

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache G-GmbH, vertreten durch DDr. Hawel Wirtschaftstreuhand, Michael-Wals-Gasse 37, 5020 Salzburg gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Lohnsteuer sowie gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom 26.5.2011 bzw. 14.7.2011 für den Zeitraum 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

1. Der Haftungsbescheid betreffend die Einbehaltung und Abfuhr Lohnsteuer und die Bescheide betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 vom 26.5.2011 bleiben unverändert.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

2. Der Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr Lohnsteuer und die Bescheide betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vom 26.5.2011, abgeändert gemäß § 293 Bundesabgabenordnung am 14.7.2011, für das Jahr 2010 bleiben unverändert.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf, vormals Berufungswerberin) wurde für die Jahre 2006 bis 2010 gemäß § 147 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) i.V. mit § 86 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) eine Außenprüfung durchgeführt.

Mit den Haftungsbescheiden vom 26.5.2011 wurde die Bf für die Jahre 2009 und 2010 gem. § 82 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer unter Hinweis auf den Bericht der Betriebsprüfung vom 26.5.2011 in Anspruch genommen (sonstiger Bezug, Zinsen). Gleichzeitig wurde der Dienstgeberbeitrag (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mittels den Bescheiden vom 26.5.2011 für die Jahre 2009 und 2010 festgesetzt. Dienstnehmer und Geschäftsführer der Bf, Y, hatte von der Bf ein Darlehen erhalten, wobei der Zinsvorteil als Hinzurechnung bei der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag bzw für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag berücksichtigt wurde.

Die Bf legte am 6.6.2011 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals Berufung) ein und führte dazu aus, dass weder im Prüfungsbericht noch in den zugrunde liegenden Prüfungsbescheiden die Bemessungsgrundlage (Höhe des ausstehenden Darlehens) oder der seitens der Prüfung zur Anwendung gekommene Prozentsatz für die Zinersparnis angeführt worden und daher die Bescheide nicht nachvollziehbar wären.

Darüber hinaus wäre seitens der Bf im Rahmen der Betriebsprüfung darauf hingewiesen worden, dass Y seit Bestehen des Darlehens regelmäßig Zinsen vorgeschrieben worden wären. Da sich das Darlehen auf den Ankauf von Gesellschaftsanteilen an der Bf bezogen hätte und somit aus der Gesellschafterstellung heraus resultieren würde, wäre jener Zinssatz zur Vorschreibung gebracht worden, welcher seitens der Bf als Darlehensgeberin ihrerseits an die Kreditinstitute (Refinanzierungzinssatz) bezahlt hätte werden müssen. Die sich daraus ergebenden Zinsen wären von Y als Gesellschafter eingefordert worden. Die Zinsen wären seitens der Bf als Betriebseinnahme angesetzt und von Y mittels Abzug im Rahmen der laufenden Gewinnausschüttungen nach Vornahme des KEST Abzuges – also vom Nettoentgelt – beglichen worden. Die zur Vorschreibung gelangten Zinssätze hätten sich – in Anlehnung an die jeweiligen Refinanzierungzinssätze – in einer Höhe von 1,275% bis 3,5% bewegt, wobei eine genaue kontokorrentmäßige Abrechnung nach Zinstagen erfolgt wäre. Es wäre daher eine gesetzlich vorgeschriebene und durch die Judikatur bestätigte Berücksichtigung eines Gesellschafterdarlehens beim Gesellschafter erfolgt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde für die Jahre 2009 und 2010 mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.7.2011 als unbegründet ab, gleichzeitig wurden die Bescheide über die Festsetzung der streitgegenständlichen Abgaben für das Jahr 2010 gemäß § 293 BAO (Bundesabgabenordnung) abgeändert, da diese einen Rechenfehler enthielten (Haftungsbescheid 2010 bzw. Festsetzungsbescheide DB sowie Zuschlag zum DB 2010 vom 14.7.2011).

Die Darstellung der entsprechende Berechnung und Herleitung des Mehrergebnisses der Betriebsprüfung für die prüfungsgegenständlichen Jahre 2009 und 2010 (Bemessungsgrundlage, Höhe des ausstehenden Darlehens) wurden seitens der Behörde nachgeholt. Für die abweisende Entscheidung wurde begründend ausgeführt, dass das Darlehen Mitte des Jahres 2007 an Y zum Zwecke des Ankaufes von 5% der

Anteile an der GmbH gewährt worden wäre. Das Darlehen wäre daher nicht aus der Gesellschafterstellung gekommen, sondern hätte dem Zweck gedient, diese erst zu erlangen. Die Anwendung der Sachbezugsverordnung wäre demzufolge berechtigt gewesen.

Daraufhin stellte die Bf den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG, ehemals Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen. Zur Begründung brachte die Bf vor, dass Y das Darlehen ausschließlich und mit der Auflage erhalten hätte, die Gesellschafterstellung einzunehmen und die GmbH-Anteile bezahlen zu können. Die Überweisung wäre am selben Tage auf das Konto der abtretenden Anteilsinhaber erfolgt, eine anderswertige Verwendung des Betrages wäre ausgeschlossen gewesen. Es gäbe weder eine Vereinbarung über eine fixe Laufzeit noch über eine bestimmte Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten. Die Vereinbarung über die Rückzahlung würde sich in Höhe und Laufzeit ausschließlich nach den möglichen Gewinnausschüttungen, welche ausschließlich zur Tilgung des Gesellschafterdarlehens verwendet werden dürften, richten.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützt die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel.

Im Zuge der gem. § 147 BAO bei der Bf durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2010 wurde festgestellt, dass die Bf als Arbeitgeberin im April 2007 ihrem Dienstnehmer und Geschäftsführer Y ein Darlehen gewährte (BP-Bericht vom 26.5.2011, BVE vom 14.7.2011).

Die Bf forderte die sich daraus ergebenden Zinsen von Y ein, wobei jener Zinssatz zur Vorschreibung gebracht wurde, welcher seitens der Darlehensgeberin (Bf) ihrerseits an die Kreditinstitute bezahlt werden musste (Refinanzierungszinssatz). Die zur Vorschreibung gelangten Zinssätze bewegten sich - in Anlehnung an die Refinanzierungszinssätze - in einer Höhe von 1,375% bis 3,5% (unbestritten).

Mit Datum 26.6.2007 ist Y Gesellschafter der Bf (5%, Firmenbuch).

II. Rechtslage

Gemäß § 25 Abs 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u. a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Der Begriff des Arbeitslohnes ist weit auszulegen. Nicht nur Geldbezüge, sondern auch Naturalbezüge und schlechthin alle Vorteile aus dem Dienstverhältnis sind zu erfassen. Gleichgültig ist, ob es sich um einmalige oder laufende Bezüge handelt; ebenso ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Bezüge besteht.

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen seines Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig (mehrmalig) zufließen.

Gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge, Zinsen) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu dieser gesetzlichen Regelung ist eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (BGBl II 2001/416, zuletzt geändert durch BGBl II 2008/468) ergangen, die regelt, mit welchem Wert bestimmte Sachbezüge für die steuerliche Berücksichtigung anzusetzen sind. Dabei wurden Sachbezugswerte für die Volle freie Station (§ 1), Wohnraumbewertung (§ 2), Deputate in der Land -und Forstwirtschaft (§ 3), Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges (§ 4) und Zinersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen (§ 5) festgesetzt.

Die Zinersparnis ist ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988. Für Zinersparnisse aus Arbeitgeberdarlehen bis zu insgesamt € 7.300 ist kein Sachbezug anzusetzen.

Nach § 47 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Steuerabzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht.

Vorteile aus dem Dienstverhältnis, die dem Dienstnehmer mit Wissen und Willen des Arbeitgebers zukommen, unterliegen dem Lohnsteuerabzug.

Einnahmen sind gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

III. Erwägungen

Strittig ist die steuerliche Qualifizierung eines Darlehens der Bf an Y als Arbeitgeberdarlehen oder Gesellschafterdarlehen und damit die Hinzurechnung des Zinsvorteiles bei der Bemessungsgrundlage zur Lohnsteuer, zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Die Bf vertritt dabei die Ansicht, es handle sich bei der Hingabe des Darlehens an Y um ein Gesellschafterdarlehen, da das Darlehen einzig und allein für den Zweck des Ankaufes von Gesellschaftsanteilen an der Bf durch den Dienstnehmer gewährt worden wäre. Die Überweisung des Betrages wäre am selben Tag auf das Konto des abtretenden Anteilsinhabers erfolgt, eine anderweitige Verwendung des Betrages wäre ausgeschlossen gewesen. Als Verzinsung wäre jener für Gesellschafterdarlehen vorgesehene Refinanzierungszinssatz der Gesellschaft zum Ansatz gebracht worden. Es wäre keinerlei Rückzahlung bzw. Gegenverrechnung mit Entgeltsansprüchen, sondern ausschließlich mit anteiligen Gewinnausschüttungsbeträgen, sofern diese im Rahmen von erzielbaren Gewinnen möglich wären, erfolgt.

Streitgegenstand ist die Hingabe eines Darlehens, das seitens der Bf im April des Jahres 2007 an ihren Dienstnehmer Y gewährt wurde.

Y hat ein Darlehen seiner Arbeitgeberin in Anspruch genommen, um Anteile an ihr erwerben zu können. Der Kredit war zweckgebunden, die Rückzahlungen erfolgten mittels Abzug im Rahmen der laufenden Gewinnausschüttungen durch die Bf.

Es wird ausgeführt:

Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Voraussetzung ist, dass der Vorteil seine Ursache im Dienstverhältnis hat. Das ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188, Doralt, EStG, § 25 Tz 12, und Hofstätter/Reichel, § 25 Tz 3). Vorteile, die der Dienstgeber im eigenbetrieblichen Interesse gewährt, zählen nicht als Entlohnung.

Arbeitgeberdarlehen sind damit Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die in bestimmten Teilbeträgen in einem längeren Zeitraum zurückgezahlt werden müssen und dem Arbeitnehmer für einen bestimmten Zweck gegeben wurden.

Das Darlehen bzw die Einkünfte daraus müssen ihre " Wurzel " im Dienstverhältnis haben (VwGH 21.11.1991, 91/13/0183). Y erhielt das Darlehen in seiner Eigenschaft als Dienstnehmer der Bf und nicht als deren Gesellschafter. Die Einnahmen stammten aus dem Dienstverhältnis und kamen dem Empfänger nur deshalb zugute, weil er in einem Dienstverhältnis zur Bf stand. Die Motivation und Wurzel der Darlehensgewährung seitens der Bf liegen daher ausschließlich in der Dienstnehmereigenschaft bzw. Geschäftsführertätigkeit von Y. Einem „Nichtdienstnehmer“ würde dieser Vorteil unter den vorliegenden Bedingungen (keine Sicherheiten, keine klaren Rückzahlungsvereinbarungen) nicht gewährt werden.

Ein Gesellschafterdarlehen ist hingegen in der Gesellschafterstellung und nicht in der Dienstnehmereigenschaft des Darlehensnehmers begründet.

Das Darlehen wurde zu einem Zeitpunkt gewährt, zu dem der Arbeitnehmer noch keine Gesellschafterstellung innehatte.

Das Darlehen kam damit nicht aus der Gesellschafterstellung, sondern diente vielmehr dem Zweck diese erst zu erlangen. Die von der Bf ins Treffen geführte Zweckgebundenheit des Darlehens, nämlich der Anteilserwerb, spielt dabei keine Rolle. Das Beschwerdevorbringen, der Dienstnehmer hätte das Darlehen ausschließlich und mit der Auflage erhalten, die Gesellschafterstellung einnehmen und die GmbH Anteile bezahlen zu können, sodass eine anderwertige Verwendung des Betrages damit ausgeschlossen gewesen wäre, muss daher ins Leere gehen (siehe Beschwerdeausführungen vom 8.8.2011).

Die steuerliche Anerkennung eines Arbeitgeberdarlehens des Dienstgebers an den Dienstnehmer setzt das Vorhandensein eines entsprechenden Tilgungsplanes und dessen Einhaltung durch den Darlehensnehmer nicht voraus.

Damit ist aber die Qualifizierung des Darlehens als Arbeitgeberdarlehen besiegelt.

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen seines Dienstverhältnisses zufließen.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift durch die Bank zugeflossen. Der Tatbestand des Zufließens ist auch dann erfüllt, wenn der Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt wird. Das weitere Schicksal, das die einmal zugeflossenen Beträge beim Empfänger haben, hat auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss.

Die Hingabe eines Darlehens selbst stellt keine Einnahme im Sinne des § 15 EStG 1988 beim Darlehensnehmer dar, weil keine Vermögensvermehrung beim Arbeitnehmer eintritt. Als bloße Vermögensumschichtung stellt ein Darlehen keine Einnahme und keine Ausgabe dar und löst keinen steuerpflichtigen Vorgang aus, ebenso wenig führt die Rückzahlung zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Die mit der Gewährung des Darlehens verbundene Zinsersparnis wird hingegen aber als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis gewertet.

Gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl II 2001/416 zuletzt geändert durch BGBl II 2008/468) regelt, mit welchen Wert bestimmte Sachbezüge für die steuerliche Berücksichtigung anzusetzen sind.

Die sich hierbei ergebende Zinsersparnis wurde nach der Regelung der obgenannten Verordnung angesetzt. Nach deren § 5 Abs 1 und 2 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung ist die Zinsersparnis bei unverzinslichen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen mit 3,5% des aushaftenden Kapitals (abzüglich allfälliger vom Arbeitgeber verrechneter Zinsen) zu berechnen.

Die Zinsersparnis ist ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988. Kein Sachbezug ist für Zinsersparnisse bis zu insgesamt 7.300 € anzusetzen, ein Sachbezug ist nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln.

Unbestritten ist, dass die Y einen Kredit der Bf als Arbeitgeberin in Anspruch genommen hat und dafür eine Zinsersparnis in Höhe von 3,5 % abzüglich der von der Bf verrechneten Zinsen als Sachbezug im Sinne der oben angeführten Verordnung angesetzt wurde.

Dass die Berechnung und Versteuerung nicht entsprechend dieser Regelung erfolgt wäre, geht aus den Ausführungen in der Beschwerde nicht hervor.

Einnahmen sind gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind bzw. als zugeflossen gelten.

Der Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und damit die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages bzw Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 enthielten einen Rechenfehler, da irrtümlich die Summe von € 3,559,56 anstatt der korrekten Summe von € 3.359,79 zur Bemessungsgrundlage zugezählt worden war. Dies war mit den Bescheiden vom 14.7.2011 gemäß § 293 BAO zu berichtigen.

Die Beschwerde für die Jahre 2009 und 2010 war als unbegründet abzuweisen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG eine Revision zuzulassen, wenn die Lösung von einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 13. Mai 2015