

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/12/14 2006/14/0025

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 14.12.2006

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §23 Abs1;

KStG 1988 §8;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des E H und des H G, beide in G, beide vertreten durch die Dr. Reinhard Tögl Rechtsanwaltsgesellschaft m.b.H. in 8010 Graz, Schmiedgasse 31, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I) vom 26. Juni 2002, GZ. RV 130.97/1-8/97, betreffend Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) für das Kalenderjahr 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beiden Beschwerdeführer bildeten eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) und erklärten in der Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1994 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4,828.046 S (Verlustanteil je 50 %). Den Unternehmensgegenstand bildete die Klärschlammrestentsorgung. Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

In dem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 18. Juni 1996 (Prüfungszeitraum 1992 bis 1994) kam die Prüferin zur Ansicht, dass ein Darlehen an die S. GmbH in Höhe von 4,355.000 S auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes als "Eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen" zu beurteilen sei. Dafür könne daher im Streitjahr kein verlusterhöhender Forderungsausfall berücksichtigt werden. In der Niederschrift zur Schlussbesprechung hielt die Prüferin fest, eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung des Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft sei unter besonderen Umständen, die dafür sprächen, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen, als verdecktes Eigenkapital zu

beurteilen. Im Beschwerdefall führten die Umstände, wie "ungenügend rechnerische Eigenkapitalausstattung im Verhältnis zum Betriebsvermögen, Unmöglichkeit mit dem vorgesehenen Eigenkapital den Unternehmenszweck zu erreichen, die beteiligungsproportionale Gewährung der Darlehen, Nichterlangbarkeit von Krediten Dritter bzw. das Nichtstandhalten eines Fremdvergleiches", zur Umqualifizierung des Darlehens von 4,355.000 S in ein eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen.

In der gegen den nach Wiederaufnahme des Verfahrens auf der Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1994 erhobenen Berufung wurde der Annahme der Betriebsprüferin widersprochen, dass das von den Beschwerdeführern als Gesellschafter der GesbR an die Vertriebs-GmbH gewährte "kurzfristige Leihgeld" als eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen zu werten sei.

Zum Sachverhalt wurde in der Berufung ausgeführt, die aus den Beschwerdeführern gebildete Gesellschaft habe bereits seit 1990 an einem Forschungsprojekt (Klärschlammrestentsorgungsanlagen) gearbeitet und im Jahr 1991 daran gehen können, einen Prototyp herzustellen. Gleichzeitig sei eine Patentanmeldung im In- und Ausland erfolgt. Wegen bestimmter Förderungsrichtlinien und des Kreises der Auftraggeber (öffentliche Hand, Abwasserverbände) hätten die Konstrukteure nicht nach außen in Erscheinung treten sollen. Aus diesem Grund sei für die Errichtung des Prototyps eine Vertriebs-GmbH (S. GmbH) gegründet worden. Als erster Vertragspartner habe der Abwasserverband B. mit einem Auftragsvolumen von 4,500.000 S fungiert. Wegen der relativ späten Anzahlung von 800.000 S durch den Abwasserverband an die Vertriebsfirma habe das Projekt zwischenfinanziert werden müssen. Zu diesem Zeitpunkt seien die Marktchancen außerordentlich gut gewesen, zumal ein nationales und internationales Interesse auf eine ausgezeichnete Auftragslage hingewiesen habe. Da mit der Konstruktion und Aufstellung des Prototyps die Hauptentwicklung und damit auch der größte Teil der Kosten "abgeschlossen" gewesen wäre, wären bei jedem weiteren Auftrag nicht nur die Kosten amortisiert gewesen, sondern auch "enorme Gewinne" entstanden. Deshalb sei das benötigte Kapital nicht langfristig am Kapitalmarkt zu hohen Zinsen aufgenommen, sondern über Gesellschafterdarlehen finanziert worden. Zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Gesellschafterdarlehens im Jahr 1992 habe nicht damit gerechnet werden können, dass dieses Kapital der S. GmbH für einen längeren Zeitraum dienen müsse. Da mit einer unmittelbaren Rückzahlung gerechnet worden sei, sei in der Vereinbarung vorläufig auf eine Verzinsung verzichtet worden; "d. h. wenn man die Entwicklung voraussehen hätte können, hätte man sicherlich von vornherein eine Verzinsung vorgesehen". Die Vorläufigkeit des Verzichts bedinge jedoch nicht die Annahme eines Zinsenverzichts und es könne der Auffassung der Behörde nicht gefolgt werden, die Darlehensaufnahme würde einem Fremdenvergleich nicht standhalten. Wie das notwendige Fremdkapital zur Finanzierung von Umlaufvermögen am Markt aufgebracht werde, liege im Ermessen und in der Entscheidung der Gesellschafter. Festzuhalten sei, dass "zum Zeitpunkt der Darlehenszuführung durch die Gesellschafter, die GesmbH weder notleidend, noch sanierungsbedürftig war und auch am Kapitalmarkt das entsprechende Darlehen erhalten hätte können". Die (vorläufige) Unentgeltlichkeit der Darlehensgewährung allein rechtfertige es nicht, ein Gesellschafterdarlehen steuerlich in einen Gesellschafterzuschuss bzw. verdecktes Stammkapital umzudeuten. Durch eine "vollkommen ökologische Fehlentwicklung (Deponiepreise wurden enorm gesenkt)" und vermutlich politische Überlegungen sei die Abnahme des Prototyps durch den Abwasserverband hintangehalten und letztlich wegen minimaler Abweichungen zu den festgesetzten Grenzwerten der Auftrag storniert worden.

Nach Ansicht der Beschwerdeführer liege eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung vor. Dafür spreche vor allem der Umstand, dass die S. GmbH der einzige Vertriebskanal der von der GesbR geplanten Anlagen gewesen sei. Das Darlehen habe somit notwendiges Betriebsvermögen gebildet. Es sei überdies belanglos, woher die Geldmittel zur Gewährung des Darlehens gestammt hätten. Es sei somit "auch nicht schädlich, erst Kapital in die GesbR einzulegen, das anschließend als Darlehen weitergegeben wird". Das im Betriebsvermögen der GesbR befindliche Darlehen sei daher anlässlich des Konkurses der S. GmbH als Forderungsausfall steuerlich zu berücksichtigen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, die S. GmbH sei mit Notariatsakt vom 11. Juni 1991 zum hauptsächlichen Zweck der Erzeugung und des Handels mit Entwässerungsmaschinen bzw. der Auswertung und der Verwertung von Patenten errichtet worden (die nach außen hin auftretenden Gründungsgesellschafter hätten Stammeinlagen von 450.000 S bzw. 50.000 S übernommen). Dieser Gesellschaft seien die Exklusivrechte zum Vertrieb eines von den beiden Beschwerdeführern bereits zuvor entwickelten und weltweit zum Patent angemeldeten Entwässerungssystems ("Lamellenfilterpresse") überlassen worden. An dem vorhandenen

Prototyp habe zwar ein Interesse potenzieller Kunden bestanden, die Neuentwicklung habe jedoch nach Erteilung eines Erstauftrages zunächst noch fortgesetzt und eine "Maßstabsvergrößerung" vorgenommen werden müssen. Die S. GmbH habe das zu diesem Zeitpunkt sehr hohe Entwicklungsrisiko zu tragen, einen Liefertermin im Dezember 1992 einzuhalten und darüber hinaus Garantien für eine außerordentliche Leistungsfähigkeit der Maschine - bei sonstiger Rücktrittsmöglichkeit des Vertragspartners - abzugeben gehabt. Obwohl die Arbeiten bis zum Versuchsbetrieb Ende 1992 durchaus planmäßig fortgeschritten seien, hätten die Jahresverluste 1991 und 1992 bereits 60.217 S und 1.599.900 S erreicht. Damit sei das Eigenkapital in Höhe von 250.000 S (die ausstehenden Einlagen von weiteren 250.000 S seien noch immer nicht eingefordert gewesen) bereits zum 31. Dezember 1992 "mehrfach aufgebraucht" gewesen. Der Lagebericht zur Bilanz 1992 (datiert mit 29. August 1993) führe auch aus, "... im Zuge der Abwicklung dieses Auftrages, wurden durch erforderliche Entwicklungsarbeiten Aufwände verursacht, die durch die Auftragssumme naturgemäß nicht abgedeckt werden. Diese Abgänge werden von den Gesellschaftern abgedeckt ...".

Die absolut unzureichende Eigenkapitalausstattung habe schon während des Jahres 1992 erkennbar sein müssen. In der Vereinbarung vom 15. August 1992, in der die Beschwerdeführer (als "wahre" Gesellschafter der S. GmbH) übereingekommen seien, ihrer Kapitalgesellschaft "vorübergehend Leihgelder zur Verfügung zu stellen", würden als Begründung ausdrücklich "Liquiditätsprobleme" genannt. Dieses Übereinkommen lasse jede hinreichende Konkretisierung als Darlehensvertrag vermissen. So sei weder festgestanden, welcher Betrag der S. GmbH tatsächlich zur Verfügung hätte gestellt werden sollen, noch, wann und wie die Rückzahlung zu erfolgen habe, noch auch, unter welchen zusätzlichen Bedingungen allenfalls doch noch eine Verzinsung in Betracht kommen werde. Insbesondere verliere der bloße Hinweis auf die "vorübergehende" Zurverfügungstellung jede Bedeutung unter Bedachtnahme auf den Nachsatz mit dem Inhalt, die Rückzahlung solle umgehend nach Einlangen der Auftragssumme des einzigen Auftraggebers stattfinden. Daraus werde nämlich deutlich, dass die S. GmbH überhaupt keine Aussicht gehabt habe, auf anderem Weg zu Geldmitteln zu kommen, und bei einem (auf Grund der ungünstigen Vertragsgestaltung ohnehin drohenden) Ausfall der bezeichneten Auftragssumme mit einer - noch dazu kurzfristigen - Rückzahlung überhaupt nicht ernsthaft habe gerechnet werden können. Diese Beurteilung sei durch die weiteren Ereignisse - Nichterfüllung der garantierten Leistungen auf Grund technischer Probleme, Vertragsrücktritt des Auftraggebers am 25. Oktober 1994 und Konkursantrag vom 21. Dezember 1994 - bestätigt worden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz wäre jedenfalls kein Dritter (kein der späteren Gemeinschuldnerin nicht nahe Stehender) bereit gewesen, bei vergleichbarem Risiko und derart unsicheren rechtsgeschäftlichen Abreden im Zeitraum von 1992 bis 1994 nach und nach Leihgelder im Ausmaß von 4.355.000 S unbesichert und unverzinst hinzugeben. Wegen der großen (und auch von Beginn an absehbaren) Entwicklungskosten habe objektiv ein ständiger Bedarf an Eigenkapitalzufuhr bestanden. Wie aus dem Konkursantrag vom 21. Dezember 1994 ersichtlich sei, seien die Beschwerdeführer von Anfang an Gesellschafter der S. GmbH gewesen und seien die anders lautenden Angaben unter Verschweigung von Treuhandverhältnissen erfolgt.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachten die Beschwerdeführer vor, wesentliche Inhalte der Berufung seien nicht ausreichend gewürdigt worden. So sei die Mittelzuwendung der Beschwerdeführer nicht direkt an die S. GmbH, sondern an die GesbR erfolgt, die der S. GmbH aus absatzpolitischen Gründen habe vorgeschaltet werden müssen. Erst die GesbR habe der S. GmbH zur Überbrückung der Kosten der Produktion vorübergehend "Leihgelder" zur Verfügung gestellt. Eine fehlende Kreditwürdigkeit sei außerdem nicht gegeben gewesen. Mit den Leihgeldern hätte lediglich die Erstproduktion finanziert werden müssen. Zum Zeitpunkt der Geldhingabe wäre auf dem Kapitalmarkt auf Grund der Ertragsaussichten Risikokapital (Darlehen von Privatpersonen oder Firmen) aufzubringen gewesen. Da die S. GmbH der einzige Vertriebskanal der GesbR gewesen sei, sei eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung gegeben gewesen, sodass notwendiges Betriebsvermögen der GesbR vorliege. Außerdem habe nie eine 100 %ige Gesellschafteridentität bestanden (während an der GesbR die beiden Beschwerdeführer beteiligt gewesen seien, sei an der S. GmbH neben den Beschwerdeführern noch R. H. beteiligt gewesen).

Unzutreffend sei die Ansicht, dass die Vereinbarung von 1992 keinesfalls einem Fremdvergleich standhalte. Das Projekt sei ein ausgesprochen innovatives Zukunftsprojekt mit seriösen Entwicklungspartnern gewesen. Beide Beschwerdeführer verfügten bereits über mehrere Patente, die auf der ganzen Welt gehalten würden und auch zu dementsprechenden Einnahmen führten. Mit dem Einlangen der ersten Auftragssumme (4.800.000 S) wären die Leihgelder sofort zurückgezahlt worden. Es habe sich um "einen seriösen und abgesicherten Auftrag und nicht um ein

unsicheres, dubioses Projekt" gehandelt. "Risikokapitalanleger" wären am Markt jedenfalls bereit gewesen, unter gleichen Bedingungen Kapital in dieser Form bereitzustellen. Auch der Lieferant der technischen Ausstattung der Anlage habe bis zuletzt einen zinsenlosen Lieferantenkredit gewährt, weil das Scheitern des Projekts unvorhersehbar gewesen sei. Auch werde gegen den Auftraggeber der Erstproduktion - den Abwasserverband B. - wegen ungerechtfertigter Stornierung des Auftrages Klage erhoben werden. Ein ständiger Bedarf an Eigenkapitalzufuhr wäre bei Fortführung des Unternehmens nicht gegeben gewesen, weil bereits beim Bau einer zweiten Anlage mit Kundenanzahlungen in Höhe des jeweiligen Baufortschrittes zu rechnen gewesen wäre. Die zugeführten Mittel wären dem Betrieb nicht auf Dauer gewidmet gewesen, denn nach Anlaufen des Betriebes wäre für die Zwischenfinanzierung der Produktion selbstverständlich ein Kontokorrentkredit (und kein Darlehen) aufgenommen worden. Die Offenlegung des Treuhandverhältnisses für die beiden Beschwerdeführer hätte gleichzeitig mit der Errichtung des Gesellschaftsvertrages erfolgen sollen, wobei dies offensichtlich übersehen worden sei. Da dieses Treuhandverhältnis keinerlei ertragsteuerliche Konsequenzen gehabt habe, sei dies vor allem wegen der kurzen Dauer (1991 bis 1993) nicht beachtet worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Strittig sei, ob die Mittelzuwendung der GesbR an die S. GmbH als Darlehen anzusehen sei, oder ob es sich dabei um Eigenkapitalzufuhr der an der S. GmbH beteiligten Gesellschafter der GesbR gehandelt habe. Dazu habe das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass die Darlehenshingabe in Höhe von 4,355.000 S nur den Zweck verfolgt habe, Eigenkapital der S. GmbH zu ersetzen, sodass die Kapitalzuführung in weiterer Folge (anlässlich des Konkurses der S. GmbH) bei der GesbR nicht als verlusterhöhender Forderungsausfall zu behandeln sei.

Nach Ausführungen betreffend "Zu Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterdarlehen allgemein" (in einem solchen Fall stelle der Konkurs der GmbH noch keinen Anlass für die Behandlung von Gesellschafterdarlehen als Forderungsausfall dar), "Zu verdecktem Eigenkapital (bzw. Stammkapital) allgemein" (unter diesem Gesichtspunkt habe das Finanzamt das "Stehenlassen" der im Zeitraum 1992 bis 1994 hingegebenen Gelder in kritischer Situation, die ungenügende Eigenkapitalausstattung im Verhältnis zum benötigten Mittelbedarf, die beteiligungsproportionale Darlehensgewährung und die Nichterlangbarkeit von Krediten seitens Dritter ins Treffen führen können) wird im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides "Zu verdecktem Eigenkapital (bzw. Stammkapital) nach jüngerer VwGH-Rspr." festgehalten, im Beschwerdefall sei die Frage zu klären gewesen, ob die strittige Kapitalüberlassung den Kriterien der so genannten Angehörigenjudikatur entspreche. Die Vereinbarung vom 15. August 1992 habe folgenden Inhalt:

"Die Gesellschafter der K.R.E. (Namen der Beschwerdeführer) sind übereingekommen, der (S. GmbH) zur Überbrückung von Liquiditätsproblemen vorübergehend Leihgelder zur Verfügung zu stellen, um die Kosten eines Bank-Zwischenkredites zu sparen. Diese Leihgelder sind umgehend nach Einlangen der vom Abwasserverband B. zu leistenden Auftragssumme von S 4.800.000,-- zurückzuzahlen. Auf eine Verzinsung wird vorläufig verzichtet."

Das Erfordernis einer Darlehenshingabe nach § 983 ABGB auf "gewisse Zeit" sei nach der Vereinbarung fraglich, zumal aus dieser die Terminisierung der Rückzahlung weder auf einen bestimmten Tag noch auf eine sonst bestimmbare Zeit hervorgehe. Dass die Leihgelder nach Einlangen der noch ausständig gewesenen Auftragssumme (des einzigen Auftraggebers) von 4,800.000 S hätten "umgehend" zurückbezahlt werden sollen, sei als Zeitangabe ungewiss, weil lt. Werkvertrag vom 31. Jänner 1992 für die Zahlung die vollständige Erfüllung mehrerer Voraussetzungen erforderlich gewesen wäre, nämlich insbesondere eine positive Inbetriebnahme der gelieferten Anlage, das Erreichen eines bestimmten Leistungswertes und eine schriftliche Endabnahme. Dabei habe es sich um Umstände gehandelt, die wegen Verzögerungen in der Vertragsabwicklung (Nichterreichen des Leistungsgrades) verbunden mit außervertraglichen Forderungen und letztlich erfolgtem Vertragsrücktritt des Auftraggebers vom 25. Oktober 1994 auch nicht eingetreten seien. Wenn von Darlehensgebern auf mögliche Leistungsstörungen (die bei technischen Projekten nie ausgeschlossen werden könnten) schon von Beginn an nicht Bedacht genommen werde, wobei der Werkvertrag vom 31. Jänner 1992 ausdrücklich vorgesehen habe, dass im Falle einer Vertragsauflösung durch den Auftraggeber alle aus dem Werkvertrag geleisteten Zahlungen des Auftraggebers vom Auftragnehmer ersetzt werden müssten, lasse dies eine bloß zeitlich bemessene Geldhingabe als zweifelhaft erscheinen.

Aus steuerlicher Sicht sei die Vereinbarung auch nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten, weil das Gesellschafterdarlehen auf Grund einer verschwiegene Treuhandtschaft als solches nicht erkennbar gewesen und die tatsächlichen Gesellschafterverhältnisse der S. GmbH dem Finanzamt erst nachträglich bekannt geworden seien. Der

Inhalt der Vereinbarung besage nichts über die Höhe eines Darlehensbetrages und eine konkrete Laufzeit. Sie enthalte auch keine eindeutige Zinsenvereinbarung, wobei auch ein Hinweis auf den im Falle einer Verzinsung anzuwendenden Prozentsatz fehle.

Die als "vorübergehend" angegebene Einräumung von Leihgeldern erfülle weiters nicht die Voraussetzungen eines Fremdvergleichs. Ein dritter Geldgeber wäre nach den Gepflogenheiten des Geschäftslebens nicht bereit gewesen, einen Betrag von über 4,300.000 S bei derart unklaren Konditionen "- noch dazu zinsenlos und ohne jede Sicherstellung - als Darlehen (auch bei normaler Geschäftssituation der GmbH) hinzugeben". Ein fremder Darlehensgeber hätte in die vorliegende Vereinbarung auch deshalb nicht eingewilligt, weil die S. GmbH im Jahr 1992 nicht nur erkennbar überschuldet gewesen sei (mit rd. 1,4 Mio. S), sondern darüber hinaus mangels betrieblichen Anlagevermögens (Gebäude oder Grund und Boden) auch keine stillen Reserven vorhanden gewesen seien, die für eine Kreditbesicherung in Frage gekommen wären. Da die S. GmbH in den Jahren 1993 und 1994, in denen sie Leihgelder in Höhe von immerhin rd. 2,3 Mio. S und 1,9 Mio. S bezogen habe, bereits keine Jahresabschlüsse mehr erstellt habe, wären Banken als Darlehensgeber nicht einmal in der Lage gewesen, die S. GmbH auf ihre Bonität zu überprüfen. Das Fehlen "von Rechnungsabschlüssen hätte von einem potenziellen (fremden) Darlehensgeber daher wohl nur als Warnsignal verstanden werden können", das eine Darlehenshingabe verbiete.

Die als Schadensfall in Höhe von 4,355.000 S verlusterhöhend geltend gemachten "Leihgeldhingaben" seien daher schon mangels Erfüllung der "für sog. Angehörigenvereinbarungen geforderten Voraussetzungen nicht als Darlehen anzuerkennen" gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z. B. als Darlehen - als verdeckte Einlage anzusehen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127, vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179 und 0180, und vom 26. Juli 2006, 2004/14/0151). Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich das Unterbleiben einer Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, ist Anhaltspunkt dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 1999, 97/13/0068).

Die belangte Behörde hat ihre Qualifikation der strittigen Gesellschafterdarlehen ("Leihgeldhingaben") als verdeckte Einlage (u.a.) auf die in der Judikatur entwickelten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern gestützt (und dazu auf "jüngere VwGH-Rspr.", so auf das hg. Erkenntnis vom 28. April 1999, 97/13/0068, Bezug genommen). Neben den Kriterien des Vorliegens von Vereinbarungen klaren und eindeutigen Inhalts sah sie vor allem das Kriterium des Fremdvergleichs als nicht erfüllt an.

Zu der auch lt. Beschwerde "zentralen Frage", inwieweit das hingegebene Darlehen einem Fremdvergleich standhalte, konnte die belangte Behörde - aus der Sicht des Beschwerdefalles - ohne gegen Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung zu verstoßen, ins Treffen führen, dass schon bei dem völligen Fehlen von Kreditsicherheiten kein fremder Darlehensgeber zu den strittigen Geldhingaben (auch nicht zum Zweck "kurzer Überbrückungshilfen") bereit gewesen wäre (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179 und 0180). Außerdem fehlten klare, fremdübliche Vereinbarungen zur Verzinsung und waren auch die Modalitäten der Rückzahlung keineswegs eindeutig vorherbestimmt oder gesichert (auch die Beschwerde spricht zur Rückzahlung davon, "wenn" der Abwasserband die Auftragsumme von 4,8 Mio. S bezahlt). Dass allenfalls die öffentliche Hand bzw. Abwasserverbände großes Interesse "an einem derartigen Prototyp" noch zum Zeitpunkt der Darlehenszählung gehabt hätten, macht noch nicht einsichtig, dass Banken oder auch andere Unternehmen Kapital in der in Rede stehenden Form als Darlehen "beigesteuert" hätten. Dasselbe gilt für ein in der Beschwerde angesprochenes "überdurchschnittliches volkswirtschaftliches Interesse sowohl im In- als auch im Ausland" an der Entwicklung des Prototyps, wobei das dazu in der Beschwerde erstattete Vorbringen, wonach das erforderliche Fremdkapital "am Markt aufgebracht hätte werden können" auch unkonkret bleibt.

Durfte damit die belangte Behörde bereits auf Grund der aufgezeigten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von

Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern vom Fehlen des Fremdkapitalcharakters der strittigen als (durch die spätere Insolvenz der S. GmbH uneinbringlich gewordene) Darlehen behandelten Geldbeträge ausgehen, erübrigen sich Überlegungen dazu, ob eine Umdeutung von Fremdkapital in (verdecktes) Eigenkapital etwa auch deshalb in Betracht kam, weil die Darlehenshingabe an die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital zu ersetzen, oder nach zivilrechtlichen Kriterien so genannte eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen vorlagen (vgl. z.B. wiederum das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004). Auf die diesbezüglich in der Beschwerde angesprochene (besonders strenge) Nachweispflicht der Behörde war daher nicht mehr weiter einzugehen. Zur Prüfung der Frage des Vorliegens des an Hand der Verkehrsauffassung und Lebenserfahrung zu beurteilenden Kriteriums des Fremdvergleichs musste sich die belangte Behörde auch keines Sachverständigen bedienen.

Im Beschwerdepunkt der "Anerkennung des Darlehens als Betriebsausgabe bzw. in weiterer Folge als Forderungsausfall" ist der angefochtene Bescheid dennoch mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet:

Wenn auch nach dem Gesagten keine Bedenken gegen die Umqualifizierung der Darlehen in verdecktes Stammkapital bzw. in (verdeckte) Einlagen bestehen, wäre von der belangten Behörde zu prüfen gewesen, ob nicht die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung nach § 6 Z 2 lit a EStG 1988 erfüllt waren. Auf den betrieblichen Charakter der "Darlehen" wiesen die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren ebenso hin wie auf die Funktion der S. GmbH als Vertriebs-GmbH der von den beiden Beschwerdeführern gebildeten GesbR (die belangte Behörde hat keine gegenteiligen Feststellungen getroffen und in der Beschwerde wird erneut die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der S. GmbH und der GesbR betont). Damit könnten aber die Beteiligungen der Beschwerdeführer an der S. GmbH als Sonderbetriebsvermögen zum notwendigen Betriebsvermögen der GesbR gehören (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 18. September 2003, 2001/15/0008, 0009). Die verdeckten Einlagen erhöhten diesfalls als nachträgliche Anschaffungskosten die Beteiligungsansätze im Sonderbetriebsvermögen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, 99/13/0254), für die durch die offensichtlich im Streitjahr eingetretene Insolvenz der S. GmbH die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung erfüllt sein könnten.

Der angefochtene Bescheid war damit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 14. Dezember 2006

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2006140025.X00

#### **Im RIS seit**

16.01.2007

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)