

VWGH: VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG – BUCHUNG KANN SCHRIFTLICHE URKUNDE NICHT ERSETZEN

1. Vereinbarungen zwischen der GmbH und den Anteilshabern müssen den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen.
2. Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann eine schriftliche Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen.

§ 8 Abs 2 KStG 1988

VWGH 25.02.2004, 99/13/0154

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die laufenden Bezüge des an der GmbH zu 91,97 % beteiligten beschwerdeführenden Gesellschafter-Geschäftsführers, dessen als Darlehen zu wertende „Entnahmen“ aus der GmbH sowie die (tatsächlich nie bezahlten) Darlehenszinsen wurden gegen das Gesellschafterverrechnungskonto gebucht. Eine detaillierte schriftliche Vereinbarung existierte nicht. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde eine Vereinbarung über ratenweise Rückzahlung, Zinsen und Verpfändung des Privathauses an die GmbH vorgelegt. Dennoch verneinte die Prüferin eine fremdübliche Vereinbarung und ging von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus. Es mangle an einer Vereinbarung über die Höhe des Kreditrahmens, die Fälligkeit der Zinsen sowie der Eintragung der Verpfändung ins Grundbuch. Die Berufung wurde mit der Begründung abgelehnt, Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und den Anteilshabern müssen den für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Anforderungen entsprechen. Die vorgelegte Vereinbarung war weder schriftlich noch inhaltlich ausreichend. Die Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer könne eine schriftliche Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen, weil der Buchungsvorgang nach außen nicht klar zum Ausdruck kommt und durch ihn alleine wesentliche Kriterien hinsichtlich des Rechtsgrundes nicht ersichtlich sind.

Aus den Entscheidungsgründen:

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

befasst hat. Er hat hierzu in seiner Judikatur 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 Ausschüttung 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 Zuwen-



Neueste UVS-Judikatur zu

- **Arbeitnehmerschutz**
- **Asyl- & Fremdenrecht**
- **Gewerbeordnung**
- **Straßenverkehrsordnung**
- **Vergaberecht**
- **u.v.m.**

www.zuv.at



dung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, und die darin zitierte Vorjudikatur). Vor diesem Hintergrund ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde auch im Beschwerdefall hinsichtlich der „Entnahmen“ verdeckte Ausschüttungen angenommen hat. Soweit der Beschwerdeführer in der Beschwerde darzustellen versucht, dass der Inhalt der vorgelegten Vereinbarung entgegen der Ansicht der belangten Behörde einem Fremdvergleich entspreche, insbesondere ausreichende Sicherheiten vereinbart worden seien,

wird damit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht aufgezeigt, weil in der angesprochenen Vereinbarung jedenfalls ein einem Fremdvergleich standhaltender Rechtsgrund für die laufenden „Entnahmen“ nicht aufgezeigt wird. Wie ausgeführt rechtfertigt aber bereits das Fehlen eines solchen Rechtsgrundes die Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Im Hinblick darauf kann dahingestellt bleiben, ob die Beurteilung der belangten Behörde, die Vereinbarung vom 1. Juni 1993 sei tatsächlich erst zu einem späteren Zeitpunkt getroffen worden, als Ergebnis einer von Mängeln freien Beweiswürdigung angesehen werden kann. [...]

ANMERKUNG

Für den VwGH müssen Vereinbarungen zwischen der GmbH und den Anteilhabern den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann dabei eine schriftliche Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen. Im vorliegenden Fall ist zudem nicht einmal ein Rechtsgrund für die „Entnahmen“ auszumachen.

Der VwGH folgt damit seiner ständigen Rsp. So liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer äußeren Form nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl zB VwGH 20.3.1974, 1157/72). Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an den Kriterien für Familienverträge gemessen. Danach muss der Vertrag – um steuerlich anerkannt zu werden – klar und eindeutig sein, Wirkungen nach außen entfalten und fremdüblichen Bedingungen entsprechen (vgl etwa VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; 31.03.1998, 96/13/0121; 13.10.1999, 96/13/0113). Dieser ständigen Rsp zu Verträgen naher Angehöriger kommt allerdings nur Bedeutung für die Beweiswürdigung zu (so VwGH 19.10.1993, 93/14/0129).

Der VwGH steht damit jedoch nur im Einklang mit einem Teil der Literatur. Diese ist nämlich in der Methodik der Angemessenheitsprüfung dreigeteilt. Die erste Richtung präferiert – ebenso wie der VwGH – die Methode des Fremdvergleichs zur Prüfung der Angemessenheit. Danach wird untersucht, ob die Körperschaft bei gegebenen Verhältnissen auch einem fremden

Dritten, der nicht Anteilhaber ist, einen Vorteil einräumen würde (so KStR 2001 Rz 754; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht (1986) 41 ff). Die Anhänger der zweiten Richtung stellen hingegen nicht primär auf den Fremdvergleich ab, sondern untersuchen stattdessen, ob die Körperschaft den Vorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtanteilsinhaber unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte (dafür zB Gassner, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, in Doralt et al (Hrsg) FS Bauer (1986) 73 (79ff); wohl auch Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz 977; BFH in ständiger Rsp, etwa 3.2.1971 I R 51/66, BStBl II 1971, 408). Die dritte vermittelnde Richtung (namentlich Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly (Hrsg) KStG § 8 Rz 45.4) möchte schließlich prüfen, ob ein bestimmter Vorgang bei Wegdenken gesellschaftsrechtlicher Verbindungen und unter Einbeziehung der konkreten Umstände des Einzelfalles ebenso abgewickelt worden wäre.

ME legt der VwGH in seiner Argumentation zu großen Wert auf das Erfordernis der Außenwirkung. Hat eine schriftliche Vereinbarung, die gleich nach ihrer Entstehung in der Schublade verschwindet, tatsächlich eine stärkere Außenwirkung als eine Buchung? Auch ein Blick in die zivilrechtliche Pfandrechtslehre – zu deren tragenden Pfeilern der Publizitätsgedanke zählt (vgl Kozio/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I¹² (2002) 339) – scheint dies zu bekräftigen. So neigt der OGH jüngst dazu, bei Buchforderungen generell nur den Buchvermerk als Publizitätsakt anzuerkennen (vgl OGH 29.10.1997, 5 Ob 2155/96i).

PATRICK WENINGER

