sodass der Senat davon ausgeht, dass die behördlichen Ermittlungen bzw. die eindeutige Fragestellung kausal für diese Maßnahme war. Diese Schlussfolgerung erhellt daraus, dass der steuerliche Vertreter über ergänzendes Befragen vom 28. März 2007 präzisiert, dass es beim bloßen Auftrag an den Rechtsanwalt geblieben sei, den er angerufen und ersucht habe, einen Teil des Verrechnungskontos einzuklagen und diese Einbringungsmaßnahmen erst im März 2007 gesetzt worden seien (Eingabe vom 17. April 2007).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätten seitens der Bw. Einbringungsmaßnahmen, die trotz offenkundigen fehlenden Rückzahlungswillens des Schuldners einer verdeckten Ausschüttung entgegenstehen könnten, aber tatsächlich bereits

im Besteuerungszeitraum, auf welchen sich die seitens des Bw. bzw. des Gesellschafter-Geschäftsführers – nicht eingehaltene – „Vereinbarung“ bezogen hat, also im Wirtschaftsjahr 1999/2000, oder zumindest in einem zeitlich nahen Zusammenhang gesetzt werden müssen. Zumindest aber wäre die Bilanzierung einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer erforderlich gewesen, um dadurch zu dokumentieren, dass seitens der Bw. weiterhin an der Verpflichtung zur Rückzahlung der Forderung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer festgehalten wird.

Der daraus resultierenden Annahme einer verdeckten Ausschüttung stehen auch die in der Stellungnahme des Rechtsanwalts vom 20. April 2007 dargelegte allfällige rechtliche Probleme von Einbringungsmaßnahmen nicht entgegen, sodass sich eine nähere Überprüfung der Rechtsrichtigkeit erübrigt. Die Bw. hat nämlich im Zeitpunkt des Wegfalls des Rückzahlungswillens vom möglichen Vorliegen derartiger Probleme noch keine Kenntnis gehabt und dennoch keinerlei auf eine Einbringung des aushaftenden Saldos abzielenden Maßnahmen gesetzt. Insoweit hat er daher die von der Judikatur als erforderlich erachteten Maßnahmen jedenfalls unterlassen.

Doch selbst wenn Einbringungsmaßnahmen tatsächlich gesellschaftsrechtliche Probleme entgegenstehen, kann aus deren Unterlassung das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht negiert werden. Dies würde nämlich dazu führen, dass jedwedes Anwachsen des Verrechnungskontos, das letztlich zu einem dauerhaften Nichtauffüllen und somit zu einer Vermögensminderung bei der Körperschaft und zugleich zu einer Vermögenszuwendung beim Anteilsinhaber führt, ohne jegliche steuerliche Konsequenz bliebe und somit gegenüber einer offenen Ausschüttung bevorzugt wäre.

In einem derartigen Fall tritt daher eine einklagbare Durchsetzung von Eintreibungsmaßnahmen als Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Ausschüttung in den Hintergrund, ausreichend ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Vermögensminderung bei der Körperschaft und der an den Tag gelegte fehlende Wille, die Forderung – trotz entsprechender Aufforderung – zu auszugleichen.

Nur am Rande sei bemerkt, dass gerade bei einer Konstellation, in welcher nahezu alle Anteile von jenem Gesellschafter gehalten werden, dessen Verrechnungskonto eine hohe Verbindlichkeit aufweist, das bewusste – gegenüber den Abgabenbehörden behauptete - Setzen von Einbringungsmaßnahmen (idR. wiederum durch den Schuldner in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ), das Verwirklichen einer verdeckten Ausschüttung gezielt verhindern könnte. Insoweit ist daher in derartigen Fällen das Setzen von Einbringungsmaßnahmen wohl kein zwingendes Tatbestandsmerkmal für eine verdeckte Ausschüttung. Entscheidendes Merkmal wird vielmehr sein, dass sowohl der Gläubiger (Körperschaft) als auch der Schuldner (Gesellschafter-Geschäftsführer) übereinstimmend von

der fehlenden Verpflichtung zur Auffüllung des Verrechnungskontos ausgehen. Dadurch sind einerseits der Vermögensabgang bei der Körperschaft und andererseits der Vermögenszugang beim Gesellschafter sowie auch die Vorteilszuwendungsabsicht an den Gesellschafter (subjektive) bewirkt (vgl. *Renner in Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 8, Tz 151 ff).

Die Berufung war daher aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, am 10. März 2008