



GZ. RV/0400-L/12  
miterledigt:  
GZ. RV/0406-L/12  
GZ. RV/0600-L/13

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. XY als Masseverwalter im Insolvenzverfahren E GmbH i.L., Kanzleiadresse, vom 1. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 29. Dezember 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Festsetzung eines Säumniszuschlages, des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 01-08/2011 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Über die Berufungswerberin, im folgenden „die Bw.“ oder „die GmbH“, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde am 22.8.2011 der Konkurs eröffnet.

### **GPLA-Prüfung 2008 bis 22.8.2011**

Aus diesem Anlass fand für den Prüfungszeitraum 2008 bis 22.8.2011 eine GPLA-Prüfung statt. Die Prüferin stellte für den Zeitraum 01 bis 08/2011 unter anderem fest, dass es zu „Entnahmen“ des (nicht beteiligten) Geschäftsführers der Bw., Herrn GF (im folgenden Herr A.B.) gekommen ist, die auf seinem Verrechnungskonto als Forderungen der Bw. gegen ihn gebucht worden sind. Diese Entnahmen wurden als gem. § 15 EStG 1988 zugeflossene verdeckte Geschäftsführervergütungen gewertet und der Lohnsteuer, einem Säumniszuschlag, dem DB und dem DZ unterworfen.

Bereits im Schreiben vom 16.12.2011, in dem das vom Masseverwalter gegengezeichnete Protokoll der Schlussbesprechung an die GPLA-Prüferin retourniert wurde, anerkannte der Masseverwalter die Nachforderungen dafür nicht an, weil es sich bei den auf den Verrechnungskosten verbuchten Verbindlichkeiten keinesfalls um Bezüge des Geschäftsführers aus unselbständiger Tätigkeit, sondern um Verbindlichkeiten aus einem gewährten Kredit der Gesellschaft an ihn handle. Dies zeige sich schon allein daraus, dass sie als Verbindlichkeiten gebucht worden seien. Diese Forderungen werden daher zu Gunsten aller Konkursgläubiger ausschließlich durch den Masseverwalter eingezogen.

### **Bescheide vom 29.12.2011**

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der GPLA-Prüfung und erließ am 29.12.2011 einen Haftungsbescheid, einen Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages, einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für das Jahr 01-08/2011.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die insgesamt nachverrechneten Abgaben und wieviel davon den von den beiden Berufungen bekämpften Sachverhalt betreffend Herrn A.B. betrifft:

	zusätzl. BMGNachforderung ges.		BMGL	Nachforderung
	ges. 2011	2011	Herr A.B.	betr. Herrn A.B.
Lohnsteuer	44.530,25	14.575,35	30.955,63	12.325,20
Säumniszuschlag	12.325,00	246,50	12.325,00	246,50
DB	51.546,97	2.997,22	30.955,63	1.393,00
DZ	51.546,97	237,89	30.955,63	111,44
		18.056,96		14.076,14

### **2 Berufungen vom 1.2.2012**

Der Masseverwalter brachte durch die beiden Anbringen vom 1.2.2012 jeweils gesondert für den Haftungsbescheid Lohnsteuer und Säumniszuschlag sowie für die beiden Festsetzungsbescheide DB und DZ Berufung ein und beantragte die vorgeschriebenen Abgaben bezüglich des Geschäftsführers mit Null festzusetzen und nur die sich danach nicht in Streit stehenden Abgaben vorzuschreiben. Die Begründung ist in beiden Anbringen ident und lautet zusammengefasst wie folgt: Die Behörde geht davon aus, dass für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.5.2011 eine Hinzurechnung zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage und zur Bemessungsgrundlage für den DB und DZ für den Geschäftsführer iHv EUR 30.955,63 vorzunehmen sei. Diesen Betrag hat die Behörde der schuldnerischen Buchhaltung, KontoNr., „Verrechnungskonto Herr A.B.“, entnommen. Entgegen der Feststellungen der Behörde handle es sich bei diesem Betrag allerdings nicht um einen Zufluss von Einnahmen iSd § 15

EStG 1988, sondern um eine Verbindlichkeit des Geschäftsführers gegenüber der Bw. aus einem gewährten Kredit. Dies zeige sich schon daraus, dass der entsprechende Betrag in der Buchhaltung gebucht wurde. Dementsprechend habe der Insolvenzverwalter mit Schreiben vom 4.1.2012 den Geschäftsführer aufgefordert, die laut schuldnerischer Buchhaltung zum 12.9.2011 bestehende offene Verrechnungsforderung iHv EUR 55.558,38 an die GmbH zurück zu bezahlen. Im Übrigen habe anlässlich der Prüfungstagsatzung vom 7.11.2011 der Geschäftsführer das Bestehen einer Verrechnungsforderung der GmbH ihm gegenüber im Umfang von EUR 30.000,00 anerkannt.

Als Beilagen wurden den Berufungen das Aufforderungsschreiben des Insolvenzverwalters an den Geschäftsführer vom 4.1.2012 sowie das Protokoll der Prüfungstagsatzung vom 7.11.2011 übermittelt. Im Aufforderungsschreiben wird der Geschäftsführer neben einer Haftungszahlung als Geschäftsführer aufgefordert, die per 12.9.2011 bestehende offene Verrechnungsforderung iHv EUR 55.558,38 einzuzahlen. Im Protokoll der Prüfungstagsatzung vom 7.11.2011 wird festgehalten, dass der Geschäftsführer angibt, dass es richtig ist, dass eine Verrechnungsforderung der Schuldnerin (gemeint GmbH) gegen ihn im Umfang von EUR 30.000,00 gegeben ist. Dieser Verrechnungsverbindlichkeit stehe seinerseits kein Vermögen gegenüber. Auch habe er derzeit kein Einkommen.

### **Berufungsvorentscheidung vom 16.2.2012**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.2.2012 wurden beiden Berufungen als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies wie folgt: „ *Der Geschäftsführer vertritt die GmbH als alleiniger Geschäftsführer seit 18.03.2011. Zu diesem Zeitpunkt war er nicht mehr am Stammkapital der GmbH beteiligt. Es gibt keine schriftlichen Vereinbarungen betreffend der Geschäftsführerentlohnung. Auf dem Verrechnungskonto Nr. W, das bereits vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer bestand, wurden unter der Bezeichnung „Herr A.B.“ monatliche Beträge in Höhe von EUR 439,94 gutgeschrieben. Diese Beträge entsprechen seinen Bezügen laut Lohnkonto. Es ist ersichtlich, dass zusätzlich laufend Entnahmen getätigt wurden. Sein Verrechnungskonto wies zuletzt einen Negativsaldo von € 55.558,38 auf. Die Verbindlichkeiten wurden nicht verzinst und der Geschäftsführer hat auch keine Rückzahlungen geleistet.*

*Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung wurden die an den Geschäftsführer gewährten Zahlungen in Höhe von € 30.955,63 in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.*

*In der Berufung vom 01.02.2012 wurde vorgebracht, dass es sich bei den Zahlungen um eine Verbindlichkeit des Geschäftsführers gegenüber der GmbH aus einem gewährten Kredit handle.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 2005/15/0148, 2004/15/0135, 2003/13/0018). Eine mit dem Geschäftsführer geschlossene Vereinbarung müsste daher aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses zur Gesellschaft - der Geschäftsführer ist abgesehen von seiner bis 04.05.2010 bestehenden mittelbaren Beteiligung auch Lebensgefährte der derzeitigen Alleingesellschafterin - einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden könnte.*

*Im vorliegenden Fall wurde weder ein schriftlicher Kreditvertrag abgeschlossen noch wurde der Inhalt der angeblichen mündlichen Vereinbarung näher konkretisiert. Für die auf dem Verrechnungskonto ersichtlichen Zahlungen an den Geschäftsführer wurden kein Kreditrahmen und kein Rückzahlungstermin festgelegt und es wurden auch keine Sicherheiten vereinbart. Die Publizität einer Verbuchung auf einem bestimmten Verrechnungskonto als Forderung ersetzt nicht die Publizität des Inhaltes eines Kreditvertrages, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt noch daraus der Rechtsgrund der tatsächlichen Zahlung hervorgeht.*

*Die gewählte Vorgehensweise entspricht daher keineswegs den vorhin genannten Voraussetzungen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass diese durch das offenkundige Naheverhältnis bestimmt ist und nicht auf fremdüblichen Leistungsbeziehungen beruht. Keine Kapitalgesellschaft würde einem Fremden ohne Festlegung eines Kreditrahmens, ohne zeitliche Begrenzung und ohne jede Besicherung Kredit gewähren, wenn der Kreditnehmer den Rückzahlungszeitpunkt selbst festsetzen kann. Es ist auch anzumerken, dass eine Kreditgewährung durch eine sich kurz vor der Insolvenz befindliche Gesellschaft an ihren Fremdgeschäftsführer nicht nachvollziehbar erscheint.*

*Die Entnahmen können daher auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden und sind als Bezüge für die Geschäftsführertätigkeit zu beurteilen. Allfällige Rückzahlungen in Folgejahren könnten diesen einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen.*

*Die Bezüge des Geschäftsführers haben sich außerdem infolge der Bestellung zum Geschäftsführer mit 18.3.2011 nicht erhöht. Da nicht ausdrücklich Unentgeltlichkeit der Geschäftsführertätigkeit vereinbart wurde und daher ein angemessenes Entgelt als bedungen gilt, sind die getätigten Entnahmen nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt als zusätzliche Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit zu beurteilen.“*

### **Vorlageantrag vom 23.2.2012**

Mit Vorlageantrag vom 23.2.2012 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen vom 1.2.2012 durch die Abgabenbehörde erster Instanz. Zur Berufungsvorentscheidung wurde weder eine Stellungnahme abgegeben noch Unterlagen vorgelegt.

Die Berufungen wurden am 3.4.2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

### **Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:**

#### **1. Streitpunkt:**

Strittig ist vorliegend ausschließlich, ob die als Forderungen der GmbH auf dem Verrechnungskonto von Herrn A.B. verbuchten Entnahmen „verdeckte“ Geschäftsführerbezüge darstellen und deshalb der Lohnsteuer und dem DB und DZ zu unterwerfen sind.

#### **2. Sich derzeit aus der Aktenlage ergebende Sachverhalt:**

Aus der Aktenlage ergibt sich derzeit folgender Sachverhalt:

Die GmbH wurde am 18.9.2007 gegründet. Alleingesellschafterin an der GmbH war zunächst die Lebensgefährtin von Herrn A.B., Frau C.D.. Danach wurden die Mehrheitsanteile an eine Limited mit Sitz in Z abgetreten. An dieser war Herr A.B. beteiligt. Mit 4.5.2010 wurden diese Mehrheitsanteile wieder zurück an die Lebensgefährtin des Herrn A.B. übertragen, sodass Frau C.D. ab diesem Zeitpunkt wiederum 100%ige Gesellschafterin-Geschäftsführerin war. Mit 18.3.2011 übernahm der nicht mehr beteiligte Herr A.B. die Geschäftsführung der GmbH. Die bisherige Alleingeschäftsführerin, Frau C.D., schied aus der Geschäftsführung aus.

Wie die im Arbeitsbogen zur GPLA-Prüfung abgelegten Lohnkonten zeigen, hat die GmbH an Herrn A.B. seit Juli 2008 ein monatliches Gehalt von EUR 500,00 für eine Teilzeitbeschäftigung von 8 Stunden bzw. 1 Tag in der Woche für seine Tätigkeit als kaufmännischer Angestellter bezahlt. Das monatliche Gehalt erhöhte sich im Jahr 2009 auf EUR 518,00 und blieb bis zur Konkurseröffnung über die GmbH im August 2011 in dieser Höhe. Herr A.B. war laut

Lohnkonto auch ab Übernahme der Geschäftsführung im März 2011 weiterhin in Teilzeit im Ausmaß von 8 Wochenstunden beschäftigt.

Im Vergleich erhielt Frau C.D. für ihre Tätigkeit als Alleingeschäftsführerin, die sie laut Lohnkonto ebenfalls in Teilzeit mit 20 Stunden pro Woche ausübte, ab Juni 2008 zunächst ein monatliches Gehalt von EUR 1.933,33, von Juli bis Dezember 2008 monatlich EUR 2.000,00 und ab Jänner 2009 bis Jänner 2010 EUR 2.072,00, danach von Februar bis Oktober 2010 und von Februar bis März 2011 je EUR 10.000,00 monatlich.

Die GmbH führte erstmals ab 2010 ein Verrechnungskonto für Herrn A.B. Per 31.12.2010 wies dieses Verrechnungskonto einen Saldo zu Lasten von Herrn A.B. von EUR 27.343,23 auf.

Dieser setzt sich zusammen aus:

Entwicklung Verrechnungskonto von Herrn A.B. im Jahr 2010							
						Buchungsdatum	
Saldo						vor 31.12.2010	2.740,48
Umbuchung vom Verrechnungskonto von Frau C.D.						31.12.2010	12.700,00
Umbuchung vom Verrechnungskonto von Frau C.D.						31.12.2010	11.902,75
Endsaldo Jahr 2010							27.343,23

Die beiden Umbuchungen iHv EUR 24.602,75 wurden im Zuge der GPLA und danach in den Bescheiden als zugeflossene Geschäftsführervergütungen von Frau C.D. behandelt und dem DB und DZ unterworfen. Dies wurde nicht bekämpft.

Im Jahr 2011 wurden der Nettobetrag für die monatlichen Gehaltszahlungen des Herrn A.B. inkl. Sonderzahlung für die Monate Jänner bis Juni 2011, ebenso wie im gesamten Jahr 2010, nicht an Herrn A.B. ausbezahlt, sondern sein Verrechnungskonto mindernd gebucht. Darüberhinaus finden sich vier weitere Buchungen, die sein Verrechnungskonto erhöhen und über die Bankverbindung der GmbH ausbezahlt wurden.

Insgesamt entwickelte sich sein Verrechnungskonto im Jahr 2011 wie folgt:

Entwicklung Verrechnungskonto von Herrn A.B. im Jahr 2011							
						Buchungsdatum	Gegenkonto
Eröffnungssaldo per 1.1.2011						01.01.2011	27.343,23
Nettogehälter samt Sonderzahlung Jänner bis Juni 2011						31.1. bis 24.6.2011	- 3.084,85
LCG Luftenberg						26.05.2011	2.800,00
P.L.R.						24.01.2011	8.000,00
RH						22.02.2011	13.000,00
RIPE						07.04.2011	7.500,00
Endsaldo Jahr 2011							55.558,38
abzüglich Eröffnungssaldo per 1.1.2011							- 27.343,23
Verrechnungskontoerhöhung im Jahr 2011							28.215,15

Eine Verzinsung des Verrechnungskontos wurde in den Jahren 2009 und 2010 nicht vorgenommen.

Als Bemessungsgrundlage für die verdeckten Geschäftsführervergütungen des Herrn A.B. wurde vom Finanzamt herangezogen:

Bemessungsgrundlage der verdeckten Geschäftsführervergütungen von Herrn A.B.:					
Saldo 2010 ohne die beiden Umbuchungen				2.740,48	
Verrechnungskontoerhöhung im Jahr 2011				28.215,15	
Bemessungsgrundlage für Lohnsteuer, DB, DZ				30.955,63	

Es gibt weder einen schriftlichen Geschäftsführervertrag noch einen schriftlichen Kreditvertrag. Falls es mündliche Vereinbarungen gibt, wurden diese im Zuge des Verfahrens jedenfalls nicht konkretisiert, obwohl der GmbH dazu Gelegenheit gegeben wurde.

Im Gesellschaftsvertrag der GmbH findet sich unter Punkt 7 (Geschäftsführung und Vertretung), Unterpunkt 7.3. der Passus: „Für Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und einem Geschäftsführer ist die beschlussmäßige Zustimmung der Gesellschafter erforderlich.

Vom gesamten im Jahr 2011 zu Lasten des Herrn A.B. auf seinem Verrechnungskonto aushaftenden Saldo iHv EUR 55.558,38 wurden im Zuge der Prüfungstagsatzung vom 7.11.2011 von Herrn A.B. EUR 30.000,00 als seine Verbindlichkeit gegenüber der GmbH anerkannt.

### **3. Rechtliche Beurteilung:**

**3.1.** Der Geschäftsführer, Herr A.B., ist im Berufszeitraum nicht an der GmbH beteiligt. Das Finanzamt hat die laufenden Entnahmen des Geschäftsführers vom Verrechnungskonto als Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit und damit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 angesehen, für die Lohnsteuer nach §§ 78 iVm 82 EStG 1988 einzubehalten und abzuführen sowie Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 Abs. 7 und Abs. 8 WKG zu leisten war.

Ein Zusammenhang mit der Gesellschaftersphäre dürfte vom Finanzamt deswegen nicht hergestellt worden sein, weil Herr A.B. seit Mai 2010 an der GmbH nicht mehr indirekt beteiligt war. Der Masseverwalter der Bw. hat demgegenüber im Verwaltungsverfahren auf die Rückzahlungsverpflichtung von Herrn A.B. mit dem Argument, dass der Saldo des Verrechnungskontos in der Gesamthöhe von EUR 55.558,38 von ihm als Masseverwalter der GmbH eingefordert und von Herrn A.B. in der Prüfungstagsatzung vom 7.11.2011 im Umfang von EUR 30.000,00 anerkannt worden ist, hingewiesen.

**3.2.** Ob die auf dem Verrechnungskonto erfassten, dem Geschäftsführer zugeflossenen Beträge eine Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, ist **eine auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage** (Vgl. VwGH vom 29.1.2002, 2001/14/0074), die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

**3.3.** Im Berufungsfall gelten folgende Grundsätze:

Herr A.B. war der Lebensgefährte der Alleingesellschafterin im Berufszeitraum.

Nach der Rechtsprechung sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern bzw. diesen nahestehenden Personen ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Ein Lebensgefährte gehört zum Kreis der nahestehenden Person. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. etwa VwGH 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (UFS vom 30.07.2012, RV/0026-L/12). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) muss die Vereinbarung demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch verwirklicht werden, wenn der Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person war, etwa wie im Berufungsfall der Lebensgefährte der Alleingesellschafterin. Wesentlich ist, dass die Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an der Leistung an die nahestehende Person hat (Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 251 ff (251, 255)).

**3.4.** Im Berufungsfall ist daher zu entscheiden, ob, wie der Masseverwalter der Bw. behauptet, eine bloße Vermögensumschichtung oder eine Vermögensminderung auf Ebene der GmbH stattgefunden hat. Liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor, so kann kein steuerrelevanter Zufluss bei Herrn A.B. (oder einem Dritten, im Berufungsfall der Alleingesellschafterin) unterstellt werden.



Liegt eine Vermögensminderung vor, so sind die Ursachen für diese Vermögensminderung zu untersuchen. Dann, wenn die Ursache für die Zuwendung des Vermögensvorteils in Form der Entnahmen an Herrn A.B. als Entgelt für seine Geschäftsführertätigkeit anzusehen ist, sind die „Entnahmen“ im Sinne der Abgabenbehörde erster Instanz als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit des Herrn A.B. zu qualifizieren, die die in den bekämpften Bescheiden nachverrechnete Lohnsteuer, DB und DZ nach sich ziehen. Lediglich, wenn andere Ursachen für die Zuwendung des Vermögensvorteils als das Nahestehen des Empfängers zur Alleingesellschafterin auszuschließen sind, ist zu vermuten, dass der Nahestehende den Vorteil ohne seine Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte und daher eine verdeckte Ausschüttung an den die Nahebeziehung vermittelnden Gesellschafter vorliegt (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), § 8 Rz 144/2).

**3.5.** Im Berufungsfall kann zwar nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ausgeschlossen werden, dass die Entnahme von Herrn A.B. eine bloße Vermögensumschichtung darstellt, hinsichtlich der beiden anderen möglichen Varianten kann eine abschließende Beurteilung jedoch nicht vorgenommen werden, weil dazu noch wesentliche Ermittlungen durchzuführen sind.

### **3.5.1. Keine Vermögensumschichtung:**

Für die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung eines Darlehens ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend.

Die Anerkennung von Verrechnungsforderung als Darlehen setzen eindeutige Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung, der Zinsfälligkeiten und dem Kreditrahmen voraus. Exemplarisch für seine Rechtsprechung führte der VwGH in seiner Entscheidung vom 31.03.1998, 96/13/0121, aus: *„Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen „Entnahmen“ tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat in seiner Judikatur hierzu mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. 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. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an*

*den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Schließlich hat der Gerichtshof ebenso auch schon klargestellt, dass sich die aus der Fremdverkehrsunüblichkeit einer den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften lassen (vgl. zu diesen Aussagen die hg. Erkenntnisse vom 26. September 1985, 85/14/0079, vom 14. April 1993, 91/13/0194, und vom 15. März 1995, 94/13/0249)."*

Im Berufungsfall liegt weder eine Urkunde über den behaupteten Kredit vor noch wurde der allenfalls getroffene mündliche Vertragsinhalt bekannt gegeben, obwohl der Bw. mehrfach dazu, nicht zuletzt durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltscharakter zukommt, Gelegenheit gegeben wurde. Der Inhalt und damit die Konditionen des behaupteten Kredites kann daher in keiner Weise determiniert werden. Es fand auch keine Verzinsung des Verrechnungskontos statt. Dazu wäre zumindest am Bilanzstichtag 31.12.2010 Gelegenheit gewesen, im Jahr 2011 wurde vor Ende des Geschäftsjahres der Konkurs eröffnet. Eine geordnete Rückzahlung ist ebenso nicht ersichtlich. Die Verminderung des Verrechnungskontos ergibt sich lediglich durch Aufrechnung mit den sich laut Lohnkonto ergebenden monatlichen Nettogehaltszahlungen (und im Jahr 2010 aus diversen Umbuchungen). Der Anstieg des Verrechnungskontos zeigt das Ungleichgewicht zwischen „Entnahmen“ und diesen gegenzurechnenden geringen Gehaltszahlungen. Den Entnahmen im Jahr 2011 iHv EUR 28.215,15 stehen gegen zu verrechnende Gehaltszahlungen von EUR 3.084,85 gegenüber. Darüber hinaus wurden keine weiteren Tilgungen in bar durchgeführt. Sicherheiten wurden von Seiten des Herrn A.B. nicht geleistet.

In der Rechtsprechung und Literatur (Vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 380) werden weitere Indizien angeführt, die dafür sprechen, dass die Darlehensgewährung als verdeckte Ausschüttung oder, genereller, als sofortige Vermögensminderung auf Ebene der Gesellschaft anzusehen sind. Als fremdunüblich wird die Gewährung eines Kredites bei schlechter wirtschaftlicher Situation sowohl der kreditgebenden Gesellschaft wie des kreditnehmenden Gesellschafters (vgl. VwGH h vom 15.9.1999, 99/13/0057) angesehen, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführung in einer solchen Situation einem fremden Dritten dieses Darlehen nicht gewährt hätte. Nicht einmal drei Monate nach der letzten „Entnahme“ wurde über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet. Aber auch der von Herrn A.B. in der Prüfungstagsatzung im November 2011 beim Anerkenntnis seiner Verbindlichkeit gegenüber der GmbH abgegebene Zusatz, er sei einkommenslos und vermögenslos, lässt aufgrund der

zeitlichen Nähe zu den Entnahmen (von Jänner bis Mai 2011) den Schluss zu, dass seine Bonität als Schuldner bereits im Zeitpunkt der Entnahmen, also im Zeitpunkt der Zuzählung, schlecht war, und daher eine Rückzahlung praktisch nicht in Frage kam.

Hinzu kommt, dass in der GmbH für Herrn A.B. im Jahr 2010 die Führung eines Verrechnungskontos begonnen wurde. Zu dieser Zeit war er kurz noch mittelbar beteiligt, dann „normaler“ Arbeitnehmer. Das Verrechnungskonto wurde dann weiter geführt bis zur Konkurseröffnung. Im Jahr 2011 fanden noch 2 Entnahmen iHv EUR 21.000,00 vor seiner Bestellung als Geschäftsführer statt. Die Führung eines Verrechnungskontos für einen normalen Arbeitnehmer scheint dem UFS noch ungewöhnlicher als die für einen Fremdgeschäftsführer und ist an sich nur durch die Nahebeziehung zur Gesellschafterin erklärbar.

Es sprechen daher nach Ansicht des UFS bis auf den in der Prüfungstagsatzung durch das Anerkenntnis des Herrn A.B. zum Ausdruck kommenden Rückzahlungswillen sämtliche anderen Umstände gegen eine Darlehensgewährung und für eine sofortige Vermögensverminderung auf Ebene der GmbH im Zeitpunkt der Entnahmen.

Der Masseverwalter leitet das Vorliegen eines Kredites daraus ab, dass die Entnahmen als Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft gebucht wurde und aus der Tatsache, dass Herr A.B. diese Verbindlichkeit iHv TEUR 30 auch gegenüber der GmbH anerkannt hat. Zum ersten Argument ist auf die eingangs wiedergegebene VwGH-Rechtsprechung zu verweisen, wonach die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Dem zweiten Argument ist entgegenzuhalten, dass im Steuerrecht nicht die von den Parteien gewählte Form oder Bezeichnung maßgebend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt des Geschehens.

Selbst wenn im Berufungsfall der Ansicht des BFH (vgl. BFH 8.10.195, VIII R 284/83, BSTBl II 1986, 481) gefolgt wird, nach der Zahlungen, die eine Körperschaft zur Deckung des laufenden privaten Verbrauchs eines Anteilsinhaber (bzw. im Berufungsfall einer ihm nahestehenden Person) leistet, keine verdeckte Ausschüttung bzw. Vermögensminderung bei der Gesellschaft darstellt, wenn deren Verbuchung von vorneherein auf einem Verrechnungskonto erfolgt und eine Rückzahlung der insoweit als Darlehen zu qualifizierenden Beträge von Anfang an gewollt ist ist daraus für den Berufungsfall nichts zu gewinnen. Der VwGH (VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059) hat klargestellt, dass eine Vermögensumschichtung nur dann vorliegt, wenn die saldierte Verrechnungsforderung werthaltig ist. Dies ist nicht der Fall, wenn dem Gesellschafter bzw. der ihm nahestehenden Person eine Rückzahlung bereits

im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung mangels Bonität nicht möglich oder von vorneherein nicht beabsichtigt ist. Im Sinne dieser Judikatur reicht daher der Rückzahlungswille des Herrn A.B. allein nicht aus, um eine Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft anzunehmen. Dieser Rückzahlungswille muss sich vielmehr objektiv durch eine entsprechende Bonität im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung (Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 383) manifestieren. Aus den bereits angeführten Gründen – Herr A.B. gibt im November 2011 an vermögens- und einkommenslos zu sein – hält der UFS es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Vermögens- und Einkommenslosigkeit im Regelfall kein schlagartiger Zustand, sondern ein sich über längere Zeit entwickelnder Prozess ist, für wahrscheinlich, dass bereits im Zeitpunkt der im Jahr 2011 getätigten Entnahmen eine Rückzahlung wegen mangelnder Bonität von Herrn A.B. praktisch unmöglich war. Dagegen spricht auch der ständige Anstieg des Verrechnungskontos und fehlende Sicherheiten.

Zusammenfassend führen die Entnahmen daher nach Ansicht des UFS zu einer Vermögensminderung bei der GmbH

### **3.5.2. Vermögensminderung:**

Die durch die Entnahmen bei der GmbH bedingten Vermögensminderungen könnten unterschiedliche Ursachen haben.

Das Finanzamt ist der Auffassung, dass damit in Wahrheit die Tätigkeit des Herrn A.B. als Geschäftsführer abgegolten werden sollte.

Ein Anstellungsvertrag bzw. Geschäftsführervertrag, der die Entlohnung des Herrn A.B. regelt, wurde nichts vorgelegt. In welcher Höhe daher das Entgelt für die Tätigkeit des Herrn A.B. für die Gesellschaft vereinbart war, kann nicht festgestellt werden. Aus der Führung eines Lohnkontos für Herrn A.B., in der die monatlichen Gehaltszahlungen von rund EUR 500,00 aufscheinen, ist ersichtlich, dass die Geschäftsführertätigkeit bzw. vorher die normale Angestelltentätigkeit nicht unentgeltlich angelegt war. Kann die Höhe des Entgelts wie im Berufungsfall nicht festgestellt werden, so wird auf den allgemeinen Grundsatz des § 1152 ABGB, wie bereits das Finanzamt angemerkt hat, zurückzugreifen sein, dass ein angemessenes Entgelt als bedungen gilt, wenn im Verträge kein Entgelt bestimmt und auch nicht Unentgeltlichkeit vereinbart war (ebenso VwGH 20.11.1989, 89/14/0141, VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, unter Hinweis auf Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I, 2. Auflage, Rn 2/44, und Rn 2/91 und deren Hinweis auf § 1152 ABGB).

Angemessen ist dieser Bestimmung ist das Entgelt, das sich unter Berücksichtigung aller Umstände und unter Bedachtnahme auf das, was unter ähnlichen Umständen geschieht oder geschehen ist, ergibt (Krejci in Rummel, 3. Auflage, § 1152 Rz 29). Maßgeblich ist die

Gesamtausstattung. Daher ist auf sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, die für die Tätigkeit erhalten werden, Bedacht zu nehmen.

Die Angemessenheit dient als Abgrenzungsmerkmal zur verdeckten Ausschüttung. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher insoweit anzunehmen, als der Bezug des Herrn A.B. für seine Tätigkeit der GmbH das Maß dessen übersteigt, was gesellschaftsfremden Personen für die gleiche Leistung gezahlt werden müsste (Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 393).

Ausgangspunkt einer Angemessenheitsprüfung ist die tatsächlich erbrachte Dienstleistung des Herrn A.B. für die GmbH unter Berücksichtigung der konkreten wirtschaftlichen Verhältnisse der Körperschaft. Dementsprechend sind exakte Ermittlungen über die Person des Herrn A.B., seine beruflichen Qualifikationen sowie über den zeit- und mengenmäßigen Umfang der erbrachten Dienstleistung sowie über den Grad seiner Verantwortung vor allem für die Zeit vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer notwendig. Diese Umstände lassen auf den Wert der Dienstleistung schließen (Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 393). Die wirtschaftliche Situation der Körperschaft ist nicht außer Acht zu lassen, weil sich bei gut rentierlichen Unternehmen die Angemessenheitsgrenze gegenüber schlecht rentierlichen Unternehmen eher nach oben verschieben wird (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Wien Loseblatt, § 8-Anhang, Stichwort „Dienstverhältnis“, Punkt 3). Dies gilt nach Ansicht des UFS auch bei nicht beteiligten Arbeitskräften wie im Berufungsfall. Auch ist zu beachten, dass bei einem Geschäftsführer aufgrund des höheren Haftungsrisikos idR ein höheres Entgelt angemessen ist als bei einem vergleichbaren Angestellten (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207), wie auch bereits das Finanzamt anklingen hat lassen, wenn es darauf verweist, dass die über das Lohnkonto geführten Bezüge trotz Übernahme der Geschäftsführung im März 2011 gleich geblieben sind.

Im Berufungsfall fehlen die Ermittlungen zu den angeführten Parametern. Die Auseinandersetzung mit diesen Parametern macht jedoch erst eine Beurteilung möglich, welches Entgelt für Herrn A.B. als angemessen für seine Tätigkeit für die GmbH zu betrachten ist. Die Entnahmen, die die Angemessenheit übersteigen, sind als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten. Da die Entnahmen erfolgsneutral verbucht wurden, ergeben sich für den die Angemessenheitsgrenze übersteigenden Teil der Entnahmen allenfalls steuerliche Auswirkungen zu Lasten der GmbH nur im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer. Zu beachten ist die VwGH-Rechtsprechung, dass, wenn die Körperschaft unmittelbar nach der Zuwendung den Vorteil rückfordert, bereits dem Grunde nach auch ertragsteuerlich keine verdeckte Ausschüttung und zwar auch nicht auf Ebene des Anteilsinhabers vorliegt (Renner in Q/R/S/S/V, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 8 Rz 236ff).

### **3.5.3. Zur Zeitlichen Zuordnung der Entnahmen:**

In die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer, DB und DZ im Jahr 2011 wurden im Ausmaß von EUR 2.740,48 auch Entnahmen aus dem Jahr 2010 einbezogen. Die Entnahmen gehen darauf zurück, dass das Verrechnungskonto des Herrn A.B. bei der GmbH belastet wurde, weil Bankabhebungen für seine Zwecke erfolgt sind. Auszugehen ist davon, dass diese Entnahmen gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 bei der GmbH bereits im Zeitpunkt der Belastung des Verrechnungskontos im Jahr 2010 abgeflossen und beim Empfänger zugeflossen sind. Die Entnahmen iHv EUR 2.740,48 gehören daher rein zeitlich nicht in die bekämpften Bescheide des Jahres 2011.

### **3.6. Zur Aufhebung:**

**3.6.1.** Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, also eine reformatorische Entscheidung zu treffen. Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Absatz 1 BAO setzt - als Ausnahmefall - voraus, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Absatz 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074).

Nach § 115 Absatz 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit besteht auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, doch liegt die Beweisführungspflicht im kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahren verstärkt bei den Verfahrensparteien. Primär

kommt es der Abgabenbehörde erster Instanz als Amtspartei zu, den Abgabenanspruch darzutun. Dem steht die Obliegenheit des Abgabepflichtigen gegenüber, Einwände über dessen Einschränkung oder Nichtbestehen darzulegen. Auf Seiten des Unabhängigen Finanzsenates liegt der Schwerpunkt in der unabhängigen Kontroll- und Rechtsschutzfunktion.

Besteht in Ausnahmefällen - etwa wegen erstmaligen oder geänderten Sachvorbringens nach der Rechtsmittelvorlage oder, wie im Berufungsfall, wegen anderer Rechtsansicht, die auf der Tatsachenebene weitere Ermittlungen erforderlich machen - Anlass zur weiteren Erforschung des Sachverhalts, steht es im pflichtgemäßen Ermessen der Berufungsbehörde zu entscheiden, ob sie in diesem Fall die unterlassenen Ermittlungen selbst vornimmt, Ermittlungsaufträge gem. § 279 Absatz 2 BAO erteilt oder nach § 289 Absatz 1 BAO die Beschwerde kassatorisch erledigt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die oben näher dargelegten Ermittlungen und Feststellungen unterlassen. Bei deren Durchführung hätten jedoch anders lautende Bescheide erlassen werden oder, im Fall des Säumniszuschlages, eine Bescheiderlassung unterbleiben können. Damit ist das Fehlen solcher Ermittlungen wesentlich. Ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit des § 289 Absatz 1 BAO nicht erforderlich. (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 9 ff).

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die erforderlichen Ermittlungen eine Auseinandersetzung mit zahlreichen Parametern erfordert, die jedenfalls eine Einvernahme von Frau C.D. erforderlich machen und weitere Angemessenheitsüberlegungen aufgrund eines inner- und außerbetrieblichen Vergleichs anzustellen sein werden. Bei Herrn A.B. ergibt sich die besondere Schwierigkeit, ihn greifbar zu machen. Nach Auskunft des Masseverwalters ist sein Aufenthaltsort derzeit unbekannt.

Zu berücksichtigen ist auch, dass die Ergebnisse eines vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteigehörs wiederum vorgehalten werden müssen. Daher erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, durchgeführt werden.

**3.6.2.** Mit der Aufhebung des Haftungsbescheides betreffend Lohnsteuer und der beiden Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durch den Unabhängigen Finanzsenat unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz wurde die dem angefochtenen Säumniszuschlagsbescheid

zugrunde liegenden Stammabgabe im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO zur Gänze herabgesetzt (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 217 Tz 52).

**4.** Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Linz, am 28. Juni 2013