

# Drei „Knackpunkte“ bei verdeckten Ausschüttungen

- Wurzelausschüttung/  
außerbetriebliche Sphäre
- Verrechnungskonto/Kredit
- Direktvorschreibung KESt



***Bernhard Renner***

Bundesfinanzgericht - Außenstelle Linz

**Karl Franzens Universität Graz**

**23. Juni 2015**

# Übersicht

- **Allgemeines zur verdeckten Ausschüttung**
  - Definitionen
  - Erscheinungsformen
- **Immobilienvermietung**
  - Wurzelausschüttung
  - außerbetriebliches Vermögen
  - wirtschaftliches Eigentum
- **Mittelfluss Gesellschaft - Gesellschafter**
  - Kredit
  - Verrechnungskonto
- **KESt-Vorschreibung/Haftung**
  - Gesellschaft versus Gesellschafter

# Allgemeines zur verdeckten Ausschüttung

## § 8 KStG 1988



(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

# Trennungsprinzip (1)

## Allgemeines

- Ausgangspunkt
  - Körperschaft und Anteilseigner zivil- und steuerrechtlich eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte; vgl.
    - *Peyerl*, Verlagerung von Einkünften (Wien 2015), 335 ff
    - *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988<sup>25</sup>, Tz 108 ff mwN
- Folge
  - getrennte Erfassung von Einkommen und Vermögen
  - Spielraum für steuerliche Gestaltungen
    - *Ehrke-Rabel/G. Kofler*, ÖStZ 2009/916, 457
  - Grundsätzliche Grenzen der Gestaltung
    - Zurechnung (§ 21 BAO)
    - Missbrauch (§ 22 BAO)
    - Scheingeschäft (§ 23 BAO)

# Trennungsprinzip (2)

## weitere Folgen

- Körperschaft = eigenständiges Zurechnungssubjekt
- Anteilseigner hat unmittelbar keinen Gewinn aus bloßer Anteilseignerschaft zu versteuern
  - nur bei entsprechender Tätigkeit oder
  - erst bei Ausschüttung (KESt)
- kein unmittelbarer Anspruch des Anteilsinhaber auf Einkommen und Körperschaft gehörende Werte
  - GmbH  $\neq$  Selbstbedienungsladen
    - UFS 30.7.2012, RV/0026-L/12 (aufgehoben durch VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177; dazu Zorn, SWK 12/2015, 577)
- Vgl weiters
  - Raab/Renner, KStG<sup>25</sup>, § 8 Tz 108
  - Peyerl, Verlagerung von Einkünften, 335 ff

# Trennungsprinzip (3)

## Zwischenschaltung

- Körperschaft = eigenständiges Zurechnungssubjekt
  - ➔ „Zwischenschaltung“ grds möglich, vgl zB
    - **VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149:**
      - Geschäftsführungs-GmbH mit klarer Unterscheidung zwischen Anstellung und Bestellung
    - **VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092:**
      - missglückte Zwischenschaltung
    - **VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166:**
      - „Existenz einer Gesellschaft kann nicht beiseite geschoben werden“
    - **VwGH 30.4.2015, 2012/15/0182:**
      - Missbrauch bei Zwischenschalten einer Tochtergesellschaft ohne wirtschaftliche Funktion

# Trennungsprinzip (4)

## Grenzen

- Rechtsbeziehungen  
Gesellschaft → Gesellschafter möglich, zB
  - VwGH 27.5.1999, 97/15/0067; 25.6.2014, 2010/13/0105
  - UFS 11.12.2013, RV/0609-W/12
  - BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013→ Gesellschafter kann daher von Gesellschaft mieten/Kredit aufnehmen (und umgekehrt)
- Grenze der Anerkennung
  - Unangemessenheit der Rechtsbeziehung→ verdeckte Ausschüttung
- Kriterien für (Un-)Angemessenheit
  - Verträge zwischen nahen Angehörigen (A)
  - ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer (D)

# Definition verdeckte Ausschüttung

- **Zuwendung** (Vorteil)
  - nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbar
- einer **Körperschaft**
- an **Beteiligte**
  - unmittelbar/mittelbar
- Bewirkung einer **Gewinnminderung**
  - Vermögensminderung
  - verhinderte Vermögensmehrung
- keine Gewährung gegenüber **Fremden**
  - „Fremdvergleich“
- Ursache in **gesellschaftsrechtlicher** Beziehung
  - „causa societatis“

# Warum Begriff „verdeckte Ausschüttung“?

- unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes bei der Körperschaft
  - VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148
  - *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> Tz 106 mwN
  - *Twardosz*, SWK 2009, S 374
  - *Jakom/Marschner* EStG<sup>8</sup> § 27 Rz 47;
- auch bei anderen Formen als Kapitalgesellschaften möglich, zB
  - Vereine
  - Verteilung nicht ertragsteuerbarer Mittelzuflüsse
    - zB Beitrittsgebühren, Mitgliedsbeiträge oder Zuwendungen
  - Privatstiftungen

# Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung (1)

- 1 Zuwendung eines **Vorteils**
  - Vermögenswert
- 2 **Eigentums**- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft
  - Beteiligung/Nahestehen
- 3 **objektives** Tatbild
  - Bereicherung des Empfängers zu Lasten der Körperschaft
- 4 **subjektives** Tatbild
  - auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung

# Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung (2)



Quelle: Raab/Renner in  
Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 25. Lief, § 8 151/1

# Angemessenheit (1)

## Fremdüblichkeit

---

- Anwendung der „Angehörigenjudikatur“
  - (1) ausreichendes Nach-Außen-zum-Ausdruckkommen
    - Publizität
  - (2) eindeutiger, klarer, zweifelsfreier Inhalt
  - (3) Abschluss zwischen „Fremden“ unter gleichen Bedingungen
    - „Fremdvergleich“ (ieS)
    - „Fremder“ in Bezug auf verdeckte Ausschüttungen
      - „Nicht-Anteilsinhaber“
      - „Nicht-Nahestehender“

# Angemessenheit (2)

## Gewissenhafter Geschäftsführer

- **Deutschland:** vorherrschende Rechtsfigur
  - Hinnahme einer Vermögensminderung/verhinderten Vermögensmehrung gegenüber Person, die nicht Anteilsinhaber ist
  - Gesellschaftsrecht
    - § 84 Abs 1 erster Satz AktG bzw § 25 Abs 1 GmbHG
- **Österreich:** Übernahme von Aufwendungen durch Körperschaft ohne betriebliches Interesse
  - keine Möglichkeit von Berührungspunkten zu (vergleichbaren) Dritten
  - KStR 2013 Rz 635



# Betroffene Empfänger (1)

## Allgemeines

- Person (natürlich/juristisch) mit
  - Gesellschafterstellung oder
  - gesellschafterähnlicher Stellung
- Beteiligungsausmaß
  - grundsätzlich unerheblich
    - VwGH 9.3.1971, 1920/70: „Minderheitsaktionär“
  - höheres Ausmaß Indizwirkung für Veranlassung in der Gesellschafterstellung
    - VwGH 2.3.1977, 2030/2117/76
    - VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066
    - KStR 2013 Rz 590

# Betroffene Empfänger (2)

## „Nahestehende“

- Bewirken des Naheverhältnisses
  - persönliche Verbundenheit zum Anteilseigner
    - Verwandtschaft, Lebensgemeinschaft
  - geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) Verbindungen
  - beteiligungsmäßige Verflechtungen
  - uU faktische Verhältnisse
- Zurechnung der verdeckten Ausschüttung
  - ≠ an Nahestehenden
  - = an Anteilsinhaber, zu dem Naheverhältnis besteht (→ Einkommensverwendung)
    - VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149
    - UFS 27.6.2013, RV/1483-L/10
    - BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009

# Betroffene Empfänger (3)

## „Nahestehende“ - Beispiele

---

- Verwandtschaft zum Anteilsinhaber
  - Kinder, Eltern, Geschwister, ...
- Ehegatte, Lebensgefährte
- enge Freundschaft
- Gesellschaften innerhalb eines Konzerns
  - Tochter-, Enkel-, Schwestergesellschaften
- Kapitalgesellschaft, an der Anteilsinhaber beteiligt ist
- Privatstiftung - Stifter/Begünstigter
- Verein - Vereinsmitglied

# Grundformen verdeckter Ausschüttungen

- **Direkte** verdeckte Ausschüttung  
(= effektive Vermögensminderung; Abfluss)
  - überhöhte (scheinbare) Ausgaben zu Gunsten der Anteilseigner zB
    - Zurverfügungstellung von Wirtschaftsgütern
      - zB auf Anteilseigner „zugeschnittene“ Immobilien
- **Indirekte** verdeckte Ausschüttung  
(= verhinderte Vermögensvermehrung; Zufluss)
  - zu geringe (fehlende) Einnahmen zB
    - Verzicht auf angemessene Erträge/Einnahmen aus Geschäften mit Anteilsinhabern
      - zB Verrechnung zu geringer Miete

# Direkte verdeckte Ausschüttung

## Vermögensminderung der Körperschaft

---

- rechtsgrundlose Kostenübernahme
  - Übernahme von Lebensführungskosten
  - Übernahme sonstiger Aufwendungen
- Zurverfügungstellung von Wirtschaftsgütern
  - außerbetriebliches Vermögen
  - Ausschüttung an der Wurzel
  - wirtschaftliches Eigentum des Anteilseigners
- Scheinaufwendungen zugunsten eines Anteilseigners
  - Scheindienstverhältnis
- unangemessen hohe Aufwendungen
  - überhöhtes Geschäftsführergehalt

# Indirekte verdeckte Ausschüttung verhinderte Vermögensvermehrung

---

- Körperschaft erhält „zuwenig“ bzw „gar nichts“ vom Anteilseigner/Nahestehenden
  - durch Verzicht auf Betriebseinnahmen
- Fälle
  - Entziehen von der Körperschaft zustehenden Erträgen
    - „Schwarzgeschäfte“ mit direkter Vereinnahmung durch Anteilseigner
  - branchengleiche Tätigkeit
    - Abgrenzungsproblematik; im Zweifel für Körperschaft erbracht
  - Entgeltsverzicht aus Geschäften mit Anteilseigner
    - zu billige Überlassung von Wirtschaftsgütern

# Verdeckte Ausschüttung bei Immobilienüberlassung

# Grundproblematik Vermietung (1)

- Ausgangspunkt
  - Vermietung an Anteilseigner/Nahestehenden zu unangemessenen Konditionen
  - daher Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung
  - bei Angemessenheit schon begrifflich keine verdeckte Ausschüttung
- Grund des Mietverhältnisses irrelevant, zB
  - Dienstwohnung, Miete an nicht beschäftigten Anteilseigner
- Erscheinungsform?
  - direkt - indirekt
- Auswirkung?
  - Gesellschaft - Gesellschafter

# Grundproblematik Vermietung (2)

- **direkte** verdeckte Ausschüttung
  - keine betriebliche Veranlassung des/der Erwerbs/Herstellung/Adaptierung der Immobilie
    - zB besondere Interessen des Mieters
- **indirekte** verdeckte Ausschüttung
  - prinzipiell betriebliche Veranlassung der/des Erwerbs/Herstellung/Adaptierung der Immobilie
    - betriebliche Funktion (Betriebsvermögen)
  - **ABER** Unangemessenheit der Abwicklung des Mietverhältnisses
    - zB Verrechnung zu geringer Miete, langes Stunden

# Fremd(un)üblichkeit/(Un)angemessenheit

- VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003  
VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139
  - angemessene Miete ableitbar, was fremder Investor als Rendite aus konkret aufgewendeter Geldsumme erwartet
  - Renditeberechnung für Betrag in Höhe des Verkehrswertes bzw der Anschaffungs- / Herstellungs- / Sanierungskosten
  - Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 (Stiftung)
- oV, RdW 2013/372, 369
  - optimale Veranlagung in Immobilien (entspr „*marktüblich agierendem Immobilieninvestor*“)
    - Renditesatz von städtischen Garconnieren und Kleinwohnungen
    - langfristig bei ca 5 %
- gleichlautend BFG 6.11.2014, RV/7102513/2010 zur Vermietung durch Stiftung
  - vgl *Raab/Renner*, BFGj 3/2015, 100 (109) mwN

# Direkte verdeckte Ausschüttung (1)

## Begriffe - Lösungsansätze

---

- (1) außerbetriebliches Vermögen / notwendiges Privatvermögen der Körperschaft
  - zB VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 0170
  - „Penthousefall“ / „Meilensteinerk“
  - *Tratlehner*, Die steuerliche Zurechnung von Luxusimmobilien: besser „einkunftsirrelevante Sphäre“
    - Kapitalgesellschaft hat keine außerbetrieblichen Einkünfte
- (2) Ausschüttung „an der Wurzel“
  - Synonym der Jud/Lit zum außerbetrieblichen Vermögen
    - zB VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003
  - missverständlicher Begriff (aus Sicht des Gesellschafters)
- (3) wirtschaftliches Eigentum des „Mieters“
  - BMF, Sbg Steuerdialog 2008,
  - BMF, KStR 2013 Rz 636 ff

# Direkte verdeckte Ausschüttung (2)

## Rechtsfolgen - vermietende Körperschaft (1)

---

- Aufwandseeliminierung (Neutralisierung)
  - zB AfA, Finanzierung, laufende Kosten ...
- keine Abzugsmöglichkeit der bezahlten USt als Vorsteuer
  - mangels unternehmerischer/wirtschaftlicher Tätigkeit
    - VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255
    - BFG 6.11.2014, RV/7102513/2010
- vereinnahmte Miete
  - keine (Betriebs-)Einnahme
  - kein steuerbarer Umsatz

# Direkte verdeckte Ausschüttung (3)

## Rechtsfolgen - vermietende Körperschaft (2)

---

- „Veräußerungserlös“
  - private Grundstücksveräußerung iSd §§ 30 ff EStG
- Behandlung wie bei Liebhaberei
  - vgl „kleine Vermietung“ iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO
  - unabhängig vom wirtschaftlichen Ergebnis
  - ohne Erfordernis einer Prognoserechnung
  - idR aber ohnehin Liebhaberei
    - Totalüberschuss im angemessenen Zeitraum (20/23 Jahre) nicht erwirtschaftbar
- Ausscheiden aus Steuerbilanz
  - aber weiterhin Position in Unternehmensbilanz
  - vgl oV, RdW 2013/369, 372

# Direkte verdeckte Ausschüttung (4)

## Rechtsfolgen - mietender Gesellschafter

- Judikatur/Literatur

- permanente verdeckte Ausschüttung
  - KESt-pflichtiger Vorteil
- grds nur in Höhe der „ersparten“ Miete



- BMF

- volle/sofortige Zurechnung der Anschaffungs-/Herstellungs-/Adaptierungskosten bzw Finanzierungsaufwendungen
- irrtümliche Ableitung aus Literatur (?)
  - erstmalig *Putschögl/Bauer/O. Mayr*, KStG 1966<sup>8</sup> § 8 Tz 74, Stichwort „Dienstwohnung“:
    - „Eine andere Frage ist ..., mit welchem Wert ... der Nutzungsvorteil beim Anteilsinhaber anzusetzen ist.
    - Da er ... an den genutzten Wirtschaftsgütern kein Eigentum erhält, kann sich bei ihm eine vGA ... **nur in Höhe des ersparten Nutzungsentgeltes** ergeben“.



# Direkte verdeckte Ausschüttung (5)

## Rechtsfolgen - nutzender Gesellschafter

- **BFG 24.4.2015, RV/1100109/2011**



- Es steht außer Zweifel, dass eine Grillhütte und ein Gartenhaus im Garten des Wohnhauses eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers sich in besonderem Maße für private Zwecke desselben eignen.
- Kommt der Nutzen von Anschaffungen von Wirtschaftsgütern dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zugute und liegt der Grund dieser Vorteilsgewährung zweifelsfrei in dessen beherrschender Stellung innerhalb der GmbH, liegt in Höhe der Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter eine verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Alleingesellschafter vor.

# Wurzelausschüttung/außerbetr Bereich



## Babylonische Sprachverwirrung (?)

- *Blasina*, FS Tanzer 151
  - BMF hat VwGH „quasi das Wort im Mund umgedreht“
- *Kirchmayr*, SWK 2014, 655 f bzw in Leitner (Hrsg), Verdeckte Gewinnausschüttung<sup>2</sup> 229
  - „unglücklicher Ausdruck“
- *Marschner/Renner*, GES 2013, 458
  - Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden
- *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>25</sup> Tz 194/13
  - offenkundige Diskrepanz zwischen Gesellschaft und Gesellschafter
- *Schaunig*, taxlex 2014, 304 ff, 376 ff, 415 ff
  - Das Mysterium der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“
  - Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“
  - Die Degeneration der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“
- *Zorn*, GES 6/2014, 315
  - „genial zukunftsweisend“

# Indirekte verdeckte Ausschüttung

## Rechtsfolgen

- **Vermieter** (Körperschaft)
  - Gebäude verbleibt im (gewillkürten) Betriebsvermögen
  - Aufwendungen in voller Höhe Betriebsausgaben
  - laufende Erhöhung der Mieteinnahmen auf angemessenes Niveau im Wege der verdeckten Ausschüttung
  - Vorsteuerabzug möglich
- **Mieter** (zB Gesellschafter, Nahestehender, Stifter, Begünstigter)
  - verdeckte Ausschüttung in Höhe der ersparten Miete
  - KESt-pflichtige Vorteilszuwendung

# Betriebs-/Privatvermögen

## Überblick

- Immobilie im **Betriebsvermögen**
  - jederzeit im Betrieb einsetzbar
  - fremdvermietbar
- Immobilie im **außerbetrieblichen Bereich**
  - Merkmale
    - besonders repräsentativ („Luxus“)
  - O D E R**
  - Zuschnitt auf besondere Bedürfnisse des „Mieters“
  - alternative Tatbestandsmerkmale
  - kumulatives Auftreten verstärkt Indizwirkung

# Immobilie im Betriebsvermögen (1)

## Einzelfälle

- durch (fremdübliche) Vermietung einsetzbar
  - VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083
    - vgl *Zorn*, RdW 2007/647, 620; *Urtz*, GES 2007, 396
  - VwGH 19.3.2013, 2009/15/0125
    - vgl *Rauscher*, SWK 2013, 717
- nicht über gewöhnlichen Standard eines durchschnittlichen Mieters hinausgehend
  - UFS 1.6.2011, RV/2459-W/09, RV/2460-W/09
    - vgl *Krafft*, UFSjournal 2011, 354
- wirtschaftlich sinnvoll an Fremde vermietbar
  - VwGH 29.1.2014, 2013/13/0111

# Immobilie im Betriebsvermögen (2)

## Einzelfälle

- durchschnittliche bürgerliche Verhältnisse
  - UFS 18.4.2012, RV/1381-L/11, RV/1382-L/11, RV/1384-L/11, Amtsbeschw zu VwGH 2012/15/0155 eingebr
    - 140m<sup>2</sup> großes „normales“ Fertigteilhaus
    - vgl *Raab/Renner*, UFSjournal 2012, 208
- ortsübliches Erscheinungsbild ohne erkennbare architektonische Besonderheiten
  - BFG 12.5.2014, RV/7100665/2006 (nv)
- Eigentumswohnung ohne außergewöhnliche Ausstattung
  - BFG 10.6.2014, RV/5101368/2010
    - vgl *Renner*, GES 2014, 417

# Immobilie im Betriebsvermögen (3)

## Zusammenfassung

---

- im Betriebsgeschehen einsetzbar  
= fremdüblich vermietbar
- durchschnittlicher Standard
- normale Ausstattung
- ortsübliches Erscheinungsbild



Betriebsvermögenszugehörigkeit  
unabhängig von konkreten  
Umständen der Vermietung

# Immobilie im außerbetr Vermögen (1)

## repräsentativ

- Lage des Grundstücks
  - Seenähe
    - VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091
  - ruhige Lage / „Urlandschaft“
    - UFS 29.6.2011, RV/0117-W/03
  - exklusive Stadtrand- oder Innenstadtlage
- Größe
  - des Grundstücks (mehrere Tausend m<sup>2</sup>)
  - des Gebäudes (mehrere Hundert m<sup>2</sup>)
    - VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091
- Form des Grundstücks
  - Quadrat/dem nahekommendes Rechteck
    - VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091

# Immobilie im außerbetr Vermögen (2)

## repräsentativ

---

- Ausstattung des Gebäudes
  - Penthouse
    - VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 0170
  - gediegene Ausstattung bzw
  - über das übliche Maß hinausgehende Möblierung
  - „Mosaikparkettböden“ und „Hydrauliklift“
    - VwGH 16.5.2007, 2005/14/008)
- „kostenintensive Investitionen“
  - nicht jede Inneneinrichtung und Ausgestaltung eines Wohnobjekts, die modernen und zeitgemäßen Wohnbedürfnis entspricht, bereits luxuriös
    - BFG 12.5.2014, RV/7100665/2006, nv

# Immobilie im außerbetr Vermögen (3)

## Mieterzuschnitt

---

- **Baumaßnahmen**, Erscheinungsbild
  - extrem moderne Bauausführungen, problematische Grundrisslösungen und Architektur
    - UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11, RV/0481-S/12, VwGH-Beschwerde unter 2013/15/0256 eingebracht
  - *D. Aigner/G. Kofler/Moshammer/Tumpel*, SWK 28/2013, 1227:
    - „*exotischer Fall*“:
      - nur vom Gesellschafter wirtschaftlich sinnvoll nutzbar, weil zB aufgrund dessen geringer Körpergröße für andere Personen zu niedrige Raumhöhe oder geringere Höhe der Türstöcke
    - steht allerdings Bauvorschriften entgegen

# Immobilie im außerbetr Vermögen (4)

## Mieterzuschnitt

---

- **Einflussnahme** des Mieters
  - Gestaltung des Gebäudes, Umfang der Adaptierungen bzw mitvermieteter Einrichtungsgegenstände
  - Üblichkeit der Einflussnahme
    - abgänglich vom Umfang, zB
      - Raumaufteilung, Fenstergröße
      - Farbe der Wände
  - Ausfluss der Organstellung (?)
  - Maßstab: Würde ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Mehrkosten hinnehmen?
- **fehlendes Angebot** am freien Markt

# Immobilie im außerbetr Vermögen (5)

## Unrentabilität

---

- Teil der Investitionskosten geht „*ex ante* erkennbar (vorhersehbar) verloren“
  - *Marschner* in *Achatz/Tumpel*, Unechte Steuerbefreiungen 212 mit Verweis auf *Beiser*, SWK 31/2009, S 909
- „verlorener Bauaufwand“
  - UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11, RV/0481-S/12 (VwGH-Beschw unter 2013/15/0256 eingebracht)
  - vgl *Schwaiger*, UFSjournal 9/2013, 309; *Kirchmayr* in *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttung<sup>2</sup> 154
- Berührungspunkt zur Liebhaberei
  - vorrangige Korrektur der verdeckten Ausschüttung

# Immobilie im außerbetr Vermögen (6)

## Sonderwünsche/verlorener Bauaufwand

---

- Herstellungskosten höher als Verkehrswert
  - Verlorengelangen eines Teils der Baukosten
    - potentieller Käufer hätte Gebäude anders gebaut
    - entspricht seinen Vorstellungen nicht (zur Gänze)
- „verlorener Bauaufwand“, zB
  - Luxus
  - extrem moderne Bauausführungen
  - problematische Grundrisslösungen/Architektur
    - UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11, RV/0481-S/12  
(VwGH-Beschwerde unter 2013/15/0256 eingebracht)
  - Abschlag 10 %, uU auch 15 % bis 20 %
- in dieser Höhe sofortige verdeckte Ausschüttung

# Immobilie im außerbetr Vermögen (7)

## Zusammenfassung

---

- im Betriebsgeschehen nicht einsetzbar  
= nicht fremdüblich vermietbar
- luxuriös/repräsentativ
- Mieterzuschnitt
- Verlorener Bauaufwand



fehlende Betriebsvermögenszugehörigkeit unabhängig von konkreten Umständen der Vermietung

# Unternehmensgegenstand

- Wohnungen idR nur bei Betrieben mit Schwerpunkt Immobilienbranche notwendiges Betriebsvermögen
  - VwGH 29.9.2004, 2001/13/0125
- Gesamtbetrachtung, inwieweit abstraktes betriebliches Interesse an Immobilie
  - zB Höhe der Miete, Wertsicherung, Tragung der Betriebskosten, Dauer der Vereinbarung, Kündigungsrechte, Sicherheiten, Zahlungsmodalitäten, Instandhaltungspflichten
  - UFS 3.10.2012, RV/1075-L/10
- Tätigkeit der Körperschaft uU Indiz für gesellschaftsrechtliche Veranlassung
  - UFS 30.5.2012, RV/0094-L/12

# Größe des Unternehmens (1)

## traditionelle Ansicht

---

- Unüblichkeit der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an Arbeitnehmer bei Klein- und Mittelbetrieben
  - zB VwGH 17.10.1989, 88/14/0204
- Anschaffung einer Immobilie, um sie Gesellschafter, der Arbeitnehmer ist, für Wohnzwecken zu überlassen
  - Prüfung, ob Anschaffung/Herstellung gleichartiger Wohnung auch zwecks Nutzungsüberlassung an fremden Arbeitnehmer
  - VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 0170

# Größe des Unternehmens (2)

## aktuelle Ansicht

---

- unerheblich, ob Gesellschaft Gebäude nicht für fremde Arbeitnehmer (als Dienstwohnung) angeschafft hätte
- Vermietung einer Immobilie durch Körperschaft kann selbst dann fremdüblich sein, wenn sie gar nicht über (weitere) Arbeitnehmer verfügt
  - VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139
  - VwGH 29.1.2014, 2010/13/0193
  - BFG 10.6.2014, RV/5101368/2010

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (1)

## Ausgangspunkt - KStR 2013 Rz 637



- verdeckte Ausschüttung an der Wurzel
  - wirtschaftliches Eigentum an der Immobilie beim Anteilsinhaber
  - (nicht gedeckte) Ableitung aus Judikatur, zB
    - VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; 23.2.2010, 2007/15/0003
- Beurteilung
  - anhand von Indizien
- Maßstab (ja/nein)
  - Eignung für fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung
  - jederzeitige Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (2)

## Objektivierung - KStR 2013 Rz 637



- Überprüfung der Eignung in objektivierter Form
  - Vergleich „Renditemiete“  $\leftrightarrow$  erzielbare Marktmiete
- Renditemiete
  - Gradmesser für Beurteilung, ob Immobilie im wirtschaftlichen Eigentum des Anteilsinhabers
- Erreichung der Renditemiete
  - Erreichung der durchschnittlichen Rendite einer Immobilienveranlagung in dieser Lage für eingesetztes Kapital
  - Abstellen auf Rendite von Objekten vergleichbarer Größe/Lage

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (3)



## Renditemiete - KStR 2013 Rz 638, Abs 1

- Renditemiete findet in Marktmiete **Deckung**
  - fremdübliche Vermietung der Immobilie zu Marktkonditionen möglich
    - jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar
    - Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen
    - wirtschaftliches Eigentum verbleibt bei Körperschaft
  - (permanente) verdeckten Ausschüttung
    - vereinbartes Mietentgelt niedriger als angemessene Miete, wie sie Körperschaft mit fremden Dritten vereinbart hätte

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (4)

## Renditemiete - KStR 2013 Rz 638, Abs 2, Satz 1

---



### Renditemiete in Marktmiete **keine Deckung**

- keine Möglichkeit einer fremdüblichen Vermietung zu Marktkonditionen
- nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar
- Immobilie ist
  - schon der Erscheinung nach für private Nutzung durch Anteilsinhaber bestimmt
    - besonders repräsentativ
  - oder speziell auf Wohnbedürfnisse des Anteilsinhabers abgestimmt
- Immobilie daher grds nicht im Betriebsvermögen

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (5)

## Renditemiete - KStR 2013 Rz 638, Abs 2, Satz 2



Vermietung einer nicht im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Immobilie **zur Renditemiete**

- Anteilsinhaber stellt Körperschaft so, dass sie keinen Vermögensnachteil erleidet
  - wirtschaftliches Eigentum verbleibt bei Körperschaft
- Leistung einer fremdunüblich hohen Renditemiete
  - durchschnittliche Immobilienrendite (Marktmiete) zzgl Risikoprämie
    - bei Marktmiete angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals nicht mehr möglich
    - zB Ablebensversicherung auf Barwert, bezogen auf Differenz zwischen Marktmiete und fremdunüblich hoher Renditemiete

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (6)



## Renditemiete - KStR 2013 Rz 638 Abs 3

- Vermietung einer nicht im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Immobilie **unterhalb Renditemiete**
  - wirtschaftliches Eigentum beim Anteilseigner
  - verdeckte Ausschüttung an der Wurzel
    - Höhe: von Körperschaft getragene Anschaffungs- bzw Herstellungskosten der Immobilie (Vollausschüttung)
  - Sollte Anteilsinhaber Immobilie in wirtschaftliches Eigentum der Körperschaft „rückübertragen“
    - „automatisch“ anzunehmen bei Verkauf
    - Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 in deren Betriebsvermögen

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (7)



## Indizien in der Jud (?)

- **VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, 0028**
  - Segelyacht entgegen bilanzieller Darstellung im zivilrechtlichen Eigentum des Alleingesellschafters
  - falsche bilanzielle Darstellung, daher an sich „normaler“ Fall
- **VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215, 0216**
  - *„Nachdem es nach den Feststellungen der belangten Behörde keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der Gesellschafter wirtschaftliches Eigentum an den Eigentumswohnungen erworben hätte ...“*
  - Erk kommt keine besondere Bedeutung zu
  - kein Hinweis auf Zulässigkeit von wirtschaftlichem Eigentum iSd Ausführungen in den KStR 2013

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (8)

## aktuelle Judikatur

- **VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105** -



### wesentliche Aussagen

- Gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet
- Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insb Fruchtgenussrecht, rechtfertigen nicht, Sache, dem Berechtigten zuzurechnen
- Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insb auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt

# Wirtschaftl Eigentum des Mieters (9)

## aktuelle Judikatur

- **VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105** -



### Rechtsfolgen für Wurzelausschüttung

- kaum noch Anwendungsbereich für vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum
  - gilt wohl auch für andere Anwendungsbereiche,
    - zB Leasing
- BMF-Ansicht weiter aufrechtzuerhalten?
  - Abhängigkeit der Zurechnung von Miethöhe im Gegensatz zur Jud
  - fremdunüblich hohe Miete verdeckte Einlage
- Literatur
  - oV, RdW 2014/537, 485
  - Renner, RdW 2014/607, 549
  - Knechtl, ecolex 2014/341, 817
  - Marschner, ZFS 2014, 137 bzw BFGjournal 2014, 364



# (kurzer) Blick nach Deutschland

- Verneinung außerbetrieblichen Vermögens
- Betriebsausgaben der Körperschaft iVm verdeckter Ausschüttung
  - zusätzliche Einnahmen infolge entgangener Einnahmen
  - BFH 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123
  - BFH 8.8.2001, I R 106/99, BStBl II 2003, 487
  - BFH 22.8.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, 961
- Begründung/Ableitung
  - § 8 Abs 2 dKStG: bei KapGes sämtliche Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb
  - Fehlen einer § 12 Nr 1 dEStG (nichtabzugsfähige Haushaltsaufwendungen) vergleichbaren Bestimmung im dKStG
  - dHGB: keine außerbetriebliche Sphäre in Handelsbilanz

# Wurzel- aus- schüttung: Judikatur



Immobilienvermietung Körperschaft → Anteilseigner  
Prüfung des Vorliegens von außerbetrieblichem Bereich/Wurzelausschüttung

Ebene Körperschaft

Ebene Anteilseigner

freie Vermietbarkeit

Immobilie jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar

(gewillkürtes) Betriebsvermögen

besonders repräsentativ

Immobilie nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar

außerbetrieblicher Bereich/  
Wurzelausschüttung

zur Privatnutzung bestimmt

oder

speziell auf Bedürfnisse des Mieters ausgelegt

Aufwands-  
eliminierung

und

Fremdunüblichkeit der Miete

Einnahmen-  
erhöhung

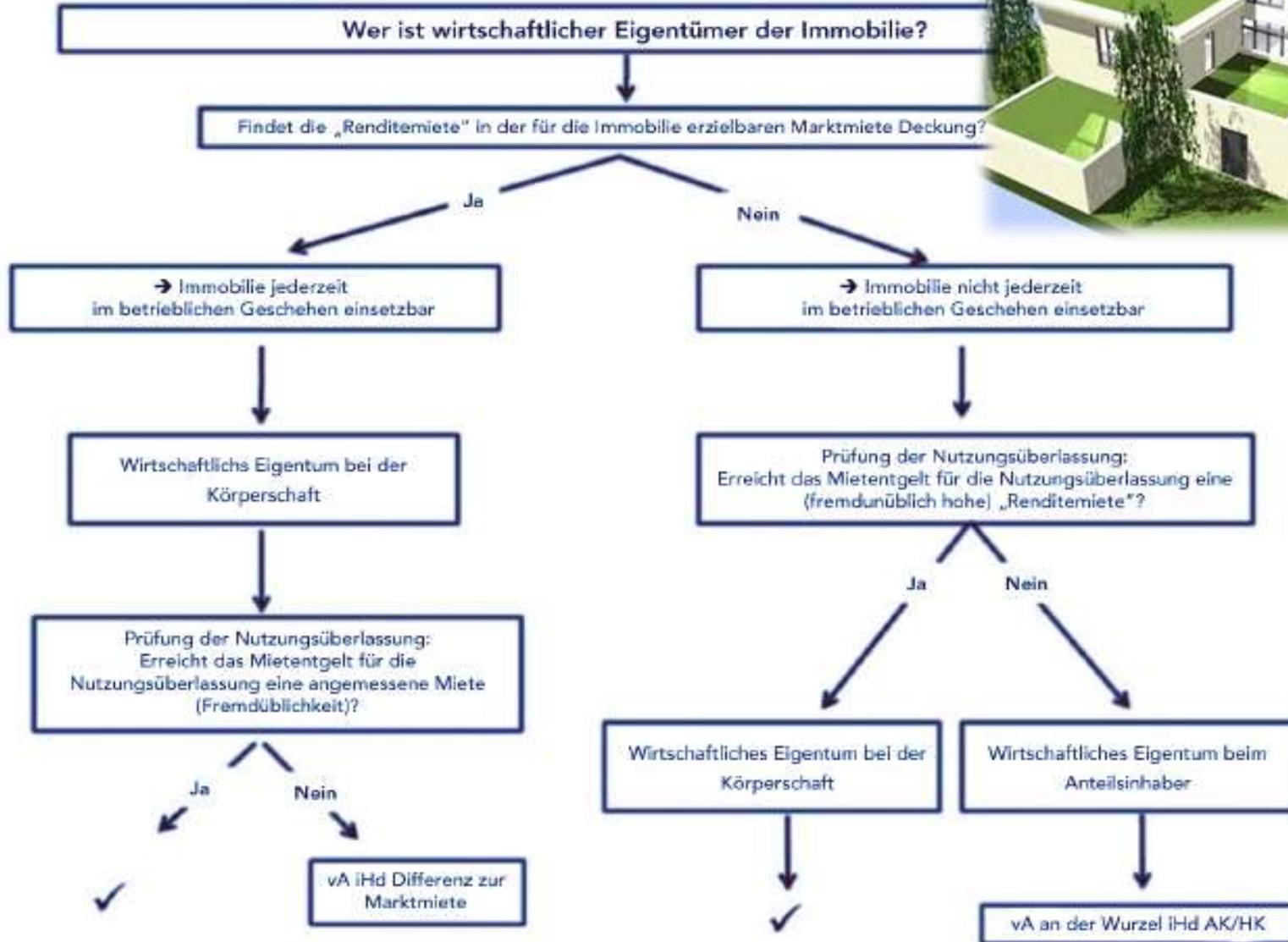
verdeckte Ausschüttung in Höhe Unterschied zur angemessenen Miete

oder

(uU) verdeckte Ausschüttung in Höhe des verlorenen Bauaufwandes

BMF-Ansicht  
Vollausschüttung

# Wurzelausschüttung: BMF



# Kredit / Verrechnungskonto

identente Beurteilung  
wie bei  
Mietverhältnissen

# Grundsätzliches Trennungsprinzip

- Rechtsbeziehungen Gesellschaft →  
Gesellschafter möglich
  - = Folge des Trennungsprinzips
  - Gesellschaft kann daher Gesellschaft Kredit gewähren (und umgekehrt)
  - Verrechnungskonto ist „Art“ Kredit (Kontokorrent)
- grundsätzliche Grenze der Anerkennung
  - Unangemessenheit der Rechtsbeziehung
  - Maßstab
    - Verträge zwischen nahen Angehörigen (A)
    - ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer (D)

# Hingabe des Kredits = verdeckte Ausschüttung (1)

- Vorgetäuschte/von vornherein nicht gewollte Kreditrückzahlung
  - VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043 (an verbundene Gesellschaft); UFS 28.12.2012, RV/0470-K/07; BFH 7.11.1990, I R 35/39, BFH/NV 1991, 839
- Unmöglichkeit der Rückzahlung bereits bei Zuzählung
  - keine Bonität des Anteilsinhabers
    - VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168
  - spätere Insolvenz des Kreditnehmers führt nicht zu verdeckter Ausschüttung
    - VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 0027

# Hingabe des Kredits = verdeckte Ausschüttung (2)

- Fehlen der Mindestvoraussetzung eines Kreditvertrages (1)
  - keine Vertragsurkunde
    - UFS 29.5.2008, RV/0229-I/05; BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009
  - keine Rückzahlungsvereinbarung
    - VwGH 26.9.1985, 85/14/0079
  - Fehlen von Sicherheiten
    - VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208; BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009
  - kein bestimmter Rückzahlungstermin
    - VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135; UFS 20.3.2009, RV/0326-W/06
  - keine festgelegten Zinsfälligkeiten
    - VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; 24.11.1993, 92/15/0113
  - fehlende Tilgungsmodalitäten
    - UFS 20.3.2009, RV/0326-W/06

# Hingabe des Kredits = verdeckte Ausschüttung (3)

- Fehlen der Mindestvoraussetzung eines Kreditvertrages (2)
  - kein bestimmter Kreditrahmen
    - VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135
    - UFS 29.5.2008, RV/0229-I/05
    - BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009
  - geringe oder langfristige Tilgungen
    - wie unter Fremden nicht üblich
    - BFH 6.12.1955, I 103/53 U, BStBl III 1956, 80
  - Zinsenlosigkeit
    - VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 0204
    - UFS 17.12.2012, RV/3246-W/09
  - Hingabe von Beträgen, die wesentlichen Bestandteil des Stammkapitals ausmachen
    - BFH 6.12.1955, I 103/53 U, BStBl III 1956, 80

# Hingabe des Kredits = verdeckte Ausschüttung (4)

- Maßgeblichkeit des Gesamtbildes der Verhältnisse
  - UFS 3 1.2013, RV/0609-W/10  
BFG 10.6.2014, RV/7103169/2012
  - KStR 2013 Rz 721
- Vorliegen lediglich eines für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sprechenden Umstands
  - kein „reflexartiges“ Ausgehen von verdeckter Ausschüttung
  - umso eher verdeckte Ausschüttung, je mehr dieser Umstände zutreffen
  - vgl auch KStR 2013 Rz 721

# Erlass einer anzuerkennenden Kreditforderung

- verdeckte Ausschüttung liegt
  - im Verzicht auf Rückzahlung bzw
  - damit verbundene Abschreibung der Darlehensforderung
- verdeckte Ausschüttung in jenem Jahr, in dem Verzicht vollzogen wurde
  - Beweisthema
- Unterlassen von Einbringungsmaßnahmen seitens der kreditgewährenden Körperschaft erforderlich, zB
  - VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066
  - VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167

# Kontokorrentverhältnis

- bei „Banküblichkeit“ idR keine verdeckte Ausschüttung
  - hinreichende Außenwirkung
  - Bestimmtheit
  - üblicher Rahmen
  - wechselseitige Geschäftsbeziehung
    - Gesellschafter erhält regelmäßiges Entgelt (zB Arbeits-, Mietverhältnis) und nimmt laufende Saldierung vor
  - Saldierung aus Ausschüttungen
    - Entnahmen sind Vorwegnahme einer Ausschüttung
  - fehlende Rückzahlungsvereinbarung, Sicherheiten
    - inschädlich nach KStR 2013 720 f
    - nach BFG 10.6.2014, RV/7103169/2012 bei höherem Rahmen (hier 200.000 €) Erfordernis von Sicherheiten und Kündigungsbestimmungen

# Verrechnungskonto (1)

## Allgemeines

---

- Bestandskonto
  - Kontokorrentcharakter
  - Erfassung von
    - Gehältern
    - Spesen
    - „Entnahmen“,
    - etc
- Buchhalterische Abbildung
  - grundsätzlich erfolgsneutraler Vorgang
    - Abgang am Zahlungsmittelkonto der Gesellschaft
    - korrespondierende Forderung der Gesellschaft gegenüber Gesellschafter

# Verrechnungskonto (2)

## Allgemeines

- Mögliche Szenarien verdeckter Ausschüttungen iZm Negativsalden:

(1) fehlende/zu geringe Verzinsung



(2) jährlicher Anstieg des Kontos



(3) gesamter Kontostand





# Verrechnungskonto (3)

## Verzinsung

- Allgemeine Folge fehlender/ zu geringer Verzinsung
  - Ansatz einer „angemessenen“ Verzinsung als verdeckte Ausschüttung
  - Konto selbst bleibt grds unangetastet
- mögliche weitergehende Rechtsfolge
  - Frage der „Ernstlichkeit“
  - VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 0204
- Formalerfordernisse beim Verrechnungskonto
  - wohl nicht in allen Belangen so streng wie bei sonstigen Darlehensverträgen
  - Einzelfallbetrachtung



# Verrechnungskonto (4)

## jährlicher Anstieg

- oft Ergebnis eines „Kompromisses“ einer Außenprüfung
  - anstelle Beurteilung des gesamten Saldos als verdeckte Ausschüttung
- tatsächlicher rechtlicher Hintergrund
  - Darlehen/Saldo am Verrechnungskonto bis zu einem Stichtag anerkannt
    - insoweit keine verdeckte Ausschüttung
    - Rückzahlungsmöglichkeit für diesen Saldo muss daher (weiterhin) vorhanden sein
  - Zuwächse ab diesem Stichtag fremdunüblich
    - daher (jährliche) verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe
    - vgl BFG 9.5.2014, RV/7100622/2009



# Judikatur Verrechnungskonto (1)

- **VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066**



- Dass ein Schuldner (auch Gesellschafter) nicht mehr gewillt ist, eine Schuld zu bedienen, führt nicht zu deren Wegfall. Ein solcher Vorgang führt daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung.
- Gleiches gilt, wenn der Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät. Bei Beurteilung seiner Bonität ist vom Zeitpunkt der Kreditgewährung auszugehen; verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet.
- Verzichtet eine Kapitalgesellschaft *causa societatis* zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine Forderung, liegt im Zeitpunkt des Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor.



**Literatur:** Renner, SWK 2006, S 630



# Judikatur Verrechnungskonto (2)

- **VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059**



- Die Annahme, dass dem Gesellschafter der Rückzahlungswille hinsichtlich der ihm gegenüber von der Gesellschaft geleisteten Zahlungen fehle, hängt vom Gesamtbild der im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab.
- Maßgeblich ist ua, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die kontokorrentmäßige Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Solange dies der Fall ist, führt auch der spätere Wegfall des Rückzahlungswillens des Gesellschafters oder die Verschlechterung seiner wirtschaftlichen Lage - für sich genommen, dh ohne ausdrücklichen oder stillschweigenden Verzicht der Gesellschaft auf die Durchsetzung der Forderung - nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung.
- Es bedarf eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verhaltens der Gesellschaft, das zur Übertragung eines Vorteils aus ihrem Vermögen auf den Gesellschafter führt.



# Judikatur Verrechnungskonto (3)

- **VwGH 19.10.2011, 2006/13/0084**



- Eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann nur insoweit in Frage kommen, als an die Stelle der über das Verrechnungskonto geflossenen Beträge trotz ihrer Verbuchung auf diesem Konto keine gleichwertige Forderung der Gesellschaft getreten war.
- Die Annahme, dies sei trotz der Verbuchung auf dem Verrechnungskonto im vollen Umfang der Beträge der Fall gewesen, impliziert mangels Zweifeln an der Bonität des Geschäftsführers, die im vorliegenden Fall nie in Frage stand, die Beträge seien nur zum Schein als Forderungen der Gesellschaft gegen ihn verbucht worden.
- Dass die Indizien, auf die der UFS seine Entscheidung zu stützen versuchte, nach dem Gesamtbild der im vorliegenden Fall gegebenen Verhältnisse eine so weit reichende Annahme tragen, zeigt die Begründung des angefochtenen Bescheides nicht schlüssig auf.



# Judikatur Verrechnungskonto (4)

- **UFS 30.7.2012, RV/0026-L/12**

(mit VwGH-Erk vom 26.2.2015, 2012/15/0177 aufgeh)



- Finanziert der de facto dominierende Gesellschafter nahezu all seine privaten Ausgaben und somit letztlich seinen Lebensunterhalt über das Verrechnungskonto, welches folglich hohe Entnahmen und Negativstände aufweist und beruhen diese Entnahmen auf keinem fremdüblichen Kreditvertrag, sind die offenen Forderungen der Gesellschaft als verdeckte Ausschüttung zu werten.
- GmbH  $\neq$  Selbstbedienungsladen

 **Literatur:** Raab/Renner, UFSj 2012, 349



# Judikatur Verrechnungskonto (5)

- **VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003**



- Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab. Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Ist dies nicht der Fall, liegen verdeckte Ausschüttungen vor.
- Ob eine solche Annahme berechtigt ist, hängt von dem Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab. Das Fehlen von Sicherheiten kann geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zugunsten der Gesellschafterin vorliegen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der behaupteten Bonität der Gesellschafterin bedurft.



# Judikatur Verrechnungskonto (6)

- **VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115**



- Ist davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter (hier: Treugeber) und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, bedarf es der Prüfung, worin der dem Gesellschafter (hier: Treugeber) dadurch zugewendete Vorteil besteht.
- Wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war. Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der von der Abgabenbehörde angenommenen, nicht nur die Konditionen der Zurverfügungstellung zurückzahlender Beträge betreffenden Art vor.
- Es kommt auf die Verhältnisse im Streitzeitraum an. Später zustande gekommene Verträge oder Rückzahlungen ändern an einer einmal erfolgten Ausschüttung nichts mehr.



# Judikatur Verrechnungskonto (7/1)

- **VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177 (1)**



- Ist davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, bedarf es der Prüfung, worin der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil besteht.
- Wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre.
- Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der angenommenen, nicht nur die Konditionen der Zurverfügungstellung zurückzahlender Beträge betreffenden Art vor.



# Judikatur Verrechnungskonto (7/2)

- **VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177 (2)**



- Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab.
- Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht. Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab.
- Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in Form von Vermögensverschiebungen zugunsten des Gesellschafters vorliegen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters bedurft.



**Literatur:** *Marschner/Renner*, BFGj 2015, 210  
*Zorn*, SWK 2015, 577



# Judikatur zum Verrechnungskonto

## Zusammenfassung

- Festlegung des **Prüfungsmaßstabes**
  - Bestimmung des zugewendeten Vorteils
  - Auseinandersetzung mit Frage, ob Rückzahlung
    - von vorneherein nicht gewollt ODER
    - wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten
  - keine durchsetzbare Forderung an Stelle der ausgezahlten Beträge
  - Relevanz des Gesamtbildes
- **Ernstlichkeit** der Rückzahlungsabsicht
  - Vorliegen einer aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters
  - Beurteilung aus Sicht der Gesellschaft
- **Bonitätsprüfung** des ausleihenden Gesellschafters
  - Einbeziehung allfälliger Sicherheiten
- Relevanz der Verhältnisse des **Streitzeitraums**



# Judikatur zum Verrechnungskonto

## Anmerkungen/Fragen

- Weiterhin Relevanz der **Angehörigenjudikatur**?
    - Publizität schon aus Gründen der Dokumentation erforderlich
    - befristete Hingabe von Fremdkapital bedarf eines klaren, zweifellosen Inhalts
    - Orientierung des Fremdvergleichs an mit Bank abgeschlossener Kontokorrentvereinbarung

→ idR bestehender Interessensgegensatz
  - Problematik der **Überprüfung der Ernstlichkeit** durch die Gesellschaft selbst
    - faktische Personenidentität des Prüfenden und des Ausleihenden
    - (Durchbrechung des) Trennungsprinzip(s)
  - **Bonität** des ausleihenden Gesellschafters
    - Einbeziehung absehbarer künftiger finanzieller Entwicklungen
- weiterführend:** *Marschner/Renner*, BFGj 2015, 210

# Verrechnungskonto

## Zusammenfassung

- Buchungen nach Art eines Kontokorrentverhältnisses grundsätzlich erfolgsneutral
- Verdeckte Ausschüttungen bei Unangemessenheit/Fremdunüblichkeit möglich
- Korrektur der Verzinsung
- Verdeckte Ausschüttung hinsichtlich Gesamtsaldos
  - fehlende Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht
  - mangelnde Bonität des „ausleihenden“ Gesellschafters
  - keine tatsächlich aufrechte Verbindlichkeit des Gesellschafters
  - Relevanz des Gesamtbilds der Verhältnisse des Einzelfalls
- Verdeckte Ausschüttung hinsichtlich Anstieg des Saldos als „Kompromisslösung“
  - Anerkennung des Anfangssaldos



# Verrechnungskonto (10)

## Literatur

- *Blasina*, Täglich grüßt das Gesellschafterdarlehen, BFGjournal 5/2015, 139
- *Marschner/Renner*, Verrechnungskonto im Minus: Kredit oder verdeckte Ausschüttung? BFGjournal 6/2015, 210
- *Obermann*, Entnahmen durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, SWK 32/2014, 1362 ff
- *oV*, VwGH: Verrechnungskonto der GmbH oder verdeckte Ausschüttung, RdW 2015/300, 324
- *Raab/Renner*, Familien-GmbH als „Selbstbedienungsladen“ für Gesellschafter, UFSjournal 10/2012, 349
- *Renner*, Kredit an eine nahestehende Gesellschaft als verdeckte Ausschüttung, GES 2014, 411
- *Zorn*, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung? SWK 12/2015, 577

# Vorschreibung der Kapitalertragsteuer

# Grundvoraussetzungen für KESt-Abzug

- Erhebung der ESt bei inländischen Kapitalerträgen
  - durch Abzug vom Kapitalertrag (KESt)
  - vgl § 93 Abs 1 EStG
- Voraussetzungen abzugspflichtiger inländischer Kapitalerträge (93 Abs 2 Z 1 EStG)
  - Inländische(r)
    - Wohnsitz, Geschäftsleitung, Sitz des Schuldners der Kapitalerträge (Ausschüttenden)
    - Zweigstelle eines Kreditinstituts
  - Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen, sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an GmbH

# Entfall der KESt-Pflicht

- **Unbeschränkt** steuerpflichtige Körperschaften
  - Beteiligungsausmaß mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft
  - Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an GmbH oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- **Ausländische** Körperschaften (Muttersgesellschaften)
  - mittel- oder unmittelbare Beteiligung zu mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital,
  - Erfüllung der in der Anlage 2 des KStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Richtlinie Nr 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 („Mutter-Tochter-Richtlinie“),
  - Beteiligungsdauer während ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr



# Verjährungsproblematik

- **VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170, 0171, 0168**
  - Die KESt ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab.
  - Es ist auf die im Rahmen der Bemessungsverjährung gegebenen konkreten Verhältnisse abzustellen.
  - Normieren § 224 Abs 3 und § 238 Abs 1 BAO die Maßgeblichkeit des Ablaufes der Festsetzungsverjährung für das Einhebungsverfahren, ist im Einzelfall zu prüfen, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist oder nicht.

# Reihenfolge der KESt-Vorschreibung

- (1) **Einbehaltung** der KESt durch die ausschüttende Körperschaft und **Abfuhr** an die Abgabenbehörde
  - § 95 Abs 2 2. Satz iVm § 96 EStG
  - **bei verdeckten Ausschüttungen wohl nie der Fall**
- (2) **Direktvorschreibung** seitens der Abgabenbehörde an den Empfänger
  - § 95 Abs 4 Z 1 EStG
- (3) **Heranziehung** der ausschüttenden Körperschaft im **Haftungsweg**
  - § 93 Abs 2 EStG iVm § 224 BAO

*Schwaiger, ÖStZ 2001/1029, 545*

# Direktivvorschreibung Empfänger

- **§ 95 EStG:** 

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

- **Vorrang der Vorschreibung beim Empfänger**
- **Ermessensausübung bei der Auswahl**
- **Folgen der primären Vorschreibung an die Körperschaft**





# Direktivvorschreibung [?] (1)

- **VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170, 0171, 0168**
  - Die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ist ein klassischer Anwendungsfall des § 94 Abs 4 EStG, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin,
    - die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und
    - auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen.



# Direktivvorschreibung [?] (2)

- **UFS 30.10.2013, RV/0358-G/09**
  - Der vom Gesetzgeber primär vorgesehene Weg der Steuererhebung für Einkünfte, die nach § 93 der KESt unterliegen, ist der **KESt-Abzug** durch den Haftungspflichtigen (§ 95 Abs 2 EStG).
  - Die Besteuerung verdeckter Ausschüttungen hält der VwGH allerdings als typischen Anwendungsfall der als **Ausnahmebestimmung** in § 95 Abs 4 EStG vorgesehenen Direktvorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge.
  - Die Entscheidung über die Anwendung der Ausnahmebestimmung liegt im **Ermessen** der Abgabenbehörde



# Direktivvorschreibung [?] (3)

- **BFG 26.9.2014, RV/2100325/2013**
  - Die Vorschreibung von KESt gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 mittels Festsetzung ist nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung nur beim „Empfänger der Kapitalerträge“ zulässig, nicht hingegen bei der (verdeckt) ausschüttenden Gesellschaft.
  - Da die ausschüttende Gesellschaft nicht „Empfänger der Kapitalerträge“ iSd § 95 Abs 4 EStG 1988 war, war die Festsetzung der KESt bei ihr - unbesehen der Frage des Vorliegens einer verdeckten Zuwendung - schon aus diesem Grund rechtswidrig. Die angefochtenen Bescheide waren daher aufzuheben.
  - Über die Frage des Vorliegens einer verdeckten Zuwendung wird im Beschwerdeverfahren betr KESt-Haftungsbescheid zu entscheiden sein.



# Direktivvorschreibung [?] (4)

- **BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013**
  - Hat eine GmbH als Abzugsverpflichtete Kapitalerträge gem § 93 Abs 2 EStG 1988 nicht vorschriftsgemäß gekürzt, sind die Voraussetzungen des § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 für eine ausnahmsweise direkte Inanspruchnahme des Gesellschafters als Empfänger erfüllt; verdeckte Ausschüttungen sind „klassischer Anwendungsfall“ dieser Gesetzesbestimmung (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170, 0168).
  - Angesichts des eindeutigen und unzweifelhaften Wortlauts des § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 ist die vorrangige Vorschreibung der KESt an den Empfänger eine zwingende Rechtsfolge und erübrigt sich eine Ermessensprüfung für dessen unmittelbare Inanspruchnahme (vgl *Achatz*, ÖStZ 1989, 255).



# Direktivvorschreibung [?] (5)

- **BFG 10.12.2014, RV/5100728/2013 (intern)**
  - Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist im Fall einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich möglich und nicht zwingend ein KESt-Bescheid zu erlassen.
  - Die in BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013 vertretene Rechtsansicht, wonach gemäß § 95 Abs 4 Z 1 EStG die vorrangige Vorschreibung der KESt an den Empfänger erfolgen muss und eine Haftung nur in Ausnahmefällen Platz greifen kann, wird nicht geteilt.
  - Es bleibt der Ermessensübung überlassen, ob ein Haftungsbescheid oder ein Bescheid über die KESt ergehen muss.



**Literatur:** *Laudacher*, ecolex 2015/159



# Direktivvorschreibung [?] (6)

- **BFG 24.2.2015, RV/2100775/2014**
  - Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde; abgabenrechtliche Haftungen haben nämlich keinen bescheidakzessorischen Charakter.
  - Bei verdeckten Ausschüttungen kann - unbesehen der Pflichtausnahmebestimmung des § 95 Abs 4 EStG 1988 - die Heranziehung der Gesellschaft neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein.



# Direktivvorschreibung [?] (7)

- **BFG 12.3.2015, RV/7102276/2012**
  - Es lagen (verdeckte) Ausschüttungen vor, die beim Gesellschafter zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) zählen.
  - Sie unterliegen dem KESt-Abzug (§ 93 EStG), wobei die GmbH als Abzugsverpflichtete haftet (§ 95 EStG).
  - Demzufolge erfolgte die KESt-Vorschreibung im Zuge des von der belangten Behörde zu übenden Ermessens (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170) zurecht.

# BMF-Info zur KESt-Vorschreibung (1)

---

- Vorgehensweise bei der Vorschreibung der KESt bei verdeckten Ausschüttungen - Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis
  - vom 30.3.2015, BMF-010200/0015-VI/1/2015
  - Hinweis auf VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170
    - verdeckte Ausschüttung als „klassischer Anwendungsfall“ des § 95 Abs 4 EStG 1988
  - Reaktion auf ua BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013, wonach:
    - zwingende KESt-Vorschreibung an Empfänger
    - kein Erfordernis einer Ermessensübung

# BMF-Info zur KESt-Vorschreibung (2)

---

- Vorrang der Direktvorschreibung an Empfänger
  - kein Ermessen/keine entsprechende Begründung
  - Haftung der Körperschaft nachrangig, aber zulässig
- Verjährungsproblematik
  - Abhängigkeit der Verjährung von der Jahres-ESt
    - Außenprüfung nur dann Verlängerungshandlung, wenn auch KESt vom Prüfungsauftrag erfasst
  - Eintritt der Verjährung der KESt-Vorschreibung an Gesellschafter trotz Beschwerdeverfahren bzgl Haftung möglich
    - kein Anwendungsfall des § 209a BAO

# BMF-Info zur KESt-Vorschreibung (3)

- Folgen der BMF-Ansicht
  - vorrangige Vorschreibung an Empfänger
  - nachrangiges Heranziehen der Körperschaft
    - **zusätzlich:** allgemeine Voraussetzungen für Haftungsbescheid
    - **anstelle** Heranziehung des Empfängers, zB
      - Uneinbringlichkeit beim Empfänger (rechtlich/faktisch)
      - begründete Zweifel an Einbringlichkeit
      - Verwaltungsökonomie (Vielzahl von Eigenschuldnern)
      - Verschulden der Körperschaft an nicht vorschriftsmäßiger Kürzung
- KESt-Vorschreibung bisher nur an Gesellschaft
  - noch keine BVE: Nachholen der Ermessensbegründung in BVE
  - BVE ergangen: zusätzliche Vorschreibung an Eigenschuldner

# Ausblick: StRefG 2015/16 (1)

- Textierung des § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 (idF Regierungsvorlage)
  - *„Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat“ (wie bisher)*  
*„und die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“ (Einfügung)*
- Folgen/Alternativen (vgl auch Stellungnahme der KWT)
  - Primat der Haftung der Körperschaft (= Ist-Zustand)
  - nur wenn erfolglos → Verschreibung an Empfänger
  - Begriff „erschwerte Durchsetzbarkeit“ in hohem Maße unbestimmt
  - hoher Verwaltungsaufwand
  - Ausweg: Ermessensübung hins des Inanspruchzunehmenden



# Ausblick: StRefG 2015/16 (2)

- Beispiele für **nicht durchsetzbare Haftung** (lt Regierungsvorlage)
  - Vollbeendigung einer Gesellschaft oder Löschung einer Gesellschaft nach §§ 39 und 40 FBG
  - fehlende und nicht feststellbare (Zustell-)Adresse
- Beispiele für **erschwerete Durchsetzbarkeit der Haftung** (lt Regierungsvorlage)
  - mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld
  - erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld
  - Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners

# KESt-Vorschreibung

## Fazit

- Gesetzeswortlaut unklar (?)
  - an sich vom Wortlaut her eindeutig („ist“)
- Ermessen hinsichtlich der Inanspruchnahme
  - bisherige Praxis, hL
  - keine explizite Aussage der Judikatur
- aktuelle BFG-Judikatur (umstritten)
  - Inanspruchnahme des Empfängers
- aktuelle BMF-Ansicht
  - primäre Inanspruchnahme des Empfängers
  - daneben/anstelle auch Haftung der Körperschaft
- Neuregelung durch StRefG 2015/16
  - Vorschreibung an Empfänger, wenn Durchsetzung der Haftung unmöglich/erschwert



# Literatur zur KESt-Direktivvorsreibung

## • Zeitschriftenbeiträge

- *Achatz*, Steuerfreie Kapitalerträge und KESt, insbesondere bei beschränkter Steuerpflicht, ÖStZ 1989, 254
- *Blasina*, KESt-Vorsreibung bei verdeckten Ausschüttungen - Übereilte Anpassung der Verwaltungspraxis? SWK 2015, 529
- *Laudacher*, Kosten der Geburtstagsfeier eines Gesellschafters einer KapGes oder eines diesem Nahestehenden sind verdeckte Ausschüttungen, ecolex 2015/159
- *Rauscher*, Haftung des Abzugsverpflichteten versus Vorsreibung beim Empfänger der Kapitalerträge, SWK 2015, 381
- *Renner*, Verdeckte Ausschüttung: (Zwingende) Direktvorsreibung der KESt an den Empfänger, RdW 2014/798, 741,
- *Renner*, Direktvorsreibung der KESt an den Empfänger einer verdeckten Ausschüttung, ecolex 2015/29
- *Renner*, Geänderte BMF-Ansicht zur KESt-Vorsreibung bei verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2015/332, 249
- *Schwaiger*, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen - Ein Plädoyer für die Direktvorsreibung aus dem Blickwinkel von Anspruchsverzinsung und Endbesteuerung, ÖStZ 2001/1029, 543

## • Kommentar

- *Raab/Renner* in *Quantschnigg* et al, KStG, 25. Lfg, § 8 Tz 232 ff



# Buchtipps

**Melanie Raab / Bernhard Renner in  
Quantschnigg/Renner/  
Schellmann/Stöger/Vock  
(Hrsg), KStG 1988  
Kommentierung § 8**

(aktuell: 25. Lieferung, 2014)  
4 Bände, 3060 Seiten  
LexisNexis ARD ORAC  
ISBN 978-3-7007-5722-1



# Infos zu meiner Person

- 1988: Eintritt in Finanzverwaltung
- 1990 - 2002: Rechtsmittelbearbeiter FLD OÖ
- seit 1996: Prüfer Steuerberaterprüfungen
- 2000/01: Mitarbeit an EStR 2000, KStR 2001, VereinsR 2001
- 2003 - 2013: Mitglied/Vorsitzender UFS
- seit 2010: stv Vorsitzender Stb-Prüfungsausschuss OÖ
- seit 2014: Richter/Vorsitzender BFG
- seit 2015: korrespondierendes Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KWT
- Fachautor, Fachvortragender (ESt, KSt, BAO)



**HERZLICHEN  
DANK  
FÜR IHRE  
AUFMERK-  
SAMKEIT**