

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

26.09.1985

## Geschäftszahl

85/14/0079

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Tobola, über die Beschwerde des FS in K, vertreten durch Dr. Günther Forenbacher, Rechtsanwalt in Graz, Hans-Sachs-Gasse 14/II, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 20. März 1985, Zl. B 39-3/84, betreffend Einkommensteuer 1982, zu Recht erkannt:

## Spruch

### Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer behauptete, als Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH gegenüber dieser im Hinblick auf ihre schwierige finanzielle Lage ab 1. April 1982 auf sein Geschäftsführergehalt unwiderruflich verzichtet und seither seinen Lebensunterhalt durch Behebungen bei der genannten Gesellschaft bestritten zu haben, die wie ein unbefristeter Kontokorrentkredit von einem Bankinstitut behandelt und verzinst worden seien. In der Bilanz würden diese Behebungen als Forderung der Gesellschaft gegen den Beschwerdeführer ausgewiesen. Eine schriftliche Vereinbarung mit der Gesellschaft sei wegen der Stellung des Beschwerdeführers als Alleingesellschafter nicht erforderlich gewesen. Die Laufzeit des Darlehens sei unbestimmt, die Rückzahlung erfolge in Teilbeträgen, so wie der Beschwerdeführer "sein Privatvermögen veräußert bzw. im Zuge der Liquidation der Gesellschaft und Verwertung des Gesellschaftsvermögens" (Ausführungen des Beschwerdeführers in einer Vorhaltsbeantwortung), oder die Abdeckung erfolge "bei Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft mit seinen Geschäftsführerbezügen bzw. schlimmstenfalls durch Veräußerung seiner Anteile an der Gesellschaft oder bei einer allfälligen Liquidation der Gesellschaft durch Aufrechnung mit dem zurückzuzahlenden Stammkapital" (Vorbringen des Beschwerdeführers in der Berufung). Die unbedingt notwendigen Behebungen auf dem Kreditweg bei der Gesellschaft seien nur solange möglich, als die Gesellschaft dazu in der Lage sei; wenn dies nicht mehr der Fall sei, werde eine weitere Veräußerung von Privatvermögen - die bisher zur Vermeidung einer Vermögensverschleuderung unterblieben sei - notwendig werden. Die Forderung der Gesellschaft an den Beschwerdeführer sei abgesichert und werde wie jede andere echte Schuld zurückgezahlt werden. Der hier eingeschlagene Weg sei nicht ungewöhnlich, denn es komme häufig vor, daß eine Lieferfirma ihrem Kunden, wenn dieser in Zahlungsschwierigkeiten sei, die Lieferschuld jahrelang, manchmal sogar zinsenlos stunde, um der Gesellschaft über die schwierige Situation hinwegzuhelfen (Vorbringen des Beschwerdeführers im Berufungsvorlageantrag).

Im Hinblick auf diese Überlegungen wurden die erwähnten Behebungen bei der GmbH vom Beschwerdeführer ab 1.4.1982 in der Einkommensteuererklärung für 1982 bei der Ermittlung der Einkünfte dieses Jahres nicht berücksichtigt. Das Finanzamt rechnete sie jedoch einschließlich der Sachbezüge mit S 507.863,-- der vom Beschwerdeführer einbekannten Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Einkommensteuer für dieses Jahr hinzu.

Die dagegen vom Beschwerdeführer erhobene Berufung hatte keinen Erfolg. In dem nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde nämlich die Ansicht, daß es sich bei den erwähnten Behebungen um eine verdeckte Gewinnausschüttung und damit um Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 handle. Die Rückzahlung des Darlehens bzw. Kredites an die Gesellschaft sei als von Anfang an nicht gewollt anzusehen. Die Zweifel an der Rückzahlungsabsicht

begännen schon damit, daß das vom Beschwerdeführer geschilderte Selbstkontrahieren grundsätzlich unzulässig und unwirksam sei. Sie würden durch die Tatsache verstärkt, daß der Beschwerdeführer seinen Lebensunterhalt und seine laufenden Zahlungen durch die GmbH finanziere. Wenn der Beschwerdeführer daher nicht sagen könne, wann er seine Schulden abzudecken in der Lage sei - zumal Rückzahlungstermine nicht "vereinbart" worden seien -, sei der Schluß gerechtfertigt, daß der Beschwerdeführer von Anfang an eine Rückzahlung nicht gewollt habe. An diesem Ergebnis vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, daß der Beschwerdeführer im Streitjahr vier Einzahlungen getätigt habe; mangels einer anderen Einkunftsquelle müßten nämlich weiterhin der Lebensunterhalt und die laufenden Zahlungen vom Beschwerdeführer durch Behebungen bei der GmbH finanziert werden. Der Beschwerdeführer habe aber nicht darzustellen vermocht, aus welchen Mitteln und wann vor der zeitlich in keiner Weise bestimmbar Liquidation der GmbH bzw. der Veräußerung der Geschäftsanteile weitere nennenswerte Einzahlungen erfolgen würden. Erst konkrete Rückzahlungspläne könnten dartun, daß von Anfang an Rückzahlungen gewollt gewesen seien.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht darauf verletzt, daß seine Behebungen ab 1. April 1982 bei der Gesellschaft nicht als einkommensteuerpflichtige Einkünfte des Jahres 1982 behandelt werden. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Begründung der von ihm behaupteten Rechtswidrigkeit bringt der Beschwerdeführer vor, der Ansicht, daß vorliegendenfalls Selbstkontrahieren unzulässig und unwirksam sei, könne nicht gefolgt werden, da dies nur dann der Fall wäre, wenn mittels eines "Fremdvergleiches" festgestellt würde, daß auf den konkreten Fall bezogen und ungewöhnliche Vertragskonditionen vereinbart worden seien. Dies sei jedoch nicht der Fall, da sowohl eine bankmäßige Verzinsung vereinbart worden sei, als auch der dem Gesellschafter eingeräumte Kredit durch das vorhandene Privatvermögen gedeckt erscheine und der Beschwerdeführer auch bereits Rückzahlungen getätigt habe. Folge man der Rechtsansicht der belangten Behörde, so wäre bei der Einmann-GmbH jede Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter unzulässig, selbst wenn die Vereinbarungen so abgeschlossen würden, wie dies zwischen Fremden üblich sei. Durch die wirtschaftliche Art des Kredites müßten - ähnlich einem Kontokorrentkredit - keine von vornherein vereinbarten Zahlungstermine vorliegen. Die Einräumung eines Kreditrahmens durch die Gesellschaft sei in einer Weise und unter Bedingungen erfolgt, wie sie auch unter Fremden üblich seien. Eine verdeckte Gewinnausschüttung setze u.a. voraus, daß dem Begünstigten Vorteile entstünden, die im üblichen Geschäftsverkehr zwischen Fremden nicht erzielbar wären. Dies sei vorliegendenfalls nicht gegeben.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers zeigt eine inhaltliche Rechtswidrigkeit nicht auf:

Der unwiderrufliche Verzicht des Beschwerdeführers auf sein Geschäftsführergehalt wurde von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen. Er dürfte sich allerdings auch nach der Darstellung des Beschwerdeführers nur auf die Zeit bis zu einer "Besserung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft" erstrecken, ohne daß der Fall der Besserung näher präzisiert wurde. In seiner Berufung hat der Beschwerdeführer nämlich u.a. die Möglichkeit in Erwägung gezogen, bei Besserung der wirtschaftlichen Lage seine Schuld an die Gesellschaft - die von ihm einmal als solche aus einem Darlehen, dann wieder als solche aus einem Kredit bezeichnet wird durch - Verrechnung mit den seinerzeitigen Geschäftsführerbezügen zu begleichen.

Da die belangte Behörde offenbar von einem gültigen Verzicht zumindest auf den Geschäftsführergehalt für 1982 ausgegangen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch nur zu prüfen, ob sie aufgrund des dargestellten Sachverhaltes in den Behebungen des Beschwerdeführers einschließlich der Sachbezüge im Streitjahr seit 1. April 1982 eine verdeckte Gewinnausschüttung erblicken durfte. Hiezu ist eine Klärung der Frage, ob ein Vertragsabschluß zwischen der Gesellschaft und ihrem einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer zivilrechtlich zulässig war, nicht erforderlich, weil selbst für den Fall der Gültigkeit des Geschäftes eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht ausgeschlossen wäre, kommt es doch im Abgabenrecht grundsätzlich nicht auf die Ausnützung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, sondern auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise an. Abgesehen davon sind, wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend ausführt, im Abgabenrecht an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Gesellschaft und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen danach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Trifft eine dieser Voraussetzungen im Beschwerdefall nicht zu, so kann auch die Rückzahlbarkeit der vom Beschwerdeführer ab 1. April 1982 von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge und Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden und die belangte Behörde ist zu Recht von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers zeigt der von ihm vor den Verwaltungsinstanzen vorgetragene Sachverhalt eine den dargelegten Maßstäben entsprechende Abmachung nicht auf:

Es entspricht nämlich keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbar Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der

Zinsen nicht festzulegen. Für ein Kreditgeschäft unter Fremden ist es auch unüblich, keinen bestimmten Kreditrahmen festzusetzen. Die Behauptung in der Beschwerde, die Einräumung eines Kreditrahmens durch die Gesellschaft in der Weise und unter Bedingungen, wie sie auch unter "Fremden" üblich seien, sei erfolgt, entbehrt jeder Grundlage im Sachverhalt. Es ist schließlich auch unter Fremden nicht üblich, Kredit einzuräumen oder Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer auch Privatvermögen besitzt, stellt eine entsprechende, übliche Sicherheit, wie sie unter Fremden gewöhnlich gewährt wird, nicht dar. Eine solche besteht nämlich in der Einräumung von Pfandrechten. Daß vom Beschwerdeführer der Gesellschaft Pfandrechte eingeräumt worden seien, ist von ihm nie behauptet worden.

Zu all diesen Überlegungen kommt, daß es auch als ungewöhnlich anzusehen ist, daß eine in schlechten finanziellen Verhältnissen befindliche Gesellschaft nicht ihrerseits Kredit erhält, sondern Kredit gewährt.

Die von der belangten Behörde berücksichtigten Bedenken gegen die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsichten lassen sich auch durch die Tatsache einiger Zahlungen des Beschwerdeführers an die Gesellschaft nicht entkräften.

Da dem angefochtenen Bescheid die behauptete Rechtswidrigkeit nicht anhaftet und eine andere vom Verwaltungsgerichtshof von Amts wegen nicht aufgefunden wurde, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 26. September 1985