jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2009/2/4 2008/15/0167

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 04.02.2009

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §23 Abs1;
EStG 1988 §27 Abs1 Z1 lita;
EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lita;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der H in A, vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt, Wirtschaftsprüfer in 5280 Braunau, Stadtplatz 43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 10. März 2008, RV/0518-L/06, betreffend Kapitalertragsteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Anteile an der beschwerdeführenden GmbH - sie ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. März - wurden zu 99,9% von ihrem Geschäftsführer HO gehalten. Sie führte in ihren Büchern ein Verrechnungskonto für HO, auf welchem bis zum Jahr 1993 ein Forderungsstand gegenüber HO von ca 4 Mio angewachsen ist. In den Bilanzen der Beschwerdeführerin (Bilanzstichtag jeweils 31. März) stellt sich die weitere Entwicklung des Verrechnungskontos wie folgt dar:

Jahr

ATS

1993

4,060.843,75

1994

4,002.643,75

1995

3,991.843,75

1996

3,948.543,75

1997

3,905.443,75

1998

3,861.193,75

1999

3,674.344,14

2000

3,548,344,14

2001

970.100,00

Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung (BP-Bericht vom 30. September 2002) schrieb das Finanzamt mit Haftungsbescheid vom 30. September 2002 der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer 2000 für verdeckte Gewinnausschüttung in Form eines Forderungsverzichts in Höhe von 4,053.201 S (Verzicht auf die am Verrechnungskonto zum 31. März 2000 ausgewiesene Forderung sowie auf die auf einem Debitorenkonto ausgewiesene Forderung gegenüber HO in der Höhe von 504.857 S) zuzüglich einer verdeckten Ausschüttung von 328.911 S für die unterbliebene Forderungsverzinsung bis zum 31. März 2000 Kapitalertragsteuer vor (Tz 25 und 40 des BP-Berichtes).

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde mit Berufungsentscheidung vom 4. Mai 2004, RV/2182-L/02, als unbegründet ab. Sie führte in diesem Bescheid aus, in Würdigung der im Verfahren erstatteten Vorbringen gelange sie zur Ansicht, dass HO den Entschluss, den aushaftenden Saldo des Verrechnungskontos nicht mehr auszugleichen, im berufungsgegenständlichen Jahr 2000 gefasst habe.

Die Berufungsentscheidung wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. April 2006, 2004/14/0066, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wonach bis zum Wirtschaftsjahr 1999/2000 eine Verbindlichkeit des HO gegenüber der Beschwerdeführerin (aus kontokorrentmäßiger Verrechnung) bestanden habe und HO in der Lage und Willens gewesen sei, diese Verbindlichkeit zu tilgen, halte der Schlüssigkeitsprüfung des Verwaltungsgerichtshofes stand. Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid weiters die Sachverhaltsfeststellungen getroffen, dass HO im Wirtschaftsjahr 1999/2000 nicht mehr wirtschaftlich in der Lage und nicht mehr Willens gewesen sei, die Verbindlichkeit gegenüber der Beschwerdeführerin abzutragen. Dass ein Schuldner nicht mehr gewillt sei, eine Schuld zu bedienen, führe als solches allerdings nicht zum Wegfall der Verbindlichkeit. Ein solcher Vorgang führe daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Grundsätzlich Gleiches gelte für den Umstand, dass der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerate; bei Beurteilung seiner Bonität sei nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen. Verschlechtere sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, dann könne 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 verzichte (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Anhang zu § 8, Seite 26 f). Die genannten

Sachverhaltsfeststellungen der Berufungsentscheidung vermöchten in rechtlicher Hinsicht eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht zu tragen, sodass sich der angefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet erweise.

Der Verwaltungsgerichtshof formulierte folgenden Hinweis für das fortzusetzende Verfahren:

"Verzichtet eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für welche Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge nach § 95 Abs 4 EStG 1988 abzuziehen ist (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Tz 4 zu § 95 EStG 1988)."

Im fortgesetzten Verfahren ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin um eine Darstellung der mittlerweile eingetretenen Entwicklung des Verrechnungskontos und der bisher unternommenen Eintreibungsmaßnahmen.

Aus den Vorhaltsbeantwortungen ergibt sich, dass sich das Verrechnungskonto nicht verändert hat. Die Beschwerdeführerin habe insofern Eintreibungsmaßnahmen gesetzt, als sie im Jahr 2007 einen Rechtsanwalt mit der Einbringung einer Klage gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer betraut habe. Es sei aber nicht zur Klageeinbringung gekommen, weil eine Klage auf rechtliche Schwierigkeiten stoßen würde.

Die Beschwerdeführerin übermittelte der belangten Behörde die Stellungnahme ihres Rechtsanwalts vom 20. April 2007 zur Frage, unter welchen Voraussetzungen sie Ansprüche gegen ihren Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer aus einem Verrechungskonto erheben könne. Aus dieser Stellungnahme ergibt sich: Handle es sich bei der Forderung um einen Ersatzanspruch iSd § 35 Abs. 1 Z. 6 GmbHG, sei deren Geltendmachung gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer von der Minderheitsgesellschafterin - in einer solchen Angelegenheit verbleibe einzig sie als in der Generalversammlung stimmberechtigte Gesellschafterin - abhängig. Liege hingegen ein "sonstiger Anspruch" vor, bedürfe es zur Beschlussfassung über die Geltendmachung des Anspruchs und zur Prozessvertretung der Mitwirkung eines Notgeschäftsführers. Die Bestellung eines Notgeschäftsführers sei der Minderheitsgesellschafterin im Hinblick auf die Regelung des Minderheitenrechts in § 48 GmbHG verwehrt. Allenfalls bestünde aber die Möglichkeit einer Abberufungsklage gemäß § 16 GmbHG gegen den bisherigen Geschäftsführer und die Bestellung eines neuen Geschäftsführers. Liege ein "sonstiger Anspruch" vor, könnten auch die beiden gemeinsam vertretungsberechtigten Prokuristen den Beschluss über die Geltendmachung (gemeinsam) fassen und die Gesellschaft vertreten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung erneut ab.

Der Qualifikation des Verrechungskontos als Darlehen stehe es im gegenständlichen Fall nicht entgegen, dass eine schriftliche Vereinbarung, die Fixierung eines Rückzahlungs- oder Tilgungstermins und die Stellung von Sicherheiten nicht bestanden habe. Entscheidend sei, dass die Beschwerdeführerin und offenbar auch der Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls von einer aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Beschwerdeführerin ausgegangen seien, wofür jedenfalls die mit einem Organ des Finanzamtes getroffene "Vereinbarung" und die von der Beschwerdeführerin vorgenommene und vom Gesellschafter-Geschäftsführer akzeptierte Verzinsung des Verrechnungskontos spreche.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei offenbar nicht mehr gewillt, das Verrechnungskonto auszugleichen. Dafür spreche, dass er die mit einem Organ des Finanzamtes getroffene sogenannte "Vereinbarung", die zwar für sich noch keine rechtlichen Folgen auslöse, aber doch Indiz für einen "aufrechten Rückzahlungswillen einer Forderung" sei, nicht eingehalten habe. Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 4. Mai 2004 festgestellt, spreche ein derartiges Verhalten zwar für eine verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt des Nichteinhaltens der "Vereinbarung", sei jedoch - wie dem hg Erkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0066, zu entnehmen sei - nicht alleine ausschlaggebendes Tatbestandselement. Entscheidendes weiteres Tatbestandsmerkmal sei - so die belangte Behörde - das Unterbleiben von Einbringungsmaßnahmen durch die Beschwerdeführerin.

Im fortgesetzten Verfahren sei hervorgekommen, dass die Beschwerdeführerin bis zum Vorhalt der belangten Behörde vom 6. März 2007 keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt habe. Die Fragestellung der belangten Behörde habe erst solche Maßnahmen zur Folge gehabt.

Nach Ansicht der belangten Behörde hätte die Beschwerdeführerin Einbringungsmaßnahmen, die trotz offenkundigen

fehlenden Rückzahlungswillens des Schuldners einer verdeckten Ausschüttung entgegenstehen könnten, bereits im Besteuerungszeitraum, auf welchen sich die - nicht eingehaltene - "Vereinbarung" bezogen habe, also im Wirtschaftsjahr 1999/2000 oder zumindest in einem zeitlich nahen Zusammenhang, setzen müssen. Zumindest aber wäre die Bilanzierung einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer erforderlich gewesen, um dadurch zu dokumentieren, dass die Beschwerdeführerin weiterhin an der Verpflichtung zur Rückzahlung der Forderung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer festhalte.

Daraus resultiere die Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Dem stünden die in der Stellungnahme des Rechtsanwalts vom 20. April 2007 dargelegten allfälligen rechtlichen Probleme bei Einbringungsmaßnahmen nicht entgegen, sodass sich eine nähere Überprüfung des Inhaltes dieser Stellungnahme erübrige. Die Beschwerdeführerin habe nämlich im Zeitpunkt des Wegfalls des Rückzahlungswillens vom möglichen Vorliegen derartiger Probleme noch keine Kenntnis gehabt und dennoch keine auf eine Einbringung des aushaftenden Saldos abzielenden Maßnahmen gesetzt.

Abschließend bemerkt die belangte Behörde durch Verweis auf Renner in Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8, Tz 151 ff, in rechtlicher Hinsicht sei entscheidend, dass sowohl der Gläubiger (Körperschaft) als auch der Schuldner (Gesellschafter-Geschäftsführer) übereinstimmend von der fehlenden Verpflichtung zur Auffüllung des Verrechnungskontos ausgingen. Es bedürfe eines Vermögensabganges bei der Körperschaft, eines Vermögenszuganges beim Gesellschafter sowie der subjektiven Vorteilszuwendungsabsicht an den Gesellschafter.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof 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 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 gehören 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, 2005/14/0005).

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. nochmals beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0005).

Den Rechtsausführungen des angefochtenen Bescheides, wonach die von einer Kapitalgesellschaft in Zuwendungsabsicht vorgenommene, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Übertragung eines Vermögensvorteils von der Gesellschaft auf den Gesellschafter eine Gewinnausschüttung darstellt, tritt der Verwaltungsgerichtshof nicht entgegen.

Allein, aus dem von der belangten Behörde als Folge ihrer Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt erschließt sich eine solche Vorteilszuwendung, oder gar eine Vorteilszuwendung, die im Kalenderjahr 2000 (dass die Beschwerdeführerin ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, steht in keinem

Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen des Gesellschafters, für welche die Einkommensteuer im Wege der streitgegenständlichen Kapitalertragsteuer erhoben wird) erfolgt wäre, nicht.

Die belangte Behörde trifft im angefochtenen Bescheid die Sachverhaltsfeststellung, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei nicht mehr gewillt, das Verrechnungskonto auszugleichen. Auch habe die belangte Behörde im Wirtschaftsjahr 1999/2000 keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber bereits im Vorerkenntnis vom 26. April 2006, 2004/14/0066, zum Ausdruck gebracht, dass das bloße Aufgeben des Rückzahlungswillens eines Schuldners die Schuld nicht in Wegfall bringt. Feststellungen über ein Verhalten der Beschwerdeführerin, das zu einem Vermögensvorteil des Gesellschafter-Geschäftsführers geführt hat, hat die belangte Behörde nach wie vor nicht getroffen. Den angefochtenen Bescheid hätten nur Sachverhaltsfeststellungen tragen können, aus denen sich eine Vorteilszuwendung ergibt; zudem müsste sich aus diesen Feststellungen eine im Kalenderjahr 2000 erfolgte Vorteilszuwendung ableiten lassen.

Sachverhaltsfeststellungen (allenfalls auf der Grundlage von Indizien, wie dem Unterbleiben fremdüblicher Betreibungsmaßnahmen) über einen Verzicht der Beschwerdeführerin auf ihre Forderung enthält der angefochtene Bescheid nicht.

Nicht recht nachvollziehbar wirft der angefochtene Bescheid der Beschwerdeführerin vor, es wäre "die Bilanzierung einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer erforderlich gewesen". Weder den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides noch dem Verwaltungsakt ist nämlich zu entnehmen, dass es während des Kalenderjahres 2000 zum Ausbuchen der Forderung gegenüber dem Geschäftsführer gekommen wäre (der Aktenlage zufolge hat eine Ausbuchung erst nach der im Jahr 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stattgefunden). Aber selbst ein im Jahr 2000 erfolgtes Ausbuchen der Forderung hätte nicht für sich allein schon zu einer in diesem Jahr zu erfassenden Gewinnausschüttung geführt. Um eine Gewinnausschüttung (hier: im Jahr 2000) zu decken, hätte es vielmehr der - allenfalls aus einem solchen Umstand abgeleiteten - Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid bedurft, dass ein Verhalten der Beschwerdeführerin zur Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers (insbesondere im Wege eines im Jahr 2000 vereinbarten Forderungsverzichts) geführt hat.

Unbestritten hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2000 ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber keine Eintreibungsmaßnahmen gesetzt. In welcher Weise sich aus diesem Umstand eine Bereicherung für den Gesellschafter-Geschäftsführer ergeben hat, insbesondere ob sich daraus ein (teilweiser) Verzicht auf die Forderung gerade in diesem Jahr erschließen lässt, ist dem angefochtenen Bescheid allerdings nicht zu entnehmen.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II. Nr. 455/2008.
Wien, am 4. Februar 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150167.X00

Im RIS seit

02.03.2009

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at