

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/5/31 2002/13/0168

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 31.05.2006

## **Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

BAO §167 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

BAO §23;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §6 Z2 lit a;

KStG 1966 §8 Abs1;

KStG 1988 §8 Abs2;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde der I Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Gabler & Gobel, Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Stallburggasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 7. Juni 2002, GZ. RV/206- 11/16/94, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1990,

## **Spruch**

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1986, 1987 und 1990 betrifft, zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen, somit hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 und 1989, wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

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

## **Begründung**

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der beschwerdeführenden, im Bereich der Anlage- und Vermögensberatung tätigen GmbH wurden folgende von ihr als Darlehen deklarierte Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt:

Jahr

Geldempfänger

Betrag in S

1986

A-GmbH

750.000,--

1986

A-OHG Linz

500.000,--

1987

A-GmbH

3.400.000,--

1987

A-OHG Linz

1.200.000,--

1987

A-OHG Salzburg

520.000,--

1988

A-GmbH

2.000.000,--

1988

A-OHG Salzburg

1.030.000,--

1990

A- GmbH

1.020.000,--

1990

A-OHG Salzburg

350.000,--

Zwischen der beschwerdeführenden GmbH und den genannten Gesellschaften bestanden enge gesellschaftsrechtliche Verflechtungen.

Mit Notariatsakt vom 31. Dezember 1985 seien die Gesellschaftsanteile der beschwerdeführenden GmbH an die IB-GmbH, an der die Eheleute Rudolf H. und Marianne H. zu 90% bzw. 10% beteiligt seien, abgetreten worden.

Gesellschafter der im Jahr 1985 mit einem Stammkapital von 500.000 S gegründeten A-GmbH seien zunächst die Eheleute Rudolf und Marianne H. gewesen. Im Jahr 1986 hätten die Eheleute ihre Beteiligungen an die IB-GmbH

abgetreten. Zum 1. Jänner 1990 sei das Stammkapital der A-GmbH auf 600.000 S erhöht worden und seien Rudolf H. mit einer Einlage von 80.000 S sowie Christian D. mit einer Einlage von 20.000 S als Gesellschafter hinzugetreten.

Bei der A-OHG Linz schienen als Gesellschafter die A-GmbH mit einer Einlage von 500.000 S, Rudolf H. mit einer Einlage von 400.000 S und Christian D. mit einer Einlage von 100.000 S auf.

Die zum 1. Jänner 1991 in eine KG umgewandelte A-OHG Salzburg sei eine Publikumsgesellschaft mit der A-GmbH als so genannte Arbeitsgesellschafterin.

Geschäftsführer der IB-GmbH wie auch der A-GmbH sei Rudolf H.

Hinsichtlich der an die A-GmbH geleisteten Zahlungen (1986):

750.000 S, Mai 1987: 400.000 S, Oktober 1987: 500.000 S, Dezember 1987: S 2.500.000 S, Dezember 1988: 2.000.000 S) habe die Beschwerdeführerin am 30. Dezember 1988 mit der A-GmbH eine Besserungsvereinbarung abgeschlossen und den Wert des Besserungskapitals mit Null S angesetzt. In der Besserungsvereinbarung habe sich die Beschwerdeführerin bereit erklärt, auf ihre Forderung von insgesamt rund 6.414.595 S unwiderruflich und endgültig per Stichtag 31. Dezember 1988 für den Fall zu verzichten, dass sämtliche in der Vereinbarung festgehaltenen Bestimmungen erfüllt würden. In Punkt III der Vereinbarung habe sich die A-GmbH verpflichtet, bis zur Höhe des Betrages von 6.414.595 S unwiderruflich aus künftigen Gewinnen einen 50% Anteil (vor dem Ertragsteuerabzug und vor Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Sonderbegünstigungen) binnen 14 Tagen nach deren bilanzmäßigen Erfassung an die Beschwerdeführerin zu überweisen. Für den Fall des Gewinnausweises in künftigen Jahresabschlüssen lebe die nachgelassene Forderung anteilig wieder auf und sei sodann im jeweiligen Jahresabschluss als Schuldpost zu berücksichtigen. Weiters habe sich die A-GmbH verpflichtet, einem von der Beschwerdeführerin namhaft zu machenden Buchprüfer jederzeit uneingeschränkte Bucheinsicht zu gewähren. Laut Punkt IV der Besserungsvereinbarung sei die Besserungsverpflichtung erstmals in jenem Jahresabschluss zu berechnen, in welchem ein Reingewinn ausgewiesen werde.

Im Jahr 1990 seien weitere Zahlungen an die A-GmbH von 200.000 S (August), 320.000 S (September) und 500.000 S (November) erfolgt.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer in seinem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht vom 31. Jänner 1994 die Ansicht, dass die Zahlungen an die A-GmbH verdeckte Ausschüttungen an die gemeinsame Muttergesellschaft, die IB-GmbH, darstellten. Es handle sich um eine Vorteilsgewährung an eine Schwestergesellschaft, die einem Fremdvergleich nicht standhalte. Für die festgestellten Zahlungen gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten, Höhe und Fälligkeit der Zinsen und Bestellung von Sicherheiten. Die Vereinbarung hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten sei nach den Angaben des Geschäftsführers Rudolf H. mündlich erfolgt und hätte eine Rückzahlung je nach Liquiditätslage unter Zinsvorschreibung von 8% vorgesehen. Von Seiten der A-GmbH seien keine Sicherheiten geleistet worden. Tatsächlich seien Zinsen von 5% verrechnet, von der A-GmbH aber nicht bezahlt worden. Die festgestellte tatsächliche Verzinsung sei - so der Prüfer - weder markt- noch risikogerecht. Zudem sei eine Darlehenshingabe auf Grund der wirtschaftlichen Lage der A-GmbH unter den genannten Bedingungen nicht fremdüblich. Die A-GmbH habe stets - im Betriebsprüfungsbericht im Einzelnen angeführte - Verluste erzielt. Insgesamt sei davon auszugehen, dass die IB-GmbH - anstatt selbst der Tochtergesellschaft das nötige Eigenkapital zur Verfügung zu stellen - die Beschwerdeführerin dazu bestimmt habe, ihrer Schwestergesellschaft eigenkapitalersetzende Darlehen zu gewähren.

Über die der (im Jahr 1985 gegründeten) A-OHG Linz gewährten Darlehensbeträge (1986: 500.000 S und 1987: 1.200.000 S) habe die Beschwerdeführerin am 30. Dezember 1988 eine gleich lautende Besserungsvereinbarung geschlossen. Auch die Zahlungen an die A-OHG stellten aus denselben zur A-GmbH ausgeführten Gründen verdeckte Ausschüttungen dar.

Die der A-OHG Salzburg geleisteten Zahlungen,

1987: 320.000 S (Mai 1987) und 200.000 S (November 1987) 1988: 480.000 S (am 30. Dezember), 350.000 S (am 30. Dezember) und 200.000 S (am 31. Dezember) - bei den zuletzt angeführten Zahlungen sei die IB-GmbH als Empfänger ausgewiesen -,

stellten gleichfalls verdeckte Ausschüttungen an die IB-GmbH dar. Auch in diesem Fall sei zwischen der

Beschwerdeführerin und der A-OHG Salzburg am 30. Dezember 1988 eine Besserungsvereinbarung über einen Betrag von 1,2 Mio. S getroffen worden. Vom gesamten Forderungsstand (einschließlich Zinsen) in Höhe von 1,592.527 S seien die Zinsen für das Jahr 1987 als uneinbringlich ausgebucht worden. Mit einem an die OHG gerichteten Schreiben vom 17. Oktober 1988 habe die Beschwerdeführerin die in Rechnung gestellten Zinsen storniert. Der "Restsaldo" sei "auf neue Rechnung vorgetragen" worden. Im Jahr 1989 seien dem vorhandenen Kontostand Zinsen 1988 zugeschrieben und über den sich so ergebenden Betrag von 424.000 S sei eine weitere Besserungsvereinbarung geschlossen worden. Am 12. September 1990 sei schließlich eine weitere Zahlung von 350.000 S an diese OHG verbucht worden.

Die gesellschaftsrechtliche Situation der OHG sei im Zusammenhang mit dem Verkauf von Verlustbeteiligungsmodellen zu sehen. Laut Beteiligungsangebot vom 12. Dezember 1985 sei die Haftung der OHG-Gesellschafter im Innenverhältnis für das Fremdkapital eingeschränkt. Somit scheine die A-GmbH als einzige tatsächlich vollhaftende Gesellschafterin auf. Ihr sei auch die Geschäftsführung und Vertretung obliegen. Im Zuge der Umwandlung in eine KG hätten die "betroffenen Gesellschafter", obwohl deren Kapitalkonten negativ gewesen seien (reale Überschuldung), keine Nachschüsse leisten müssen. Auf Grund der aufgezeigten gesellschaftsrechtlichen Situation seien auch die der A-OHG Salzburg gewährten Darlehen nicht als fremdüblich anzusehen. Insbesondere die "Übernahme der Darlehen" zum 30. Dezember 1988 von der IB-GmbH in Höhe von 550.000 S bzw. die Darlehensgewährung in Höhe von 480.000 S am 28. Dezember 1988 und die nahezu zeitgleiche Abschreibung auf Grund der Besserungsvereinbarung zeige, dass es sich um keine ernsthaft gewollten Darlehen gehandelt habe.

Obwohl bis 1988 bereits insgesamt 9,4 Mio. S an die "A-Gesellschaften" gezahlt und im Wege von Besserungsvereinbarungen abgeschrieben worden seien, habe die Beschwerdeführerin ohne Sicherheitsleistungen der A-GmbH im Jahr 1990 weitere 1,370.000 S zur Verfügung gestellt. Auch diese im Jahr 1990 geleisteten Zahlungen stellten damit verdeckte Ausschüttungen an die IB-GmbH dar.

Zusammenfassend kam der Prüfer zum Schluss, dass die in den Jahren 1986 bis 1990 gewährten Darlehen als verdeckte Ausschüttungen bei der Einkommensermittlung der beschwerdeführenden GmbH außerbilanziell hinzuzurechnen, die Aktiva entsprechend zu kürzen und die Aufwendungen auf Grund der Besserungsvereinbarungen nicht anzuerkennen seien.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend geänderte Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für 1986 bis 1990.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung verwies die Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis vom 16. November 1993, 89/14/0174, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen habe, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, wenn einem verbundenen Unternehmen ein verzinsliches Darlehen gewährt werde.

Es werde beantragt, die unter Darlehen verbuchten Zahlungen einschließlich der verrechneten Zinsen als sonstige Aktiva zum Ansatz zu bringen und die in den Jahren 1988 und 1989 verbuchten Aufwendungen für Besserungsvereinbarungen in Höhe von insgesamt 9,425.845 S (1988) bzw. 424.000 S (1989) als Betriebsausgaben anzuerkennen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin auf seine bereits im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung abgegebene Stellungnahme vom 6. Oktober 1992. Danach habe die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Verwertung von Forschungsergebnissen des Peter L. als seriöse Anbieterin von Beteiligungsmodellen auftreten wollen. Da die Entwicklung nicht plangemäß verlaufen sei, habe man verhindern wollen, dass die Kunden zu Schaden kämen, zumal diese zum Teil auch andere Beteiligungen gezeichnet hätten. Um höhere Marketingaufwendungen zwecks Akquirierung neuer Kunden zu vermeiden, habe sich die Beschwerdeführerin entschlossen, vorübergehend Mittel einzusetzen, um die Projekte "auf die Reihe zu bringen". Dies vor allem auch deshalb, weil sich der Geschäftsführer Rudolf H. nie auf Projekte eingelassen habe, die sich auf Grund vorhandener Unterlagen und Expertisen nicht letztendlich als Erfolg erwiesen hätten. Der steuerliche Vertreter verwies weiters auf die ab 1990 begonnene Rückzahlung und auf die seiner Ansicht nach marktgerechte kontokorrentmäßige Verrechnung von Zinsen in Höhe von 5%. Durch die unzulässige Vorgangsweise der Behörde, die Darlehensgewährung als verdeckte Ausschüttung zu würdigen, wäre eine zeitliche Vorwegnahme der später abgeschlossenen Besserungsvereinbarungen erfolgt. Zum Zeitpunkt der Darlehensgewährungen sei die Beschwerdeführerin jedenfalls davon ausgegangen, dass es sich nur um eine kurzfristige Überbrückung eines Liquiditätsengpasses handeln würde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege eine verdeckte Gewinnausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft bzw. gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwester gesellschaft einen Vermögensvorteil zuwende und die wirtschaftliche Veranlassung hiefür nicht in Leistungsbeziehungen sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung liege (Erkenntnis vom 30. Mai 1995, 91/13/0248). Die Ursächlichkeit sei durch Fremdvergleich zu ermitteln, wobei entscheidend sei, ob die Gesellschaft den Vorteil ohne Nahebeziehung (über die gemeinsame Muttergesellschaft) Fremden ebenfalls gewährt hätte.

Im Beschwerdefall seien über die strittigen Zahlungen, die als "Darlehen" bezeichnet worden seien, keine schriftlichen Verträge, aus denen Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten, Höhe und Fälligkeit der Zinsen und Bestellung von Sicherheiten hervorgehen, errichtet worden. Demgegenüber habe die Beschwerdeführerin (ihr Geschäftsführer) in der Niederschrift vom 22. Oktober 1991 angegeben, es sei ausdrücklich immer von rückzahlbaren Darlehen mit angemessener Verzinsung "gesprochen" worden, auf allen Bankbelegen, Bankauszügen und Kontoblättern seien die Geldbewegungen als "Darlehen" bezeichnet sowie Zinsen einmal jährlich kontokorrentmäßig abgerechnet worden. Mündlich sei - laut Geschäftsführer H. - die Rückzahlung je nach Liquiditätslage und Zinsen in Höhe von 8% vereinbart worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien auch mündliche Vereinbarungen anzuerkennen. Entscheidend sei, ob die zwischen nahe stehenden Partnern abgeschlossenen Vereinbarungen auch unter Personen, die zueinander in keinem gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen Naheverhältnis stehen, nach Form und Inhalt in der gleichen Weise abgeschlossen worden wären. Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung sowie das Fehlen von Sicherheiten, spreche dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliege, wobei nach näher angeführter Rechtsprechung der Umstand, dass im Rahmen des Jahresabschlusses Zinsen verbucht würden, keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehens oder Kreditvertrages mache.

Die Zinslosigkeit könne im Zusammenhang mit anderen unüblichen Vertragsbedingungen als Indiz gegen die Darlehenseigenschaft gewertet werden.

Die im Beschwerdefall verrechneten Zinsen von 5% seien - selbst wenn sie bezahlt worden wären - nicht als markt- und risikogerecht anzusehen. An der Ernsthaftigkeit der behaupteten mündlichen Rückzahlungsvereinbarung bestünden erhebliche Zweifel, die dadurch erhärtet würden, dass die Beschwerdeführerin die Darlehen unmittelbar nach ihrer Zuzählung auf Grund inhaltlich gleich lautender Besserungsvereinbarungen, die mit allen Gesellschaften geschlossen worden waren, abgeschrieben habe. Besonders deutlich werde das Fehlen ernsthafter Rückzahlungsabsichten, betrachte man die am 30. Dezember 1988 an die A-GmbH erfolgte Darlehenszahlung von 2 Mio. S, welche sogleich im Wege der Besserungsvereinbarung abgeschrieben worden sei - ein Umstand, der die Beschwerdeführerin nicht daran gehindert habe, der A-GmbH im Jahr 1990 wiederum 1,2 Mio. S als Darlehen zu gewähren.

Die Ursächlichkeit dieser einem Fremdvergleich nicht standhaltenden Vorgangsweise sehe die belangte Behörde - wie der Prüfer - in der auf Grund der über die IB-GmbH sowie Rudolf H. bestehenden Nahebeziehung zu den "A-Gesellschaften". Wegen der geschilderten gesellschaftlichen Verflechtung der Beschwerdeführerin mit den "A-Gesellschaften" und den nicht einem Fremdvergleich standhaltenden Umständen der Darlehensgewährung seien auch die Besserungsvereinbarungen als in den Gesellschaftsverhältnissen begründet anzusehen.

Mit den in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten Aussagen, wonach Rudolf H. interessiert gewesen sei, durch den Einsatz finanzieller Mittel den geschilderten Projekten zum Erfolg zu verhelfen, werde indirekt bestätigt, dass die Mittelzufluss auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung und insbesondere der Stellung des Rudolf H. als Geschäftsführer aller Gesellschaften erfolgt sei.

Zudem käme selbst im Fall der Anerkennung der Darlehen und der Besserungsvereinbarungen eine Abschreibung der Darlehensforderung nicht in Frage, weil die Ungewissheit über den Rückzahlungszeitpunkt nach der Rechtsprechung einer Aktivierung des Anspruches nicht entgegen stehe.

Hinsichtlich der in der mündlichen Verhandlung eingewendeten, ab 1990 erfolgten Rückzahlungen sei festzustellen, dass nach einem vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren Rückzahlungen erst ab dem Jahr 1992 erfolgt seien. Die belangte Behörde sehe diese in einem Zusammenhang mit der am 13. Februar 1992 begonnenen

Betriebsprüfung. Davon abgesehen hätten die in den Jahren 1992 und 1993 geleisteten Rückzahlungen die im Jahr 1990 gewährten Darlehen betroffen, hinsichtlich derer keine Besserungsvereinbarungen bestünden. Mit der Rückzahlung sei erst begonnen worden, nachdem sich die rechtliche Beurteilung der streitgegenständlichen Darlehen durch den Prüfer bereits abgezeichnet habe, sodass darin der Versuch einer Rückgängigmachung der bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung zu erblicken sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerde richtet sich ihrem gesamten Inhalte nach gegen die Beurteilung der an die "A-Gesellschaften" in den Jahren 1986 bis 1990 geleisteten Zahlungen als verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen.

Die belangte Behörde hat, den Prüfungsfeststellungen folgend, die Aktiva um die streitgegenständlichen Forderungen vermindert und dieselben Beträge als verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen außerbilanzmäßig wieder hinzugerechnet. Steuerliche Auswirkungen zu Lasten der Beschwerdeführerin ergaben sich nur insoweit, als die Beschwerdeführerin infolge der 1988 und 1989 abgeschlossenen Besserungsvereinbarungen Forderungsabschreibungen vorgenommen hat. In dem Recht, in dem sich die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Besteuerung unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung als verletzt ansieht, konnte sie durch den angefochtenen Bescheid - mit Ausnahme jener Jahre, für die eine Forderungsabschreibung beantragt wurde - damit mangels steuerlicher Auswirkungen zu ihren Lasten nicht verletzt werden, weshalb es ihr in diesem Umfang an der Beschwerdeberechtigung fehlt.

Die Beschwerde war daher, soweit sie sich gegen die Festsetzung der Körperschaft- und Gewerbesteuer 1986, 1987 und 1990 wendet, durch einen gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG als unzulässig zurückzuweisen.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, 90/14/0221, Slg. Nr. 6617/F). Eine verdeckte (Gewinn)Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein "Nahestehen" (vergleiche mit weiterführenden Hinweisen Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Tz. 42 zu § 8).

Die Darlehenshingabe an Anteilseigentümer ist verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Zuzählung praktisch unmöglich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 93/14/0115, und die bei Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, aaO, ABC der verdeckten Ausschüttungen, S 24, angeführten weiteren Beispiele von Fällen, in denen bereits die Hingabe des Darlehens eine verdeckte Ausschüttung darstellt).

Eine faktische bereits bei Zuzählung gegebene Unmöglichkeit der Rückzahlung hat die belangte Behörde mit dem bloßen Hinweis auf die bei der A-GmbH gegebene "Verlustsituation" nicht nachvollziehbar festgestellt.

Die belangte Behörde hat sich bei ihrer Feststellung, das Vorliegen von Darlehen sei nicht als erwiesen anzunehmen, vielmehr entscheidend auf den Umstand gestützt, dass es sich gegenständlich um Vereinbarungen zwischen gesellschaftlich verbundenen Gesellschaften gehandelt habe. An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander nahe stehenden Gesellschaften seien dieselben strengen Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssten von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. An derartigen klaren Vereinbarungen fehle es, wenn wie im Beschwerdefall eine Rückzahlung nach Liquiditätslage vereinbart sei und - zudem nicht marktkonforme - Zinsen lediglich in Rechnung gestellt und Sicherheitsleistungen nicht verlangt würden. Auch die in zeitlicher Nähe zu den Darlehensgewährungen geschlossenen Besserungsvereinbarungen, die eine Rückzahlung nur aus künftigen Gewinnen vorsähen, würden dafür sprechen, dass von vornherein eine Rückzahlung der hingebenen Darlehensbeträge nicht in Aussicht genommen war.

Dazu ist zunächst zu sagen, dass die von der belangten Behörde aufgezeigten Kriterien zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung haben (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074).

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 2002, 96/14/0145).

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe es unterlassen, Feststellungen über den wirtschaftlichen Hintergrund sowie über die bei Darlehenshingabe vorgesehene Tilgung der Darlehen zu treffen. Wie das Ermittlungsverfahren ergeben habe, habe die Beschwerdeführerin Konzepte für Beteiligungsmodelle erstellt, die die Verwertung der biotechnischen Forschungsergebnisse des Peter L. zum Gegenstand hatten. Da Peter L. Selbstmord begangen habe, bevor die Produkte die Marktreife erlangt hätten, hätten sich die Fertigstellungsarbeiten verzögert. In der Folge seien die Produkte tatsächlich fertig entwickelt worden und auf den Markt gekommen. Unter Berücksichtigung der getroffenen Vereinbarungen über die Verrechnung von Zinsen von 8% und der tatsächlichen Verrechnung von Zinsen im Ausmaß von 5% sowie der Vereinbarung einer Rückzahlung entsprechend der Liquidität der A-Gesellschaften könne der Abschluss derartiger Darlehen mit konzernfremden Personen keineswegs ausgeschlossen werden. Die Laufzeit der Darlehen sei im Zeitpunkt der Darlehensgewährung mit der Überbrückung der finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaften bestimmbar gewesen. Die Begründung der belangten Behörde, mangels Vereinbarung einer Laufzeit der Darlehen fehle es an einer im Klagswege durchsetzbaren Rückzahlungsverpflichtung gehe ins Leere, weil die Möglichkeit bestünde, die Fälligkeit richterlich festsetzen zu lassen (Hinweis auf Koziol/Welser; Bürgerliches Recht 12 II 2001, S 34). Völlig verfehlt sei es, die später abgeschlossenen Besserungsvereinbarungen als Begründung dafür heranzuziehen, dass nicht ernst gemeinte Darlehen vorlägen. Das Gegenteil sei der Fall. In den schriftlich beurkundeten Besserungsvereinbarungen werde ausdrücklich auf die zugezählten Darlehen Bezug genommen und damit indirekt auch deren Existenz beurkundet. Die Besserungsvereinbarungen seien geschlossen worden, weil sich die A-Gesellschaften bis dahin noch nicht wirtschaftlich erholt gehabt hätten. Mit diesen Vereinbarungen sei jedenfalls die vorrangige Befriedigung der Darlehensforderungen im Falle positiver Ergebnisse sichergestellt worden. Das im Jahr 1990 an die A-GmbH gewährte Darlehen sei von dieser in den Jahren 1992 und 1993 zur Gänze zurückgezahlt worden. Dass es sich bei den festgestellten Rückzahlungen um den Versuch einer Rückgängigmachung der bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung handle, habe die belangte Behörde zu Unrecht angenommen. So habe die A-OHG Salzburg mit der Rückzahlung des ihr im Jahr 1990 gewährten Darlehens bereits am 25. Februar 1992, somit 12 Tage nach Beginn der gegenständlichen Betriebsprüfung begonnen. Zu diesem Zeitpunkt habe keine Rede davon sein können, dass sich die rechtliche Beurteilung der streitgegenständlichen Darlehen bereits abgezeichnet habe. Dass tatsächlich Darlehen gewährt werden sollten, werde auch dadurch erhellt, dass die Rückzahlungen aus der Verwertung der Lizenzverträge über die biotechnischen Forschungsergebnisse des Peter L. erfolgen sollten. Auch die tatsächliche Verzinsung von 5% bewege sich im Rahmen jenes Spielraumes, der beim anzustellenden Fremdvergleich einzuräumen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt eine Beweiswürdigung nicht beanstandet, die Entnahmen eines Gesellschafters einer GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt hat, weil sie nicht auf einen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden konnten (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, 96/13/0121, 0122). Es hat sich dabei um Fälle gehandelt, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer (neben seinem Geschäftsführerbezug) Entnahmen getätigt hat, ohne dass diesen Entnahmen klare, einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarungen zu Grunde gelegen wären, sodass die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden und unbedenklich von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden konnte. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht.

Anders als im vorliegenden Fall handelte es sich dabei um Zuwendungen, deren soziätäre Veranlassung von vornherein nahe lag, weil ein betriebliches Interesse der Gesellschaft an den Entnahmen ihres Gesellschafters allenfalls in der Erzielung von Einkünften aus der Verzinsung der Darlehensforderung zu sehen war, sodass dem Vorliegen einwandfreier Abmachungen über die Verzinsung und die Rückzahlung sowie dem Vorhandensein entsprechender Sicherheiten entscheidendes Gewicht zukam. Der vorliegende Beschwerdefall unterscheidet sich von diesen

Sachverhaltskonstellationen nicht nur dadurch, dass die Zuwendungen an gesellschaftsrechtlich verbundene Unternehmen erfolgten, sondern insbesondere dadurch, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren das Bestehen eines eigenen betrieblichen Interesses an den Zuwendungen behauptet hat. Die gewährten Darlehen stünden im Zusammenhang mit von der Beschwerdeführerin entwickelten und angebotenen Beteiligungsmodellen, die sich aus näher dargestellten Gründen nicht planmäßig entwickelt hätten und durch die kurzfristige Zuführung finanzieller Mittel "auf die Reihe" gebracht werden sollten. Es habe verhindert werden sollen, dass die Anleger, die oftmals auch andere von der Beschwerdeführerin vertriebene Beteiligungsmodelle erworben hätten, zu Schaden kämen. Die Beschwerdeführerin habe bei Darlehenszähllung davon ausgehen können, dass nur vorübergehende Liquiditätsengpässe vorlägen. Mit diesem Vorbringen hat sich die belangte Behörde nicht hinreichend auseinandergesetzt. Soweit die belangte Behörde in dem diesbezüglichen Vorbringen eine "indirekte Bestätigung" für die soziätäre Veranlassung der Mittelzufuhr gesehen hat, kann ihr nicht gefolgt werden, weil ohne entsprechende Feststellungen nicht gesagt werden kann, dass der Versuch, die Beteiligungen "auf die Reihe zu bringen", nur auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen erfolgt sei und nicht dem eigenwirtschaftlichen Interesse der offenbar mit der Entwicklung und dem Vertrieb von Beteiligungsmodellen befassten Beschwerdeführerin. Dazu kommt, dass auch nicht ohne Weiteres verständlich erscheint, aus welchem im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Grund die Beschwerdeführerin der als Publikumsgesellschaft bezeichneten A-OHG Salzburg, an der die A-GmbH lediglich als Arbeitsgesellschafterin beteiligt war, von vornherein nicht rückzahlbare Zuwendungen zukommen lassen sollte.

In ihrer Gegenschrift bezieht sich die belangte Behörde auf den im angefochtenen Bescheid auch enthaltenen allgemeinen Hinweis, wonach selbst bei Anerkennung der Fremdüblichkeit der Darlehensgewährungen eine Abschreibung der Darlehen auf Grund der Besserungsvereinbarungen nicht in Betracht käme, weil es sich bei den aus Besserungsvereinbarungen ergebenden Rückzahlungsansprüchen um aktivierungspflichtige Forderungen handeln würde, sodass die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen sei.

Es trifft zu, dass der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, dass die auf Grund einer Besserungsvereinbarung bestehende Ungewissheit über den exakten Rückzahlungszeitpunkt einer Aktivierung des Anspruches nicht entgegensteht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Oktober 1999, 94/15/0088, Slg. Nr. 7457/F, vom 31. Jänner 2001, 95/13/0281, und vom 17. Dezember 2003, 2000/13/0117). Ansprüche auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals sind nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu aktivieren, wobei eine Bewertung zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig ist, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist und derjenige, der eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. September 1993, 91/13/0125).

Im Beschwerdefall kann allerdings nicht gesagt werden, dass sich der angefochtene Bescheid schon auf Grund seiner Alternativbegründung als rechtsrichtig erweist, weil Gegenstand des Verwaltungsverfahrens ausschließlich die Frage war, ob die behaupteten Darlehensforderungen dem Grunde nach bestanden haben, sodass der Beschwerdeführerin nicht vorgeworfen werden kann, dass sie es unterlassen habe, den von ihr mit Null bezifferten Teilwert der Forderungen und den Umstand, dass die Entwertung in den jeweiligen Abschreibungsjahren eingetreten sei, glaubhaft zu machen.

Der angefochtene Bescheid war daher im Umfang seines Abspruches über die Körperschaft- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, 31. Mai 2006

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

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130168.X00

**Im RIS seit**

29.06.2006

**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)