jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/5/26 94/14/0042

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.05.1998

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

KStG 1966 §8 Abs1;
KStG 1966 §8;
KStG 1988 §7;
KStG 1988 §8;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der B-GmbH in I, vertreten durch Dr. Bernhard Heitzmann, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Müllerstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 2. Februar 1994, 30.072-3/93, betreffend ua Körperschaftsteuer für die Jahre 1986 bis 1989, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen von 13.010 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

An der im Jahr 1978 gegründeten beschwerdeführenden GmbH (idF Beschwerdeführerin) mit dem Betriebsgegenstand Erzeugung und Verkauf von Lieferbeton waren bis zum 7. Juli 1989 die Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH und die H-Verwaltungs-GmbH zu jeweils 50 % beteiligt. Bis zum eben genannten Zeitpunkt waren Dipl.Ing. FB und HK Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Geschäftsführer der Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH war Dipl.Ing. FB. Geschäftsführer der H-Verwaltungs-GmbH waren HK und GH. Dieselben Beteiligungs- und Vertretungsverhältnisse wie bei der Beschwerdeführerin bestanden bei der am 19. November 1982 gegründeten T-GmbH mit dem Betriebsgegenstand Erzeugung und Verkauf von Bauelementen. Mit Schreiben vom 29. Juni 1987 teilte die Dipl.Ing. FB-GmbH, eine 100 %ige Tochter der Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH, der T-GmbH mit, sie verzichte infolge Uneinbringlichkeit unwiderruflich wegen der bei der T-GmbH eingetretenen Überschuldung auf eine Forderung von 10,180.620,27 S. Am selben Tag trat die H-Verwaltungs-GmbH ihren Anteil an der T-GmbH an die Dipl.Ing. FB-GmbH ab. Am 20. Oktober

1987 trat die Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH ihren Anteil an der T-GmbH an die Dipl.Ing. FB-GmbH ab, wodurch die Dipl.Ing. FB-GmbH ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafterin der T-GmbH wurde. Mit Stichtag 31. Dezember 1987 wurde die T-GmbH mit der Dipl.Ing. FB-GmbH als aufnehmender Gesellschaft verschmolzen.

Im Gefolge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt Bescheide betreffend ua Körperschaftsteuer für die Streitjahre, wobei es zur Begründung auf die Ausführungen des Prüfers im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht verwies. In diesem Bericht wird ausgeführt, eine Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber der T-GmbH sei mit dem gesamten Nettobetrag von 2,903.324,64 S zum 31. Dezember 1986 ertragsteuerlich wertberichtigt und im Juni 1987 als uneinbringlich zur Gänze abgeschrieben worden. Diese Forderung sei durch den Abschluß eines Leasingvertrages über ausschließlich von der T-GmbH benutzte Maschinen, die die Beschwerdeführerin geleast und an die T-GmbH weiterverleast habe, entstanden. Die Leasingraten seien im Jahr 1983 erstmalig fällig gewesen und der T-GmbH weiterverrechnet worden. Die T-GmbH habe jedoch keine Zahlungen an die Beschwerdeführerin geleistet, obwohl sie andere Verbindlichkeiten, mit Ausnahme jener gegenüber verbundenen Schwestergesellschaften (Beschwerdeführerin und Dipl.Ing. FB-GmbH), regelmäßig in voller Höhe beglichen habe. Es müsse daher davon ausgegangen werden, daß diese Forderung nur wegen des gesellschaftlichen Naheverhältnisses erlassen worden sei. Ein Ertragsverzicht zu Gunsten einer Schwestergesellschaft stelle einerseits eine im Jahr 1986 anzusetzende verdeckte Gewinnausschüttung der verzichtenden Tochtergesellschaft an die gemeinsame Muttergesellschaft anderseits eine verdeckte Einlage der gemeinsamen Muttergesellschaft bei der begünstigten Tochtergesellschaft dar (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I4, 237). Der im Jahr 1986 ertragsteuerlich wertberichtigte und somit als Aufwand geltend gemachte Betrag von 2,903.324,64 S sei daher als verdeckte Gewinnausschüttung je zur Hälfte den beiden Gesellschaftern Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH und H-Verwaltungs-GmbH als gemeinsame Muttergesellschaften der Beschwerdeführerin und der T-GmbH zuzurechnen, wobei die verdeckte Gewinnausschüttung sodann als verdeckte Einlage der Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH und der H-Verwaltungs-GmbH an die T-GmbH als Tochtergesellschaft anzusehen sei.

Im Berufungsverfahren brachte die Beschwerdeführerin vor, ausschließlich wirtschaftliche Überlegungen und Erwartungen hätten zur Gründung der T-GmbH geführt. Die Zusammenarbeit ihrer Gesellschafter habe sich bei ihr bewährt, weshalb es zur Gründung der T-GmbH gekommen sei. Die Erkenntnis der positiven Zusammenarbeit auf dem Betonsektor habe den Plan entstehen lassen, eine ähnliche Zusammenarbeit auf dem Stahl- und Eisenbiegesektor zu begründen. Zur Durchführung dieser unternehmerischen Aktivitäten sei die T-GmbH gegründet worden. Die Anschaffung der erforderlichen Maschinen sei mittels Leasing erfolgt, wobei sie als Leasingnehmerin zu fungieren gehabt habe und vereinbart gewesen sei, sie habe die Leasingraten an die T-GmbH weiter zu verrechnen. Anfängliche technische Probleme mit den Maschinen sowie kaufmännische Schwierigkeiten hätten dazu geführt, daß die Situation der T-GmbH wirtschaftlich und finanziell angespannt gewesen sei. Aus diesem Grund habe sie die Finanzierungsfunktion übernommen. Die Rückzahlung der vorfinanzierten Leasingraten sei dabei gesichert erschienen. Für die Vorfinanzierung sei von Anbeginn an Rückzahlung und Verzinsung vereinbart gewesen. Die Vorfinanzierung sei somit aus betrieblichen Gründen erfolgt. Im Jahr 1986 sei erkannt worden, die T-GmbH werde trotz umfangreicher wirtschaftlicher Maßnahmen ihren Verpflichtungen zur Begleichung der Leasingraten nicht nachkommen können. Anders als in der vom Prüfer herangezogenen Literaturstelle in Doralt/Ruppe, aaO, wo lediglich von unverzinslichen Darlehen bzw Darlehen mit deren Rückzahlung von vornherein nicht gerechnet werde, die Rede sei, sei zwischen ihr und der T-GmbH die Verzinsung vereinbart gewesen und mit der Rückzahlung der Leasingraten von vornherein gerechnet worden und auch zu rechnen gewesen. Die Forderung sei wegen Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der T-GmbH uneinbringlich geworden. Keinesfalls sei im Zeitpunkt der Übernahme der Finanzierungsfunktion beabsichtigt gewesen, der T-GmbH einen Vorteil zu gewähren, wie dies von Wiesner in Festschrift Bauer, 365, gefordert werde. Die Rechtsprechung fordere für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung das Vorliegen der subjektiven und objektiven Voraussetzungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (vgl nochmals Wiesner, aaO, 379). Änderungen, die sich nach Abschluß einer Vereinbarung zwischen Körperschaft und Gesellschafter ergäben, hätten auf die Beurteilung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, grundsätzlich keinen Einfluß (vgl Quantschnigg, ÖStZ 1985, 166). Es sei daher stets auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsvereinbarung abzustellen. Sie habe einen Betrag von 3,471.177,93 S, die Dipl.Ing. FB-GmbH einen solchen von 10,680.630,27 S, vorfinanziert. Bei einer jeweils 50 %igen Beteiligung der Dipl.Ing. FB-Holding-GmbH und der H-Verwaltungs-GmbH an der T-GmbH spreche das unterschiedliche Ausmaß der Vorfinanzierung eindeutig gegen verdeckte Einlagen. Kein Gesellschafter würde im Verhältnis zum Mitgesellschafter in einem derartigen Ausmaß

der Gesellschaft unter der Annahme, daß Mittel uneinbringlich würden bzw eine verdeckte Einlage darstellten, Mittel zuführen, wobei noch zu bedenken sei, daß auf Grund der Beteiligungsverhältnisse an ihr bei einer Gesamtfinanzierung von 14,151.808,20 S seitens der Gesellschafter der H-Verwaltungs-GmbH lediglich ein Betrag von rund 1,736.000 S vorfinanziert worden sei.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, die Berufungsausführungen gingen ins Leere, weil die Vorfinanzierung der Leasingraten gerade nicht als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt worden sei. Der Prüfer sei vielmehr davon ausgegangen, der Forderungsverzicht stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weil dieser nicht wirtschaftlich begründet, sondern nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklärbar sei. Dies werde auch von Quantschnigg, aaO, allerdings unter der Annahme einer Insolvenz als rechtmäßig angesehen. Die Beschwerdeführerin habe weder Einbringungsmaßnahmen gesetzt, noch habe die T-GmbH ihre Verbindlichkeiten gleichmäßig beglichen. Die völlige Zahlungsunfähigkeit der T-GmbH sei nicht nachgewiesen worden. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin über die unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse und damit über die unterschiedliche Höhe der Forderungsverzichte seien nicht geeignet, das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu verneinen. Denn für die Annahme einer Vorteilsgewährung sei es keineswegs erforderlich, daß allen Gesellschaftern gleichmäßig nach dem jeweiligen Beteiligungsverhältnis Vorteile gewährt würden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz behauptete die Beschwerdeführerin, im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes sei die T-GmbH hoch überschuldet und zahlungsunfähig gewesen. Die Forderung sei uneinbringlich gewesen. Sämtliche intensiven Bemühungen zur Sanierung und wirtschaftlichen Erstarkung der T-GmbH seien wider Erwarten gescheitert. Dies sei durch deren Jahresabschlüsse aktenkundig. Der Forderungsverzicht habe lediglich einen Formalakt dargestellt, um die Forderung ausbuchen zu können. Eintreibungsmaßnahmen seien nur dann sinnvoll, wenn Erfolgsaussichten bestünden. Sie sei jedoch über die Aussichtslosigkeit von Eintreibungsmaßnahmen informiert gewesen, weshalb kostenaufwendige Eintreibungsmaßnahmen sinnlos gewesen wären. Da sie die Finanzierungsfunktion übernommen habe und damit - gleich einer Bank - Betriebsmittel zur Verfügung gestellt habe, spiele es keine Rolle, ob die T-GmbH ihre Verbindlichkeiten gleichmäßig beglichen habe. Auch Banken finanzierten häufig bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, weswegen die Vorfinanzierung der Leasingraten einem Fremdvergleich standhalte.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Ansicht, verdeckte Gewinnausschüttungen seien alle vermögensrechtlichen Vorteile, die eine Körperschaft ihren Gesellschaftern oder diesen Nahestehenden lediglich in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder diesen Nahestehenden und nicht als Vertragspartner im Weg unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Einkünfte gewähre (vgl Wiesner, SWK 1990, A 359). Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften stellten verdeckte Gewinnausschüttungen an die gemeinsame Muttergesellschaft mit anschließender Weitergabe des Vorteiles an die begünstigte Schwestergesellschaft dar (vgl Putschögl/Bauer/Mayr, Die Körperschaftsteuer, Tz 64.7 zu § 8). Wie der Prüfer unwidersprochen ausgeführt habe, habe die T-GmbH auf die stets anwachsende Verbindlichkeit aus der Vorfinanzierung der Leasingraten keine Zahlungen geleistet, obwohl sie andere Verbindlichkeiten, mit Ausnahme jener gegenüber verbundenen Schwestergesellschaften (Beschwerdeführerin und Dipl.Ing. FB-GmbH), regelmäßig in voller Höhe beglichen habe. Die Beschwerdeführerin biete keine Erklärung dafür, warum sich ihre mit der Ertragslage der T-GmbH bestens vertraute Geschäftsführer damit abgefunden hätten, daß die T-GmbH ihre Verbindlichkeiten anderen Gläubigern gegenüber beglichen habe, während ihre Verbindlichkeit gegenüber der Beschwerdeführerin laufend angewachsen sei. Die für die Tätigkeit der T-GmbH erforderlichen Maschinen seien von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden. Wären diese Maschinen von einer der T-GmbH fremden Gesellschaft zur Verfügung gestellt worden, hätte diese zweifellos auf - zumindest gleiche - Befriedigung ihrer Forderungen wie diejenigen anderer Gläubiger gedrungen. Das unterschiedliche Ausmaß der Vorfinanzierung der Leasingraten durch die Beschwerdeführerin und die Dipl.Ing. FB-GmbH spreche nicht gegen die Absicht, der T-GmbH einen Vorteil zu gewähren, weil es für das Vorliegen einer solchen Absicht nicht darauf ankomme, in welchem Maß die Gesellschafter für das Scheitern der T-GmbH letztlich einzustehen hätten.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im angefochtenen Bescheid finden sich zwar ua die Feststellungen, daß die Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber der T-GmbH gestundet gewesen (und möglicherweise - nach dem auf Seite 6 des Bescheides wiedergegebenen Gesellschafterbeschluß - in ein Darlehen umgewandelt worden) sei und die T-GmbH keine Zahlungen zur Tilgung der Forderung geleistet habe. Der angefochtene Bescheid geht aber nicht davon aus, daß bereits dieser Gestaltung die Fremdüblichkeit mangle und sie damit ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis habe. Mangels entsprechender Feststellungen ist es dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt zu prüfen, ob die Forderung allenfalls bereits in Jahren vor 1986 als gesellschaftlich veranlaßt angesehen werden könnte.

Der angefochtene Bescheid erblickt die einem Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise der Beschwerdeführerin darin, daß "sich ihre mit der Ertragslage der Schuldnerin bestens vertrauten Geschäftsführer das gesamte Jahr 1986 damit abgefunden haben, daß Verbindlichkeiten aller übrigen Gläubiger der T-GmbH entrichtet und nur ihre eigenen Forderungen zurückgestellt werden". Es hätte der Geltendmachung der Forderungen im Jahr 1986 bedurft, "noch ehe von deren vollständiger Uneinbringlichkeit zum 31.12. des Jahres ausgegangen werden konnte". Eine fremde Gesellschaft hätte "zweifellos auf - zumindest gleiche - Befriedigung ihrer Forderungen wie derjenigen anderer Gläubiger gedrungen".

Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlaßt ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten.

Konkrete Feststellungen zu einem nicht fremdüblichen Vorgehen enthält der angefochtene Bescheid - wie oben dargestellt - nur hinsichtlich der unterlassenen Eintreibungsmaßnahmen im Jahr 1986. Ausgehend von diesen Feststellungen kann das von der Beschwerdeführerin erklärte steuerliche Ergebnis des Jahres 1986 nur insoweit durch ein gesellschaftlich veranlaßtes Vorgehen beeinflußt (und damit zu korrigieren) sein, als die Forderung bei Annahme solcher Eintreibungsmaßnahmen, die auch von fremden Gläubigern gesetzt worden wären, hätte eingebracht werden können. Selbst der Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung stellte bei ihm nur mit dem Betrag eine gesellschaftlich veranlaßte Maßnahme dar, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht (vgl Heinrich, FJ 1997, 312, und den Beschluß des BFH vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, FR 1997, 723).

Ausgehend von der unrichtigen Rechtsauffassung, bei einem dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Unterlassen von Eintreibungsschritten müsse in jedem Fall der Forderungsausfall zur Gänze durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sein, hat es die belangte Behörde unterlassen festzustellen, welches Betriebsergebnis die Beschwerdeführerin bei einer fremdüblichen Vorgangsweise (zielstrebige Einbringungsmaßnahmen) erzielt hätte.

Der angefochtene Bescheid ist somit mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Für die Jahre ab 1987 ergibt sich die Rechtswidrigkeit aus dem Umstand, daß gegebenenfalls ein Verlust des Jahres 1986 als Verlustvortrag anzusetzen wäre.

Somit war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1994140042.X00

**Im RIS seit**

19.02.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

03.07.2018

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at