



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0609-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN GmbH, Adresse, vertreten durch Stb, Anschrift, vom 26. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. Juli 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die NN GmbH (Berufungswerberin, Bw.) wurde im Jahr 2010 durch das Finanzamt (FA) im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) einer Außenprüfung unterzogen.

Mit Bescheid vom 26. Juli 2010 setzte das FA folgende Abgaben fest:

Jahr	DB	DZ	Summe
2006	€ 1.560,00	€ 138,67	€ 1.698,67
2007	€ 1.560,00	€ 138,67	€ 1.698,67
2008	€ 1.560,00	€ 138,67	€ 1.698,67

Zur Begründung der Bescheide wird auf den Bericht verwiesen, in welchem sich jedoch nur die Aussage findet, dass die Nachverrechnung der Geschäftsführerbezüge laut

Buchhaltungsunterlagen für 2006 bis 2008 zu erfolgen habe, da Bezüge und sonstige Vergütungen einer Gesellschaftergeschäftsführers DB-, DZ- und KommSt-pflichtig seien.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. rechtzeitig innerhalb der mehrfach verlängerten Berufungsfrist das Rechtsmittel der Berufung und wendete ein, dass einerseits der Sachverhalt nicht ausreichend abgeklärt worden sei und es sich bei den Zahlungen an die Geschäftsführer der Bw. (Herrn Gf1 und Herrn Gf2) um Darlehen gehandelt habe, welche aufgrund der vorgenommenen Verzinsung der Verrechnungskonten nicht als Geschäftsführerbezüge anzusehen seien. Die Darlehensunterlagen seien jedoch bislang im Verfahren noch nicht vorgelegt worden, weshalb das FA von einer Geschäftsführervergütung ausgegangen sei. Aus den mittlerweile vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass es sich bei den strittigen Zahlungen um ein von der Muttergesellschaft der Bw. der Obergesellschaft AG genehmigtes Darlehen handle. Der Berufung war die Darlehensvereinbarung angeschlossen.

Im Abweisungsbescheid vom 19. Dezember 2011 führte das FA in der Begründung aus, dass die Darlehensverträge erst nach Bescheidzustellung übermittelt worden wären und daher erst nach Ende der Prüfung erstmals zur Verfügung gestanden hätten. Die streitgegenständlichen Feststellungen wären im Rahmen der Prüfung außer Streit gestellt worden.

Für die Anerkennung der genannten Darlehensverträge sei es erforderlich, dass sie dem Fremdvergleich standhalten würden. Der Vertrag sei nicht vergebührt worden und erst nach langem Prüfungsverfahren erstmals vorgelegt worden. Die angeführte Verzinsung sei nicht vertragskonform vorgenommen worden sondern erst im Rahmen einer Betriebsprüfung nachverrechnet worden. Die angeblichen Rückzahlungen (gemeint wohl Auszahlungen) seien in der Buchhaltung als Spesenersätze bezeichnet. Zu allen weiteren Angaben seien trotz entsprechender Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt worden.

Der Bescheid vom 2. Dezember 2011 wurde vom FA mit Bescheid vom 19. Dezember 2011 gem [§ 299 BAO](#) aufgehoben und mit gleichem Datum eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) mit identer Begründung erlassen.

Im Vorlageantrag vom 19. Jänner 2012 wird nochmals auf die Darlehensverträge verwiesen und ausgeführt, dass die Verzinsung jährlich verbucht und vorgenommen worden sei. Die behauptete Nachverrechnung im Rahmen der Betriebsprüfung dürfte sich auf die Prüfung bei der Obergesellschaft AG beziehen. Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 2010 mitgeteilt, sei bei der Darlehenszahlung irrtümlich die falsche Textvorlage verwendet worden. Bezuglich der Sparbücher für den Lebensunterhalt sei in der Vorhaltsbeantwortung

vom 19. Jänner 2011 Stellung genommen worden, weitere Unterlagen könnten beigebracht werden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. Dezember 2013 wurde vorgebracht:

Über Frage der Vertreterin des Finanzamtes teilten die Gf der Bw. mit, dass jeder von Ihnen über zwei Darlehen verfügen konnte, da nicht nur die Berufungswerberin sondern auch die Muttergesellschaft Obergesellschaft AG den dortigen Vorständen ein Darlehen gewährt hätte. Ergänzend wird seitens des Gf Gf1 vorgebracht, dass die teilweise Mittelaufbringung für das Darlehen der Muttergesellschaft an die Vorstände wiederum durch ein Darlehen aus dem Privatbereich der Familie Gf1 an die Muttergesellschaft erfolgt sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass es sich bei den beiden Gf. der Bw. um mittelbar wesentlich Beteiligte handle. Eine Unentgeltlichkeit der Tätigkeit sei nicht ausdrücklich vereinbart, weshalb ein angemessenes Entgelt als bedungen gelte.

Aus den Darlehensvereinbarungen lasse sich Fremdüblichkeit nicht erkennen, da eine Besicherung nicht vereinbart sei und überdies nicht erkennbar sei wie die Rückzahlung am Ende der Laufzeit zu erfolgen habe (Gesamtbetrag oder Ratenzahlung). Weiters sei der Vertrag erst nach der Prüfung vorgelegt und nicht vergebührt worden. Auch dieser Umstand entspreche nicht einer fremdüblichen Vorgangsweise.

Der Vertreter der Bw. entgegnete, dass es in der Disposition der Gesellschafter liegen müsse, ob für eine Geschäftsführertätigkeit ein Entgelt vereinbart werde, auch eine unentgeltliche Tätigkeit für die Gesellschaft als Gf. sei zulässig.

Eine Besicherung eines Darlehens sei für die Fremdüblichkeit nicht wesentlich, da es im Geschäftslehen üblich sei unbesicherte Darlehen insbesondere an Mitarbeiter oder Gf. bzw. Gesellschafter zu gewähren. Die Vergebühring der Darlehensverträge sei irrtümlich unterlassen worden und könne daraus nicht abgeleitet werden, dass die Verträge erst später erstellt und rückdatiert worden seien. Warum die Darlehensvereinbarung nicht bereits im Zuge der Prüfungshandlungen vorlegt worden sei, sei der Berufungswerberin nicht bekannt. Insgesamt handle es sich nicht um Geschäftsführerentlohnung, sondern um ein anzuerkennendes Darlehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die geprüfte Gesellschaft NN GmbH war im Streitzeitraum eine 100% Tochter der Obergesellschaft AG (nunmehr seit April 2011 Obergesellschaft GmbH). Die Geschäftsführer der Bw. Gf1 und Gf2 waren im Streitzeitraum nicht direkt an der Bw. beteiligt. Laut

Jahresabschluss der Obergesellschaft AG waren die beiden Geschäftsführer der Bw. an dieser mit jeweils 42,60% der nennbetragslosen Stückaktien am Grundkapital beteiligt, sowie gleichzeitig Vorstände der Muttergesellschaft. Daraus ergibt sich eine mittelbare Beteiligung der beiden Geschäftsführer im Ausmaß von ebenfalls je 42,60% an der Bw.

Laut einem nicht vergebührten Darlehensvertrag welcher mit 12. September 2005 datiert ist und der mit 1. Juli 2005 rückwirkend in Kraft trat, räumte die Bw. ihren beiden Geschäftsführern bis 30. Juni 2015 einen Kreditrahmen von je € 60.000,00 ein, welcher mit 4% p.a zu verzinsen war. Die Rückzahlung des Kredites hat am Ende der Laufzeit zu erfolgen oder bei vorherigem Ausscheiden aus dem Unternehmen. Diesem Kreditvertrag stimmten der Vorstand (damit die beiden Gf. der Bw. und daher die Kreditnehmer) und der Aufsichtsrat der Obergesellschaft AG zu. Bei der Ausnutzung des Kreditrahmens durch die Darlehensnehmer war laut Darlehensvereinbarung auf die Liquiditätssituation der Darlehensgeberin Rücksicht zu nehmen.

Aus den im Akt befindlichen Ausdrucken der Kontoblätter ist ersichtlich, dass die Auszahlungen an die beiden Geschäftsführer im gesamten Streitzeitraum in den einzelnen Jahren (bis auf eine Ausnahme im März 2006) in identer Höhe erfolgten und als Spesenzahlungen auf den Verrechnungskonten der beiden Geschäftsführer verbucht wurden. Die Zahlungen betrugen mit wenigen Ausnahmen jeweils € 2.500, wobei die Auszahlungen nicht jedes Monat erfolgten. (Keine Zahlungen im April, Juni bis September 2006, Jänner, Februar und Dezember 2007, Jänner, März und Mai bis Dezember 2008). Aus den Konten ist überdies ersichtlich, dass jeweils zum Jahresende Zinsenbelastungen erfolgten. Im Streitzeitraum erfolgten weder Kapitaltilgungen noch Zinsenzahlungen. Die Kontostände der Verrechnungskonten wiesen zum 31. Dezember 2008 bei Gf1 € -56.230,55 und bei Gf2 - € 56.230,25 aus.

Schriftliche Geschäftsführerverträge zwischen den Geschäftsführern und der Bw. bestanden nicht, ebensowenig eine andere Vereinbarung über die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit, da lauf Auskunft der Bw. keine Entlohnung stattgefunden habe.

Aus der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 19. Jänner 2011 ergibt sich, dass die Darlehensauszahlungen als Spesen bezeichnet worden waren und aufgelöste Sparbücher der Familie des Gf. Gf1 nicht für den Lebensunterhalt verwendet, sondern der Muttergesellschaft als Darlehen gegeben worden waren. Der Lebensunterhalt der Vorstände wurde zum Großteil von der Ehefrau bzw. der Verlobten sowie aus Unterhaltszahlungen und Familienbeihilfe bestritten. Der Hinweis im Schreiben vom 19. Jänner 2011 auf Deckung der Lebenshaltungskosten aus bestehenden Dienstverhältnissen erwies sich als unrichtig, als die Geschäftsführer aus ihrem Dienstverhältnis mit der Muttergesellschaft der Bw. nur einen

Sachbezug (PKW Nutzung) und ein Entgelt von jährlich € 6.000,00 erhielten, da aufgrund der schlechten Ertragssituation der Muttergesellschaft die ursprünglich vereinbarte Geschäftsführerentlohnung im Ausmaß von öS 100.000,00 /Monat im gesamten Streitzeitraum auf € 250,00/Monat reduziert war. Weitere Dienstverhältnisse bestanden im Streitzeitraum nicht.

Rechtlich folgt daraus:

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

Nach [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind 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](#).

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.

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

Strittig ist hier die Frage, ob die von der Bw. ausbezahnten und als Spesenersätze bzw. Darlehenszahlungen bezeichneten Beträge als Vergütungen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer anzusehen und damit dem DB und DZ zu unterwerden sind oder als rückzahlbare Darlehensauszahlungen nicht als Vergütungen aus der Geschäftsführungstätigkeit anzusehen sind.

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (VwGH 23.10.1997, [94/15/0160](#)). Rechtsbeziehungen zwischen Fremden werden so gestaltet, dass sie das tatsächliche Geschehen widerspiegeln, die Geschäftspartner "wollen sich nichts schenken" (Jakom/Lenneis, EStG 2009, § 4, Tz 331). Da jedoch dieser Interessensgegensatz

bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden vielfach fehlt bzw. ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, wird dieser Interessensgegensatz anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt.

Als nahe Angehörige gelten unter anderem die in [§ 25 BAO](#) aufgezählten Personen, andere verwandte oder verschwägerte Personen, sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, aber auch die einer Gesellschaft nahe stehenden Personen, wie z.B. der Geschäftsführer und auch der beteiligte (Allein-)Gesellschafter. Da diesfalls Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - im gegenständlichen Fall zwischen den mittelbar wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern und der von ihnen beherrschten Gesellschaft - auf ihre steuerliche Relevanz zu überprüfen sind, ist zu untersuchen, ob die gegenständliche Vereinbarung insgesamt und auch die damit in Zusammenhang stehenden Darlehensverträge auch zwischen Gesellschaftsfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Vereinbarung über die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit und die vorliegende Darlehensvereinbarung sind dabei im Zusammenhang zu betrachten.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.3.2003, [98/14/0164](#)).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Doralt, EStG 4 § 2 Tz 158, mit Judikaturhinweisen, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 45 zu § 8).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien sind in der im [§ 21 BAO](#)

statuierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 29.11.2000, [95/13/0004](#)). Der Mangel einer dieser drei Voraussetzungen hat die steuerliche Unwirksamkeit der Vereinbarung zur Folge.

Die Schriftform einer Vereinbarung wird bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile für die steuerliche Anerkennung nicht zwingend vorausgesetzt, es sei denn es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich ihn in Schriftform abzuschließen. Die fehlende Schriftform führt dann in aller Regel zur steuerlichen Nichtanerkennung des Vertrages. (Dienst-)Verträge jedenfalls, die das Schulden der Arbeitskraft zum Inhalt haben und sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der geschuldeten Arbeitsleistung orientiert, setzen das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, deren wesentliche Inhalte eindeutig und zweifelsfrei feststehen müssen. Dies gilt insbesondere für abgrenzbare Gehalts- bzw. Bezugsbestandteile wie z.B. etwa neben dem laufenden Bezug vereinbarte Bonuszahlungen und Umsatzbeteiligungen.

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#)). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen, sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, [94/14/0067](#)).

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](#)). Diese Problematik ergibt sich in gleicher Weise bei lediglich mittelbar gehaltenen wesentlichen Beteiligungen wie sie im hier zu beurteilenden Fall gegeben sind.

Gemäß § 167 Abs. BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (VwGH 27.10.1988, [87/16/0161](#); VwGH 18.12.1990, [87/14/0155](#)). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, [90/16/0031](#); VwGH vom 14.5.1991, [89/14/0195](#)).

Subsumiert man nunmehr den Sachverhalt unter obigen rechtlichen Ausführungen, so ergibt sich für den unabhängigen Finanzsenat, dass die zwischen den Geschäftsführern und der Bw. getroffenen Vereinbarungen bei der gebotenen gemeinsamen Betrachtung der beiden Vereinbarungen keinen eindeutigen und klaren Inhalt aufweisen und einem anzustellenden Fremdvergleich nicht standhalten, weil sie mit einem fremden Dritten so nicht geschlossen worden wären. Hinzu kommt, dass zwar eine außenwirksame Bestellung der Geschäftsführer stattgefunden hat, aber keine schriftlichen Vereinbarungen (oder andere nach außen erkennbare Vereinbarungen) über eine allfällige Entlohnung/Nichtentlohnung der Tätigkeit vorliegen.

Eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Zwar ist bei unklarem und nicht eindeutigem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (Ruppe, Familienverträge², 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; Doralt/Renner, a.a.O., § 2, Tz 163). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner Rechtsprechung einen strenger Standpunkt (so z.B. VwGH 22.9.1992, [88/14/0074](#), betrifft einen nicht anerkannten Kaufvertrag zwischen einen Eltern und minderjährigem Sohn wegen nicht eindeutig festgelegter Rechte und Pflichten). Damit eine Vereinbarung überhaupt anzuerkennen ist, ist eine deutliche Fixierung der wesentlichen Leistungsbestandteile und Aufgabengebiete gefordert.

Ein klarer und zweifelsfreier Inhalt der im Berufungsverfahren strittigen Vereinbarungen wäre - exemplarisch angeführt - nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates etwa

- die genaue Darstellung wann und in welcher Höhe die Darlehensauszahlungen zu erfolgen haben, bzw. eine Aussage, dass der Darlehenshöchstbetrag jederzeit und ohne Beachtung der Liquiditätssituation der Darlehensgeberin vom Darlehensnehmer abgerufen werden kann.
- Regelungen zur Abstattung der jährlich anfallenden Zinsen
(monatliche/quartalsweise/jährliche Zahlung oder Zinsfälligkeit am Ende der Laufzeit); der

Darlehensvertrag regelt lediglich die Rückzahlung des in Anspruch genommenen Darlehens und den Umstand der Verzinsung)

- Vereinbarungen unter welchen Kriterien mit einer Entlohnung der Geschäftsführertätigkeit in Zukunft zu rechnen ist (Umsatz und/ oder Gewinnziele sowie deren Berechnung)

Von einer Vereinbarung, welche einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist ist bei den gegenständlichen Vereinbarungen folglich nicht auszugehen.

Der Umstand der regelmäßigen Verbuchung der Zinsen auf dem Verrechnungskonto des jeweiligen Geschäftsführers vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Ein solcher Buchungsvorgang kommt weder nach außen zum Ausdruck noch geht daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervor (VwGH vom 2.6.2004, [2001/13/0229](#)).

Fremdüblichkeit:

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkünfterzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Dabei ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#), 0151). Diese zweistufige Prüfung der Vereinbarung ist dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form und sodann mit diesem Inhalt abgeschlossen worden wäre (VwGH vom 13.12.1988, [85/13/0041](#)).

In dieser Hinsicht erscheint dem UFS zunächst die Form des Bestellungsvertrages zum Geschäftsführer (lediglich mündlich ohne schriftliche Darstellung des Umfanges der Rechte und Pflichten) im Verhältnis zu nicht nahestehenden Personen grundsätzlich eher ungewöhnlich. Bezüglich des vorgelegten Darlehensvertrages fällt die rückwirkende Darlehensgewährung als nicht fremdüblich besonders ins Auge. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Hingabe von Darlehen ohne eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehenskonditionen (Tilgungsvereinbarung, Zinsen, Sicherheiten) zu verfassen als nicht fremdüblich zu beurteilen (vgl. etwa VwGH vom 21.10.2004, [2000/13/0179](#); VwGH 27.11.2002, [2001/13/0032](#)).

Unter fremden Dritten werden Darlehensverträge grundsätzlich vor Hingabe der Darlehensvaluta abgeschlossen und in schriftlichen Urkunden festgehalten, zumal in diesem Stadium die Kredithöhe, die Rückzahlungsmodalitäten und Höhe und Berechnung der Verzinsung zu vereinbaren und festzuhalten sind. Zudem waren Darlehensverträge im Streitzeitraum gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte die der Anzeige beim zuständigen Finanzamt bedurften. Eine derartige Anzeige des Darlehensvertrages erfolgte nicht, was für sich

genommen schon eine Fremdunüblichkeit nach sich zieht oder auch – entgegen den Ausführungen der Bw. – den Schluss zulässt, dass die im Zuge der Berufung erstmals vorgelegten Darlehensverträge erst viel später erstellt und rückdatiert worden waren. Ein nachträglicher und rückwirkender Vertragsabschluss erklärt sich somit ausschließlich aus dem bestehenden Naheverhältnis.

Die Reduktion der Bezüge bei der Muttergesellschaft (im Vergleich zum ursprünglichen Vorstandsvertrag aus 2001) in wirtschaftlich angespannten Zeiten auch für einen der Gesellschaft fremden Geschäftsführer entspricht den Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens und bleibt für sich unwidersprochen. Gleiches kann auf Ebene einer Tochtergesellschaft gelten, wenn diese in der Eröffnungsphase noch keine entsprechenden Ergebnisse aufweist. Allerdings hätte ein der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich nicht verbundener Geschäftsführer nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates einer auf Dauer unentgeltlichen Tätigkeit für die Bw. nicht zugestimmt, zumal mit der Geschäftsführertätigkeit ein im Geschäftsleben regelmäßig abzugeltendes Haftungsrisiko einhergeht.

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 einen verzinsten und endfällig rückzahlbaren Kredit erhält. Insoweit ist den Ausführungen des FA zu folgen, dass bei Geschäftsführungsverträgen entsprechend [§ 1152 ABGB](#) soweit keine Unentgeltlichkeit vereinbart ist, ein angemessenes Entgelt als bedungen gilt. Ein dauernder Verzicht auf Entlohnung im Konnex mit einer anders bezeichneten Mittelzuwendung (Darlehen, Spesen) verhindert daher die Anerkennung dieser Zahlungen als Darlehen.

Schließlich ist auch der Umstand ungewöhnlich, dass der Geschäftsführer der Gesellschaft (oder der Muttergesellschaft) durch Hingabe eines privaten Sparbuchs die Mittel zuführt, welche ihm im weiterer Folge als Darlehen von der Gesellschaft an ihn wieder zur Verfügung gestellt werden. Das diesbezügliche Vorbringen wurde überdies nicht durch Vorlage der Sparbücher nachgewiesen sondern bleibt auf der Ebene der Behauptungen.

Zuletzt kann bezüglich des Inhaltes des Darlehensvertrages Fremdunüblichkeit des Inhaltes darin erkannt werden, dass trotz Vorliegens eines langfristigen und endfälligen Kredites keinerlei Sicherheiten vereinbart waren. Dies nimmt umso mehr Wunder, als der Bw. die Einkommenssituation der beiden Geschäftsführer (geringfügige Beschäftigung bei der Muttergesellschaft, keine Einkünfte bei der Bw., Sicherstellung des Lebensunterhaltes durch Einkünfte der Partnerinnen und durch Familienbeihilfe) bekannt war. Bei Auflösung der jeweiligen Partnerschaften wäre die Rückzahlung des gewährten Darlehens fraglich.

Hinsichtlich der Familienbeihilfe bzw. der nicht näher bezeichneten Unterhaltszahlungen ist anzumerken, dass diese Gelder den Kindern zuzurechnen sind und nur an die Eltern als Beitrag zum Kindesunterhalt ausbezahlt werden. Keinesfalls können sie als Sicherheit für eine Verbindlichkeit der Eltern Verwendung finden. Unter fremden Dritten wäre in einer derart angespannten Einkommenssituation auf Seiten des Darlehensgebers eine Haftungserklärung der Partner oder die Verpfändung von werthaltigen Wirtschaftsgütern eingefordert worden.

Die Ausführungen der Bw., dass unbesicherte Darlehen an Mitarbeiter und Geschäftsführer im Geschäftsleben üblich wären, vermag unter den geschilderten Einkommens- und Vermögensverhältnissen in keiner Weise zu überzeugen

Den wiederkehrenden Zahlungen der Gesellschaft im regelmäßig gleichen Betrag von € 2.500,00 standen regelmäßige Leistungen der Geschäftsführer gegenüber (VwGH 19.3.2013, [2010/15/0070](#)). Die Behauptung, dass die Leistungen unentgeltlich und die ausbezahlten Beträge Darlehensauszahlungen darstellten erweist sich in diesem Kontext daher einerseits als unglaublich und andererseits fremdunüblich.

Die für sich genommen ungewöhnliche Verbuchung der ausbezahlten Darlehensteilbeträge als Spesen ist dabei nicht entscheidungsrelevant, rundet aber das Bild der Fremdunüblichkeit der Gestaltung insgesamt ab, da derartige unrichtige Verbuchung unter fremden Dritten vermutlich richtiggestellt worden wären. Die Fremdüblichkeit der Höhe der vorgenommenen Verzinsung kann daher ungeprüft bleiben.

Wien, am 11. Dezember 2013