



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Preyer, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Franz Josef Groß über die Berufung der Bw., vertreten durch Trust Treuhand und Steuerberatungs GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 38, vom 24. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 8. November 2010 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2008 nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung am 23. November 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein Unternehmen für Wirtschaftsberatung in der Rechtsform einer GmbH.

Angemerkt wird, dass der Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer (Kest) für den Zeitraum 1-12/2008 vom 17.5.2010 mit Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2010 aufgehoben und in der Folge ein Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum 1-10/2008 am 8.11.2010 erlassen wurde. In der Berufung gegen den Kest-Bescheid vom 8.11.2010 wurde auf das vorgelagerte Berufungsverfahren verwiesen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 2008 wurde folgende, das Berufungsverfahren betreffende Feststellung getroffen.

<TZ. 1 Verrechnungskonto Gesellschafter

Sachverhalt:

Das Verrechnungskonto Mag. M. haftet in der Bilanz per 31.12.2008 mit einem

Forderungssaldo in Höhe von € 406.460,96 an den Gesellschafter Mag. M. aus:

Konto-Auszug: siehe Excel-Beilage

Das Einzelunternehmen Mag. M. wurde am 23.9.2008 rückwirkend per 1.1.2008 in die neu gegründete NameBw. GmbH (=Bw.) eingebbracht. Laut Einbringungsbilanz zum 1.1.2008 wurde dabei das betriebliche Bankkonto des Einzelunternehmens außer Ansatz gelassen. Die Erlöse 1-10/2008 in Höhe von € 492.856,80 brutto wurden daher über das Verrechnungskonto des Gesellschafters Mag. M. eingebucht. Die darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von € 82.142,80 wurde gegengebucht.

Im Zuge der Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter, Herrn Mag. X. (KZL TRUST), am 19.4.2010 wurde der BP dazu ein nicht unterfertigter Darlehensvertrag vorgelegt:

Darlehensnehmer: Mag. M.

Darlehensgeber: NameBw. GmbH

Darlehensbetrag: € 400.000,00

Verzinsung: 3,5 % p.a.

Rückzahlung: bis längstens 31.12.2010

Der Darlehensvertrag wurde laut steuerlichem Vertreter auf Grund der sonst anfallenden Vergebühr von den Vertragspartnern nicht unterfertigt. Im Jahr 2008 wurden keinerlei Zinsen gebucht. Bis dato wurde nichts zurückbezahlt. Es sei geplant, das gesamte Darlehen bis Ende 2010 zurück zu bezahlen. Die geprüfte Gesellschaft NameBw. GmbH hat 2008 die C. GmbH (= C GmbH) um € 1,00 erworben (Konkursfirma). Der Einzelunternehmer Mag. M. hat die Marke "G" am 16.12.2008 um € 150.000,00 erworben. Seit 2009 vermietet er die Markenrechte an G. GmbH um € 12.000,00/Jahr (E aus V+V). Um diesen Kauf (€ 150.000,00) zu finanzieren sei ihm das Darlehen der NameBw. GmbH (€ 400.000,00) gewährt worden.

Rechtliche Würdigung durch die BP:

Grundsätzlich wandeln sich laut Umgründungssteuerrecht Entnahmen, die nicht rückbezogen werden, auf Grund der Rückwirkungsfiktion in eine Kreditaufnahme des Einbringenden und damit in eine Verrechnungsforderung der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegen den Einbringenden. Bis 31.12.2008 bestand die Möglichkeit für die NameBw. GmbH ein Darlehen an Mag. M. einzurichten.

Nach Ansicht der BP existierte am Bilanzstichtag zum 31.12.2008 aus folgenden Gründen kein Darlehensvertrag:

Der der BP vorgelegte Darlehensvertrag ist nicht unterfertigt und enthält kein Datum des Vertragsabschlusses

Es erfolgte keine Vergebühring eines ev. Vertrages

2008 wurden keine Zinsen gebucht, eine Zinsenbuchung erfolgte erst 2009

ein Darlehen in Höhe von € 400.000,00 für eine Anschaffung von € 150.000,00 erscheint nicht logisch

es erfolgten bisher keine Rückzahlungen

Ein mündlicher Darlehensvertrag ist ebenfalls nicht glaubhaft, da eine entsprechende Verzinsung in 2008 nicht erfolgt ist, überdies würde ein mündlicher Darlehensvertrag nicht die Kriterien der Angehörigenjudikatur (Außenwirkung, klarer eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt, fremdübliche Durchführung) erfüllen.

Es ist davon auszugehen, dass zum Bilanzstichtag 31.12.2008 kein Darlehensvertrag mit Rückzahlungsverpflichtung vorlag.

Die Zuwendung in Höhe von € 406.460,98 an den Gesellschafter Mag. M. stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dar. Die gesamte Zuwendung 2008 in Höhe von € 408.460,98 ist daher der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.>

In der Berufung wurde begründend ausgeführt, dass nicht die gesamte Zuwendung in Höhe von € 406.460,98 an den Gesellschafter Mag. M. eine Gewinnausschüttung darstellt und daher die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (siehe Tz 1) von € 135.488,09 zu Unrecht erfolgt wäre:

„Laut Entscheidung des VwGH ZI 2008/15/0167 vom 4.2.2009 ist erst dann von einer Gewinnausschüttung auszugehen, wenn die Gesellschaft auf eine Einbringungsmöglichkeit verzichtet, um dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zu verschaffen. Dem widerspricht bereits der vorhandene Darlehensvertrag. Auch wenn der Schuldner nicht mehr gewillt sei, die Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft zu bedienen, führe dies allein noch nicht zum Wegfall der Verbindlichkeit und unterliege daher auch nicht der verdeckten Gewinnausschüttung.“

Gemäß oben angeführter Entscheidung des VwGH stehen zudem der Qualifikation des Verrechnungskontos als Darlehen die verspätete Unterfertigung des Darlehensvertrages sowie das fehlende Datum und die fehlende Vergebühring nicht entgegen. Entscheidend sei, dass sowohl die Gesellschaft als auch der Gesellschafter von einer aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft ausgegangen seien, wofür der vorhandene

Darlehensvertrag welcher in schriftlicher Form festgehalten, wenn auch erst zu einem späteren Zeitpunkt unterfertigt, spreche.

Durch die Verbuchung des Darlehens in der handelsrechtlichen Bilanz und durch das schriftliche Festhalten über die Rückzahlung des Darlehens bis Dezember 2010 wurde die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nach außen ausreichend zum Ausdruck gebracht.

Bei dem Darlehensvertrag handelt es sich um einen Realkontrakt, der durch übereinstimmende Willenserklärung der Vertragsparteien und mit Zuzählung der Darlehensvaluta zustande kommt. Es bedarf keiner besonderen Form und ist daher ein schriftlicher Vertrag für seine Wirksamkeit nicht notwendig. Eine Verzinsung von 3,5% p.a. wurde ebenfalls schriftlich festgehalten und ab 2009 auch vorgenommen. Der Darlehensvertrag wurde auf Grund der sonst anfallenden Vergebührungen von den Vertragspartnern nicht unterfertigt.“

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<Verrechnungskonto Mag. M.

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei o.a. Sachverhalt um keine fremdübliche Darlehensgewährung (kein gültiger DV, keine Zinsen 2008 verbucht, bisher keine Rückzahlungen) und somit a priori um ein nicht anzuerkennendes Darlehen, sondern um eine Vermögensminderung der Gesellschaft NameBw. GmbH, wobei dem Gesellschafter Mag. M. die Nettoerlöse in Höhe von € 410.714,00 als Vorteil gewährt wurden, die körperschaftsfremden Personen nicht gewährt worden wären. Daher sei ein Verzicht auf Rückzahlung nicht relevant, da ja gar kein Darlehen vorliegt. Die Verbuchung der Beträge über das Verrechnungskonto Gesellschafter dokumentiert kein rechtsgültiges Zustandekommen eines fremdüblichen Darlehens.

Nach Ansicht der BP existierte am Bilanzstichtag zum 31.12.2008 aus folgenden Gründen kein Darlehenvertrag:

Der der BP vorgelegte Darlehensvertrag ist bis zum Abschluss der BP nicht unterfertigt und enthält kein Datum des Vertragsabschlusses

Es erfolgte keine Vergebührungen eines ev. Vertrages

2008 wurden keine Zinsen gebucht, eine Zinsenbuchung erfolgte erst 2009

Ein Darlehen in Höhe von € 400.000,00 für eine Anschaffung von € 150.000,00 erscheint nicht logisch

Es erfolgten bisher keine Rückzahlungen

Ein mündlicher Darlehensvertrag ist ebenfalls nicht glaubhaft, da eine entsprechende Verzinsung in 2008 nicht erfolgt ist, überdies würde ein mündlicher Darlehensvertrag nicht die Kriterien der Angehörigenjudikatur (Außenwirkung, klarer eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt, fremdübliche Durchführung) erfüllen.

Die BP geht davon aus, dass zum Bilanzstichtag 31.12.2008 kein Darlehensvertrag mit Rückzahlungsverpflichtung vorlag.

Die BP sieht keinen Grund von ihren Feststellungen abzugehen:

Die Zuwendung in Höhe von € 406.460,98 an den Gesellschafter Mag. M. stellt eine Gewinnausschüttung dar. Die gesamte Zuwendung 2008 in Höhe von € 406.460,98 ist daher der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.>

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ergänzte die Bw. wie folgt:

„Es ist anzuführen, dass eine vGA in diesem Fall schon deswegen zu verneinen ist, da es am subjektiven Element, nämlich der **Absicht einer Vorteilszuwendung fehlt**.

Die Annahme des Prüfers, dass mit einer Darlehensrückzahlung nicht gerechnet werden könne, sei unberechtigt, da der Darlehensvertrag noch bis Dezember 2010 läuft und eine solche Annahme durch die BP vorab nicht getroffen werden kann.

a) Keine Schriftform für ein Darlehen erforderlich

Wie bereits in der Berufung ausgeführt wurde, bedarf ein Darlehensvertrag nicht der Schriftform, da es sich dabei um einen Realkontrakt handle, der durch Zuzählung der Darlehensvaluta zustande kommt. Eine Verzinsung hat ebenfalls in den Büchern stattgefunden.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung erst zum Zeitpunkt der absichtlichen Nichtrückzahlung

Sollte es jedoch dessen ungeachtet zu keiner Rückzahlung des Darlehens kommen, kann erst der Forderungsverzicht der NameBw. GmbH zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Dies ist aber bis dato nicht geschehen. Ob der Darlehensvertrag unternertigt ist oder nicht spielt keine Rolle, da sowohl ein mündlicher als auch ein schriftlicher Darlehensvertrag Rechtsgültigkeit hat. Wesentlich ist der Wille der Vertragsparteien über das Darlehen. Die Nichtanerkennung des Darlehensvertrages seitens der Abgabenbehörde ist nicht nachvollziehbar.

Zur notwendigen Schriftlichkeit nimmt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.11.1993 89/14/174 wie folgt Stellung:

„Die belangte Behörde hat dem als Darlehen bezeichneten Rechtsgeschäft die steuerliche Anerkennung versagt, weil ihrer Meinung nach ... Umstände dafür gesprochen haben, dass eine Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt gewesen sei.“

Ursprünglich hätten seitens der KG keine Angaben betreffend Laufzeit bzw. Zahlungsmodalitäten gemacht werden können. Erst bei der Schlussbesprechung sei eine fünfjährige Laufzeit mit Endfälligkeit behauptet worden. Die Befragung habe ca. zwei Jahre nach Abschluss des Vertrages stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt hätten zumindest die Hauptpunkte des mündlichen Vertrages noch erinnerlich sein müssen ...

Diese Feststellungen sind nicht geeignet, den angefochtenen Bescheid zu tragen ... dass das mangelnde Erinnerungsvermögen ... für sich alleine noch nicht zwingend darauf schließen lässt, dass ... eine Absicht bestanden habe, die zugezählten Darlehensvaluta ... zurückzuzahlen.“

Damit gehen auch die Argumente der BP ins Lehre, weil eine verdeckte Gewinnausschüttung bei einer Darlehensgewährung nur angenommen werden kann, wenn eine Rückzahlung der Gelder von vornherein nicht gewollt ist. Von einer Vermögensminderung der NameBw. GmbH kann nicht die Rede sein, da sehr wohl eine Rückzahlungsabsicht vorliegt und dies auch mit Ende Dezember 2010 in den Büchern ersichtlich sein wird bzw. ein Teil der Verbindlichkeit bereits getilgt wurde. Ein gültiger Darlehensvertrag kam nach zivilrechtlichen Vorschriften auf jeden Fall zustande. Die Verbuchung der Beträge ist zwar nicht die rechtliche Voraussetzung für das Zustandekommen eines Darlehens aber spiegelt sie den Willen sowohl der NameBw. GmbH als auch des Herrn Mag. M. wieder eine Verpflichtung eingegangen zu sein und wurde sie auch dadurch nach außen hin ersichtlich gemacht.

Die wie in der Stellungnahme der Abgabenbehörde erwähnte fehlende Unterfertigung des Darlehensvertrages bzw. das fehlende Datum sowie die fehlende Vergebührung kann gemäß Entscheidung des VwGH ZI 2008/15/0167 vom 4.2.2009 für die Beurteilung über das Bestehen eines Darlehensvertrages nicht herangezogen werden. Hier wurde die verdeckte Gewinnausschüttung über den Stand des Verrechnungskontos eines Gesellschafters durch den VwGH eindeutig verneint, solange die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter ausgewiesen ist.

„Der Qualifikation des Verrechnungskontos 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 haben. Entscheidend sei, dass die Beschwerdeführerin und offenbar auch der Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls von einer aufrechten Verbindlichkeit ausgegangen seien."

Eine vGA zum Stand eines Verrechnungskontos kann erst angenommen werden, wenn die Rückzahlung zum vereinbarten Zeitpunkt verweigert wird und die Gesellschaft keine Einbringungsmaßnahmen setzt. Demzufolge kann über den bloßen Stand eines Verrechnungskontos oder eines Darlehens - unabhängig ob schriftlich, mündlich oder nicht fremdüblich, im Zeitpunkt der Auszahlung keine vGA angenommen werden, wenn eine Rückzahlung vereinbart ist.

c) Fremdvergleich

Der Vollständigkeit halber ist noch zu erwähnen, dass, um einen Fremdvergleich standhalten zu können, eine Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließlichen Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden muss. Die Vereinbarung wurde zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter nach beiderseitiger Willensübereinkunft abgeschlossen und verbucht. Die Bedingungen wurden schriftlich festgehalten. Über den Inhalt des Vertrages bestehen keinerlei Zweifel und würde auch eine solche Vereinbarung mit einem fremden Dritten abgeschlossen werden. Der Grund für die Aufnahme des Darlehens wurde nicht angeführt und steht es dem Gesellschafter frei darüber zu verfügen. Entscheidend ist allein die Rückzahlung an die Gesellschaft und daher die Vermeidung der Vermögensminderung der Gesellschaft. Eine Rückzahlung ist bereits teilweise erfolgt.

Zu sagen ist, dass die Vorteilszuwendung sich nicht an der Auszahlung der Gelder orientiert, sondern nur an der Fremdüblichkeit der Konditionen. Die reine Auszahlung ist unabhängig von der Fremdüblichkeit immer ein Darlehen, wenn eine Rückzahlung vereinbart ist (Realvertrag bei dem vereinbart ist, dass eine vertretbare Sache auf Zeit zum Gebrauch überlassen wird)."

Verfahrensrechtlich wurde gegen die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides Folgendes eingewendet:

„Als Begründung führen wir an, dass bereits ein Haftungsbescheid über die Kapitalertragsteuer vom 21.5.2010 für das Jahr 2008 ergangen ist und der daraufhin eingebrochenen Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2010 gem. § 276 BAO stattgegeben wurde. Der nunmehrige Haftungsbescheid vom 8.11.2010 erging mit der Begründung, dass neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, welche im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Als neue Tatsachen und Beweismittel wird auf die Niederschrift bzw. den Bericht zur Außenprüfung vom 12.5.2010

verwiesen. Diese Tatsachen und Beweismittel waren bereits Gegenstand des ursprünglichen Haftungsbescheides vom 21.5.2010. Im Haftungsbescheid wird folgendes ausgeführt:

„Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind dem unten angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen. Die (weitere) Begründung ist der Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung vom 12.5.2010, Tz 1 zu entnehmen.“

Auf Grund dieser Tatsache kann keine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vorgenommen werden, da keine neuen Tatsachen und Beweise vorliegen. Vielmehr verweisen der ursprünglich Haftungsbescheid und der o.a. Haftungsbescheid auf die Ergebnisse der gleichen BP, daher sind keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben.“

Zur inhaltlichen Begründung der Berufung wurde ergänzend ausgeführt: „Am Bilanzstichtag zum 31.12.2008 lag ein Darlehensvertrag vor und es ist somit nicht, wie von der BP angenommen, zu einer Vorteilszuwendung (vGA für den Gesellschafter) gekommen.

Ein Darlehensvertrag bedarf nicht der Schriftform, da es sich dabei um einen Realkontrakt handelt, der durch Zuzählung der Darlehensvaluta zustande kommt. Eine Verzinsung hat ebenfalls in den Büchern stattgefunden. Zudem fehlt es am subjektiven Element, nämlich der Absicht einer Vorteilszuwendung. Dies ist aber bis dato nicht geschehen.

Nach herrschender Rechtslehre liegt keine vGA durch bloße Unterlassung der Eintreibung einer Darlehensforderung gegen Gesellschafter vor. Verzichtet eine Kapitalgesellschaft *causa societas* zugunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt erst im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine vGA vor.

Von einer Vermögensminderung der NameBw. GmbH kann nicht die Rede sein, da sehr wohl eine Rückzahlungsabsicht vorliegt und dies auch mit Ende Dezember 2010 in den Büchern ersichtlich sein wird bzw. ein Teil der Verbindlichkeit bereits getilgt wurde. Ein gültiger Darlehensvertrag kam nach zivilrechtlichen Vorschriften auf jeden Fall zustande. Die Verbuchung der Beträge ist zwar nicht die rechtliche Voraussetzung für das Zustandekommen eines Darlehens aber spiegelt sie den Willen sowohl der NameBw. GmbH als auch des Herrn Mag. M. wieder eine Verpflichtung eingegangen zu sein und wurde sie auch dadurch nach außen hin ersichtlich gemacht.

Ob der Darlehensvertrag unternutzt ist oder nicht spielt keine Rolle, da sowohl ein mündlicher als auch ein schriftlicher Darlehensvertrag Rechtsgültigkeit hat. Wesentlich ist der

Wille der Vertragparteien über das Darlehen. Es ist zu berücksichtigen, dass eine fehlende Unterfertigung des Darlehensvertrages bzw. ein fehlendes Datum sowie eine fehlende Vergebührung gemäß Entscheidung des VwGH ZI 2008/15/0167 vom 4.2.2009 für die Beurteilung über das Bestehen eines Darlehensvertrages nicht herangezogen werden kann. Hier wurde die verdeckte Gewinnausschüttung über den Stand des Verrechnungskontos eines Gesellschafters durch den VwGH eindeutig verneint, solange die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter ausgewiesen ist.

Der Vollständigkeit halber ist noch zu erwähnen, dass, um einen Fremdvergleich standhalten zu können, eine Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließlichen Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden muss. Die Vereinbarung wurde zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter nach beiderseitiger Willensübereinkunft abgeschlossen und verbucht. Die Bedingungen wurden schriftlich festgehalten. Über den Inhalt des Vertrages bestehen keinerlei Zweifel und würde auch eine solche Vereinbarung mit einem fremden Dritten abgeschlossen werden. Der Grund für die Aufnahme des Darlehens wurde nicht angeführt und steht es dem Gesellschafter frei darüber zu verfügen. Entscheidend ist allein die Rückzahlung an die Gesellschaft und daher die Vermeidung der Vermögensminderung der Gesellschaft. Eine Rückzahlung ist bereits teilweise erfolgt.

Zu sagen ist, dass die Vorteilszuwendung sich nicht an der Auszahlung der Gelder orientiert, sondern nur an der Fremdüblichkeit der Konditionen. Die reine Auszahlung ist unabhängig von der Fremdüblichkeit immer ein Darlehen, wenn eine Rückzahlung vereinbart ist (Realvertrag bei dem vereinbart ist, dass eine vertretbare Sache auf Zeit zum Gebrauch überlassen wird). Zusätzlich verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Gegenäußerung vom 15.7.2010 sowie auf die Berufung gegen den ursprünglichen Haftungsbescheid vom 16.6.2010."

Als Nachtrag zur Begründung wurde ergänzend dargelegt,

„dass am 8.11.2010 durch das Finanzamt y.Bezirk ein Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 1-10/2008 erlassen wurde. Als Empfänger der Kapitalerträge wird Herr Mag. M. angeführt. Der Haftungsbescheid verweist auf § 95 Abs. 2 EStG iVm. § 202 und § 224 BAO und enthält eine Aufforderung an den zum Abzug Verpflichteten (NameBw. GmbH), welche zur Haftung der Kest iHv. € 135.486,99 herangezogen wird, diesen Betrag zu entrichten.

Stellungnahme der Bw.: Eine Abgabenbehörde hat gem. § 50 Abs. 1 1. Satz BAO ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen. Gemäß der Entscheidung des UFS, RV/1485-W/02 ist ein Bescheid rechtswidrig, wenn die

Abgabenbehörde erster Instanz unter Verletzung der Vorschriften über die sachliche oder örtliche Zuständigkeit entschieden hat. *"Die (gleichgültig aus welchem Grund) im Rechtsmittelverfahren angerufene Abgabenbehörde zweiter Instanz hat diesen Mangel aufzugreifen, auch wenn der Bw. diesen Grund der Rechtsfehlerhaftigkeit in seinem Rechtsmittel nicht geltend macht. Nimmt die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Unzuständigkeit der Behörde erster Rechtsstufe nicht war, ist der Berufungsbescheid rechtswidrig."*

Schuldner der Kapitalerträge ist nach § 95 Abs. 2 EStG der Empfänger, der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kest. Es ist dies damit zu begründen, dass die Kest eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Empfängers der Kapitalerträge darstellt. Es ist daher anzunehmen, dass die Zuständigkeit zur Direktvorschreibung der Kest an den Empfänger der Kapitalerträge, somit Herrn Mag. M., dem Wohnsitzfinanzamt obliegt. Die NameBw. GmbH haftet nur für die tatsächliche Abfuhr. Die Kest ist aber vom Gesellschafter Herr Mag. M. zu leisten.

Wegen dieser Rechtsfrage ist unter VwGH Zl. 2010/15/0087-2 ein Verfahren anhängig, dessen Ausgang somit von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung ist. Das bescheidausstellende Finanzamt war nicht für die Erhebung der Kest zuständig und ist der Haftungsbescheid vom 8.11.2010 von einer unzuständigen Behörde erlassen worden. Der Bescheid ist somit rechtswidrig und aufzuheben."

Die Bw. verwies zur weiteren Berufsbegründung auf die Ausführungen in der Gegenäußerung vom 15.7.2010 sowie auf die Berufung gegen den ursprünglichen Haftungsbescheid vom 16.6.2010 und der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 8.11.2010.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden vom steuerlichen Vertreter die verfahrensrechtlichen Einwendungen bezüglich der Unzuständigkeit des Finanzamtes und des Nichtvorliegens neuer Tatsachen nicht weiter aufrecht erhalten.

In der Sache wurde darauf verwiesen, dass in der Bilanz zum 31.12.2008 eine sonstige Forderung in Höhe von rund € 406.000,- ausgewiesen worden wäre. Für die Annahme einer vGA sei Voraussetzung, dass eine Vermögensminderung vorliege. Dies wäre gegenständlich angesichts der ausgewiesenen Forderung nicht der Fall.

Die Entnahme wäre durch die Einstellung einer Verrechnungs-Forderung ersetzt worden, wodurch sich diese in ein Darlehen gewandelt hätte. Eine Ersatzbeurkundung auf Grund der Aufnahme in die Bilanz komme nicht zum Tragen, da es sich um eine Forderung und nicht um eine Verbindlichkeit handeln würde. Auch sei es zwischen Fremden nicht unüblich, eine

Rückzahlung "bis längstens zu einem bestimmten Zeitpunkt zu treffen" und die Möglichkeit der vorzeitigen Rückzahlung zu vereinbaren. Der Hinweis auf fehlende Sicherheiten vermöge das Vorliegen einer vGA nicht zu begründen.

Insgesamt würden die vom Finanzamt angeführten Argumente nicht ausreichen, eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen. Weiters wäre nicht geprüft worden, ob der Gesellschafter in der Lage sei, die Rückzahlung zu leisten. Die Bonität des Gesellschafters habe das Finanzamt niemals in Zweifel gezogen.

Die Prüferin stellte fest, dass die gegenständliche Forderung aus den Erlösen des Einzelunternehmers Mag. M 1-10/2008 resultiere. Die Verbuchung sei über das Verrechnungskonto erfolgt. Die GmbH habe niemals über die Beträge verfügen können und sei darin der Vorteil einer Vermögenszuwendung zu sehen.

Der steuerliche Vertreter Dkfm. E. verweist auf eine Entscheidung des VwGH 28.4.2009, ZI 2004/13/0059, wonach - entgegen den Richtlinien - das Nichtvorliegen einer schriftlichen Rückzahlungsvereinbarung noch nicht zur Annahme einer vGA führe. Bereits durch die Einstellung einer Verrechnungsforderung in der Bilanz wäre ein Darlehen entstanden.

Im Jahr 2008 wären irrtümlich keine Zinsen verbucht worden. Das Darlehen sei per 31.12.2009 iHv € 400.000,00 vorzeitig rückbezahlt worden. Dies wäre auf Grund einer Ausschüttung per 31. 12. 2009 an den Gesellschafter erfolgt.

Die Finanzamtsvertreterin verweist auf eine Firmenbuchabfrage inkl. den dabei vorgelegten Jahresabschluss 2010, welcher für das Jahr 2009 ein Darlehen in Höhe von € 407.000,00 ausweise und für das Jahr 2010 einen Betrag in Höhe von € 194.368,00; rückzahlbar ab 2013 in 120 gleichen Raten. Im Jahr 2010 sei laut Aktenlage nichts zurückbezahlt worden.

Auf die Frage der Referentin betreffend das in der Bilanz 2009 mit einem Betrag von € 392.000,-- aufscheinende Verrechnungskonto entgegnet der steuerliche Vertreter, dass es sich dabei nicht um das gegenständliche, sondern um ein neues Darlehen handeln würde.

Die Ausschüttung sei in der Weise erfolgt, dass eine Verrechnung mit dem aushaftendem Darlehen vorgenommen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht

gewährt werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Die Zuwendung an den Anteilsinhaber kann aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 42, S. 40).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die Bw. sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122).

Nach § 983 ABGB entsteht ein Darlehensvertrag dadurch, dass jemanden verbrauchbare Sachen unter der Bedingung übergeben werden, dass er zwar willkürlich darüber verfügen könne, aber nach einer gewissen Zeit eben so viel von derselben Gattung und Güte zurückgeben soll.

Ein Darlehensvertrag kommt als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise zustande, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann.

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Rückzahlungsverpflichtung u.a. einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages dar (vgl. VwGH 15.3.1995, Zl. 94/13/0249; 14.4.1993, Zl. 91/13/0194). Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen eingeräumt und keine bzw. keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, wird dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Hingabe der Darlehensvaluta bewirkt (vgl. Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S. 161f).

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u. a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungsstermin vereinbart und Zinsfälligkeit, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden (vgl. Quantschnigg, aaO, S 164; VwGH 26.9.1985, 85/14/0079).

Streckt eine GmbH dem Gesellschafter zuzurechnende Ausgaben vor und verbucht die entsprechenden Beträge auf dem Verrechnungskonto, besitzt dieses den Charakter einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter (vergleichbar mit Kontokorrentverhältnis). Damit muss sich dieses Konto eine Beurteilung nach denselben Kriterien gefallen lassen, die bei einem normalen Darlehen zur Anwendung gelangen. Werden die auf diesem Konto ausgewiesenen Forderungen längere Zeit nicht abgedeckt, kommt dies nach ständiger Rechtsprechung einer Darlehenshingabe gleich, für die angemessene Zinsen zu verlangen sind. Fehlt eine solche Verzinsung oder werden zu geringe Zinsen verrechnet, liegt wiederum der Tatbestand einer vGA vor.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob durch die beim Gesellschafter Mag. M. auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge im Prüfungszeitraum 2008 eine vGA bewirkt wurde.

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Das Verrechnungskonto Mag. M. haftete in der Bilanz per 31.12.2008 mit einem Forderungssaldo iHv. € 406.460,98 an den Gesellschafter Mag. M. aus. Zinsen wurden im Jahr 2008 nicht gebucht.

Das Einzelunternehmen Mag. M. wurde rückwirkend am 23.9.2008 per 1.1.2008 in die neu gegründete NameBw. GmbH eingebbracht. Lt. Einbringungsbilanz zum 1.1.2008 wurde dabei das betriebliche Bankkonto des Einzelunternehmers außer Ansatz gelassen. Die Erlöse 1-10/2008 iHv. € 492.856,80 brutto wurden über das Verrechnungskonto des Gesellschafters Mag. M. eingebucht. Die darin enthaltene USt iHv. € 82.142,80 wurde gegengebucht.

Dazu ist rechtlich ergänzend auszuführen,

dass sich lt. Umgründungssteuerrecht (UmgrstG) Entnahmen, die nicht rückbezogen werden, mangels Rückwirkungsfiktion in eine Kreditaufnahme des Einbringenden, d.h. in eine **Verrechnungsforderung** der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegen den Einbringenden wandeln (vgl. Hügel u.a., UmgrstG, Tz 122 zu § 16).

Gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG können Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder –Verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum sind, wenn die Beteiligten **nicht nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrstG vorgehen, ohne Auswirkung auf den Umfang des Einbringungsvermögens**.

Eine Einlage ist daher bereits in der Einbringungsbilanz als Darlehen des Einbringenden an die übernehmende Körperschaft (Einbuchung einer Verrechnungsverbindlichkeit) bzw. eine Entnahme als Darlehen der Körperschaft an den Einbringenden (Einbuchung einer Verrechnungsforderung) zu behandeln.

Die vertragliche Novation der Einlage bzw. Entnahmevereinbarung in Darlehenverträgen (iSd § 1376 ABGB) ist Bestandteil des Einbringungsvertrages.

Einlagen und Entnahmen werden somit in Darlehen umgewidmet. Dies muss jedoch nicht mit den zivilrechtlichen Vereinbarungen übereinstimmen. Dann kann eine abweichende Darstellung in der Handelsbilanz geboten sein (vgl. Hügel u.a., UmgrstG, Tz 124 zu § 16).

Im vorliegenden Fall wird von der Abgabenbehörde erster Instanz die Ansicht vertreten, dass am Bilanzstichtag 31.12.2008 überhaupt kein Darlehen bestanden hat, weil einerseits in der Einbringungsbilanz eine Passivpost nicht eingestellt wurde und anderseits auf Grund der übrigen Indizien, wie im Prüfungsbericht inkl. Stellungnahme der Prüferin dargestellt ein Darlehen von vornherein nicht zustande gekommen ist.

Bis 23.9.2008 bestand für die Bw. die Möglichkeit für die aus dem Einzelunternehmen übernommenen Beträge 1-10/2008 ein Darlehen an den Geschäftsführer Mag. M. einzurichten und wurde lediglich in der Schlussbilanz zum 31.12.2008 auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers eine Forderung eingestellt.

Eine Entnahme hätte jedoch bereits in der Einbringungsbilanz als Darlehen der Körperschaft an den Einbringenden (Einbuchung einer Verrechnungsforderung) geregelt werden müssen. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt.

Im streitgegenständlichen Fall gibt es somit keinen Ansatz einer Passivpost in der Einbringungsbilanz. Es wurde lediglich ein nicht unterfertigter Darlehensvertrag als Nachweis für ein Darlehen im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt. Damit entspricht diese

Vorgangsweise nicht der zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen entwickelten Judikatur.

Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss (VwGH 31.7.2002, ZI 98/13/0011).

Der im Zuge der BP vorgelegte, nicht unterfertigte Darlehensvertrag der keine Datumsangabe enthält, ist nicht als fremdübliche Vereinbarung zu qualifizieren.

Dass die Unterfertigung deshalb unterblieben sei, um die Vergebühr zu ersparen, vermag die Abgabenbehörde II. Instanz vom Zustandekommen eines ernstlich gewollten Darlehenskontraktes nicht zu überzeugen.

Ungeachtet dessen, dass ein nicht datiertes und nicht unterfertigtes als "Darlehensvertrag" bezeichnetes Dokument als Nachweis für den Abschluss einer Darlehensvereinbarung zwischen der Bw. und dem Gesellschafter vorgelegt wurde (aus der Tatsache, dass der Darlehensvertrag ein Realvertrag ist, folgt, dass die Urkunden über den Darlehensvertrag ihrem Wesen nach nur rechtsbezeugend sein können) ist im zu beurteilenden Fall auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes im Streitjahr 2008 nicht vom Zustandekommen eines fremdüblichen Darlehensvertrages auszugehen. Aktenkundig ist, dass im Jahr 2008 Zinszahlungen nicht erfolgten. Der Einwand der steuerlichen Vertretung, es wären irrtümlich keine Zinszahlungen erfolgt, ist als bloße Schutzbehauptung anzusehen. Die Gewährung eines unverzinslichen Darlehens ist daher nur auf Grund des Naheverhältnisses erklärbar.

Auch ist es nicht fremdüblich, Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen. Jedes Bankinstitut legt im Falle einer Darlehengewährung entsprechende Sicherheiten sowie die Fälligkeit der Zinszahlungen im Vertrag fest, wobei üblicherweise Zinsen bereits ab dem Zeitpunkt der Zuzählung verlangt werden. Die Vereinbarung, dass die Zinsen kontokorrentmäßig jeweils am letzten Tag des Quartals dem Kapital hinzugeschlagen werden, ist ebenso nicht als fremdüblich zu qualifizieren.

Dass Rückzahlungen tatsächlich erfolgten, war bis Prüfungsabschluss im Mai 2010 nicht bekannt. In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter überraschenderweise bekannt gegeben, dass das streitgegenständliche Darlehen bereits Ende 2009 vorzeitig zurückbezahlt worden wäre. Dass dieser Umstand auch bis zum Prüfungsabschluss dem Finanzamt nicht dargelegt wurde, erscheint vollkommen unverständlich.

Auf Befragen betreffend des in der Bilanz zum 31.12.2009 ausgewiesenen Forderungsbetrages auf dem Verrechnungskonto des Mag. M. in Höhe von rund € 392.000,- wurde diesbezüglich das Vorliegen eines neuerlichen Darlehens angegeben. Angesichts dieser Vorgangsweise geht der erkennende Senat davon aus, dass tatsächlich lediglich eine Umbuchung per 31.12. 2009 erfolgte. Im Firmenbuch wird darüber hinaus zum 31.12.2010 ein noch höheres Darlehen von insgesamt € 602.068,72 betreffend den Geschäftsführer dargelegt, rückzahlbar in 120 gleichen Ratenzahlungen ab dem Jahr 2013.

Angemerkt wird, dass selbst eine nachträgliche Glattstellung des Verrechnungskontos der Beurteilung, es liege eine vA vor, nicht entgegensteht (vgl. VwGH vom 6.7.2011, 2008/13/0005).

Das Vorbringen, das "Darlehen" wäre zum Zwecke des Ankaufs hinsichtlich eines Markenrechts (G) iHv. € 150.000,- erfolgt, ist betragsmäßig ebenso nicht nachvollziehbar.

In Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse ist daher nicht vom Vorliegen eines Darlehensvertrages auszugehen, da die gegenständliche "Konstruktion" einem Fremdvergleich nicht standhält (fehlende Verzinsung für das Jahr 2008, fehlende Rückzahlungen und Sicherheiten).

Zum behaupteten Vorliegen der Fremdüblichkeit wird ergänzend angemerkt, dass nach Ansicht des Berufungssenates eine Vereinbarung über eine Darlehenshingabe iHv. rund € 400.000,-, in welcher Rückzahlungsmodalitäten „bis längstens 31.12.2010“ vereinbart werden untereinander fremden Personen nicht üblich ist. Dies umso weniger, wenn keinerlei Sicherheiten festgehalten werden. Im Zusammenhang mit den übrigen Feststellungen und Indizien kommt der Berufungssenat zur Überzeugung, dass zum Bilanzstichtag 31.12. 2008 kein fremdübliches Darlehen bestanden hat.

Die von der BP getroffene Beurteilung der dem Gesellschafter Mag. M. zugeflossenen Beträge als vGA erweist sich daher als richtig.

Zu den in Berufung und Gegenäußerung eingewendeten Erkenntnissen des VwGH vom 4.2.2009, ZI. 2008/15/0167 und 16.11.1993, ZI. 89/14/0174 wird festgestellt, dass diese für den vorliegenden Sachverhalt nicht entscheidungsrelevant sind, da in beiden Erkenntnissen das grundsätzliche Bestehen eines Darlehensverhältnisses nicht strittig ist.

Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlagebericht des Finanzamtes wird verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. Dezember 2011