

TE Vwgh Erkenntnis 1953/3/30 0565/51

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.03.1953

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

KStG 1966 §8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Putz und die Räte Dr. Ondraczek, Dr. Wasniczek, Dr. Schirmer und Dr. Koprivnikar als Richter, im Beisein des Ministerialoberkommissärs Dr. Hückel als Schriftführer, über die Beschwerde der D Ges.m.b.H. in D gegen den Bescheid der Berufungskommission bei der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 25. Jänner 1951, ZI I-3973/1950, betreffend Körperschaftssteuer 1949, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Ein Kostenzuspruch findet nicht statt.

Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. April 1948 haben HZ, AM, EH und PK die D Ges.m.b.H. mit einem Stammkapital von 20.000,- S gegründet. Am 31. Dezember 1948 betrug das Aktivvermögen der Gesellschaft nach Berücksichtigung eines Betriebsverlustes von 13.000 S rund 106.500 S. Umsätze waren bis dahin nicht getätigten worden, die Vermehrung der Aktiva ist auf Darlehen von zusammen 94.173 S zurückzuführen, die die Gesellschafter M, H und K der Gesellschaft in der Höhe von je 31.391 S gegeben hatten. Im Jahre 1949 führten die drei genannten Gesellschafter dem Unternehmen gleicheilige weiteres Kapital in dieser Form zu, so dass die Darlehensschuld der Gesellschaft an diese drei Gesellschafter am 31. Dezember 1949 insgesamt 172.643 S betrug.

Das Finanzamt behandelte bei der Veranlagung 1949 diese Darlehen als verdecktes Eigenkapital und die den Gesellschaftern gewährten Darlehenszinsen in Höhe von zusammen 9.815,- S als verdeckte Gewinnausschüttung.

Die Beschwerdeführerin berief mit der Begründung, dass die nationalsozialistische Auslegung des Steuerrechts eine Diffamierung der Kapitalgesellschaften, insbesondere der Ges.m.b.H., mit sich gebracht habe. Diese betont feindselige Einstellung gegen derartige Rechtseinrichtungen habe zu einer Rechtsauslegung geführt, die nach Aufhebung des Steueranpassungsgesetzes in Österreich jegliche Rechtsgrundlage verloren habe. Wenn Personen eine Körperschaft mit einem bestimmten Stammkapital gründen, so unterliegen sie mit diesem Stammkapital wohl "den Konsequenzen

nach den gesetzlichen Bestimmungen". Wenn sie der von ihnen unabhängigen juristischen Person jedoch darüber hinaus Kapital zur Verfügung stellten, so könnte dies niemals ein verdecktes Stammkapital, sondern nach gesunder Rechtsanschauung immer nur ein Darlehen sein.

Die belangte Behörde hat die Berufung abgewiesen und die Abweisung im wesentlichen damit begründet, dass die Aufhebung des § 1 StAnpG für die Auslegung der einzelnen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) wenig Bedeutung habe und dass die, wenn man es so nennen wolle, feindseligste Massnahme gegen das anonyme Kapital das von der österreichischen Rechtsordnung unverändert übernommene Körperschaftsteuerrecht selbst darstelle, weil es die Gewinne, die das anonyme Kapital abwirft, einer doppelten Besteuerung unterwerfe, nämlich einmal der Körperschaftsteuer und ein zweites Mal der Einkommensteuer beim Empfänger des Gewinnes. Das gleiche sei bei der Vermögensteuer der Fall. Diese Einstellung sei aber nicht nur dem deutschen Steuerrecht eigen, sondern auch dem Steuerrecht zahlreicher anderer Länder. Es bestehe allgemein das Bestreben, die Unsicherheit die das anonyme Kapital in den Wirtschaftsverkehr gebracht habe, durch eine höhere Besteuerung, zurückzudämmen. Wenn also jemand zwischen sich und dem Wirtschaftsverkehr eine juristische Person einschalte, müsse er sich den für diese geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen unterwerfen. Bei Umgehungsversuchen aber seien die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären. Nun müsse wohl nach § 6 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) das Stammkapital mindestens 20.000 S betragen, diese Bestimmung sei aber durch die Geldentwertung praktisch als überholt zu betrachten. Es sei nicht gut denkbar, dass eine Teppichfabrik die Produktion mit bloss 20.000 S Kapital aufnehmen könne. In einer die drei Geldgeber betreffenden Vorhaltsbeantwortung sei die Rede von verschiedenen Verkäufen "um der Verpflichtung zur Leistung von Darlehensbeträgen an die neugegründete Gesellschaft nachkommen zu können". Der vorgelegte Gesellschaftsvertrag enthalte daher offenkundig nicht alle Vereinbarungen, die von den Gründern der Gesellschaft getroffen worden seien. Es sei den Gründern von Anfang an klar gewesen, dass die Gesellschaft mit einem Stammkapital von 20.000 S nicht das Auslangen werde finden können und dass daher Nachschüsse notwendig sein würden. Schon daraus, dass die Aufwendungen für das Anlagevermögen noch vor Aufnahme der Produktion rund 60.000 S und für die Rohstoffbeschaffung rund 30.000 S betragen hätten, gehe hervor, dass es sich bei den weiteren Kapitalzuführungen um wirtschaftlich unbedingt notwendige Nachschüsse gehandelt habe. Eine solche Nachschusspflicht, wie sie hier offensichtlich bestanden habe, hätte sowohl aus steuerlichen wie aus wirtschaftlichen Gründen in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden müssen. In derartigen Fällen müsse man die Entscheidung über die Frage, ob verdeckte Kapitalzuführung oder Darlehensgewährung vorliege, auf die besonderen Umstände insbesondere im Gründungszeitraum und in den Anfangsjahren abstellen. Ein Hinweis auf verdeckte Kapitalzuführung liege besonders dann vor, wenn zwischen Eigenkapital und Darlehenskapital ein auffallendes Missverhältnis bestehet und mehrere Gesellschafter dem Unternehmen gleich hohe Darlehensbeträge zur Verfügung stellten, wie das hier der Fall sei. Das Finanzamt habe daher die angeblichen Darlehen mit Recht als verdecktes Eigenkapital der Gesellschaft behandelt.

Die vorliegende Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof macht unrichtige rechtliche Beurteilung und Aktenwidrigkeit geltend. Der demokratische Staat dürfe keinen Einfluss darauf nehmen, wie Wirtschaftstreibende ihre Unternehmungen finanzieren und welche Rechtsform sie wählen. Die Gesellschafter der Dornbirner Teppicherzeugung hätten die Form der Kapitalgesellschaft gewählt und hätten sich im Rahmen der geltenden gesetzlichen Bestimmungen auf ein Stammkapital von 20.000 S geeinigt. Es stehe der Finanzverwaltung nicht zu, zu beurteilen, ob dieser Betrag durch die Geldwertänderung überholt sei oder nicht. Massgebend für die körperschaftsteuerliche Betrachtung müsse und könne nur die Tatsache sein, dass das Stammkapital der Gesellschaft 20.000 S betrage. Wenn einzelne Gesellschafter der Gesellschaft weitere Mittel in Form von Darlehen zur Verfügung stellten, so seien diese Beträge nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen unstreitig als Darlehen zu bewerten und müssten sie steuerrechtlich auch immer als solche behandelt werden. Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 6 StAnpG könne bei den vorliegenden klaren Verhältnissen nicht angenommen werden. Es müsse einer kreditsuchenden Gesellschaft freihstehen, bei sonst gleichen Bedingungen Kredit nicht bei gesellschaftsfremden Personen oder Unternehmungen, sondern bei ihren eigenen Gesellschaftern zu suchen; andererseits könne diesen nicht verwehrt werden, ihr flüssiges Kapital bei sonst gleich bleibenden Bedingungen auch der Kapitalgesellschaft zur Verfügung zu stellen, der sie als Gesellschafter angehörten. Von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zu reden, sei schon deshalb unangebracht, weil das Wort "Missbrauch" auf die Absicht einer Steuerhinterziehung hindeute, die Gesellschafter an eine solche Möglichkeit aber nicht einmal gedacht, vielmehr

immer die Absicht gehabt hätten, die gewährten Darlehen zurückzufordern, sobald die Beschwerdeführerin nach ihrer wirtschaftlichen Lage zur Zahlung befähigt sei. Auch das Argument der Finanzbehörde, dass die Haftungsbeschränkung eine erhöhte steuerliche Belastung auslösen müsse, habe seine Rechtsgrundlage verloren und könne nur noch als bewusste Spurze gegen die Kapitalgesellschaft aufgefasst werden. Es erscheine schon dadurch entkräftet, dass auch bei der als Mitunternehmer-Gesellschaft besteuerten Kommanditgesellschaft die Haftung einzelner Gesellschafter gleichwie bei der Ges.m.b.H. auf einen bestimmten Betrag beschränkt sei und trotzdem keine steuerliche Doppelbelastung hervorrufe. Dasselbe sei beim stillen Gesellschafter der Fall, der im Konkursfalle noch die Aussicht habe, zumindest mit einem Teil seiner Einlage als Konkursgläubiger auftreten zu können. Es bestehe schließlich auch kein Unterschied zwischen der "Zurverfügungstellung" von Kapital und der "Zurverfügungstellung" von Arbeitskraft durch einen Gesellschafter an eine Ges.m.b.H. Die Gehälter der geschäftsführenden Gesellschafter einer Ges.m.b.H. seien aber abzugsfähig und dies müsse umso mehr auch für die von der Gesellschaft an die Gesellschafter zu leistenden Darlehenszinsen zutreffen. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von wirtschaftlich gleichwertigen Erscheinungsformen könnte ihren Grund nur in einer weltanschaulich begründeten, feindseligen Einstellung gegen die Kapitalgesellschaft haben, der "keinerlei wirtschaftliche Zweckmäßigkeit zuerkannt" werden könne. Schließlich habe die Berufungskommission aktenwidrig als erwiesen angenommen, dass schon im Zeitpunkt der Errichtung der Gesellschaft eine interne Gesellschaftsvereinbarung über eine spätere weitere Kapitalzuführung in Form von Gesellschafterdarlehen bestanden habe.

Darüber hat der Gerichtshof erwogen:

§ 6 KStG lautet: "Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7 bis 16 dieses Gesetzes. Hierbei sind verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen."

Wie der Gerichtshof bereits mit seinem Erkenntnis vom 19. Jänner 1952, Zl. 781/50 dargetan hat, sind verdeckte Gewinnausschüttungen Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die beteiligten Personen, die sich als Zuwendung von Einkommensteilen des Jahres darstellen, dessen Einkommen zu besteuern ist, und die sich in einer Form vollziehen, die nicht ohne weiteres erkennen lässt, dass Einkommens- bzw. Gewinnanteile ausgeschüttet werden. Im gegebenen Falle hängt die Beantwortung der Frage, ob es sich bei den strittigen "Zinsenzahlungen" an die drei Gesellschafter um verdeckte Gewinnausschüttung handelt, also davon ab, ob die von ihnen der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Geldbeträge nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten als echte Darlehen oder aber als verdecktes Stammkapital anzusehen sind. Nun pflichtet der Gerichtshof zwar der von Lehre und Rechtsprechung vertretenen Auffassung durchaus bei, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist und bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten durch die Steuerbehörden nicht bevormundet werden soll, und dass daher eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung der Gesellschafter an die Gesellschaft m.b.H. nur bei besonderen Umständen als Stammeinlage angesehen werden kann. Allein im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde solche besondere, für die Annahme von Stammeinlagen sprechende Umstände in dem auffallenden Missverhältnis erblickt, das schon im Gründungsjahr zwischen dem ausgewiesenen Stammkapital und dem benötigten und auch tatsächlich durch die angeblichen Darlehen beschafften Betriebsvermögen bestanden hat. Daraus, dass die Aufwendungen für das Anlagevermögen und für die Rohstoffbeschaffung noch vor Aufnahme der Erzeugung zusammen rund 90.000 S betragen, ergebe sich, dass es den Gesellschaftern von vornherein klar gewesen sein müsste, dass sie mit dem nominellen Stammkapital von 20.000 S das Auslangen nicht finden könnten und dass es sich sohin bei den angeblichen Darlehen um Kapitalnachschüsse handle, die wirtschaftlich unbedingt notwendig gewesen seien. Einen weiteren Hinweis für die wirtschaftliche Richtigkeit ihrer Annahme, dass es sich um Stammkapital handle, sieht die Behörde darin, dass das "Darlehen" auffälligerweise von drei Gesellschaftern zu gleichen Teilen gewährt wurde und dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. August 1950 von einer Verpflichtung zur Leistung von Darlehensbeträgen durch die Gesellschafter die Rede ist. Sie vermutet, dass sohin auch der Gesellschaftsvertrag nicht alle Vereinbarungen enthalten dürfte, die von den Gründern der Gesellschaft getroffen worden seien. Diese Folgerungen, die die belangte Behörde aus den einwandfrei festgestellten Tatsachen gezogen hat, entbehren nicht der Schlüssigkeit, zumal die angeblichen Darlehen der drei Gesellschafter bis zum Ende des Jahres 1949 das Achtfache des Stammkapitales überschritten. Für die Ansicht der belangten Behörde spricht auch der Umstand, dass den Gesellschaftern von vornherein klar gewesen sein musste, dass sie bei ihrem geringen Stammkapital niemals fremde Kredite in der betriebsnotwendigen Höhe eines Vielfachen

dieses Stammkapitales erlangen würden, dass sie also schon im Gründungsstadium mit der Notwendigkeit eigener Kapitalszuführung hatten rechnen müssen und dass es sich nicht bloss um einen vorübergehenden Geldbedarf der Gesellschaft, sondern um eine betriebsnotwendige Dauerwidmung der eingebrachten Gelder handelte. Dazu kommt, dass die vorliegende Ges.m.b.H., wie aus dem Gesellschaftsvertrag hervorgeht, im wesentlichen nach Art einer OHG. aufgezogen ist. Alle vier Gesellschafter sind zu Geschäftsführern bestellt. Es ist den Gründern offenbar nur darum gegangen, ihr Unternehmen zwar nach Art einer offenen Handelsgesellschaft zu betreiben, sich dabei aber durch die Wahl der Rechtsform einer Gesellschaft m.b.H. die Vorteile der Beschränkung ihrer Haftung und die Freiheit der Geschäftsführerbezüge von der Gewerbesteuer zu sichern, die steuerliche Mehrbelastung aber, die das Körperschaftsteuergesetz an den Genuss dieser Vorteile knüpft, soweit als möglich zu umgehen. Das aber bedeutet den Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes mit dem Ziel einer Minderung der Steuerpflicht und rechtfertigt es daher nach § 6 Abs. 1 und 2 des Steueranpassungsgesetzes, die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Wenn die Beschwerdeführerin dagegen einwenden zu können glaubt, eine solche Behandlung des Falles würde eine Gesetzesauslegung im nationalsozialistischen Geiste einer grundsätzlichen Benachteiligung des anonymen Kapitals bedeuten, so genügt zur Widerlegung dieses Einwandes der Hinweis auf die Bestimmungen des § 94 lit. c des vormaligen österreichischen Personalsteuergesetzes, dessen Anwendung auf den vorliegenden Fall im Sinn der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus der Zeit vor der nationalsozialistischen Herrschaft (vgl. die Angaben hierüber in der Ausgabe dieses Gesetzes durch Gottlieb-Billroth und Egger) zu keinem anderen Ergebnis hätte führen können.

Der belangten Behörde kann demnach nicht entgegengetreten werden, wenn sie bei der gegebenen Sachlage in der gewählten Darlehensform einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts erblickt hat, der - abgesehen von der Beschränkung des Risikos - der Ersparung von Steuern dienen sollte, und wenn sie deshalb die auf die so genannten Darlehen gezahlten Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt hat.

Die Beschwerde musste daher gemäss § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Abweisung des Anspruches auf Kostenersatz stützt sich auf § 47 VwGG 1952.

Wien, am 30. März 1953

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1953:1951000565.X00

Im RIS seit

30.03.1953

Zuletzt aktualisiert am

27.04.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at