

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Ing. Mag. ****, Adr., als Liquidator, hinsichtlich der am 11. September 2014 eingebrachten Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 27. August 2014 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im betragsmäßigen Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 27. Februar 2015 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der Beschwerdeverentscheidung vom 27. Februar 2015 zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde am Dat1 gegründet. Alleingesellschafter war Herr Ing. Mag. ****, der auch die Funktion des Geschäftsführers ausübte. Mit Dat2 wurden in der Folge die Anteile an die *** Beteiligungsgesellschaft m.b.H, an der der genannte Geschäftsführer zu 100 Prozent am Stammkapital beteiligt war, abgetreten. Nach den Eintragungen im Firmenbuch ist seit Dat3 der Bruder von Herrn Ing. Mag. **** Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin. Im beschwerderelevanten Zeitraum war somit Herr Ing. Mag. **** bis Dat3 als Geschäftsführer mittelbar wesentlich an der Beschwerdeführerin (Bf.) beteiligt.

Der Geschäftsführer schloss am 20. September 2010 - zu diesem Zeitpunkt als Alleingesellschafter - eine Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin, wonach Entnahmen bis zu einem Maximalbetrag von 1.200,00 Euro getätigt werden könnten, welche auf dem Verrechnungskonto zu buchen seien. Sofern negative Salden am Verrechnungskonto

bestehen würden, seien Honorare für die Geschäftsführung und Lizenzen nur im Verrechnungswege zu stellen. Zudem wurde am 23. September 2013 eine als „Mandatsvereinbarung Consulting“ bezeichnete Vereinbarung getroffen, wonach dem Geschäftsführer für erbrachte operative Tätigkeiten ein monatliches Honorar in der Höhe von 4.000,00 Euro zustehe.

Der Geschäftsführer tätigte laufend Entnahmen, die auf dem Verrechnungskonto Nr. ***1 und dem Konto Nr. ***2 mit der Bezeichnung „**** Mag.“ als Forderungen der Beschwerdeführerin gebucht wurden. In der Summe sind dem Konto Nr. ***1 im Jahr 2011 Forderungen der Bf. gegenüber Herrn Ing. Mag. **** in Höhe von 39.232,43 Euro zu entnehmen. Im Kalenderjahr 2012 wurden auf dem Verrechnungskonto und dem Konto Nr. ***2 Entnahmen in der Höhe von insgesamt 29.401,04 Euro (abzüglich der nachgewiesenen „Belastungsnoten“) verbucht. Für das Jahr 2013 legte der Geschäftsführer eine Honorarnote in Höhe von 48.000,00 Euro zzgl. USt und tätigte entsprechende, auf den Verrechnungskonten verbuchte Entnahmen.

Als Ergebnis einer den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2013 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 27. August 2014 gegenüber der Bf. den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Dagegen richtete sich die am 15. September 2014 fristgerecht eingelangte Beschwerde. Die Bf. rügt darin die Verletzung von Verfahrensvorschriften und bringt im Wesentlichen vor, dass Herr Ing. Mag. **** als Fremdgeschäftsführer schriftlich das Recht eingeräumt worden sei, bis zu einem gewissen Betrag Darlehen von der Gesellschaft zu beziehen. Die Bf. werde in diesem Zusammenhang weitere Unterlagen beibringen, die zu einer geänderten Sachverhaltsfeststellung führen würden.

Nach Durchführung umfangreicher ergänzender Ermittlungen erließ das Finanzamt die Beschwerdeentscheidung vom 27. Februar 2015, mit der es der Beschwerde teilweise Folge gab und die angefochtenen Bescheide änderte. In der Begründung heißt es (auszugsweise):

„ Nach ständiger 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.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden 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).

Um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern (-Geschäftsführern) wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernisses Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung

tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung eine wesentliche Bedeutung beizumessen (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0067).

Eine mit dem Geschäftsführer geschlossene Vereinbarung müsste daher aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses zur Gesellschaft - der Geschäftsführer ist abgesehen von seiner bis 22.12.2011 bestehenden mittelbaren wesentlichen Beteiligung auch naher Angehöriger des derzeitigen Alleingeschafters - einem Fremdvergleich standhalten. Die Anerkennung von Verrechnungsforderungen als Darlehen setzen außerdem eindeutige Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung, der Zinsfälligkeiten, dem Kreditrahmen und Sicherheiten voraus. Die Publizität einer Verbuchung auf bestimmten Verrechnungskonten als Forderung ersetzt nicht die Publizität des Inhaltes eines Darlehensvertrages, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund der tatsächlichen Zahlung hervorgeht.

Die vorliegende Vereinbarung vom 20.09.2010 erfüllt die genannten Voraussetzungen nach Ansicht des Finanzamtes nicht. Es wurde weder ein Kreditrahmen noch ein Rückzahlungstermin festgelegt, sondern lediglich vereinbart, dass der Geschäftsführer Entnahmen bis zu einem Maximalbetrag von € 1.200 tätigen kann. Es wurden zwar Sicherheiten und eine Verzinsung - jedoch ohne Regelungen über die Abstattung der jährlich anfallenden Zinsen - vereinbart, es konnte jedoch trotz mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis über bereits geleistete Zinszahlungen sowie Rückzahlungen vorgelegt werden. Der Umstand, dass negative Salden am Verrechnungskonto durch Honorare für die Geschäftsführung ausgeglichen werden sollen, zeigt, dass eine Rückzahlung der verbuchten Entnahmen nicht beabsichtigt war.

Die zwischen dem Geschäftsführer und der Beschwerdeführerin getroffene Vereinbarung weist daher zweifelslos keinen eindeutigen und klaren Inhalt auf und hält auch einem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand, weil sie mit einem fremden Dritten so nicht geschlossen worden wäre. Bei Geschäftsführungsverträgen gilt nämlich entsprechend § 1152 ABGB - soweit keine Unentgeltlichkeit vereinbart ist - ein angemessenes Entgelt als bedungen. Es ist nicht nachvollziehbar, dass ein (fremder) Geschäftsführer einer Vereinbarung zustimmt, aufgrund derer er haftungsträchtige Tätigkeiten unentgeltlich ausübt und im Gegenzug zur Deckung seines Lebensunterhaltes ein verzinster Darlehen erhält.

Die Entnahmen des Geschäftsführers von den Verrechnungskonten können daher auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden und sind als Bezüge für die Geschäftsführertätigkeit zu beurteilen.

Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Akontozahlungen, die der Steuerpflichtige erhält, fließen nicht erst mit ihrer tatsächlichen Verrechnung, sondern bereits mit ihrer Bezahlung zu. Ein Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält.

Werden laufend Akontozahlungen auf Geschäftsführerbezüge gewährt, für welche erst zu einem späteren Zeitpunkt Honorarnoten gelegt werden, kommt den laufenden Zahlungen kein Darlehenscharakter zu. Den laufenden Zahlungen der Gesellschaft stehen die laufend vom Geschäftsführer der Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen gegenüber. Die auf den Verrechnungskonten erfassten und dem Geschäftsführer damit bereits zugeflossenen Beträge stellen somit nach Ansicht des Finanzamtes eine Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit dar.

Aufgrund der mittelbaren wesentlichen Beteiligung des Geschäftsführers sind die im Kalenderjahr 2011 von der Beschwerdeführerin bezogenen Vergütungen als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen (VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018). Im beschwerderelevanten Zeitraum von 2012 bis 2013 war der Geschäftsführer nicht mehr am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt. Die laufenden Entnahmen stellen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 iVm § 47 Abs. 2 EStG 1988 dar. Die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 notwendigen Voraussetzungen der Weisungsgebundenheit und organisatorischen Eingliederung sind nach ständiger Judikatur (vgl. etwa VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055; 22.12.2004, 2002/15/0140 und 26.7.2007, 2007/15/0095; BFG vom 24.07.2014, RV/6100559/2012 und 6.10.2014, RV/3100868/2010) schon durch die über einen längeren Zeitraum angelegte, kontinuierliche Ausübung der Geschäftsführung erfüllt.

Da im Zuge der GPLA-Prüfung keine Unterlagen vorgelegt wurden und daher eine Schätzung aufgrund der Angaben des Geschäftsführers vorgenommen wurde, wird der Beschwerde insoweit hinsichtlich der Höhe teilweise stattgegeben als nun die zugeflossenen Vergütungen aufgrund der vorgelegten Verrechnungskonten ermittelt werden konnten. Die Festsetzungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 werden in nachfolgender Höhe abgeändert:

..."

Mit der fristgerechten Einbringung des Vorlageantrags vom 2. April 2015 gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO). Darin wird im Wesentlichen vorgebracht, dass zwischen Herrn Ing. Mag. **** und der Bf. kein Dienstverhältnis bestanden habe. Die Tätigkeiten des Herrn Ing. Mag. **** seien lediglich aufgrund der zwischen der Bf. und ihm abgeschlossenen Vereinbarungen ausgeführt worden. Herr Ing. Mag. **** sei nicht weisungsgebunden gewesen, noch lägen die sonstigen für ein Dienstverhältnis typischen Tatbestände vor. Derartige Vereinbarungen könnten durchaus auch mit Dritten geschlossen werden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (Familienlastenausgleichsgesetz 1967) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Beitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind u.a. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die dem Geschäftsführer in den Streitjahren zugeflossenen - von der Bf. als Darlehenszahlungen bezeichneten - Beträge als Vergütungen für die Tätigkeit als Geschäftsführer anzusehen sind und damit dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

Die belangte Behörde hat ihre Qualifikation der strittigen Beträge als Geschäftsführervergütungen auf die in der Judikatur entwickelten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern gestützt. Sie sah die Kriterien des Vorliegens von Vereinbarungen klaren und eindeutigen Inhalts sowie des Fremdvergleichs als nicht erfüllt an.

In rechtlicher Hinsicht schließt sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes an. Auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung wird verwiesen und werden diese zum Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt.

Die in der Beschwerde behauptete Darlehensvereinbarung weist keinen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und wäre mit einem fremden Dritten nicht so geschlossen worden. Es fehlen wesentliche Angaben, wie bspw. die Festlegung eines Kreditrahmens, eines Rückzahlungstermins, Angaben zur konkreten Tilgung der „Darlehen“ und zur Abstattung der Zinsen, der Modalitäten bei vorzeitiger Auflösung des Geschäftsführervertrages, oder etwa wie bei Verlusten der Gesellschaft vorzugehen ist. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Hingabe von Darlehen ohne eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehensbedingungen (Tilgungsvereinbarung, Zinsen, Sicherheiten) zu verfassen als nicht fremdüblich zu beurteilen (vgl. etwa VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH 27.11.2002, 2001/13/0032).

Die Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei Leistungsverhältnissen zwischen einer Gesellschaft und ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, haben zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist. Die Konsequenz daraus besteht in einer dem Gebot des § 115 BAO Rechnung tragenden Ermittlungstätigkeit, in deren Wahrnehmung eine die betroffenen Vorschriften bekämpfende Gesellschaft durchaus in ihre Pflicht zur Mitwirkung (§ 119 BAO) genommen werden darf (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0056 mit Hinweis auf VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Abgesehen von den umfangreichen Erhebungen der Abgabenbehörde im Rahmen des Beschwerdeverfahrens wurde der Bf. mit Schreiben vom 15. März 2018 der Vorlagebericht des Finanzamtes vom 3. Juni 2015 mit den darin enthaltenen Sachverhaltsannahmen, Beweismitteln und der rechtlichen Stellungnahme der Abgabenbehörde (nochmals) zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

Die Bf. äußerte sich dazu jedoch nicht und nahm auch nicht an der von ihr beantragten und am 23. Mai 2018 durchgeführten Verhandlung teil.

Es wäre an der Bf. gelegen, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht den Feststellungen des Finanzamtes entgegenzutreten und für den behaupteten Darlehenscharakter der Zahlungen geeignete Beweisangebote zu machen.

Wenn die Abgabenbehörde bei dieser Sach- und Beweislage die hier strittigen Beträge als Vergütungen für die Tätigkeit als Geschäftsführer beurteilte, ist dies somit nicht als rechtswidrig anzusehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vorgenommenen, auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Beweiswürdigung. Mangels Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung musste der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Linz, am 24. Mai 2018