



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Berater, vom 5. März 2009 gegen die Bescheide des ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 6. Februar 2009 betreffend Haftung und Zahlung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw (Berufungswerberin), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31.1.). Gesellschafter dieser GmbH sind A und B. Bei den Gesellschaftern handelt es sich um nahe Angehörige, sie sind Vater (B) und Sohn (A). Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des T-Gewerbes, des T1-Gewerbes und der T-Handel. Beide Gesellschafter haben eine Stammeinlage von 18.000 € übernommen.

Bezüglich der Verwendung des Jahresgewinnes ist im Gesellschaftsvertrag vom 23. Dezember 2003 Folgendes festgehalten:

„Vom Jahresgewinn der Gesellschaft sind 50% (fünfzig Prozent) in die Gewinnrücklagen einzustellen. Die zweite Hälfte des Jahresergebnisses ist an die Gesellschafter zum Verbleib bei diesen auszuschütten, es sei denn, die Generalversammlung entscheidet einstimmig etwas Gegenteiliges.“

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2005 bis 2007 umfassenden Außenprüfung traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

„Der Umstand, dass bislang keine Ausschüttungen wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist, vorgenommen wurden, wurde bei der Vorbesprechung am 11.9.2008 mit dem steuerlichen Vertreter - Frau CD - besprochen.

Daraufhin wurde mit Schreiben vom 16.9.2008 dem Finanzamt AR ein Umlaufbeschluss vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass keine Ausschüttung des Jahresergebnisses 2005/06 zu erfolgen hat. Der Umlaufbeschluss wurde von Herrn A am 12.9.2008 und von B am 15.9.2008 in C unterzeichnet, somit nach der Besprechung am 11.9.2008 beim Steuerbüro DE in L.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die Ausschüttung im Sinne des Vertrages (laut Punkt 17 des Gesellschaftsvertrages) vorzunehmen und von 50% Anteil der Jahresergebnisse 2005/06 und 2006/07 Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Da die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen wird, unterliegen die offenen Ausschüttungen einem Kapitalertragsteuerabzug von 25 %".

Weiters wurde im Außenprüfungsbericht vom 5. Februar 2009 zur Begründung auf eine Beilage verwiesen. In dieser Beilage wurde ausgeführt, die zu verteilenden Gewinnanteile seien den Gesellschaftern in den Jahren 2006 und 2007 zugeflossen. Der Gewinnanspruch entstehe mit der Genehmigung des Jahresabschlusses. Die Gesellschaft sei zum Fälligkeitszeitpunkt nicht illiquid gewesen, sodass die Gesellschafter über ihren Gewinnanteil verfügen hätten können. Es gelte hier wie bei einem Gesellschafter in beherrschender Stellung, dass der Gewinnanteil bereits mit der Erstellung des Jahresabschlusses als zugeflossen gelte, zumal die Gesellschafter aufgrund der Familienbande, den Zahlungszeitpunkt hinauszögern und so einer Versteuerung nach eigenen Gutdünken entziehen könnten.

Der im Zuge der Außenprüfung erhobene Einwand, dass die Thesaurierung des Gewinnes einstimmig (Generalversammlung) beschlossen worden und dies auch in den beim Firmenbuch eingereichten Unterlagen dokumentiert sei, könne nicht gefolgt werden. Ein (möglicher) mündlich geschlossener Beschluss sei mit der im Steuerrecht geltenden Angehörigenjudikatur nicht in Einklang zu bringen. Ein (allfälliger) am 12. September 2008 gefasster Umlaufbeschluss reiche nicht aus.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ mit Ausfertigungsdatum 6. Februar 2009 mit den Prüfungsfeststellungen übereinstimmende Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2006 und 2007.

In der gegen diese Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 5. März 2009 wurde im Wesentlichen ausgeführt, zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresergebnisses (Unterschrift

der Gesellschafter am 2.11.2006) sei kein schriftlicher Beschluss über die Gewinnverwendung vorgelegen.

Die Gesellschaft sei zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresergebnisses nicht liquid gewesen bzw. seien bereits sehr weit fortgeschrittene Verhandlungen und Zusagen über den Kauf eines Grundstückes vorgelegen. Der Kaufvertrag sei sodann am 5.12.2008 fixiert worden.

Unter Bezugnahme auf Doralt wurde die Ansicht vertreten, dass der Gewinnanspruch mit der Genehmigung des Jahresabschlusses bzw. mit dem Gewinnverteilungsbeschluss entstehe und sofort fällig werde. Der Auszahlungszeitpunkt könne daher nicht wesentlich später liegen, es sei denn, die Gesellschaft sei im Zeitpunkt der Beschlussfassung nicht liquid gewesen.

Es gehe aus den Geschäftsbüchern und den weiteren vorhandenen Unterlagen hervor, dass die Gesellschafter niemals die Absicht und auch nicht die Möglichkeit gehabt habe, Ausschüttungen von Gewinnen vorzunehmen, die zwar buchmäßig dargestellt worden seien und auch ihren rechtmäßigen Niederschlag in der Bilanz gehabt hätten. Die daraus resultierenden Geldmittel (Liquidität) seien aber anderweitig gebunden gewesen, und somit nicht zur Verfügung gestanden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2009 wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, ein Betrag gelte dann als zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Sei der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner sei, sei der Zufluss grundsätzlich dann anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit sei auch von Bedeutung, ob der GmbH, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtung Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukomme.

Die Bw sei zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses aber liquid gewesen. Die Bw habe nämlich in ihrer Bilanz Verrechnungsforderungen in beträchtlicher Höhe gegenüber der GmbH¹ ausgewiesen. Gesellschafter dieser GmbH seien bis 1. Juni 2007 B und AC gewesen. Ab 1. Juli 2007 sei einziger Gesellschafter dieser Gesellschaft A.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2009 wurde ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Nach § 82 Abs. 2 GmbHG erfolgt die Verteilung des Bilanzgewinnes in Ermangelung besonderer Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages nach Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen.

2.) Der Anspruch der Gesellschafter auf Gewinnbezug steht aber unter dem Vorbehalt anderslautender gesetzlicher und gesellschaftsvertraglicher Regelungen.

Wenn der Gesellschaftsvertrag eine diesbezügliche Ermächtigung vorsieht, können Gesellschafter entsprechend dem Beschluss der Gesellschafterversammlung vom Gewinnbezug ausgeschlossen und der Gewinn in Rücklagen eingestellt und/oder in das nächste Wirtschaftsjahr vorgetragen werden (vgl. Straube (Hrsg), GmbHG, Wiener Kommentar, Rz 37 zu § 82).

3.) Von dieser Möglichkeit eines teilweisen Ausschlusses vom Gewinnbezug wurde im Streitfall Gebrauch gemacht. Die Generalversammlung kann eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung beschließen (vgl. Punkt XVII des Gesellschaftsvertrages vom 23. Dezember 2003).

Nach Punkt VIII. des Gesellschaftsvertrages vom 23. Dezember 2003 besteht die Möglichkeit, die nach dem Gesetz und dem Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse entweder in der Generalversammlung oder durch schriftliche Abstimmung gemäß § 34 GmbHG fassen.

4.) Sind sich alle Gesellschafter nachweislich einig, dann kommt ein wirksamer Beschluss nach ständiger und zutreffender Rechtsprechung aber auch dann zustande, wenn weder die Bestimmung für eine Generalversammlung noch über schriftliche Abstimmungen eingehalten worden sind (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbH Gesetz, 3. Auflage, Rz 26 zu § 34, eolex, 1991, 394, RdW 1987,371).

Es ist der Bw daher zustimmen, dass mit der Feststellung des Jahresabschlusses eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung beschlossen worden ist (vgl. Schreiben vom 16. September 2008, Arbeitsbogen des Prüfers, Auftragsbuchnummer 11111, S. 71)

5.) Der oben angeführten Rechtsansicht hat sich das Finanzamt im Ergebnis angeschlossen. Im Außenprüfungsbericht vom 5. Februar 2009 wurde der strittigen Beschlussfassung die steuerliche Anerkennung einzig mit dem Hinweis auf die „Angehörigenjudikatur“ versagt. Das Finanzamt vermeint, dass fremde Gesellschafter eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Beschlussfassung zeitgerecht und schriftlich vorgenommen hätten.

In seiner Argumentation übersieht das Finanzamt aber, dass die im Außenprüfungsbericht vom 5. Februar 2009 genannten Kriterien nicht zur Lösung der zivilrechtlichen Frage des Zustandekommens von gültigen Gesellschafterbeschlüssen bzw. der zivilrechtlichen Gültigkeit von Beschlussmodi herangezogen werden können.

Dass die Thesaurierung von Gewinnen im Hinblick auf den Gesellschaftszweck der Bw, die Beteiligungsverhältnisse und vor dem Hintergrund des Grundstückskaufes vom 5. Dezember 2006 (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2011) nicht fremdüblich sei, wurde vom Finanzamt aber nicht einmal behauptet.

6.) Auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2009 braucht nicht eingegangen werden, weil das Finanzamt eine inhaltliche Fremdüblichkeit der Gesellschafterbeschlüsse (Gewinnthesaurierung) nicht aufzuzeigen vermochte.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Oktober 2011