



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Berater, vom 17. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes ART, vertreten durch Finanzanwalt, vom 29. Jänner 2009 betreffend Haftung und Zahlung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid 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.

Entscheidungsgründe

Die Bw (Berufungswerberin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig „TTT“. Geschäftsführerin und einzige Gesellschafterin ist A (Stammeinlage 35.000 €). Die Firma wurde am 14. Dezember 2006 im Firmenbuch eingetragen.

Zwischen der Bw und A wurde am 10. Jänner 2007 ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Dieser lautet in den für diese Berufungsentscheidung maßgeblichen Teilen wie folgt:

„II. Arbeitsleistung

(1) Der Geschäftsführer hat die von einem ordentlichen Geschäftsmann zu erwartende Arbeitsleistung eines Geschäftsführers sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft im Rahmen dieses Werkvertrages zur Verfügung zu stellen, soweit nichts Abweichendes vereinbart wird.

(2) Die Arbeitszeit entspricht grundsätzlich der für den Betrieb des Unternehmens allgemein üblichen Normalarbeitszeit auf Basis von zwanzig Wochenstunden.

...

IV. Honorar

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen gem. Pkt. I erhält der Geschäftsführer ein Honorar nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

Das Auftragshonorar für das gesamte Geschäftsjahr ist grundsätzlich abhängig vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) der Gesellschaft im Sinne des § 231 Abs. 2 Z. 17 HGB. Das Honorar beträgt für das zweite Geschäftsjahr € 1 im dritten Geschäftsjahr 2 € und ab dem vierten Geschäftsjahr € 3, welches Basis für die weiteren Geschäftsjahre ist. Im ersten Geschäftsjahr gebührt nur Auslagenersatz.

Das Honorar für die folgenden Geschäftsjahre wird nach Feststellung des ersten Jahresabschlusses wiederum vereinbart, wobei hiezu das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) Grundlage für das weitere Honorar des Geschäftsführers ist. Eine Acontierung des Honorars ist ebenso zulässig wie eine Aufrechnung mit Forderungen der Gesellschaft. Bei jeder Generalversammlung wird beschlossen, ob das Auftragsverhältnis fortgeführt wird bzw. ob Acontierungen auf das nächste Geschäftsjahr angerechnet werden bzw. vom Geschäftsführer rückerstattet werden müssen.

(2) Ferner erhält der Geschäftsführer am Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine erfolgsabhängige Tantieme, deren Höhe und Bemessung durch Beschluss der Generalversammlung festzulegen ist. Sollte die Generalversammlung die Gewährung einer solchen Tantieme beschließen, so ist sie bis auf Widerruf mit 15 % des positiven operativen Geschäftserfolges begrenzt.

...

(4) Gewährt die Gesellschaft dem Geschäftsführer ein Darlehen so ist dieses fremdüblich zu verzinsen. Ein- und Auszahlungen werden in der Form eines kontokorrentmäßigen Verrechnungskontos verbucht.

Als Zinssatz gilt der 3M Euribor in QU 4 des Geschäftsjahres zuzüglich eines bankenüblichen Aufschlages von 1 % auf- oder abgerundet auf Viertelprozentpunkte.

Die Rückführung eines ausdrücklich zugezahlten Darlehensbetrages hat zu mindestens vierteljährlich in einer betriebsüblichen Laufzeit von zehn Jahren zu erfolgen.

Kontokorrentmäßig geführte Verrechnungskonten sind jährlich in der Generalversammlung zu verlängern. Auf eine angemessene Höhe im Vergleich zu den übrigen Verbindlichkeiten ist zu achten. Die Darlehenshöhe ist bis auf weiteres mit € 4 begrenzt. Eine Fälligestellung der betreffenden Forderung bzw. Verbindlichkeiten darf dann erfolgen, wenn unter den Voraussetzungen des Eigenkapitalersatzgesetzes (EKEG) ein Kredit als Eigenkapital ersetzend anzusehen ist.

Sonstige Entnahmen bzw. Einlagen des Geschäftsführers dürfen mit Forderungen des Geschäftsführers insbesondere mit Geschäftsführerbezügen bzw. Tantiemen kompensiert werden.

Der Geschäftsführer erklärt sich damit ausdrücklich einverstanden".

Für den Zeitraum 2/2008 – 9/2008 fand bei der Bw eine Umsatzsteuernachschau statt. Diese Nachschau führte zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen. Im Zuge dieser Nachschau wurde ua. das Verrechnungskonto A vorgelegt. Der Saldo des Verrechnungskontos betrug im Zeitraum 1-9/2008 € 111.

Mit Haftungs- und Zahlungsbescheid des Finanzamtes wurde der Bw Kapitalertragsteuer in Höhe von € 222 (das sind 25 % von € 1111) vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt,

es fehle eine Vereinbarung sowie das Verrechnen von Zinsen, weshalb vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 17. Februar 2009 wurde ausgeführt, der Geschäftsführervertrag enthalte eine Kontokorrentlinie für monetäre gesellschaftsbezogene Vorgänge. Auch sei vom Finanzamt kein Grund festgestellt worden, wieso eine ernsthafte Rückführung nicht in angemessener Zeit erfolgen sollte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführergehalt bislang nicht ausbezahlt worden sei, sondern in den Jahren 2007 und 2008 nur auf ein Verrechnungskonto umgebucht worden sei. Eine derartige Vorgangsweise sei nicht üblich, ebenso wie die in den Monaten Jänner bis September 2008 getätigten Privatentnahmen von € 1111 . Diesbezüglich liege kein Generalversammlungsbeschluss vor, noch seien Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung oder Besicherung vereinbart worden.

Die Geschäftsführerin hätte zudem über die Finanzgebarung und die Fremdüblichkeit der Gestaltung keine besondere Auskunft geben können. Die Unterfertigung der Niederschrift sei von der Geschäftsführerin verweigert worden. Im Übrigen verfüge die Geschäftsführerin über keine weiteren Einkünfte.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 12. Juli 2009 wurde noch vorgebracht, es sei durchaus fremdüblich, dass anspruchsbührende Geschäftsführerbezüge mit anspruchsbelastenden Zahlungen kompensiert würden. Dies sei tägliche Praxis bei sämtlichen Kapitalgesellschaften ähnlicher Größe als auch bei Dienstnehmern, welche laufend und oft wöchentlich Lohnvorschüsse erhalten würden, die mit zukünftigen Lohnansprüchen kompensiert würden. Die Behörde verkenne die Fremdüblichkeit der Lohn- und Gehaltsverrechnung, welche auch für einen Geschäftsführer gelten müsse.

Zudem sei es nicht die Aufgabe des Geschäftsführers über eine steuerliche Betrachtungsweise (Beurteilung) Auskunft zu geben. Es werde auf die Rückführungsverpflichtung im Geschäftsführervertrag hingewiesen, welche rechtswirksam sei. Solange diese nicht verletzt worden sei, könne nicht pro futuro von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die am Verrechnungskonto verbuchten Beträge eine verdeckte Gewinnausschüttung (Zuwendungen von Kapital) an die Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin A darstellen.

2.) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 28.4.2009, 2004/13/0059) ist für die Lösung dieser Frage entscheidend, ob aus den Umständen des Einzelfalls zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlichen aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung seiner wirtschaftlichen Lage - für sich genommen, d.h. ohne ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung - nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH vom 26. April 2006, 2004/14/0066, und vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167). Es bedarf eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führt. Eine Vermögensminderung auf Ebene der Gesellschaft ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs insbesondere dann gegeben, wenn anstelle der von der Gesellschaft überwiesenen Beträge keine oder bloß wertlose Forderungen treten.

Allein mit dem Fehlen von Vereinbarungen über eine fremdübliche Verzinsung kann nach Ansicht des VwGH eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Zuwendung des Kapitals noch nicht begründet werden. Das Fehlen von Vereinbarungen über die Rückzahlungsverpflichtung ermöglicht der Gesellschaft die jederzeitige Fälligestellung des Saldos und vermag die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung noch nicht zu begründen. Hingegen lassen das ständige Anwachsen der Forderung und ihre absolute Höhe sowie das Fehlen von Sicherheiten Rückschlüsse auf die Rückzahlungsabsicht zu (vgl. VwGH vom 28.4.2009, 2004/13/0059).

3.) Dem Zahlungs- und Haftungsbescheid vom 29. Jänner 2009 liegen keine hinreichenden Sachverhaltsfeststellungen zugrunde.

Dieser Bescheid weist lediglich nachstehende Begründung auf:

„Hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung wird auf das Fehlen einer Vereinbarung, sowie verrechneter Zinsen hingewiesen, was für die Beurteilung der Fremdüblichkeit im Hinblick auf eine verdeckte Ausschüttung maßgeblich ist“.

4.) Auch die Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2008 enthält keine ausreichenden Sachverhaltsfeststellungen. Es wird zwar auf die finanzielle Situation der Firma (Weiterführung der in Konkurs gegangenen C-KG) hingewiesen, nähere Ausführungen zur finanziellen

Gebahrung der Bw und ihrer Geschäftsführerin sind jedoch unterblieben. Darüber hinaus enthält die Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2009 neben allgemeinen rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, lediglich die Feststellung, dass die Umbuchung des Geschäftsführergehaltes sowie die Entnahmen nicht fremdüblich seien. Eine Begründung für diese Feststellung ist das Finanzamt schuldig geblieben. Weiters wurde ausgeführt, es seien auch keine Generalversammlungsbeschlüsse gefasst worden, noch Rückzahlungsmodalitäten, noch eine Verzinsung oder Besicherung vereinbart worden.

Diese Ausführungen sind was die Verzinsung anbelangt nicht zutreffend. Im Jahr 2008 wurde ein Betrag von € 2.406,38 an Zinsen auf dem Verrechnungskonto verbucht (vgl. Vorhalt des Finanzamtes vom 31. August 2009).

5.) Das Finanzamt hat erstmals mit Vorhalt vom 31. August 2009 (nach Einlangen des Vorlageantrags) den Versuch einer Sachverhaltsklärung unternommen. Das Finanzamt ist dabei davon ausgegangen ist, dass die strittigen Entnahmen von Punkt IV (4) [Darlehen] des Geschäftsführervertrages umfasst seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2009 wurde ausgeführt, bezüglich der Verbindlichkeiten bestünden zwei Optionen. Einerseits eine laufende Giroverbindlichkeit, die laufend wiederausgenützt werden könne, und andererseits ein ausdrücklich einmal zugezähltes Darlehen. Sollte ein Darlehen zugezählt werden, seien die im Geschäftsführervertrag vereinbarten Modalitäten anzuwenden. Von der Möglichkeit eines Darlehens sei bislang kein Gebrauch gemacht worden.

Ungeachtet dessen, dass dieses Vorbringens nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates im oa. Vertragstext keine Deckung findet, wurden vom Finanzamt keine (weiteren) Erhebungen durchgeführt.

6.) Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. Juli 2010 wurde (neuerlich) der Versuch einer Sachverhaltsklärung unternommen. Der Bw wurde ua. nachstehende Fragen gestellt:

““““

2.) In Punkt 4 des Geschäftsführervertrages vom 20.1.2007 wird die Gewährung eines Darlehens an den Geschäftsführer geregelt (Zinssatz, Rückzahlung, maximale Darlehenshöhe).

Weiters ist im Geschäftsführervertrag geregelt, dass sonstige Entnahmen mit den Geschäftsführerbezügen bzw. Tantiemen kompensiert werden.

a.) Welche Entnahmen sind vom Begriff „sonstige Entnahmen“ umfasst?

b.) Aus welchen Gründen sollen nunmehr alle Privatentnahmen als Darlehen zu werten sein?

c.) Wurde hinsichtlich der getätigten Privatentnahmen bislang Zinsen verrechnet und zumindest vierteljährliche Rückzahlungen geleistet (vgl. Punkt 4 des Geschäftsführervertrages vom 20.1.2007)?

Bejahendenfalls sind die Zinszahlungen bzw. Verrechnungen sowie die Rückzahlungen und zwar für jedes Jahr gesondert (2006 bis 2009) belegmäßig nachzuweisen.

d.) Für den Fall, dass keine (vertragsmäßigen) Zinszahlungen bzw. keine Rückzahlungen geleistet worden sind, mögen die Gründe hierfür eingehend dargelegt werden.

Allfällige vom Geschäftsführervertrag abweichende mündlich getroffene Vereinbarungen sind ebenfalls eingehend zu erläutern.

3.) Aus welchen Gründen soll die Laufzeit allfälliger Darlehen betriebsüblich zehn Jahre betragen?

Um genaue Angaben wird gebeten.

4.) Die Generalversammlungsbeschlüsse betreffend die Verlängerung der Verrechnungskonten sind zur Einsichtnahme vorzulegen.

5.) Laut vorliegender Kopie des Verrechnungskontos A (Zeitraum Jänner bis September 2008) sind sowohl gebundene als auch ungebundene Privatentnahmen getätigt worden.

Für welche konkreten Zwecke erfolgten die zahlreichen ungebundenen Entnahmen?

Um genaue Angaben wird gebeten.

6.) Es ist der Nachweis zu erbringen, dass in den Jahren 2008 das gesamte Geschäftsführergehalt mit „sonstigen Entnahmen bzw. Einlagen“ gemäß Punkt 3 des Geschäftsführervertrages vom 20.1.2007 gegen verrechnet worden ist.

7. a) Aus welchen Mitteln wird A den aushaftenden Saldo des Verrechnungskontos ausgleichen?

b.) Auf welche Art und Weise wurde die Verrechnungsforderung gegen A überhaupt besichert?

c.) Über welche Bonität hat A in den Jahren 2006 bis 2009 verfügt?

d.) Wurde eine Bonitätsprüfung von A durchgeführt?

Um detaillierte Angaben zu allen Punkten und Vorlage allfälliger Beweismittel wird gebeten.

8.) Wie wurde das Verrechnungskonto A überhaupt von der Gesellschaft finanziert?

Die Bw ist seiner Mitwirkungspflicht nur äußerst unzureichend nachgekommen. Die Generalversammlungsbeschlüsse wurden nicht vorgelegt. Die Fragen blieben im Wesentlichen unbeantwortet, wie nachstehender Auszug aus der Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2010 verdeutlicht.

„ad 2a. begriffsmäßig umfasst sind hier zivilrechtliche Vorteilszuwendungen, die nicht in Geld bestehen.

b. auf schuldrechtlicher Basis.

c. es wurden Zinsen verrechnet. Die Belastung der Zinsen erfolgte auf dem Verrechnungskonto. Rückzahlungen erfolgten laut Verrechnungskonto meist in compensando oder durch „stehen gelassene“ Geschäftsführerbezüge.

d. siehe c. Es gibt keine mündlichen Vereinbarungen allenfalls Konkludente.

ad 3. Aus betriebswirtschaftlichen Laufzeit von KK´s der Gesellschaft als Grundlage.

...

ad 5. Bei den ungebundenen Entnahmen handelt es sich im wesentlichen Teil um kurzfristige Ausleihungen von der Gesellschaft. Zweck war meist Schuldentilgung durch die Geschäftsführerin

ad 7.a. Tantiemen, Ausschüttungen, GF Bezug, teilweise aus Mieten V&V.

b. Besicherung besteht zivilrechtlich aus dem Geschäftsführervertrag und Zugriff auf den Geschäftsführerbezug bzw. Geschäftsanteil.

c. Bonität war in diesem Zeitraum ohne KSV Makel laut der Geschäftsführerin, keine negativen Eintragungen bekannt.

d. aufgrund der schriftlichen Vereinbarungen (Haftungen aus dem Geschäftsführervertrag) war dies nicht erforderlich.

Ad 8. Über den KK der Gesellschaft, welcher jeweils üblicherweise einen Rahmen von 5 Jahren aufweist“.

7.) Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

8.) Im Streitfall kann die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form von Zuwendung von Kapital vorliegt, ohne der Durchführung von (weiteren) Erhebungen nicht geklärt werden.

Zu erheben wäre insbesondere, aufgrund welcher Vereinbarungen die Entnahmen laut Verrechnungskonto überhaupt getätigt werden. Der Geschäftsführervertrag regelt nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nur den Fall der Darlehensvergabe. Es wäre daher detailliert darlegen, auf welcher schuldrechtlichen Basis (Darlegung des Rechtsgrundes, der Konditionen etc.) diese Entnahmen laut Verrechnungskonten tatsächlich erfolgen.

Weiters wäre zu klären, wo im Geschäftsführervertrag oder in anderen (mündlichen oder schriftlichen) Verträgen geregelt sein soll, dass „zum Passus Verbindlichkeiten Gesellschaft Geschäftsführer“ zwei Optionen (laufende Giroverbindlichkeit und einmalige Darlehenszuzählung, vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2009) bestehen.

Zu erheben wären die finanzielle Situation der Bw und die der Geschäftsführerin im Berufungsjahr und in den Folgejahren. Die Höhe des Kontokorrentkredites der Bw und dessen Besicherung wären ebenfalls festzustellen. Zu erheben ist weiters, ob die Geschäftsführerin für diese Kredite haftet, ob die Geschäftsführerin über Vermögen (Liegenschaften, Bankguthaben etc.) verfügt, seit wann die Geschäftsführerin Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt, ob und in welcher Höhe bislang überhaupt Rückzahlungen geleistet worden sind, aus welchen Mitteln (Geschäftsführerbezug, Tantiemen) diese geleistet worden sind.

Auch wären Erhebungen zur Vielzahl der ungebundenen Privatentnahmen (kurzfristige Ausleihungen zur Schuldentilgung der Geschäftsführerin, Wegfall dieser Ausleihungen im Jahr 2010, vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2007) zu führen.

Anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse wäre vom Finanzamt dann zu beurteilen, ob im Streitfall die Einbringlichkeit der Gesellschaftsforderung sowie die Rückzahlungsabsicht der Gesellschafterin im Berufungsjahr 2008 (ein Jahr nach Gesellschaftsgründung) gegeben ist oder nicht. Weiters wird das Finanzamt diese Beurteilung für das gesamte Kalenderjahr 2008 und nicht nur für einzelne Monate dieses Jahres vorzunehmen zu haben.

9.) Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der (weiteren) Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Berufungswerber

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. Jänner 2011