jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1991/10/22 91/14/0020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.10.1991

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
EStG 1972 §27 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs4;
KStG 1966 §16 Z1;
KStG 1966 §8 Abs1;
KStG 1966 §8 Abs3;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/14/0027

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerden 1. des Dr. Anton T, Rechtsanwalt in B, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Walter G in B, 2. der Dr. Eva S, Rechtsanwalt in B, als Masseverwalter im Konkurs der Walter G Gesellschaft m.b.H. in B, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 25. Oktober 1990, zu 1. Zl. 833-2/88, betreffend Einkommensteuer 1985 und 1986, zu 2. Zl. 879-2/88, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von zu 1. S 11.540,--, zu 2. S 11.660,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Zuge einer bei W.G. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Betriebsprüfer die Feststellung, daß eine Verzinsung von Darlehen, die von der W.G. GmbH. an W.G. in den Jahren 1985 und 1986 gegeben worden waren, nicht erfolgt sei. Als verdeckte Gewinnausschüttung wurden aus dem Titel der Nichtverzinsung dieser Darlehen für 1985 S 58.699,-- und für 1986 S 94.348,-- festgestellt.

Im Zuge einer bei der W.G. GmbH. anschließend durchgeführten Betriebsprüfung traf der Prüfer darüber hinaus folgende Feststellungen: Prämienzahlungen für Lebensversicherungen, aus denen W.G. und E.G. bezugsberechtigt wären, seien kein Betriebsaufwand. Es wurden deshalb verdeckte Gewinnausschüttungen für 1985 in der Höhe von S

25.002,-- und für 1986 in der Höhe von S 51.468,-- errechnet. Bezüglich der Darlehen, die die W.G. GmbH. an W.G. gewährt habe, wurde festgestellt, daß diese zum 31. Dezember 1985 mit

S 1,275.285,19 und zum 31. Dezember 1986 mit S 1,065.895,29 aushafteten. Die im Jahre 1985 entnommenen Gelder seien von W.G. wieder zurückgezahlt worden. Nachdem jedoch für diesen Zeitraum keine Zinsen verrechnet worden seien, liege bezüglich dieses Tatbestandes eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 8 % werde diese mit

S 58.699,-- festgesetzt. Bezüglich der im Jahr 1986 übernommenen Gelder in Höhe von S 1,040.000,-- werde für den gesamten Betrag eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. W.G. habe im Jahre 1986 der GmbH. Gelder für private Wertpapiertransaktionen entnommen, obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits festgestanden sei, daß noch fällige Umsatzsteuern in Höhe von über S 1,3 Mio zu bezahlen gewesen seien. Unter Berücksichtigung dieser Schulden und der offenen Verbindlichkeiten gegenüber der Gebietskrankenkasse sei die GmbH bereits zum Zeit der Entnahme der Gelder im Jahre 1986 nicht mehr liquid gewesen. Daß W.G. trotzdem Gelder in Höhe von

S 1,040.000,-- von der GmbH erhalten habe, sei nur auf Grund seiner Gesellschafterstellung und der seiner Ehegattin möglich gewesen. Im Fremdvergleich sei es denkunmöglich, daß die Gesellschaft diese Gelder, welche sie selbst für die Zahlung von Verbindlichkeiten benötigte, als Darlehen an Dritte verwende.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Sach- und Haftungsbescheide.

Hiegegen erhoben die in den 1987 über die Vermögen des W.G. und der W.G. GmbH eröffneten Konkursverfahren bestellten Masseverwalter jeweils Berufung.

Mit den vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheiden gab die belangte Behörde diesen Berufungen nur teilweise Folge. Sie führte im wesentlichen aus:

1. VERSICHERUNGSPRÄMIEN:

Es sei zweifellos möglich, daß ein Arbeitgeber als Versicherungsnehmer für seine Dienstnehmer als Versicherte Versicherungsbeiträge bezahle. Sei der Arbeitgeber in diesem Falle nicht selbst Begünstigter, dann stellten die Beiträge einerseits steuerpflichtigen Arbeitslohn (sofern nicht die Befreiungsbestimmung des § 3 Z. 20 EStG 1972 zum Zuge komme), andererseits aber bei den Dienstnehmern Sonderausgaben dar. Als Betriebsausgaben kämen Prämien und Beiträge zur Lebensversicherung dann in Betracht, wenn der Abschluß dieser Versicherungen ausschließlich betrieblich veranlaßt sei, wie unter Umständen eine Risikoversicherung zur Sicherung eines betrieblichen Kredites. Diene eine Lebensversicherung auch wesentlichen privaten Zwecken, so sei sie der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Strittig geblieben seien lediglich drei Rentenversicherungen mit Gewinnbeteiligung zugunsten W.G., E.G. und X.G. Diese Versicherungen dienten im wesentlichen privaten Zwecken, sodaß ihnen die ausschließliche betriebliche Veranlassung jedenfalls abzusprechen sei. Der Versuch, nunmehr diese Aufwandszahlungen als Sozialaufwand darzustellen, stelle nichts anderes als den Versuch der nachträglichen Korrektur einer bereits erfolgten verdeckten Gewinnausschüttung dar. Eine solche Korrektur sei jedoch nach Lehre und Rechtsprechung nicht möglich. Die Höhe der als verdeckte Gewinnausschüttung gewerteten Beträge wurde gegenüber den Prüfungsfeststellungen reduziert.

2. DARLEHENSZINSEN 1985:

W.G. habe im Berufungsverfahren eingewendet, er habe jeweils durch mehrere Jahre hindurch der GmbH ein Darlehen gewährt, für welches er keine Zinsen verrechnet habe, es sei von vornherein beabsichtigt gewesen, ihm anstatt der Zinsverrechnung ein Darlehen als Ausgleich zur Verfügung zu stellen. Aus diesem Grund müsse der Zinsanspruch der GmbH gegen seinen Zinsanspruch fiktiv aufgerechnet werden. In einer Vorhaltsbeantwortung sei mitgeteilt worden, eine schriftliche Vereinbarung bezüglich der Zinsverrechnung sei nicht getroffen worden, lediglich eine mündliche. Es sei einerseits mit den übrigen Gesellschaftern diese Vorgangsweise abgesprochen gewesen und andererseits mit dem Steuerberater eine Zinsberechnung erwogen worden; dies sei jedoch wieder unterlassen worden, da W.G. erklärt habe, dies durch Entnahmen kompensieren zu wollen. Gesellschafter der W.G. GmbH bis zum 1. November 1986 seien A.G., W.G. und E.G. gewesen. W.G. sei Geschäftsführer gewesen. Da somit die Darlehens- und Zinsvereinbarungen sowohl zwischen der Körperschaft und einem Anteilsinhaber als auch zwischen nahen Angehörigen geschlossen worden seien, sei deren Anerkennung jedenfalls an den strengen Voraussetzungen für die Anerkennung derartiger Verträge zu messen. Ob die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei, könne nachträglich nicht mehr

beurteilt werden, es sei aber kaum anzunehmen, daß diese Darlehensgewährungen außerhalb des direkt betroffenen Personenkreises bekannt gewesen seien. Was den Inhalt der Vereinbarungen anbelange, erscheine dieser keinesfalls eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend. Offensichtlich sei zwischen den Gesellschaftern niemals konkret besprochen worden, wie hoch die wechselseitigen Verbindlichkeiten sein würden, unter welchen Bedingungen (Zinssatz, Rückzahlung, Besicherung usw.) die Darlehen gewährt würden bzw. wann eine Kompensation der gewährten Vorteile stattfinden sollte. Es sei praktisch ausgeschlossen, daß eine solche "Vereinbarung" unter Familienfremden (mit Nichtgesellschaftern) unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Aber nicht allein diese mangelhaften Vereinbarungen würden gegen die Möglichkeit der Anerkennung eines Vorteilsausgleiches sprechen, sondern auch der Sachverhalt an sich sei nicht dazu geeignet. Abgesehen davon, daß ein steuerlich anzuerkennender Vertrag aus den genannten Gründen nicht vorgelegen sei, müsse davon ausgegangen werden, daß zivilrechtlich eine Fülle von Verträgen (Darlehenszuzählungen) abgeschlossen worden seien. Für die Annahme eines Krediteröffnungsvertrages fehle zumindest die Vereinbarung einer konkreten Höchstgrenze. Bei Leistungen und Gegenleistungen aus verschiedenen Verträgen wäre allerdings für den Vorteilsausgleich erforderlich, daß die Vereinbarungen zur selben Zeit abgeschlossen würden und darin wechselseitig auf den Vorteilsausgleich hingewiesen werde. Mangels konkreter Vereinbarungen seien diese Voraussetzungen im gegenständlichen Falle nicht gegeben. Leistungen und Gegenleistungen aus verschiedenen, sachlich nicht miteinander verbundenen Verträgen wären unter den erwähnten Voraussetzungen eines zeitlichen und vereinbarungsmäßigen Zusammenhanges dann auszugleichen, wenn dies im Geschäftsverkehr üblich sei. Es könne wohl nicht davon ausgegangen werden, daß es bei Darlehensgewährungen im Geschäftsverkehr üblich sei, ohne genaue Fixierung der Modalitäten gegenseitige Zinsaufrechnungen für die Zukunft zu vereinbaren. Unter den strengen Beurteilungskriterien, die für eine verdeckte Gewinnausschüttung gelten, sei es auch in "Familiengesellschaften" nicht üblich, daß unter den geschilderten Verhältnissen Darlehen gewährt würden.

3. ENTNAHMEN 1986:

Im Laufe des Jahres 1986 seien von W.G. Beträge in der Höhe von insgesamt S 1,040.000,-- der W.G. GmbH entnommen worden. Dies sei in 10 Monatsraten a S 30.000,--, einer Monatsrate a S 40.000,-- und einer Entnahme von S 700.000,-- im Juni 1986 erfolgt. Gemäß der erwähnten Vorhaltsbeantwortung seien diese Entnahmen zum Zwecke von Wertpapier- und Aktienkäufen verwendet worden. Zwischen W.G. und der W.G. GmbH sei ein Rückzahlungstermin für die im Laufe des Jahres 1986 entnommenen Gelder nie festgelegt worden. Ein bestimmter Kreditrahmen und die Verpflichtung zur Entrichtung von Zinsen sei nicht vereinbart worden. Wenn W.G. anführe, bei diesen Entnahmen handle es sich um ein Gegengeschäft zu den von ihm in den Vorjahren an die W.G. GmbH gewährten Darlehen, so sei dies aus den bereits dargestellten Gründen des mangelnden Zusammenhanges zwischen den einzelnen Rechtsgeschäften unglaubwürdig. Vielmehr sei wahrscheinlich, daß die Entnahmen 1986 auch toleriert worden wären, wenn W.G. der W.G. GmbH in den Vorjahren keine Darlehen gewährt hätte. Dies ergebe sich daraus, daß offensichtlich nie eine rechnerische Gegenüberstellung der wechselseitigen Darlehen erfolgt sei. Vielmehr stellten sich die an die W.G. GmbH gewährten Darlehen als verdeckte Einlagen in einer Zeit dar, in der die GmbH einen hohen Fremdmittelbedarf gehabt hätte. Erst als in den Jahren 1985 und 1986 der private Geldbedarf des W.G. auf Grund von Spekulationsverlusten gewachsen sei, seien Darlehen an ihn gewährt worden. Dies obwohl ein erheblicher Fremdmittelbedarf der W.G. GmbH nach wie vor gegeben gewesen sei. Des weiteren seien keine Sicherheiten für die Hingabe des Darlehens von W.G. verlangt worden. Dessen Vermögen in der Zeit der Tätigung der Entnahmen im Jahr 1986 erscheine nicht als so groß und sicher, daß ein Kredit von S 1,040.000,-- auch an einen Fremden ohne die Einräumung von Pfandrechten vergeben worden wäre. Vielmehr sei es durch die Konkurseröffnung über das Vermögen sowohl der W.G. GmbH als auch des W.G. im Jahre 1987 hinlänglich erwiesen, daß sich sowohl Darlehensgeber als auch Darlehensnehmer im Laufe des Jahres 1986 in schlechten finanziellen Verhältnissen befunden hätten, was nach der Rechtsprechung für eine verdeckte Gewinnausschüttung spreche.

Gegen diese Bescheide richten sich die vorliegenden Beschwerden. Die Beschwerdeführer beantragen die Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidungen wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit - gelegen in der Unterstellung einer verdeckten Gewinnausschüttung in den drei oben ausgeführten Punkten. Der Erstbeschwerdeführer behauptet auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde beantragt in ihren Gegenschriften die Abweisung der Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und

Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

1. VERSICHERUNGSPRÄMIEN:

Die Beschwerdeführer machten im Verwaltungsverfahren geltend, es handle sich bei den strittigen Prämienzahlungen für Lebensversicherungen um Lohnaufwand. Die belangte Behörde hielt dem entgegen, daß die Zahlungen als Versicherungsaufwand gebucht wurden. Da Eintragungen auf Lohnsteuerbescheinigungen regelmäßig aus den Lohnkonten der betreffenden Arbeitnehmer abgeleitet würden, sei davon auszugehen, daß die auf den Konten Versicherungsaufwand verbuchten Aufwendungen für Lebensversicherungen in den Lohnsteuerbescheinigungen für die Streitjahre nicht enthalten seien; tatsächlich seien darin keine entsprechenden Beträge ausgewiesen.

Der Gerichtshof ist nicht der Auffassung, daß es für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Beschwerdefall auf die Art der Verbuchung der Prämien oder deren Erfassung in Lohnsteuerbescheinigungen ankäme. Schließt eine Körperschaft zugunsten und auf das Leben ihres Anteilsinhabers eine Lebensversicherung ab, aus der der Anteilsinhaber direkt berechtigt ist, so handelt es sich dabei um einen Bestandteil der Gesamtausstattung der Entlohnung - auf welchem Konto auch immer die Aufwendungen verbucht worden sein sollten. Führt die Lebensversicherung zu einer unangemessenen Gesamtausstattung, liegt in der Prämienzahlung eine verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. Putschögl-Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, § 8 Tz 74, Stichwort "Lebensversicherung"). Ob im Fremdvergleich eine solche Unangemessenheit in Summe anzunehmen wäre, kann für den Beschwerdefall nicht beurteilt werden, da die belangte Behörde - von einer anderen Rechtsansicht ausgehend - hiezu keine Feststellungen getroffen hat.

Hiedurch hat sie die angefochtenen Bescheide hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

2. DARLEHENSZINSEN 1985:

Es entspricht der herrschenden Auffassung, daß Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch die Hingabe eines zinsenlosen Darlehens an einen Gesellschafter entgehen, eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirken. Bereits aus der Einräumung des zinsenlosen Darlehens durfte die belangte Behörde auch auf die Absicht der Beteiligten schließen, dem Gesellschafter-Geschäftsführer W.G. in dieser Form einen Vorteil zukommen zu lassen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Februar 1990, Zl. 89/14/0034, sowie auch das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1989, Zl. 88/14/0111, mit Hinweisen auf das Schrifttum).

Das von den Beschwerdeführern zitierte hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1987, Zl. 87/14/0114, betraf keinen Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung. Soweit sich die Zweitbeschwerdeführerin auf das hg. Erkenntnis vom 23. November 1977, Zl. 410, 618/77, beruft, ist sie darauf hinzuweisen, daß der Verwaltungsgerichtshof es in der Folge schon wiederholt als zulässig angesehen hat, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, Zl. 90/14/0221, sowie die dort zitierte Vorjudikatur).

Die Beschwerdeführer meinen, es wäre ein Vorteilsausgleich vorzunehmen. Ein solcher findet aber nicht schon statt, wenn den Vorteilen des Gesellschafters aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen. Es muß vielmehr eine enge Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb deren ein Vorteilsausgleich erfolgen soll, bestehen, die Vorteile (Leistungen und Gegenleistungen) müssen in einem eindeutigen Zusammenhang stehen. Weiters muß - wenn der Vorteilsausgleich nicht schon sonst (etwa aufgrund eines einheitlichen Vertrages oder einer wirtschaftlichen Einheit verschiedener Verträge) eindeutig auf der Hand liegt - zum Zeitpunkt der Vorteilseinräumung eine ausdrückliche (eindeutige) wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegen (vgl. neuerlich die hg. Erkenntnisse vom 6. Februar 1990, Zl. 89/14/0034, und vom 3. Juli 1991, Zl.90/14/0221).

Daß eine solche Vereinbarung einen klaren und eindeutigen Inhalt gehabt hätte und nach außen in Erscheinung getreten wäre, haben die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren aber nicht hinreichend dargetan. Auch der Hinweis auf eine ständige Praxis des W.G., mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter Gelder aus der GmbH herauszunehmen bzw. wieder einzulegen, reichte hiefür nicht aus. Auf die erst in der Beschwerde in diesem Zusammenhang vorgebrachten Neuerungen kann der Verwaltungsgerichtshof nicht eingehen.

Ob die in früheren Jahren von W.G. der GmbH gewährten Darlehen als verdeckte Einlagen zu qualifizieren waren, kann auf sich beruhen.

Die Beschwerden sind daher in diesem Punkt unbegründet.

3. ENTNAHMEN 1986:

Die Darlehenshingabe der Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ist dann eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt ist oder wenn schon bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen ist (vgl. Putschögl-Bauer-Quantschnigg, a.a.O., Stichwort "Darlehen" lit. a; Hermann-Heuer-Raupach, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetz, § 6 KStG alte Fassung, Anm. 170 f).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 26. September 1985, Zl. 85/14/0079, einige Kriterien genannt, die die damals von der Behörde geäußerten Bedenken gegen die Ernstlichkeit von Rückzahlungsabsichten als gerechtfertigt erscheinen ließen. Der belangten Behörde ist zuzugeben, daß solche, gegen die steuerliche Anerkennung eines Darlehens sprechenden Umstände zum Teil auch im Beschwerdefall vorliegen. Dennoch gelangt der Gerichtshof bei der Würdigung der hier gegebenen Verhältnisse zu einer anderen Beurteilung:

Ebenso wie 1986 hat W.G. schon 1985 von der Gesellschaft Darlehen in Millionenhöhe erhalten. Die 1985 unter gleichartigen Umständen entnommenen Gelder hat er aber im Oktober 1986 zur Gänze - d.h. in einer die Neuaufnahme 1986 übersteigenden Höhe - zurückbezahlt. Nach Auffassung des Gerichtshofes spricht dies dagegen, daß hinsichtlich der seit Anfang 1986 entnommenen Gelder von vornherein keine Rückführung beabsichtigt gewesen sein sollte, sodaß zwischen den Darlehensaufnahmen der beiden Streitjahre insoweit zu differenzieren wäre.

Ob die Bonität des W.G. 1986 so beschaffen war, daß eine Rückzahlung der in diesem Jahr erhaltenen Gelder schon bei Darlehensaufnahme als unmöglich erscheinen mußte, kann auf Grund der in den angefochtenen Bescheiden getroffenen Feststellungen nicht beurteilt werden. Der diesbezügliche Schluß der belangten Behörde aus der 1987 erfolgten Konkurseröffnung erweist sich als nicht zwingend. Immerhin war W.G. - wie erwähnt - noch im Oktober 1986 in der Lage, das aus 1985 stammende Darlehen abzudecken.

Der Verwaltungsgerichtshof kann daher im Rahmen der ihm zustehenden Kontrollbefugnis (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, Seite 548 ff) die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung infolge der 1986 durchgeführten Darlehenshingabe zugrunde liegt, nicht billigen. Nach den bisherigen Verfahrensergebnissen wäre vielmehr in gleicher Weise wie für 1985 lediglich der Zinsenvorteil als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen gewesen.

Da die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes (Punkt 1) einer Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (Punkt 3) vorgeht (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, Seite 572), waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidungen beruhen auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1991140020.X00

Im RIS seit

03.04.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at