



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der U. GmbH, W., gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge Bw. genannt, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12.4.2006 gegründet. Unternehmensgegenstand war demnach das Platten- und Fliesenlegergewerbe und das Baumeistergewerbe eingeschränkt auf ausführende Maurermeistertätigkeiten.

S.C. ist zu 80% an der Firma beteiligt und zugleich Geschäftsführer.

Mit Beschluss des HG Wien vom XX wurde der Konkurs eröffnet. Die Gesellschaft ist infolge dessen aufgelöst.

Im Jahr 2009 fand bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Sozialversicherungsbeiträgen, Lohnsteuer und Kommunalsteuer für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2008 statt.

Im Zuge der Prüfung wurde folgendes Schriftstück vorgefunden:

"Vereinbarung zwischen

Uf GmbH

H.gasse

WY

und

Herrn

S.C.

H. gasse

Herr Ch wird im Jahr 2007 ca. 30.000 als Kredit zugebilligt.

Die Rückzahlung hat mit 01/2009 mtl. In Höhe von 2.500 zu erfolgen.

Die Zinsen werden gemäß der der Uf verrechneten Höhe weiterverrechnet.

Die Verzinsung beginnt mit dem Jahr 2008-rückwirkend für 2007 und wird jährlich vorgenommen.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme

Die Inanspruchnahme der notwendigen Zahlungen werden von Herrn Ch bestimmt und der Firma mitgeteilt.

Unterhalb dieses Textes befindet sich ein Firmenstempel mit einer Unterschrift.

Im Zuge der Sachverhaltsermittlung durch die Betriebsprüfung wurde in diverse Unterlagen Einsicht genommen:

Das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers weist zum 31.12. der Jahre 2006 bis 2008 folgende Stände auf: € 1.162,50, € 24.166,30 und € 26.832,26. Im Jahr 2007 wurden "Entnahmen" i. H. von insgesamt € 12.200 und im Jahr 2008 i. H. von insgesamt € 18.900 verbucht. Im Jahr 2009 wurden unter dem Titel "Kreditrückzahlung" Beträge von jeweils € 2.500 verbucht und zwar am 31.1., 28.2., 31.3., 30.4., 31.5. und 19.6.. Zu diesen Rückzahlungen wurden Kassaeingangsbelege vorgelegt. Weiters erliegt im Akt ein Schreiben der Bw. an den Gesellschaftergeschäftsführer datiert mit 31.12.2008, wonach dem Verrechnungskonto Zinsen angelastet würden, und zwar für 2008 € 2.058,69 (für 2007 ergebe sich eine Gutschrift von € 35,21).

In einer E-Mail vom 21.9.2009 nahm der steuerliche Vertreter der Bw. zur Darlehensvereinbarung wie folgt Stellung, wobei er darauf verwies, dass die Vereinbarung in polnischer Sprache geschlossen worden sei und die vorliegende deutsche Version eine Übersetzung aus dem Polnischen sei. Vereinbart worden sei, dass ein Kredit von maximal € 30.000 zur Verfügung gestellt werde, wann und in welchen Teilbeträgen sei im Zeitpunkt der Vereinbarung noch nicht festgestanden. Die Zinsenvereinbarung in Entsprechung des Bankenzinssatzes sei fremdüblich.

Am 13.10.2009 erging ein Haftungs- und Abgabenbescheid für den Prüfungszeitraum 2006-2008 mit dem Kapitalertragsteuer von insgesamt € 8.556,37 vorgeschrieben und als Begründung folgendes ausgeführt wurde:

"Im Zuge der GPLA wurde die Darlehensvereinbarung zwischen der GmbH und dem 80 % beteiligten Geschäftsführer als nicht fremdüblich verifiziert. Die Darlehenshingabe wird als verdeckte Gewinnausschüttung der KEST unterworfen.

Als Indizien für die Fremdunüblichkeit waren folgende Punkte auffällig:

Kein Datum auf der Vereinbarung

Ein Kreditrahmen der mit "ca." beziffert war

Fehlende Sicherheiten

Einen Verzinsung, die rückwirkend bilanzmäßig vorgenommen werden (sollte)

Eine Klausel, durch die der Geschäftsführer über notwendige Zahlungen verfügen kann.

Nach Hinterfragen der nicht eindeutigen Darlehensvereinbarung wurden folgende Angaben vom steuerlichen Vertreter nachgeliefert:

Das Datum sei vergessen worden

Betragsmäßige Bekanntgabe der Zinsen für die Jahre 2007 und 2008 (Bemerkung dazu: die Anlastung auf dem Verrechnungskonto wie lt. Vereinbarung ist jedoch bislang nicht erfolgt)

6 Belege über Kassaeingänge zu je € 2.500 wurden vorgelegt, sowie das Verrechnungskonto mit Datum 3.9.2009, in dem diese Buchungen erfasst wurden.

Die Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes lässt vermuten, dass die Darlehensvereinbarung so nie gewollt war. Auch deshalb, weil die Bruttojahreseinkommen des Geschäftsführers 2006 € 10.000.-, 2007 € 13.118.- und 2008 € 14.000.- eine Rückzahlungsrate ab 2009 mit € 2.500.- nicht schlüssig erscheinen lassen.

Entsprechend der Bewegungen auf dem Gesellschafterverrechnungskonto werden die Zuflüsse als verdeckte Ausschüttungen gewürdigt und der KEST unterworfen.

Es wird davon ausgegangen, dass die GmbH die KEST trägt.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

2007: 23.003,8 + 7.667,16 (33,33%)= 30.670,96 Basis für 25 % KEST

2008: 2.665,96 + 888,56 (33,33%)= 3.554,52 Basis für 25 % KEST

Nachforderung KEST 2007: € 7.667,74

Nachforderung KEST 2008: € 888,63

Erläuternd ist auszuführen, dass die jeweilige Bemessungsgrundlage aus der Erhöhung der Saldi des Verrechnungskontos, und zwar von 2006 auf 2007 und von 2007 auf 2008, resultiert.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 13.11.2009 berufen und ergänzend zum bisherigen Vorbringen ausgeführt, dass der Geschäftsführer am 31.12.2006 die Vereinbarung im Wege der Vorausschau unterschrieben habe, da er noch nicht gewusst habe, wie viel an Mitteln er der Firma zu entnehmen gedenke. Sicher war, dass es nicht mehr als € 30.000.- sein sollten. Er sollte wie bei einem Kontokorrentkredit bei Bedarf über die Mittel verfügen können.

Die Verzinsung sei durch den Hinweis auf die banküblichen Zinsen fremdüblich. Die Berechnung erfolge einmal pro Jahr. Die Verbuchung sei vor der Betriebsprüfung erfolgt.

Tatsache sei, dass das Geld vom Geschäftsführer an jemandem ihm Nahestehenden weiterverborgt worden sei und diese Person ihm ab 2009 und er somit der GmbH die Beträge monatlich zurückbezahlt.

Hinsichtlich des Bescheides vom 13.10.2009 erging keine Berufungsvorentscheidung. Die Berufung betreffend KEST 2007 und 2008 wurde unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den steuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalerträge.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen
im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
entnommen oder
in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft einem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist, und sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als betrieblichen Vorgang setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden und dass diese Leistungsbeziehungen auch zu gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Allenfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter sind mangels eines Interessengegensatzes dieselben strengen Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (VwGH vom 24.9.2002, 99/14/0006).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- a) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH vom 4.6.2003, 97/13/0208).

Dazu ist auszuführen, dass die angeführten Kriterien zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung haben.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Vereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Gesellschaftergeschäftsführer ein einem Fremdvergleich standhaltender Darlehensvertrag ist.

Da für den Bereich des Steuerrechts aufgrund der Bestimmung des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) bei der Anerkennung einer Leistungsbeziehung zwischen einer Gesellschaft und einem Gesellschafter strengere Kriterien anzuwenden sind, kann weder davon ausgegangen werden, dass diese Vereinbarung einen zweifelsfreien Inhalt aufweist, noch dass dieses Rechtsgeschäft auf diese Weise mit einem fremden Dritten geschlossen worden wäre.

Ein Darlehen ist die Übereignung einer Menge vertretbarer Sachen (regelmäßig Geld), also eines Kapitals, mit der Rückgabeverpflichtung derselben Menge gleicher Gattung und Güte nach vereinbarter Zeit. Das Darlehen ist ein Realvertrag, d.h. er kommt erst mit Zuzählung der Darlehensvaluta zustande.

Für einen Darlehensvertrag muss der Rechtsfolgewille des Darlehensgebers darin bestehen, dass eine Verpflichtung zur Übereignung von einem bestimmten Kapital eingegangen wird.

Lt. Vereinbarung soll ein Betrag von „**ca. € 30.000.-**“ zur Verfügung gestellt werden.

Wenn die Bw. vorbringt, dass damit „**maximal € 30.000.-**“ gemeint seien, und die unterschiedliche Formulierung mit einem Übersetzungsfehler aus dem Polnischen zu erklären versucht, so ist dadurch nichts gewonnen, weil auch die Vereinbarung einer maximalen Summe nicht das Kriterium der Hingabe eines bestimmten Kapitals erfüllt, das Voraussetzung für die Anerkennung eines fremdüblichen Darlehensvertrages wäre. Im Übrigen kommt es nicht darauf an, was im Innenverhältnis gemeint war, sondern welcher Wille in einer Vereinbarung nach außen zum Ausdruck kommt. In diesem Zusammenhang bringt die Bw. auch vor, dass der Gesellschaftergeschäftsführer im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung noch nicht gewusst habe, wieviel er zu entnehmen gedenke. Dabei übersieht die Bw., dass es sich bei einem Darlehensvertrag nicht um einen einseitigen Willensakt handelt, sondern um eine gegenseitige Willenserklärung, d.h. der Verpflichtung zur Hingabe eines bestimmten Geldbetrages steht die Verpflichtung zur Rückzahlung ebendieses Geldbetrages innerhalb einer bestimmten Frist oder zu einem bestimmten Zeitpunkt und die Zahlung von Zinsen gegenüber. Die gegenständliche Vereinbarung weist zwar die Unterschrift der Bw. nicht aber des vermeintlichen Darlehensempfängers, also des Gesellschaftergeschäftsführers auf. Mit einem fremden Dritten würde ein Darlehensvertrag auf

diese Weise, nämlich ohne die ausdrückliche Willenserklärung des Darlehensempfängers, die durch die Unterschrift manifestiert wird, nicht zu Stande kommen.

Die Betriebsprüfung stellte richtig fest, dass die Vereinbarung kein Datum aufweist. Dies ist allerdings nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates für das Zustandekommen eines gültigen Darlehensvertrages nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Viel gravierender und die Fremdüblichkeit ausschließend ist, dass kein Leistungsbeginn und kein Leistungsende angeführt sind, sondern nur „im Jahr 2007“ ein Kredit zugebilligt wird.

Ebenfalls fremdunüblich ist, dass der Rückzahlungsbeginn erst mit Jänner 2009 vereinbart wurde, also erst ein Jahr nach dem Ende der Laufzeit, wenn dieses, wie von der Bw. behauptet, im Jahr 2007 liegt.

Die Vereinbarung einer grundsätzlichen Verzinsung reicht nicht aus, da mit einem fremden Dritter die Zinshöhe genau mit dem entsprechenden Prozentsatz für eine genau bestimmte Darlehenssumme festlegen würde. Auch die rückwirkende Verzinsung ist als nicht fremdüblich zu werten, da diese dazu führt, dass das Kapital ein Jahr lang „gratis“ verborgt wird.

Im Hinblick auf die von der Betriebsprüfung festgestellte Einkommenssituation des Gesellschaftergeschäftsführers (vgl. die o.a. Begründung des bekämpften Bescheides), von der vorausgesetzt werden kann, dass sie der Bw. bekannt war, ist die Vereinbarung von monatlichen Rückzahlungsraten von € 2.500.- fremdunüblich und lässt am ernstlichen Rückforderungswillen der Bw. zweifeln. Darüber hinaus würde er gerade bei den vorliegenden finanziellen Verhältnissen zusätzliche Sicherheiten verlangen, dass Raten in dieser Höhe tatsächlich gezahlt werden. Die Vereinbarung von Rückzahlungsraten, die über den finanziellen Möglichkeiten des Darlehensempfängers liegen kann nur als durch das gesellschaftsrechtliche Verhältnis bedingt erklärt werden. Sie lässt den Schluss zu, dass eine Rückzahlung bzw. eine Rückforderung im Zeitpunkt der Erstellung der Vereinbarung gar nicht gewollt war. Somit mangelt es aber an einer wesentlichen Bedingung für die Anerkennung als Darlehen.

Obwohl es für das Zustandekommen eines gültigen Darlehensvertrages nicht Bedingung ist, dass der Empfänger den Verwendungszweck der Darlehenssumme nennt, würde ein fremder Dritter unter den gegebenen Umständen (monatliche Rückzahlungshöhe im Verhältnis zum Einkommen, Verzinsung erst ab 2008) sehr wohl nachfragen, wie der Empfänger die Rückzahlung und die Verzinsung zu finanzieren gedenkt. Die Verbuchung am Gesellschafterverrechnungskonto sagt nichts über die Mittelherkunft aus. Wenn die Bw. nun erstmals im Zuge des Berufungsverfahrens vorbringt, der Gesellschaftergeschäftsführer habe das Geld seinerseits verborgt und bei den Rückzahlungen handle es sich um ihm geschuldete Beträge so handelt es sich dabei um eine reine Schutzbehauptung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung nicht um einen Darlehensvertrag, da nicht einmal die Mindestvoraussetzungen dafür vorliegen.

Es waren daher zu Recht die jeweiligen Salden des Gesellschafterverrechnungskontos als verdeckte Gewinnausschüttung der Jahre 2007 und 2008 der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Wien, am 26. Juni 2013