



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 9. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 9. November 2005 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft und wies das Verrechnungskonto für den Gesellschafter FP (= FP) nachstehende Entwicklung seit 1986 auf:

1986	408.539,05	ATS	1995	1.049.125,00	ATS
1987	2.200.000,00	ATS	1996	1.089.098,00	ATS
1988	2.157.400,00	ATS	1997	1.144.858,00	ATS
1989	2.056.326,80	ATS	1998	1.192.392,00	ATS
1990	2.090.000,00	ATS	1999	1.247.790,00	ATS
1991	4.122.375,00	ATS	2000	1.301.901,00	ATS
1992	3.290.000,00	ATS	2001	1.365.721,83	ATS

1993	2.512.000,00	ATS	2002	102.228,41	Euro
1994	1.399.125,00	ATS	2003	104.272,98	Euro

FP war bis zum Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 1996 Gesellschaftergeschäftsführer der Bw. und hielt 75% der Stammeinlage. Mit dem genannten Abtretungsvertrag übergab er eine Stammeinlage von 49% (245.000,00 S) an seinen Adoptivsohn, MP (= MP) und trat als Geschäftsführer zurück. Gleichzeitig wurde M.P. ab 1. Jänner 1997 als Geschäftsführer eingesetzt.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2005 verlangte der Prüfer hinsichtlich der zum Stichtag 31. Dezember 2003 laut Verrechnungskonto aushaftenden Forderung an FP in Höhe von 104.272,98 Euro laut Verrechnungskonto die Vorlage einer Vereinbarung über die Verzinsung und die Rückzahlungsmodalitäten.

FP habe sich geweigert eine solche Vereinbarung zu treffen und habe auch die Bw. keine Schritte zur Einbringung dieser Forderung gesetzt.

Aus diesem Grunde behandelte das Finanzamt die offene Forderung in Höhe von 104.272,98 Euro zur Gänze als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter FP und setzte mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. November 2005 Kapitalertragsteuer in Höhe von 34.754,18 Euro (33,33% von 104.272,98 Euro) fest.

Die Bw. brachte dagegen Berufung ein und führte darin aus, dass aus den der Berufung beigelegten Konten hervorgehe, dass nachstehende Tilgungen der Schuld auf dem Verrechnungskonto erfolgt seien.

1993	1.000.000,00 S
1994	1.122.375,00 S
1995	350.000,00 S

Ab dem Jahre 1995 hätten auf dem Verrechnungskonto nur mehr buchhalterische Bewegungen, vor allem eine angemessene Verzinsung, stattgefunden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2000 für die Jahre 1996 bis 1998 habe es bei gleicher Sachlage zu diesem Thema keine Beanstandungen gegeben.

Unterlagen vor dem 1. Jänner 1993 lägen nicht mehr vor, doch habe der nunmehrige Geschäftsführer MP davon ausgehen können, dass es sich bei dem offenen Saldo nur mehr um Zinsen und Zinseszinsen handle.

Auf Grund der verwandtschaftlichen Beziehung zwischen FP und MP und der Schenkung von 49% der Anteile, habe der nunmehrige Geschäftsführer MP in den Jahren ab 1997 keine gerichtlichen Schritte zur Einbringung dieser Forderung unternommen. Er habe sich mit einer vor Jahren abgegebenen Zusage seines Adoptivvaters abgefunden, dass dieser die Schuld schon irgendwie und irgendwann bezahlen werde, unter Umständen im Rahmen einer Gewinnausschüttung, wenn die wirtschaftliche und finanzielle Situation dies erlaube. Zu einer derartigen Gewinnausschüttung sei es bis dato nicht gekommen.

Zivilrechtlich sei bereits Verjährung der Forderung eingetreten. Der angefochtene Haftungsbescheid werde damit begründet, dass die Bw. Einbringungsschritte unterlassen habe, was ausschlaggebend für die Bescheiderlassung gewesen sei. Dies sei völlig unlogisch, da einem Unternehmen nicht zugemutet werden könne, sinnlosen Aufwand zu tätigen. Eine Verfolgung der Einbringung sei bei der gegebenen Sachlage zivilrechtlich zum Scheitern verurteilt.

MP habe einen Rechtsanwalt kontaktiert um die Erfolgsaussichten einer Klage gegen FP zu prüfen. Nach Auskunft des Rechtsanwaltes habe bereits im Mai 1995 eine Saldierung des Verrechnungskonto stattgefunden. Nach diesem Zeitpunkt hätte innerhalb von drei Jahren Klage bei Gericht gegen FP eingebracht werden müssen, was unterlassen worden sei. Danach sei zivilrechtlich Verjährung eingetreten.

Handelsrechtlich sei davon auszugehen, dass MP der Meinung gewesen war, dass die Forderung einbringlich sei, weshalb diese in der Bilanz weitergeführt wurde. Bei der Bilanzerstellung sei dabei die subjektive Sicht des MP eingeflossen, die sich nun nachträglich durch das Verhalten des FP als falsch erwiesen habe. Da die Verjährung vor vielen Jahren eingetreten sei, habe man nunmehr für das Jahr 2004 die Forderung steuerneutral ausbucht.

Wie aus der Entwicklung des Verrechnungskontos des FP hervorgehe, habe dieser im Jahr 1991 zuletzt Entnahmen getätigt. Die letzte Rückzahlung sei am 31. Mai 1995 erfolgt.

Nach dem Erkenntnis des VwGH, 85/14/0079, habe bereits im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehen, mangels eines Rückzahlungstermines, vereinbarter Zinsfälligkeiten sowie eines Kreditrahmens und entsprechender Sicherheiten eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden.

Im Berufungsfall sei die letzte Entnahme 1991 getätigt worden und zeitgleich damit auch die letzte verdeckte Ausschüttung.

Auch eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates RV/0540-I/04 unterstütze diese Ansicht.

Danach dürfe ein Prüfer

- a) nicht bloß vom Prüfungszeitraum ausgehen bzw. genügten Feststellungen über die Entwicklung des Verrechnungskontos im Prüfungszeitraum alleine nicht;
- b) der Prüfer habe festzustellen, wann es zur Entnahme gekommen sei, weil nur in diesem Zeitpunkt die verdeckte Ausschüttung vorliege;
- b) der Prüfer habe sich auch von amtswegen mit der Verjährung auseinanderzusetzen. Diese Prüfung habe im Berufungsfall nicht stattgefunden.

Die Bw. fasste zusammen:

- 1) FP habe im Jahr 1991 letztmalig Gelder entnommen.
- 2) Die letzte Rückzahlung sei im Mai 1995 erfolgt.
- 3) Die zivilrechtliche Verjährung sei bereits 1998 eingetreten.
- 4) Es habe nie eine schriftliche Vereinbarung mit FP über die Rückzahlung und Verzinsung gegeben. Die dem Verrechnungskonto angelasteten Zinsen seien nur im Zuge der Bilanzerstellung erfolgt, gegenüber FP hätten diese keine Wirkung entfaltet.
- 5) Die Verzinsung einer zivilrechtlich bereits verjährten Forderung sei auch steuerlich irrelevant.
- 6) Dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sei Rechnung zu tragen. Diesbezüglich sei es in der Vergangenheit sicher zu Fehlern gekommen (subjektive Beurteilung des Geschäftsführers).

Aus der Judikatur des VwGH gehe hervor, dass in der die jährlichen Belastung der Gesellschaft durch Entnahmen verdeckte Ausschüttungen zu erblicken seien.

Im Berufungsfall sei die letzte Entnahme im Jahr 1991 erfolgt, weshalb nach den Bestimmungen §§ 207 ff BAO Verjährung eingetreten sei.

Die Bw. stellte daher den Antrag den Bescheid aufzuheben.

Der Prüfer erwiderte in seiner Stellungnahme, dass das Verrechnungskonto im Zeitraum 1986 und 2003 ständig Veränderungen unterlegen sei (Zahlungen, Rückzahlungen, Verbuchung von Privatanteilen, Verzinsung).

FP habe im Rahmen der alljährlichen Generalversammlung (bis 20. Dezember 1996 als Geschäftsführer und 75%-Gesellschafter - ab 21. Dezember 1996 als 26%-Gesellschafter) die Jahresabschlüsse mitgenehmigt und seien diese Jahresabschlüsse, aus denen die Verrechnungsforderung an FP hervorging, dem Handelgericht vorgelegt worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes liege in der Weigerung des FP eine Vereinbarung über die Rückzahlung zu unterzeichnen und in der nachfolgenden Nichteintreibung durch die Bw. der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung vor.

Mit Eingabe vom 26. Mai 2008 an den unabhängigen Finanzsenat legte die Bw. nachstehende Unterlagen vor:

- a) Abtretungsvertrag vom 20. Dezember 1996
- b) Stellungnahme vom 7. Dezember 2005 von Rechtsanwalt hinsichtlich Verjährung
- c) Entwurf des Umlaufbeschlusses 2004

ad a)

Laut Notariatsakt vom 20. Dezember 1996 trat FP einen Geschäftsanteil in Höhe von 245.000,00 S unentgeltlich an seinen Sohn ab. FP behielt weiter Anteile im Ausmaß von 130.000,00 S, seine Frau unverändert 125.000,00 S. Eine Saldierung irgendwelcher Konten und Stände wurde nicht vereinbart.

ad b)

Darin teilte Rechtsanwalt dem steuerlichen Vertreter der Bw. mit, die Forderung gegenüber FP sei nicht mehr einbringlich, weil verjährt. Er begründete dies damit, dass im Mai 1995 eine Saldierung des Verrechnungskontos vorgenommen worden sei. Danach hätte innerhalb von drei Jahren eine Klage eingebracht werden müssen, was seitens der Bw. aber unterlassen worden sei.

ad c)

mit dem nicht datierten Umlaufbeschluss 2004 wurde der vom steuerlichen Vertreter erstellte Jahresabschluss festgestellt.

Laut Firmenbuch wurde die Bilanz 2004 am 5. Jänner 2006 beim Firmenbuch eingereicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der Berufung vorgebracht, dass bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensbeträge“ vor dem Jahr 1995 mangels Schriftlichkeit, Vereinbarungen über die Rückzahlung und Verzinsung sowie Sicherheiten verdeckten Ausschüttungen vorgelegen seien.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Jahr 2005 sei daher völlig unbegründet.

Im Übrigen sei das Verrechnungskonto des FP bereits im Mai 1995 saldiert worden und bestünde der offene Saldo ab diesem Zeitpunkt nur mehr aus Zinsen und Zinseszinsen. Die Zinsen könnten mangels Vereinbarung nicht eingefordert werden. Im Übrigen stehe der Einforderung dieser Zinsen im Jahr 2005 die dreijährige Verjährung entgegen.

Es trifft zu, dass in abgabenrechtlichen Belangen an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen insbesondere von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 15. 3. 1995, 94/13/0249 vom 31. 3. 1998, 96/13/0121, und vom 31. 7. 2002, 98/13/0011, 0040). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen aufgestellten Kriterien und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (siehe VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209). Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen.

Im Berufungsfall wuchs auf dem strittigen Verrechnungskonto des FP in den Jahren 1987 bis einschließlich 1991 der Rückstand von 408.539,05 Schilling auf 4.122.375,00 Schilling, das

sind insgesamt 3.713.836,00 Schilling. Zusätzlich wurden auch in den Folgejahren dem Konto laufend Zinsen zugeschrieben.

Demgegenüber stehen Rückzahlungen in den Jahren 1993, 1994 und 1995 von insgesamt 2.472.375,00 Schilling, sodass schon aus diesem Grunde, die Annahme der Bw., dass seit 1995 nur mehr Zinsen und Zinseszinsen am Verrechnungskonto aushafteten.

FP war bis zum 31. Dezember 1996 Gesellschaftergeschäftsführer (75% der Anteile) und hielt auch danach bis zu seinem Ableben im Jahr 2008 noch 26% der Anteile.

Im Zuge der Schenkung von 49% der Anteile durch FP an MP wurden keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt und sei MP davon ausgegangen, dass FP die offene Verbindlichkeit irgendwann und irgendwie zurückzahlen werde, unter Umständen auch im Wege einer Gewinnausschüttung, was ihm von FP zugesagt worden sei.

Diese Umstände zeigen deutlich, dass seitens der Geschäftsführung und der Gesellschafter somit auch des FP das Schuldverhältnis zwischen *FP und der Bw.* laut gegenständlichem Verrechnungskonto anerkannt worden war und auch hinsichtlich der Einbringlichkeit keine Bedenken vorlagen. Im Zuge der Übergabe der Gesellschaftsanteile bestand offensichtlich kein Zweifel am Bestehen der Verbindlichkeit des FP gegenüber der Bw.

Des Weiteren haben die Gesellschafter und somit auch FP im Rahmen der alljährlichen Generalversammlungen die Jahresabschlüsse genehmigt und wurden diese Jahresabschlüsse, die Verrechnungsforderung gegen FP ausweisend, dem Firmenbuchgericht und dem Finanzamt vorgelegt.

Der Stellungnahme des Finanzamtes ist beizupflichten, dass durch die laufende Verbuchung von Verrechnungszinsen und die Vorlage der Jahresabschlüsse beim Finanzamt und Firmenbuchgericht die Tatsache des Bestehens einer Verrechnungsforderung nach außen ausreichend kundgemacht wurde. Man konnte davon ausgehen, dass FP seine Verbindlichkeit anerkannte hat und die Bw. vom Vorliegen einer Forderung ausging.

Das tatsächlichen Bestehen der Verbindlichkeit findet ihre Bestätigung im Übrigen *auch* in der Vorprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 im März 2001, in welcher das Bestehen der Verbindlichkeit und die Rechtmäßigkeit der Verzinsung von keiner Seite releviert wurde.

Zur fehlenden Besicherung der Forderung ist auszuführen, dass von der Bw. nicht dargetan wurde und nichts darauf hindeutet, dass eine Rückzahlung auf Grund wirtschaftlicher Probleme des FP nicht möglich gewesen sei, weshalb auch dem Umstand der fehlenden Besicherung keine entscheidende Bedeutung beizumessen ist.

Bei dieser Sachlage bestand noch zum 31. Dezember 2004 die Verbindlichkeit des FP gegenüber der Bw. (aus kontokorrentmäßiger Verrechnung). Es liegen keinerlei Hinweise vor

und wurde auch nicht behauptet, dass FP im Zeitpunkt des Eingehens der Verbindlichkeit nicht willens oder nicht wirtschaftlich zur Rückzahlung der Verbindlichkeit in der Lage gewesen sei.

Wenn FP im Jahr 2005 nicht mehr gewillt war, die Schuld zu bedienen, führt dies als solches nicht zum Wegfall der Verbindlichkeit. Das gilt auch dann, wenn das Schuldverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Ein solcher Vorgang führt daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Grundsätzlich gleiches gilt für den Umstand, dass der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät. Bei Beurteilung seiner Bonität ist nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen. Es liegen keine Hinweise dafür vor, dass die Bonität des FP im Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht ausreichend war. Verschlechtert sich hingegen die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw Eintreibungsmöglichkeit verzichtet (vgl Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Anhang zu § 8, Seite 26 f).

Dass die Bw. vom Vorliegen einer aufrechten Verbindlichkeit ausging, findet seine Bestätigung auch in der laufenden Verbuchung von Zinsen. Ein Vorgang, der auch von FP als Gesellschafter mitgetragen wurde. Darin liegt ein gewichtiges Indiz, dass auch die Beteiligten eine aufrechte Forderung anerkannten (siehe auch VwGH vom 26.04.2006, 2004/14/0066).

Ein unter solchen Umständen erfolgtes Unterbleiben von Einbringungsmaßnahmen liegt in der Ausbuchung der Forderung und im endgültigen Verzicht der Forderung anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2004 im Jahr 2005.

Eine Saldierung der Forderung an FP im Zuge des Abschlusses des Abtretungsauftrages vom 20. Dezember 1996 ist entgegen der Behauptung der Bw. weder aus der Vertragsurkunde noch aus den übrigen Unterlagen zu entnehmen.

Die von der Bw. behauptete *zivilrechtliche* Verjährung ist nicht haltbar. Zum Einen waren gemäß § 1416 ABGB die von FP getätigten Rückzahlungen primär mit den angefallenen Zinsen zu verrechnen. Dies bedeutet, angesichts der Höhe der Rückzahlungen, dass die nach Mai 1995 aushaftende Forderung von 1.049.125,00 S ausschließlich offenes Kapital darstellt.

Zum Anderen beträgt die Verjährungsfrist dieser offenen Forderung gemäß § 1479 ABGB dreißig Jahre.

Der von der Bw. zitierte § 83 Abs. 5 HGB, wonach die Rückforderung gesetzwidriger oder gegen die Bestimmung des Gesellschaftsvertrages bzw. Gesellschafterbeschlüsse an den

Gesellschafter geleistete Zahlungen (im Sinne des § 82 HGB) in fünf Jahren verjähren, findet im Berufungsfall keine Anwendung, da die strittigen Darlehensbeträge nicht von dieser Bestimmung erfasst sind. Diese Gesetzesstelle betrifft Fälle von Einlagenrückgewähr im weitesten Sinn und trifft dies auf den Berufungsfall nicht zu.

Da nun im Jahr 2005 durch Ausbuchung der Forderung unbegründet und ohne Setzung von Einbringungsschritten endgültig auf die Einbringung dieser Forderung gegenüber FP verzichtet wurde, liegt in diesem Vorgang eine verdeckte Ausschüttung zu Gunsten des Gesellschafters FP im Jahr 2005. Der Verzicht ist durch die Feststellung der Bilanz im Jahr 2005 eingetreten. Die Vorschreibung der strittigen Kapitalertragsteuer für 2005 besteht daher zu Recht. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die willensbildenden Organe der Bw. allenfalls durch eine unrichtige Expertise eines Rechtsberaters fehlgeleitet wurden und darauf gründend die Ausbuchung der Forderung vornahmen.

Da allerdings seit dem Jahr 1995 auf dem Verrechnungskonto nur mehr Zinsen (Verjährungsfrist 3 Jahre) verbucht worden waren, war die *Bemessungsgrundlage* für die Kapitalertragsteuer um die im Zeitraum 1995 bis 2002 angefallenen Zinsen in Höhe von 25.985,52 Euro zu bereinigen.

Der Betrag errechnet sich wie folgt:

Stand zum 31. Dezember 2002	102.228,41	Euro
Stand zum 31. Dezember 1995	76.242,89	Euro
	25.985,52	Euro

Der Berufung war daher spruchgemäß teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 26. Juni 2008