

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Der Fremdvergleichsgrundsatz im österreichischen
Ertragsteuerrecht mit ausgewählten Beispielen“

Verfasserin

Mag. iur. Melanie Tzvetelina Dimitrov

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im September 2010

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 157
Internationale Betriebswirtschaft
o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Ich versichere,

1. dass ich die Diplomarbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe,
2. dass ich diese Diplomarbeit bisher weder im In- oder Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Datum

Unterschrift

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	5
Abkürzungsverzeichnis	9
Einleitung und Problemstellung	13
1. Kapitel: Allgemeines zum Fremdvergleichsgrundsatz.....	15
1.1. Begriffsdefinition	15
1.2. Zivilrechtliche Rechtsgrundlagen.....	15
1.2.1. Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch	15
1.2.1.1. Allgemeines	15
1.2.1.2. Mitwirkungspflicht im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht	16
1.2.2. GmbHG und AktG.....	17
1.2.2.1. Verbot der Einlagenrückgewähr	17
1.2.2.2. Folgen eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr	20
1.2.2.3. Sonstiges	22
1.3. Einkommensteuerrechtliche Rechtsgrundlagen	22
1.3.1. Allgemeines	22
1.3.2. Einlagen und Entnahmen	23
1.3.3. Betriebsausgaben	24
1.3.4. Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben	25
1.4. Körperschaftsteuerrechtliche Rechtsgrundlagen.....	26
1.4.1. Einlagen	26
1.4.1.1. Offene und verdeckte Einlagen	26
1.4.1.2. Bewertung der verdeckten Einlage.....	29
1.4.1.3. Steuerliche Folgen der verdeckten Einlage.....	30
1.4.1.4. Nutzungseinlagen.....	30
1.4.2. Ausschüttungen	32
1.4.2.1. Offene und verdeckte Ausschüttungen	32
1.4.2.2. Steuerliche Folgen der verdeckten Ausschüttung	36
1.4.2.3. Sonstiges	37
1.5. Bundesabgabenordnung	38
1.5.1. Allgemeines	38

1.5.2.	Wirtschaftliche Betrachtungsweise	38
1.5.3.	Missbrauch	39
1.5.4.	Scheingeschäfte	40
1.6.	Zusammenfassung des ersten Kapitels	40
2.	Kapitel: Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen.....	43
2.1.	Der Angehörigenbegriff	43
2.2.	Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen	43
2.2.1.	Allgemeines	43
2.2.2.	Publizität	45
2.2.3.	Inhalt	45
2.2.4.	Fremdvergleich	46
2.3.	Besonderheiten bei Personengesellschaften	47
2.4.	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	48
2.5.	Zusammenfassung des zweiten Kapitels	49
3.	Kapitel: Ausgewählte Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen	51
3.1.	Allgemeines	51
3.2.	Mietverträge.....	51
3.3.	Dienst- und Werkverträge.....	56
3.4.	Darlehensverträge	61
3.5.	Sicherheitsleistungen	64
3.6.	Dienstwohnung	67
3.7.	Veräußerungsvorgänge.....	68
3.8.	Forderungsverzicht.....	69
3.9.	Pensionszusagen	70
3.10.	Abfertigungszusagen.....	73
3.11.	Zusammenfassung des dritten Kapitels	74
4.	Kapitel: Die Bedeutung des „Arm’s-Length-Principle“ im Konzern	75
4.1.	Allgemeines	75
4.2.	Besonderheiten im Konzern	75
4.2.1.	Allgemeines	75
4.2.2.	Konzernumlagen.....	76
4.2.3.	Konzernfinanzierungen und Sicherheitenbestellungen	77

4.2.4	Cash Pooling	79
4.2.4.1.	Was ist Cash Pooling?	79
4.2.4.2.	Vor- und Nachteile von Cash Pooling.....	80
4.2.4.3.	Arten von Cash Pooling.....	81
4.2.4.4.	Rechtliche Rahmenbedingungen von Cash Pooling	82
4.2.4.5.	Steuerliche Aspekte von Cash Pooling	84
4.2.4.6.	Beispiele	88
4.3.	Verrechnungspreise	89
4.3.1.	Verrechnungspreise und Fremdvergleich.....	89
4.3.2.	Völkerrechtliche Rechtsgrundlagen für Verrechnungspreise.....	90
4.3.3.	Innerstaatliche Rechtsgrundlagen für grenzüberschreitende Sachverhalte	94
4.3.4.	Rechtliche Einordnung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze	96
4.3.5.	Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise	99
4.3.6.	Die OECD-Verrechnungspreisverfahren	103
4.3.6.1.	Allgemeines	103
4.3.6.2.	Geschäftsfallbezogene Standardmethoden	104
4.3.6.3.	Andere Methoden	108
4.3.6.4.	Geplante Neuerungen 2010	111
4.4.	Vermeidung von Doppelbesteuerung	112
4.4.1.	Besteuerungskonflikte	112
4.4.2.	Advanced Pricing Agreements („APA“)	113
4.4.3.	Internationales Verständigungsverfahren	114
4.4.4.	Sonstige Maßnahmen.....	115
4.5.	Zusammenfassung des vierten Kapitels.....	115
Schlussbemerkungen		117
Entscheidungsverzeichnis		119
Literaturverzeichnis		123
Verzeichnis sonstiger Quellen		129
Anhang 1 – Abstract		131
Anhang 2 – Lebenslauf		135

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	= Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch JGS 946/1811
abl	= ablehnend
ABI	= Amtsblatt
Abs	= Absatz
Afa	= Absetzung für Abnutzung
AktG	= Aktiengesetz 1965 BGBl 98
aM	= andere(r) Meinung
Anm	= Anmerkung(en)
AÖF	= "Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung"
APA	= Advanced Pricing Agreement(s)
Art	= Artikel(n)
BAO	= Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194
Bearb	= Bearbeitung
BFH	= (deutscher) Bundesfinanzhof
BlgNr	= Beilage zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	= Bundesminister(ium) für Finanzen
bspw	= beispielsweise
BudBG	= Budgetbegleitgesetz
B-VG	= Bundes-Verfassungsgesetz BGBl 1930/1 (Wv)
bzgl	= bezüglich
bzw	= beziehungsweise
CFO	= Chief Financial Officer
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
ders	= derselbe
dh	= das heißt
dRGBI	= deutsches Reichsgesetzblatt
EAS	= Express Antwort Service
ErbStG	= Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 BGBl 141
ErlRV	= Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESt	= Einkommensteuer
EStG	= Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 400
EStR	= Einkommensteuerrichtlinien
etc	= et cetera

EU	= Europäische Union
f	= folgend(e), (er), (es)
ff	= die folgenden
FJ	= „Finanz Journal“
GBU	= „GmbH-Bulletin“
gem	= gemäß
GesRZ	= „Der Gesellschafter“
GL	= Grundlieferung
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung RGBI 1906/58
GZ	= Geschäftszahl
hA	= herrschende(r) Ansicht
hM	= herrschende(r) Meinung
Hrsg	= Herausgeber
hrsg	= herausgegeben
idR	= in der Regel
ieS	= im engen Sinn
iHv	= in Höhe von
iS	= im Sinne
iSd	= im Sinne des, – der
iVm	= in Verbindung mit
iZ	= in Zusammenhang
iZm	= in Zusammenhang mit
JTPF	= Joint Transfer Price Forum
Jud	= Judikatur
Kap	= Kapitel
KESSt	= Kapitalertragsteuer
krit	= kritisch
KStG	= Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl 401
KStR	= Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	= litera (Buchstabe)
Lit	= Literatur
LStR	= Lohnsteuerrichtlinien
maW	= mit anderen Worten
mE	= meines Erachtens
MRG	= Mietrechtsgesetz BGBl 1981/520
mwN	= mit weiteren Nachweisen

Nr	= Nummer
ÖBA	= „Bank-Archiv“
OECD	= Organization for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	= OECD-Musterabkommen
OGH	= Oberster Gerichtshof
ÖStZB	= „Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung“
RdW	= „Österreichisches Recht der Wirtschaft“
RL	= Richtlinie(n)
Rn	= Randnummer(n)
Rsp	= Rechtsprechung
RWZ	= „Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen“
Rz	= Randzahl(en)
s	= siehe
sog	= so genannt, -e, er, es
stRsp	= ständige Rechtsprechung
SWI	= „Steuer und Wirtschaft International“
SWK	= „Steuer- und Wirtschaftskartei“
TL	= Teillieferung
TPD	= Transfer Pricing Documentation
TS	= Teilstrich
tw	= teilweise
Tz	= Textziffer(n)
ua	= unter anderem
UFS	= Unabhängiger Finanzsenat
UGB	= Unternehmensgesetzbuch dRGBI S 219/1987
USA	= Vereinigte Staaten von Amerika
uva	= und viele andere
va	= vor allem
vgl	= vergleiche
VO	= Verordnung
VwGH	= Verwaltungsgerichtshof
Wv	= Wiederverlautbarung
Z	= Zahl, Ziffer
zB	= zum Beispiel
zit	= zitiert
zust	= zustimmend

Einleitung und Problemstellung

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind aus dem heutigen Wirtschaftsleben kaum wegzudenken. So wie für andere Vertragspartner, welche sich zu einem gegenseitigen Leistungsaustausch verpflichten, wird auch für Vereinbarungen zwischen Angehörigen gefordert, die im Wirtschaftsleben vorkommenden tatsächlichen Verhältnisse widerzuspiegeln. Dazu gehören etwa die Grundsätze, dass Fremde sich gegenseitig nichts schenken wollen¹ und dass kaufmännisches Handeln üblicherweise nicht auf Mildtätigkeit beruht.² Des Weiteren werden Verträge unter Fremden vom Bestreben jedes Vertragspartners, die Vorteile für sich selbst zu maximieren, beeinflusst. Treten sich nahestehende Personen als Vertragspartner gegenüber, kann dieser zwischen Fremden vorhandene Interessensgegensatz gefährdet sein.

Obwohl Vertragsbeziehungen zwischen Angehörigen grundsätzlich anerkannt werden, unterliegen sie einer strengen Kontrolle. Der Leistungsaustausch könnte nämlich dazu dienen, ein sog Steuersplitting zu erreichen, indem durch in Rechtsgeschäfte gekleidete Zahlungen die Steuerbemessungsgrundlage bei dem zahlenden Vertragspartner vermindert wird, während als Empfänger der Zahlungen eine Person gewählt wird, deren Einkommen entweder die steuerpflichtige Grenze nicht erreicht oder nur einer geringen Progression unterliegt.³ Dadurch wird steuerpflichtiges Einkommen ungerechtfertigt verschoben. Um dies zu vermeiden, werden Verträge zwischen nahen Angehörigen anhand verschiedener Kriterien überprüft und nur bei Erfüllung der Voraussetzungen steuerlich anerkannt. Die Entsprechung mit dem sog Fremdvergleichsgrundsatz ist dafür von entscheidender Bedeutung.

Im ersten Kapitel dieser Arbeit wird anhand zivil- und steuerrechtlicher Bestimmungen nach gesetzlichen Anknüpfungspunkten für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gesucht. Dabei wird va auf das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr sowie auf die steuerrechtlichen Begriffe der Einlage und Entnahme im Geltungsbereich des EStG sowie der verdeckten Einlage bzw Ausschüttung im Geltungsbereich des KStG eingegangen. An dieser Stelle gilt es auch, Ähnlichkeiten und Unterschiede der relevanten Normen beider Rechtsgebiete aufzugreifen und zu erläutern.

¹ VwGH 21.12.1989, 86/14/0173.

² VwGH 20.12.2006, 2002/13/0130.

³ Vgl *Bauer, Manfred (Bearb) in Doralt, Werner (Hrsg), Einkommensteuer, Richtlinienkommentar*⁷ (Stand: 01.09.2008) §§ 4 – 5 Rz 1127.

Das zweite Kapitel beschäftigt sich mit der steuerlichen Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Nach einer kurzen Darstellung des von solchen Vereinbarungen umfassten Personenkreises werden die Kriterien, anhand derer Verträge zwischen nahen Angehörigen beurteilt werden, veranschaulicht. Des Weiteren werden Besonderheiten bei Personen- und Kapitalgesellschaften aufgezeigt.

Im dritten Kapitel wird anhand ausgewählter Rechtsbeziehungen zwischen sich aufgrund einer familiären Beziehung nahestehenden Personen sowie zwischen Körperschaften und deren Anteilseigner die dem Leistungsaustausch zwischen nahen Angehörigen immanente Problematik für die konkrete Vertragsart analysiert und die ertragsteuerlichen Auswirkungen einer fremdunüblichen Ausgestaltung dargelegt. Aufgrund der großen Anzahl von Fallbeispielen für unübliche Ausgestaltungen zwischen nahen Angehörigen, wird deren Darstellung im Rahmen dieser Arbeit daher auf in der Praxis häufig vorkommende Vertragsbeziehungen eingeschränkt bleiben.

Das vierte und letzte Kapitel widmet sich der Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Konzern. Hier wird einerseits auf Besonderheiten bei vertraglichen Ausgestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen eingegangen, wobei der Schwerpunkt auf ein in der Praxis häufig eingesetztes Instrument des Cash Managements, das Cash Pooling, liegt. Andererseits werden grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen behandelt. Es gilt daher, die Frage zu beantworten, ob die zwischen den Unternehmen verrechneten Preise fremdüblich sind. Hier kommt der nationalen Bestimmung des § 6 Z 6 EStG sowie den von der OECD entwickelten Verrechnungspreisgrundsätzen entscheidende Bedeutung zu. Aus diesem Grund werden Letztere auf ihre steuerliche Anerkennung in Österreich hin untersucht, die dort vorgesehenen Methoden zur Bestimmung eines Verrechnungspreises vorgestellt und ausgewertet. Schlussendlich werden überblicksweise Möglichkeiten zur Vermeidung einer aus dem gegenseitigen Leistungsaustausch resultierenden Doppelbesteuerung vorgestellt.

1. Kapitel: Allgemeines zum Fremdvergleichsgrundsatz

1.1. Begriffsdefinition

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist ein Behelf zur Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen aus steuerlicher Sicht. Er besagt, dass eine vertragliche Vereinbarung so ausgestaltet sein muss, dass auch fremde Dritte sie in der konkreten Form eingegangen wären. Der Begriff des Fremdvergleichsgrundsatzes stammt aus dem Englischen „Dealing-at-Arm’s-Length-Principle“. Diesem „*Prinzip fiktiver wirtschaftlicher Selbständigkeit*“⁴ folgend, sollte die zwischen zwei fremden miteinander kontrahierenden Personen bestehende Distanz – die „Armlänge“ – auch für Verträge zwischen Nahestehenden übernommen werden.

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird zwar im innerstaatlichen Recht lediglich in § 6 Z 6 EStG ausdrücklich erwähnt (vgl Kap 4.3.3.), in Lit, Jud und Verwaltungspraxis wird er jedoch durchgehend anerkannt und weitreichend angewandt.

Im Folgenden werden jene zivil- und steuerrechtlichen Bestimmungen erläutert, für welche die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes von Bedeutung ist.

1.2. Zivilrechtliche Rechtsgrundlagen

1.2.1. Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch

1.2.1.1. *Allgemeines*

Die Beschäftigung des Ehegatten oder der Kinder im eigenen Betrieb ist eine im Wirtschaftsleben häufig ausgeübte Praxis. Ob diese Mitarbeit als echtes Dienstverhältnis anzusehen ist oder nicht, hängt davon ab, ob sie über die im Zivilrecht normierten Mitwirkungspflichten hinausgeht. Denn erst wenn das Vorliegen eines Dienstverhältnisses angenommen werden kann, ist die Frage nach dessen steuerlicher Anerkennung und somit auch nach dessen Fremdüblichkeit zu beantworten (vgl Kap 3.3.).

⁴ *Lechner, Eduard*, Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten (1982) [Schriften zum österreichischen Abgabenrecht XV, hrsg von *Stoll, Gerold*] 57.

1.2.1.2. Mitwirkungspflicht im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht

§ 90 Abs 1 ABGB normiert die eheliche Beistandspflicht, nämlich die Pflicht zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, im Besonderen zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand. § 90 Abs 2 ABGB verpflichtet einen Ehegatten im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Geht die Mitwirkung eines Ehegatten nicht über das Ausmaß der allgemeinen Beistandspflicht hinaus, wird kein Anspruch auf ein Entgelt begründet.

Eine Mitwirkungspflicht von Kindern lässt sich aus § 137 Abs 2 ABGB ableiten.

Gem § 98 ABGB hat ein Ehegatte, der im Erwerb des anderen mitwirkt, Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Als Mitwirkung ist die Mitwirkung innerhalb der beruflichen Tätigkeit des anderen Ehegatten gemeint, wobei keineswegs jede Art von Unterstützung als Mitwirkung zu sehen ist.⁵ Mithilfe im Rahmen der allgemeinen ehelichen Beistandspflicht begründet – wie bereits erwähnt – keinen Anspruch auf ein Entgelt. Es widerspricht jedoch der Ansicht des Gesetzgebers sowie des VwGH, die über die bloße Haushaltsführung hinausgehende Mitwirkung könne nur aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung erfolgen.⁶

Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach der Art und Dauer der erbrachten Leistungen, wobei die gesamten Lebensverhältnisse der Ehegatten, insbesondere auch die gewährten Unterhaltsleistungen, angemessen zu berücksichtigen sind. Der normierte Entgeltanspruch des Ehegatten ist aber nicht mit jenem eines Dienstnehmers zu vergleichen, da dem Ehegatten ein angemessener Anteil am gemeinsamen Gewinn zusteht. Die Entgeltung des im Erwerb des anderen mitwirkenden Ehegatten ist demnach erfolgsabhängig zu bemessen, bei Verlusten gebührt daher kein Anspruch.⁷

⁵ Vgl Wieser, Manfred, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil II), FJ 4/1998, 76 (77).

⁶ Vgl Wieser, FJ 4/1998, 76 (77); VwGH 19.5.1993, 91/13/0045, mwN.

⁷ Vgl Stabentheiner in Rummel, Peter, Kommentar zum allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ I (Stand: 2000) § 98 Rz 2.

1.2.2. GmbHG und AktG

1.2.2.1. *Verbot der Einlagenrückgewähr*

Gesellschaftsrechtliche Anwendungsfälle für einen Fremdvergleich ergeben sich aus den Kapitalerhaltungsvorschriften im GmbHG sowie AktG. *„Die Kapitalerhaltungsvorschriften dienen dem im Gesellschaftsrecht verankerten Schutz der Gläubiger vor künftigen negativen Entwicklungen der Gesellschaft und stellen den Ausgleich für die mangelnde persönliche Haftung der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften dar.“*⁸

Eine gesetzliche Verankerung der Kapitalerhaltungsvorschriften findet sich im gesellschaftsrechtlichen Verbot der Einlagenrückgewähr. Das GmbH-Recht hält dieses in § 82 Abs 1 GmbHG folgendermaßen fest: *„Die Gesellschafter können ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluß als Überschuß der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluß der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist“*. Das Aktiengesetz enthält eine entsprechende Regelung des Verbots der Rückgewähr von Einlagen in § 52 AktG: *„Den Aktionären dürfen die Einlagen nicht zurückgewährt werden; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den Bilanzgewinn, der sich aus der Jahresbilanz ergibt, soweit er nicht nach Gesetz oder Satzung von der Verteilung ausgeschlossen ist...“*.

*„Das Verbot der Einlagenrückgewähr ist wirtschaftlich zu betrachten. Es verbietet jede Leistung der Gesellschaft an den Aktionär, die nicht als Gewinn ausgewiesen ist und die eine Vermögenseinbuße, dh eine Minderung der Erwerbsaussichten oder eine Vermehrung der Risiken der Gesellschaft bewirkt.“*⁹ Sämtliche Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter, welche nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, nicht einen Ausnahmefall¹⁰ oder ein drittübliches Umsatzgeschäft darstellen, verstoßen somit gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr.¹¹

Telos der Bestimmungen über die verbotene Einlagenrückgewähr ist einerseits der Schutz der Gesellschafter bzw Aktionäre – va der Minderheitsgesellschafter und

⁸ OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b; vgl dazu auch *Duursma, Dieter / Duursma-Kepplinger, Henriette / Roth, Marianne*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz 2317 und 3500.

⁹ *Kalss in Nowotny, Georg*, Gesellschaftsrecht⁴ (2009) 90.

¹⁰ Ein Ausnahmefall wäre zB die Rückzahlung der Einlagen nach erfolgter Kapitalherabsetzung oder Liquidation; vgl dazu *Nowotny in Kalss, Susanne / Nowotny, Christian / Schauer, Martin*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 4/408.

¹¹ Vgl *Reich-Rohrwig, Johannes*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH, sowie GmbH & Co KG (2004) 96; *Bauer/Zehetner in Straube, Manfred (Hrsg)*, Wiener Kommentar zum GmbHG (Stand: November 2008) § 82 Rz 2.

Minderheitsaktionäre – der Gläubiger sowie der potentiellen Anleger.¹² Die Bestimmungen im GmbHG und AktG sind entgegen dem Wortlaut weit auszulegen und nicht nur auf einen Schutz der Einlagen, sondern vielmehr als Sondervermögensschutz auf das gesamte Gesellschaftsvermögen bzw Eigenkapital gerichtet, also auch auf jenes, welches über das nominelle Eigenkapital hinausgeht, wie zB bilanzielle Rücklagen, der Gewinnvortrag und stille Reserven.¹³ Zum Teil wird auch die Meinung vertreten, dass auch entgangene Geschäftschancen („*corporate opportunities*“¹⁴) geschützt werden.¹⁵

Ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr kann offen oder verdeckt sein. Offene Verstöße sind ua (i) eine auf einem nichtigen Beschluss beruhende Gewinnausschüttung, (ii) die Verteilung eines Liquidationserlöses ohne Einhaltung der Bestimmungen über das Liquidationsverfahrens, (iii) eine Kapitalherabsetzung bei welcher die Vorschriften über die Kapitalherabsetzung nicht beachtet wurde oder (iv) die Zahlung von Zinsen für die geleisteten Einlagen.¹⁶ Offene Ausschüttungen sind in der Praxis selten. Vielmehr werden Verstöße gegen die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsbestimmungen verdeckt in Form von Rechtsgeschäften zwischen Anteilseignern und Gesellschaft vorgenommen.¹⁷

Grundsätzlich wird durch das Verbot der Einlagenrückgewähr nicht ausgeschlossen, dass Gesellschaften und deren Anteilseigner in schuldrechtliche Beziehungen zueinander treten dürfen. Diese sog Umsatzgeschäfte verstoßen nur dann gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr und führen zu verdeckten Einlagenrückgewährvorgängen, wenn ein Anteilseigner aufgrund seiner Stellung zulasten des Gesellschaftsvermögens einen Vorteil erzielt, indem die Umsatzgeschäfte zu fremdunüblichen Bedingungen abgeschlossen werden. Das wäre dann der Fall, wenn das von der Gesellschaft zugesagte Entgelt für die vom Anteilseigner erbrachte Leistung unangemessen hoch ist oder das Entgelt, welches vom Anteilseigner an die Gesellschaft geleistet wird zu gering ist, der Anteilseigner also nicht

¹² Vgl *Reich-Rohrwig, Johannes*, Verbotene Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften, *ecolex* 2003, 152 (152); *Saurer in Doralt, Peter / Nowotny, Christian / Kalss, Susanne*, Kommentar zum Aktiengesetz I (2003) § 52 Rz 3; krit *Koppensteiner, Hans-Georg / Rüffler, Friedrich*, GmbH-Gesetz³ (2007) § 82 Rn 3, die als Zweck von § 82 Abs 1 GmbHG lediglich den Gläubigerschutz sehen.

¹³ OGH 25.10.1978, 1 Ob 719/78; vgl auch *Böhler, Elisabeth*, Nichtigkeit des Geschäfts bei verdeckter Einlagenrückgewähr? ÖBA 2004, 433 (433) mwN; weiters *Billek, Clemens*, Cash Pooling in Konzern (2009) 83; so auch *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG I, § 52 Rz 3; s auch *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 98.

¹⁴ *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 82 Rn 17e; dies wird dann angenommen, wenn die Geschäftschance derart konkretisiert ist, dass sie einen Wert hat, über den die Gesellschaft verfügen kann.

¹⁵ Vgl *Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/868; abl *Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 4/419.

¹⁶ Vgl *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 49; *Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 4/409.

¹⁷ Vgl *Billek*, Cash Pooling, 84.

wie ein Dritter („at Arm's Length“) behandelt wird und folglich das Vermögen der Gesellschaft – wirtschaftlich gesehen – geschmälert wird.¹⁸

Für die Beurteilung, ob Leistungen der Gesellschaft zu niedrig und solche des Gesellschafters zu hoch vergütet wurden, sind das objektive Verhältnis von Leistung und Gegenleistung, der Drittvergleich sowie Sorgfaltspflichten der Gesellschaftsorgane bedeutende Faktoren.¹⁹

Ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen, wird anhand der Vergleichbarkeit mit den Entscheidungen eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beurteilt. Gem § 25 Abs 1 GmbHG hat der Geschäftsführer seine Aufgaben mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, gem § 84 Abs 1 AktG hat jedes Vorstandsmitglied seine Aufgaben mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters²⁰ („*duty of care*“²¹) zu erledigen. Beide Bestimmungen regeln jedoch dasselbe, nämlich dass sich geschäftsführende Organe „*nicht wie beliebige Unternehmer, sondern wie ordentliche Geschäftsleute in verantwortlich leitender Position bei selbständiger treuhändiger Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen verhalten müssen*“²². Der Sorgfaltsmaßstab ist objektiv zu beurteilen ist, subjektive Kenntnisse und Fähigkeiten sind außer Acht zu lassen. Demzufolge kann sich ein Geschäftsleiter nicht auf mangelnde Kenntnisse berufen.²³ Der Geschäftsleiter sollte über jene Sorgfalt, Kenntnisse und Fähigkeiten verfügen, welche sich „*nach der Übung des redlichen Verkehrs unter Zugrundelegung (nicht bloß Beachtung) der besonderen Verhältnisse der Gesellschaft*“²⁴ ergeben. Zu den besonderen Verhältnissen der Gesellschaft zählen ua Größe, Geschäftszweig, wirtschaftliche Lage, Markt- und Konkurrenzbedingungen. Überdies sollte kein Interessenskonflikt zwischen den eigenen Interessen und jenen der Gesellschaft vorliegen.²⁵ Ein gewisser Grad an Beurteilungs- und Ermessensspielraum sowie die Möglichkeit, geschäftliche Risiken eines „*spekulativen Element[s]*“²⁶ einzugehen, sollte dem Geschäftsleiter jedoch auf jeden Fall gelassen werden. Da dem Ermessensspielraum jedoch auch ein gewisses Risiko, eine Fehlentscheidung zu treffen, innewohnt, sollte die Abwägung der Vor- und Nachteile bei einer unsicheren Entwicklung einer Entscheidung umso umfangreicher ausfallen.²⁷ Hätte der Geschäftsleiter das Geschäft unter den gleichen

¹⁸ Vgl Böhler, ÖBA 2004, 433 (433); Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG I, § 52 Rz 5 und 19; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG, § 82 Rn 15.

¹⁹ Vgl Billek, Cash Pooling, 85.

²⁰ Vgl Koppensteiner/Rüffler, GmbHG, § 25 Rn 14; Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch, Rz 2962.

²¹ Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht, Rz 3/389.

²² Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch, Rz 3943.

²³ Vgl Straube, Michael, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung⁸ (2004) 9.

²⁴ Strasser in Jabornegg, Peter / Strasser, Rudolf, Kommentar zum Aktiengesetz⁵ II (2010) §§ 77 – 84 Rz 95.

²⁵ Vgl Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht, Rz 3/389.

²⁶ Reich-Rohrwig in Straube (Hrsg), GmbHG, § 25 Rz 35 mwN.

²⁷ Vgl Reich-Rohrwig in Straube (Hrsg), GmbHG, § 25 Rz 33 ff; Strasser in Jabornegg/ Strasser, AktG⁵ II, §§ 77 – 84 Rz 95 und 98 a.

Umständen auch mit einem betriebsfremden Dritten abgeschlossen, wird darin ein sorgfältiges und fremdvergleichskonformes Handeln gesehen.²⁸

Bei Vorliegen eines objektiven Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung wird die Vermutung einer causa societatis erfolgten Leistungsbeziehung begründet. Dennoch wird das Geschäft dann nicht als Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften gesehen, wenn der Nachweis erbracht werden kann, dass es auch mit einem Dritten in der konkreten Ausgestaltung abgeschlossen worden wäre.²⁹

Objektive Kriterien für die Beurteilung der Fremdüblichkeit sind der Marktpreis, das Bestbieterprinzip, Sonderkonditionen, das Ausfallsrisiko sowie bei Fehlen eines Marktpreises eine geeignete Analyse (Kosten-Nutzen-Analyse, Investitionsrechnungen, Kostenkalkulationen etc).³⁰

Umstritten ist, ob das Verbot der Einlagenrückgewähr ein subjektives Element beinhaltet. Nach hM genügt ein objektives Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für sich allein, um einen Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vermuten zu können.³¹ Auch der OGH sieht als Ursache einer mangelnden objektiven Äquivalenz die Gesellschafterstellung, wobei seitens der Gesellschaft sehr wohl ein Nachweis dafür erbracht werden kann, dass die Gesellschaft das ungünstige Geschäft aus betrieblichen Gründen auch mit einem fremden Dritten in derselben Form abgeschlossen hätte.³² Demnach ist nicht maßgeblich, ob der dem Gesellschafter zukommende Vorteil seitens der Gesellschaft erkannt und gewollt wurde, sondern ob das – aus Sicht der Gesellschaft – nachteilige Geschäft gemessen am Sorgfaltsmaßstab eines gewissenhaften Geschäftsleiters erkennbar war.³³ Auch wenn der Nachteil erkennbar war und/oder erkannt wurde, kann ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr dennoch bei Vorliegen von betrieblichen Gründen ausgeschlossen werden.

1.2.2.2. Folgen eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist unstrittig, dass unangemessene nicht drittüblich ausgestaltete Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und deren Anteilseigner gegen

²⁸ Vgl. *Koppensteiner, Hans-Georg / Rüffler, Friedrich*, Die Bestellung von Sicherheiten durch eine Kapitalgesellschaft für Verbindlichkeiten ihrer Gesellschafter (I), *GesRZ* 1999, 86 (88); *Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer*, *Gesellschaftsrecht* Rz 4/414.

²⁹ Vgl. *Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer*, *Gesellschaftsrecht*, Rz 3/869; *Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer*, *Gesellschaftsrecht*, Rz 4/414.

³⁰ Vgl. *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, *AktG I*, § 52 Rz 20 – 30; *Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer*, *Gesellschaftsrecht*, Rz 4/413.

³¹ Vgl. *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, *AktG I*, § 52 Rz 31 f mwN; *Reich-Rohrwig*, *Grundsatzfragen*, 120 mwN.

³² OGH 20.01.2000, 6 Ob 288/99t; vgl. dazu *Reich-Rohrwig*, *Grundsatzfragen*, 120.

³³ Vgl. *Nowotny, Christian*, *Umsatzgeschäfte und verdeckte Gewinnausschüttung*, *RdW* 1987/9, 286 (287).

das Verbot der verbotenen Einlagenrückgewähr verstoßen, unklar sind jedoch die weiteren Folgen, insbesondere die Frage, ob das zugrundeliegende Geschäft nichtig iSd § 879 ABGB ist, ob es rückabgewickelt werden muss oder ob es vom Anteilseigner durch Zahlung eines Wertausgleichs aufrechterhalten werden kann.³⁴ Nach hA³⁵ sowie nach Ansicht des OGH³⁶ liegt absolute Nichtigkeit vor. Fraglich ist jedoch auch, ob die Nichtigkeit das gesamte Geschäft oder nur den unangemessenen Teil umfasst. Da die Kapitalerhaltungsvorschriften dem Gläubigerschutz dienen, sollte gefragt werden, ob bei Annahme einer Teilnichtigkeit dem Telos der Vorschrift besser entsprochen wird, im Zweifelsfall wird allerdings von einer Gesamtnichtigkeit auszugehen sein.³⁷ Darüber hinaus wird die Ansicht vertreten, dass die Gesellschaft ein Wahlrecht haben soll, ob das Geschäft rückabgewickelt oder durch Leistung eines Wertausgleichs angepasst werden soll, wobei eine Aufrechterhaltung des Geschäfts dann gerechtfertigt erscheint, wenn auch die Gesellschaft ein Interesse daran hat.³⁸ Nach aM soll auch der Anteilseigner selbst das Recht haben, einen Wertausgleich anzubieten und dadurch die Nichtigkeit des Geschäfts abzuwenden.³⁹

Die Nichtigkeit von Geschäften, welche gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften verstoßen, begründet einen Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft. Die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen sind in § 83 Abs 1 GmbHG sowie e contrario in § 56 Abs 3 AktG⁴⁰ verankert. Am Beispiel von Dienstleistungen soll der Anteilseigner ein angemessenes Entgelt, allenfalls den Differenzbetrag zwischen bisher geleistetem und drittüblichem Entgelt, an die Gesellschaft leisten.⁴¹ Daneben wird in § 83 Abs 1 GmbHG eine verschuldensabhängige Ersatzpflicht des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft und eine verschuldensunabhängige subsidiäre Haftung der Mitgesellschafter im Falle der gesetzwidrigen Schmälerung des Stammkapitals durch die verdeckte Ausschüttung normiert.⁴² Auch im Aktienrecht wird in § 84 Abs 3 Z 1 AktG eine spezielle Erstattungspflicht des Vorstandes geregelt. Diese tritt ein, wenn der Gesellschaft aus der Rückgewähr von Einlagen ein Schaden erwachsen ist.⁴³ Der Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft ist zu aktivieren.⁴⁴

³⁴ Vgl zu den verschiedenen Ansichten *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 133 – 140.

³⁵ Vgl dazu die Verweise von *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 72.

³⁶ Vgl *Reich-Rohrwig* Grundsatzfragen, 140 – 158 mit Verweis auf zahlreiche Entscheidungen des OGH; *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG I, § 52 Rz 106.

³⁷ Vgl *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 76 f mwN; *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/875.

³⁸ Vgl *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 77.

³⁹ Vgl dazu ausführlicher *Böhler*, ÖBA 2004, 433 (433 – 446) mwN; *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 4/426; krit *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 77.

⁴⁰ Vgl dazu *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, Kommentar zum Aktiengesetz⁴ I, 2. Teilband (2004), § 56 Rz 4.

⁴¹ Vgl *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG I, § 56 Rz 11.

⁴² Vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GesRz 1999, 86 (91).

⁴³ Vgl *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/411; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 83 Rn 3.

⁴⁴ Vgl *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 83 Rz 8.

1.2.2.3. Sonstiges

Das Verbot der Einlagenrückgewähr richtet sich nicht nur an jene Anteilseigner, welche Einlagen geleistet haben.⁴⁵ Verbotsadressaten können sowohl der Vorstand/die Geschäftsführer⁴⁶ als auch derzeitige, frühere sowie künftige Aktionäre, überdies auch – wenn dem Anteilseigner dadurch ein wirtschaftlicher Vorteil zukommt – Dritte sein. Dritte sind üblicherweise der Gesellschaft oder deren Anteilsinhabern nahestehende Personen (zB Treugeber, Fruchtnießer oder nahe Angehörige⁴⁷) und Gesellschaften.⁴⁸ Wurde die Leistung an nahestehende Personen oder Gesellschaften erbracht, wird sie jenem Anteilseigner angelastet, der sie veranlasst hat.⁴⁹ Dritte werden nur ausnahmsweise selbst erfasst und zur Rückzahlung der erhaltenen Leistung verpflichtet. Dies kann dann zum Tragen kommen, wenn der Dritte in Kollusion mit dem Anteilseigner die Einlagenrückgewähr bewirkt, wenn er davon Kenntnis hatte oder aufgrund grober Fahrlässigkeit in Unkenntnis handelte.⁵⁰ Anzumerken sei noch, dass der gesellschaftsrechtliche Erstattungsanspruch nicht zusteht, falls ein Anteilseigner die Zahlung gutgläubig als Gewinnanteil empfangen hat.⁵¹

Angemerkt sei noch, dass die verbotene Einlagenrückgewähr nicht unbedingt in der Bilanz der Gesellschaft oder des Anteilseigners ersichtlich sein muss.⁵² Dies wäre etwa bei einem Anlagenverkauf zum Buchwert bei Vorliegen von stillen Reserven der Fall.⁵³

1.3. Einkommensteuerrechtliche Rechtsgrundlagen

1.3.1. Allgemeines

Im Einkommensteuerrecht spielt der Fremdvergleich insofern eine Rolle, als er zur Beurteilung der Frage, ob geltend gemachte Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben anzuerkennen sind oder ob nicht vielmehr steuerneutrale Einlagen und Ausgaben vorliegen, herangezogen wird.

⁴⁵ Vgl. *Koppensteiner/Rüffler*, GesRz 1999, 86 (88).

⁴⁶ Diese dürfen als vertretungsbefugte Organe keinen Ausschüttungen zustimmen, welche gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften verstoßen.

⁴⁷ Bei Ehegatten und Kindern wird die causa societatis aufgrund des Naheverhältnisses widerlegbar vermutet; bei sonstigen Angehörigen – dazu zählen auch Lebensgefährten – ist die causa societatis im Einzelfall nachzuweisen; vgl. dazu *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 82 mwN; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 82 Rn 18 mwN.

⁴⁸ Vgl. *Artmann in Jabornegg/Strasser*, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 30 – 33; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 168; *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 78 f; *Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/873.

⁴⁹ Vgl. *Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 4/424; zu den Besonderheiten im Konzern vgl. *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 83 Rz 10 – 18 mwN.

⁵⁰ Vgl. *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 168; *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 86 ff; *Kalss in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/877.

⁵¹ Vgl. *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 83 Rn 10.

⁵² Vgl. *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 82 Rn 15.

⁵³ Vgl. *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 63 mwN.

1.3.2. Einlagen und Entnahmen

§ 4 Abs 1 EStG lautet: „Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich....“.

„Einlagen und Entnahmen sind nicht betrieblich veranlasste Änderungen des Betriebsvermögens.“⁵⁴ § 4 Abs 1 EStG umfasst nur Einnahmen und Einlagen in Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

Einlagefähig sind Wirtschaftsgüter, Leistungen und auch Nutzungen.⁵⁵ Beispiele für Einlagen sind zB der Verzicht des Anteilseigners auf eine Forderung gegenüber der Gesellschaft oder eine Darlehensgewährung an die Gesellschaft aus Gründen, welche im Gesellschaftsverhältnis liegen.⁵⁶

„Eine Entnahme liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens betriebsfremden Zwecken zugeführt werden.“⁵⁷ Gegenstand von Entnahmen können Waren, Wirtschaftsgüter, Leistungen, Nutzungen und Erzeugnisse sein.⁵⁸ Beispiele für Entnahmen sind – analog zur Einlage – etwa ein Verzicht der Gesellschaft auf eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter oder eine Darlehensgewährung an den Gesellschafter aus außerbetrieblichen Gründen.⁵⁹

Da der mit Einlagen und Entnahmen verbundene Zugang bzw Abgang nicht betrieblich veranlasst ist, sondern seine Wurzeln im Interesse des Anteilshabers an der Ausstattung der Körperschaft mit Kapital hat, müssen Einlagen und Entnahmen steuerlich neutralisiert werden.⁶⁰

⁵⁴ Zorn in Hofstätter, Franz / Reichel, Kurt, Die Einkommensteuer EStG 1988 – Kommentar III, mit der 46. Lieferung (Stand: April 2010) § 4 Z 1 Rz 162.

⁵⁵ Vgl Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 5 Rz 9; Doralt, Werner, Einkommensteuergesetz – Kommentar I, mit der 12. TL (Stand: 01.02.2008) § 6 Tz 339 f mit Hinweisen auf krit Ansichten in Bezug auf Nutzungseinlagen; abl in Bezug auf Leistungen Quantschnigg, Peter / Schuh, Wilhelm, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 4 Rz 69;

⁵⁶ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 63.

⁵⁷ Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 57.

⁵⁸ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 55.

⁵⁹ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 63.

⁶⁰ KStR 2001 Rz 670.

Aus § 4 Abs 12 ergibt sich, dass auch Rückzahlungen von einbezahlten Einlagen an die Gesellschafter ertragsteuerneutral sind.⁶¹

Bewertung von Einlagen und Entnahmen

Werden Wirtschaftsgüter eingelegt, sind diese gem § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert⁶² im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten.⁶³ Stille Reserven, welche im außerbetrieblichen Bereich entstanden sind, sollen demnach nicht ins Betriebsvermögen überführt werden.

Analog dazu sind Entnahmen gem § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten. Das hat zur Folge, dass stille Reserven gewinnwirksam aufgedeckt werden.⁶⁴

Nutzungen und Leistungen hingegen werden nicht mit dem Teilwert, sondern mit den anteiligen Kosten bewertet.⁶⁵

1.3.3. Betriebsausgaben

Gem § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben „*die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind*“.⁶⁶ Betriebsausgaben liegen demnach nur dann vor, wenn eine vorwiegend private Veranlassung ausgeschlossen werden kann oder maW ausgedrückt, wenn die Ausgaben mit einer vorwiegend betrieblich veranlassten Leistung zusammenhängen, wobei für die Zuordnung die Verkehrsauffassung von Bedeutung ist.⁶⁷ Ein mittelbarer Zusammenhang zwischen den Ausgaben und der betrieblichen Tätigkeit genügt.⁶⁸ Nicht relevant ist, ob die Betriebsausgabe angemessen, wirtschaftlich, zweckmäßig oder notwendig war, wobei – wie noch zu erläutern sein wird – unangemessene und

⁶¹ Vgl. *Beiser, Reinhold*, Die handelsrechtliche Ausschüttungspolitik im Licht der steuerlichen Einlagenrückzahlung, SWK 22/1999, S 489 (489).

⁶² Der Teilwert ist jener Wert, der sich aus der Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb ergibt, wobei von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird; vgl. dazu *Doralt*, EStG I, § 6 Tz 134; EStR 2000 Rz 1130.

⁶³ Nach der bis 2006 geltenden Rechtslage war auch eine Bewertung mit den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten möglich, vgl. dazu *Bauer (Bearb)* in *Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, § 6 Rz 2484b – 2495.

⁶⁴ Vgl. *Doralt*, EStG I, § 6 Tz 346.

⁶⁵ Vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 4 Abs 1 Rz 181; *Zorn/Petritz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 6 Z 5 Rz 10 und 41 mwN; *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 60; EStR 2000 Rz 2477 und 2498.

⁶⁶ Vgl. auch *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 36.1.

⁶⁷ UFS Wien 18.03.2004, RV/0301-W/02; vgl. auch *Lenneis* in *Baldauf, Anton / Kandruth-Kristen, Sabine / Laudacher, Marco / Lenneis, Christian / Marschner, Ernst*, Jakob Einkommensteuergesetz – Kommentar³ (2010) § 4 Rz 271; weiters *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 36.2; *Bauer (Bearb)* in *Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1084.

⁶⁸ Vgl. *Doralt*, EStG I, § 4 Tz 231.

unübliche Betriebsausgaben ein Indiz für die fehlende betriebliche Veranlassung sein können.⁶⁹

Werden Aufwendungen aus familiären Gründen getätigt, so stellen diese Ausgaben der Lebensführung dar und werden nicht als Betriebsausgaben anerkannt.⁷⁰ Für die Abgrenzung der Ausgaben der Lebensführung von den betrieblichen Kosten wird eine typische Betrachtung als Maßstab herangezogen. Dabei werden die Lebenserfahrung, ein typischer Geschehensablauf sowie die Heranziehung von Durchschnittswerten berücksichtigt.⁷¹

Die betriebliche Veranlassung muss vom Finanzamt von Amts wegen festgestellt werden. Der Abgabepflichtige ist jedoch zur Mitwirkung verpflichtet (vgl Kap 4.3.5.) und muss diese auf Verlangen des Finanzamtes durch schriftliche Belege nachweisen oder – bei Unzumutbarkeit der Nachweisbarkeit – zumindest glaubhaft machen.⁷²

1.3.4. Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

Aufwendungen, welche die private Lebensführung betreffen, sind nach § 20 EStG nicht abzugsfähig. Die Abgrenzung zu den iZm der Einkunftserzielung stehenden Aufwendungen – wie zB den Betriebsausgaben oder Werbungskosten – ist insoweit sehr schwierig, als Ausgaben der privaten Lebensführung indirekt der „*Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen*“ (§ 16 EStG) dienen können.

Gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Vom Tatbestand der freiwilligen Zuwendungen sind Leistungen an Personen, welche nicht gesetzlich unterhaltsberechtigt sind, umfasst. Eine Zuwendung ist dann freiwillig, wenn ihr keine Gegenleistung gegenübersteht und wenn der Zuwendende nicht zur Leistung verpflichtet ist.⁷³ Die Zuwendung kann zwar – wie oben erwähnt – auf einer Vereinbarung beruhen, doch ist die Abzugsfähigkeit untersagt, falls die Vereinbarung freiwillig eingegangen wurde. Demgegenüber liegt trotz Freiwilligkeit dann keine Einkommensverwendung vor,

⁶⁹ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 36.2; Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1087.

⁷⁰ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Rz 36.2 f.

⁷¹ Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1086.

⁷² Vgl Doralt, EStG I, § 4 Tz 269 f; EStR 2000 Rz 1098 f.

⁷³ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 28; Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, § 20 Rz 4832.

wenn eine rein wirtschaftliche Grundlage vorhanden ist.⁷⁴ Freiwillige Zuwendungen sind bspw Kulanzzahlungen⁷⁵ aus vorwiegend privatem Anlass, die Vereinbarung eines unangemessenen Miet- oder Pachtzinses unter Nahestehenden, Darlehensgewährungen aus privaten Gründen sowie Zuwendungen an die geschiedene Ehefrau, welche keinen Unterhaltsanspruch hat.⁷⁶

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind jedenfalls vom Abzug ausgeschlossen, und zwar unabhängig davon, auf welchem Rechtstitel sie beruhen, es sei denn, sie beruhen auf einer wirtschaftlichen Basis und bringen eine Gegenleistung des Empfängers mit sich.⁷⁷ Der personelle Geltungsbereich umfasst alle Personen, die nach bürgerlichem Recht einen Unterhaltsanspruch geltend machen könnten.⁷⁸ Beispiele für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind zB Zahlungen für die Mitwirkung eines Ehegatten im Erwerb des anderen nach § 98 ABGB (vgl dazu Kap 1.2.1.2.) sowie Taschengeldzahlungen an Kinder für die gelegentliche Mithilfe.⁷⁹ Ebenso können Nutzungsüberlassungen, Darlehen, überhöhte Zahlungen und zu geringe Einnahmen aufgrund unterschiedlicher Leistungsbeziehungen nicht abzugsfähig sein, wenn sie unangemessen sind. Wie solche Vertragsbeziehungen aus Sicht des Ertragsteuerrechts zu beurteilen sind, wird in den folgenden zwei Kapiteln erörtert werden.

1.4. Körperschaftsteuerrechtliche Rechtsgrundlagen

1.4.1. Einlagen

1.4.1.1. *Offene und verdeckte Einlagen*

Wie das EStG enthält auch das KStG Bestimmungen zur Neutralisierung von Einlagen und Entnahmen (das KStG spricht hier von „Ausschüttungen“).

⁷⁴ Vgl Kofler in Doralt, Werner, Einkommensteuergesetz – Kommentar II, mit der 12. TL (Stand: 01.02.2008) § 20 Tz 106 ff; Baldauf in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 20 Rz 82.

⁷⁵ Vgl auch EStR 2000 Rz 4839 zur Abzugsfähigkeit bei betrieblicher Veranlassung.

⁷⁶ Vgl Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 20 Rz 8.3; Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 29.

⁷⁷ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 31.

⁷⁸ Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, § 20 Rz 4834; Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 30.

⁷⁹ Vgl Baldauf in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 20 Rz 84 mwN; Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, § 20 Rz 4834.

§ 8 Abs 1 KStG⁸⁰ regelt die Steuerneutralität von offenen und verdeckten Einlagen folgendermaßen: „Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.“

§ 8 Abs 1 KStG gilt sowohl für offene als auch für verdeckte Einlagen. Eine verdeckte Einlage ist eine Vorteilszuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft, welche nach außen hin nicht als solche in Erscheinung tritt, ihre Ursache allein im Gesellschaftsverhältnis hat und von einem gesellschaftsfremden Dritten in dieser Form nicht gewährt worden wäre.⁸¹

Verdeckte Einlagen sind wie offene zu behandeln. Demnach erhöhen sie nicht den Gewinn der Gesellschaft, sondern die Anschaffungskosten der Beteiligung.⁸²

Vom Einlagenbegriff wird die Einlage von Geld sowie körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern, aber auch die Einlage von sonstigem Vermögen, wie etwa von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen umfasst.⁸³ Nach hA sind Nutzungseinlagen – anders als im Geltungsbereich des EStG – nicht einlagefähig.

Nicht jede Vorteilsgewährung des Gesellschafters an die Gesellschaft muss jedoch als steuerunwirksame Einlage behandelt werden.

Beispiel:⁸⁴

Verkauft ein Gesellschafter Ware an die Gesellschaft zum Selbstkostenpreis, so wird in dem Leistungsaustausch dann eine verdeckte Einlage gesehen, wenn die Vorteilsgewährung allein causa societatis verursacht wurde. Ist jedoch die Ware veraltet, verdorben oder fehlerhaft oder bestehen sonstige betriebliche Gründe auf der Seite des

⁸⁰ § 8 Abs 1 KStG 1988 wurde als eigenständige Rechtsgrundlage für Einlagen in Körperschaften eingeführt, ohne den Begriff der Einlage näher zu definieren. Den Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass die Bestimmung programmatischen Charakters und der Einlagenbegriff daher dem einkommensteuerlichen Einlagenbegriff gleichzustellen ist; vgl dazu ErlRV zum KStG 1988 622 BlgNr XVIII GP, 17 in Aigner, Dietmar / Aigner, Hans-Jörgen, Nutzungseinlagen in Kapitalgesellschaften, SWK 35/36/2001, S 850 (855).

⁸¹ Vgl Wieser, Manfred, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil I), FJ 3/1998, 55 (62).

⁸² Vgl Doralt, Werner, Steuerrecht 2009/10¹¹ (2009) 102 f; Die Gleichbehandlung der verdeckten und offenen Einlagen zeigt sich auch aus der Gesellschaftssteuerpflicht für verdeckte Einlagen, vgl dazu Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁵ II (2006) 94 ff.

⁸³ Vgl dazu sowie zu den spezielleren Bestimmungen im Falle von Umgründungen Wiesner, Werner / Atzmüller, Martin / Grabner, Roland / Lattner, Christa / Wanke, Rudolf, MSA EStG 10. GL (Stand: 01.09.2008) § 6 Anm 113 ff.

⁸⁴ Vgl Wiesner, Werner, Verdeckte Einlagen – verdeckte Ausschüttungen, SWK 30/1990, A I 343 (346).

Gesellschafter, die eine Veräußerung zu einem unangemessen geringen Preis rechtfertigen, so wird das Geschäft anerkannt und eine verdeckte Einlage ausgeschlossen.

Ist die Vorteilsgewährung an die Gesellschaft nur irrtümlich erfolgt und hätte diese auch ein sorgfältiger Geschäftsführer nicht erkannt, kann keine verdeckte Einlage angenommen werden. Wird die ursprünglich unbekannte Vorteilsgewährung für den Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt ersichtlich, hat er diese zu berichtigen, andernfalls wird durch den Verzicht oder die Unterlassung einer Berichtigung eine verdeckte Einlage begründet.⁸⁵

Verdeckte Einlagen von Personen, die mit den Gesellschaftern in einem Naheverhältnis stehen, werden gleichermaßen behandelt, wobei aus technischer Sicht zuerst eine Zuwendung an den Gesellschafter und anschließend eine Einlage des Gesellschafters in die Gesellschaft angenommen werden.⁸⁶

Beispiele für verdeckte Einlagen:⁸⁷

- Einbringung von verdecktem Stamm- oder Grundkapital⁸⁸;
- Übernahme von Aufwendungen für die Gesellschaft;
- Unterpreisige Veräußerungsvorgänge an die Gesellschaft;
- Forderungsverzicht zugunsten der Gesellschaft;
- Übernahme von Bürgschaften zugunsten der Gesellschaft;
- Verzicht auf Gehaltszahlungen.

Des Weiteren wird zwischen direkten verdeckten Sacheinlagen und indirekten verdeckten Sacheinlagen unterschieden. Bei Ersteren kommt es zu einer Schenkung⁸⁹ an die Gesellschaft, bei Letzteren wird das Eigentum mithilfe eines Rechtsgeschäfts übertragen.⁹⁰

⁸⁵ Vgl. Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (358).

⁸⁶ Vgl. Renner in Bauer, Egon / Quantschnigg, Peter, Die Körperschaftsteuer: KStG 1988, mit der 14. TL (Stand: Dezember 2009) § 8 Rz 26; zur Ansicht des VwGH iZm einer verdeckten Ausschüttung – deren Behandlung auf die verdeckte Einlage analog übertragen werden kann – an einen „nicht dem Gesellschafter nahestehenden Nichtgesellschafter“ vgl. Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (357).

⁸⁷ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 28.

⁸⁸ Vgl. dazu ausführlicher Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 31 – 34; KStR 2001 Rz 708.

⁸⁹ Keine Schenkung iSd ErbStG 1955.

⁹⁰ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 29 f; KStR 2001 Rz 682 f.

1.4.1.2. Bewertung der verdeckten Einlage

Für die Bewertung von verdeckten Einlagen ist – soweit nicht das Umgründungssteuergesetz zur Anwendung kommt – der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 EStG anzuwenden. Dieser bestimmt:

„a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.“

Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich ableiten, dass der Tausch ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist.⁹¹ Durch die Bewertung des angeschaffenen Wirtschaftsgutes mit dem gemeinen Wert⁹² des hingegebenen Wirtschaftsgutes werden die im hingegebenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt, was zu einer Gewinnrealisierung führt.⁹³

Der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit b EStG erwähnt die Einlage von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft, woraus geschlossen wird, dass für Einlagen in Kapitalgesellschaften die Bewertungsvorschrift des § 6 Z 5 EStG keine Anwendung findet.⁹⁴ Der Tauschgrundsatz gilt dabei nicht nur für offene, sondern auch für verdeckte Einlagen.⁹⁵

⁹¹ Vgl. Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, § 6 Rz 2588.

⁹² Gem § 10 Abs 2 BewG 1955 wird der gemeine Wert „durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen“; s auch EStR 2000 Rz 2591.

⁹³ Vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. GL, § 6 Anm 109.

⁹⁴ Vgl. Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, § 20 Rz 2595.

⁹⁵ VwGH 23.09.2005, 2002/15/0010; vgl. Laudacher in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 6 Rz 209; krit. Gassner, Wolfgang, Einlagen, Entnahmen und verwandte Tatbestände im Bilanzrecht, SWK 32/1990, A I 387 (392 f).

1.4.1.3. Steuerliche Folgen der verdeckten Einlage

Für den Gesellschafter ergeben sich folgende Auswirkungen:⁹⁶

- Hält der Gesellschafter die Beteiligung sowie das eingelegte Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen, wird ein steuerwirksamer Tauschvorgang iSd § 6 Z 14 EStG erfüllt, wenn das hingegebene Wirtschaftsgut stille Reserven hat. Werden stille Reserven aufgedeckt, so wird in Höhe des Differenzbetrages zwischen Buchwert und gemeinem Wert die Anschaffung eines neuen Gesellschaftsanteils gesehen;
- Hält der Gesellschafter die Beteiligung an der Gesellschaft im Privatvermögen und legt er ein Gut aus seinem Betriebsvermögen ein, so ist die steuerliche Behandlung wie unter TS 1, jedoch mit der Ausnahme, dass kein neuer Gesellschaftsanteil erworben wird, sondern die Anschaffungskosten des bestehenden Anteils erhöht werden;
- Werden sowohl Beteiligung als auch das eingelegte Wirtschaftsgut im Privatvermögen gehalten, gilt der Tauschgrundsatz unter Berücksichtigung von §§ 30, 31 EStG, die Anschaffungskosten der bestehenden Beteiligung werden erhöht;
- Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, entstammt das eingelegte Wirtschaftsgut jedoch dem Privatvermögen des Gesellschafters, wird der Erwerb neuer Gesellschaftsanteile angenommen und eine dementsprechende Aktivierung vorgenommen.

Bei der Gesellschaft ist das Wirtschaftsgut mit dem beim Gesellschafter zu berücksichtigenden Wert in das Anlage- oder Umlaufvermögen aufzunehmen, die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals ist jedoch gem § 8 Abs 1 KStG steuerneutral.⁹⁷

1.4.1.4. Nutzungseinlagen

Von einer Nutzungseinlage wird gesprochen, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft Arbeitskraft oder Vermögen (dh Gegenstände oder Geld) zumindest zum Teil unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung stellt, wodurch für die Gesellschaft in Höhe der nicht verrechneten Aufwendungen ein Vorteil entsteht.⁹⁸ So wird zB bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an die Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung eine verdeckte Einlage angenommen. Wird hingegen ein Darlehen zu fremdunüblichen Konditionen gewährt, so ist dieses aus steuerlicher Sicht als Nutzungseinlage zu beurteilen.⁹⁹

Geht man davon aus, dass der körperschaftsteuerrechtliche Einlagenbegriff wirtschaftlich betrachtet dem einkommensteuerrechtlichen gleichgestellt werden soll, müsste

⁹⁶ Vgl Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (354 – 357).

⁹⁷ Vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. GL, § 6 Anm 112.

⁹⁸ EStR 2000 Rz 2605.

⁹⁹ Vgl Biegler, Manfred, Zur Behandlung von Nutzungseinlagen, ecolex 1991, 50 (50).

die Einlage von Nutzungen möglich sein, da dies gem § 4 Abs 1 EStG mit den anteiligen Kosten aus der Nutzungseinlage möglich ist.¹⁰⁰

Die Verwaltungspraxis¹⁰¹ vertritt jedoch die Meinung, dass Nutzungseinlagen keine steuerlichen Einlagenwirkungen auslösen. Das bedeutet, dass die Gesellschaft weder ein Aktivum noch fiktive Betriebsausgaben ansetzen kann, der Gesellschafter erzielt durch eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung keine fiktiven Einnahmen. Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen – wie die Bereitstellung eines zinsenlosen Gesellschafterdarlehens – erhöhen somit nicht den Wert der Gesellschaftsanteile, die tatsächlichen laufenden Aufwendungen dienen dem Gesellschafter bloß der Erzielung von künftigen Gewinnausschüttungen.¹⁰²

Die Lit weicht zum Teil von dieser Meinung ab und hält die Einlage von Nutzungen für möglich. So gibt es Vorschläge, in Höhe der dem Gesellschafter tatsächlich mit der überlassenen Nutzung entstandenen Aufwendungen einen außerbilanziellen Posten zu bilden und die Aufwendungen dadurch auf die Gesellschaft zu verlagern. Gleichzeitig könne der Gesellschafter die verlagerten Aufwendungen weiterhin geltend machen, eine entsprechende Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung müsse erfolgen.¹⁰³ Des Weiteren wird auch die Ansicht vertreten, dass die Bewertungsvorschrift des § 6 Z 14 EStG auch den Begriff der Nutzungsüberlassung als "sonstiges Vermögen" umfasse. Folglich sei so vorzugehen, als ob die Gesellschaft eine fremdübliche Gegenleistung erbracht hätte. Die Anschaffungskosten der Beteiligung müssten um den gemeinen Wert der vom Gesellschafter erbrachten Leistungen (= Nutzungsüberlassung) erhöht werden.¹⁰⁴ Dieser Ansicht kann entgegengehalten werden, dass Telos der Bestimmungen des § 6 Z 5 und 14 eine ergebniswirksame Berücksichtigung von Wertänderungen an betriebszugehörigen Wirtschaftsgütern ist. Da Einlagen von Nutzungen in Einzelunternehmen bzw Personengesellschaften keine Wirtschaftsgüter sind und § 6 EStG nur für solche Fälle anwendbar ist, wird eine Behandlung nach § 6 Z 5 EStG ausgeschlossen.¹⁰⁵ Auch für Einlagen in eine Körperschaft kann aus § 8 Abs 1 KStG iVm § 6 Z 14 EStG abgeleitet werden, dass die Einlage von Nutzungen nicht der Einlage eines Wirtschaftsgutes entspricht.¹⁰⁶ Schließlich sollen Nutzungseinlagen bei betrieblicher Veranlassung oder wenn sie der Einkünfteerzielung des Gesellschafters dienen, steuerlich anerkannt werden, da eine

¹⁰⁰ Vgl dazu ausführlicher *Aigner/Aigner*, SWK 35/36/2001, S 850 (854 ff).

¹⁰¹ EStR 2000 Rz 2605 sowie KStR 2001 Rz 679; vgl auch *Doralt*, EStG I, § 6 Tz 61.

¹⁰² Vgl *Beiser*, Nutzungseinlagen in Köperschaften (II), GesRz 1995, 219 (220 ff); *ders*, GesRZ 1995, 219 (222 ff) mwN.

¹⁰³ Vgl *Wiesner* in *Aigner/Aigner*, SWK 35/36/2001, S 850 (851); *Wiesner*, SWK 30/1990, A I 343 (351); *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG 10. GL, § 6 Anm 114.

¹⁰⁴ Vgl *Zorn* in *Aigner/Aigner*, SWK 35/36/2001, S 850 (852 f); *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG 10. GL, § 6 Anm 114.

¹⁰⁵ Vgl *Zorn, Nikolaus*, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 33/2005, S 913 (914) mwN.

¹⁰⁶ So auch die Gesetzesmaterialien zum § 6 Z 14 EStG, vgl dazu *Aigner/Aigner*, SWK 35/36/2001, S 850 (853).

Gesellschaft bei entsprechendem betrieblichen Interesse auch einem Dritten oder dem Gesellschafter eine Nutzung un- oder teilentgeltlich überlassen darf. Ist die Nutzungsüberlassung jedoch causa societatis verursacht, sei sie jedoch außer Acht zu lassen.¹⁰⁷

1.4.2. Ausschüttungen¹⁰⁸

1.4.2.1. Offene und verdeckte Ausschüttungen

§ 8 Abs 2 KStG lautet: „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.“

Einkommensverwendung ist die Aufteilung des Einkommens der Körperschaft auf deren Anteilsinhaber.¹⁰⁹ Anteilsinhaber sind jene Personen, welche die Körperschaft mit Kapital ausstatten und Anspruch auf einen Anteil am Gewinn haben.¹¹⁰

Eine verdeckte Ausschüttung ist das Spiegelbild zur verdeckten Einlage und liegt demnach dann vor, wenn die Gesellschaften ihren (un)mittelbaren Gesellschaftern Vermögensvorteile zukommen lassen, welche aus der gesellschaftlichen Beziehung resultieren, nach außen hin nicht zwingend als solche erkennbar sind, zu einer Vermögensminderung der Gesellschaft führen und einer dritten Person in dieser Form nicht gewährt worden wären.¹¹¹

Folgende Voraussetzungen sind für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung erforderlich:¹¹²

- Zuwendung;
- Nahebeziehung zwischen Körperschaft und Vorteilsempfänger;

¹⁰⁷ Vgl Aigner/Aigner, SWK 35/36/2001, S 850 (858).

¹⁰⁸ Der frühere Begriff „verdeckte Gewinnausschüttung“ ist seit der Steuerreform 1988 nicht mehr gebräuchlich, da die Einkommensverwendung durch verdeckte Vorteilsgewährung unabhängig vom Vorliegen eines Gewinns und der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft möglich ist, vgl dazu zB Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (358) mwN.

¹⁰⁹ KStR 2001 Rz 715 f.

¹¹⁰ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 85.

¹¹¹ VwGH 1.6.2006, 2005/15/0089; 26.9.2000, 98/13/0107; KStR 2001 Rz 745; vgl auch Twardosz, Benjamin, Hohes Verrechnungskonto eines Gesellschafters, SWK 10/2009, S 374 (374 ff); weiters dazu sowie zu den Theorien betreffend die verdeckte Ausschüttung vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 109 sowie 116 – 122.

¹¹² Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 151.

- Bereicherung des Empfängers zulasten der Gesellschaft (objektives Tatbild);
- auf die Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (subjektives Tatbild).

Zuwendung

Verboten sind mittelbare und unmittelbare Leistungen, welche zu einer Minderung des Vermögens führen und (i) keinen Rechtsgrund haben, (ii) fremdunüblich sind, (iii) nicht Teil der Gewinnausschüttung sind und (iv) bei welchen keine Gegenleistung erbracht wird.¹¹³ Neben Gewinnausschüttungen nach der Feststellung eines Jahresschlusses dürfen demnach nur bestimmte Leistungen erbracht werden. Dazu gehören (i) Leistungen im Zuge einer ordentlichen Kapitalherabsetzung, (ii) Leistungen im Zuge einer ordentlichen Kapitalerhöhung, (iii) Rückzahlung von Nachschüssen in besonderen Fällen, (iv) Rückzahlung von Einlagen nach erfolgter Liquidation der Gesellschaft sowie (v) Leistungen im Rahmen fremdüblicher Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und deren Gesellschafter.¹¹⁴

Nahebeziehung

Der Empfänger einer verdeckten Ausschüttung muss Anteilsinhaber, dh Gesellschafter oder zumindest in einer gesellschafterähnlichen Position sein.¹¹⁵ Zudem werden den Anteilshabern auch Vorteilszuwendungen zugerechnet, welche an ihnen nahestehenden Personen zufließen.¹¹⁶ Nahestehende Personen sind nicht nur Personen, welche in einem persönlichen Naheverhältnis zum Gesellschafter stehen, sondern auch jene, zu denen das Naheverhältnis durch geschäftliche Beziehungen oder durch Beteiligungen begründet wurde. Auch Zuwendungen an einen Fruchtgenussberechtigten oder an einen faktischen Machthaber können verdeckte Ausschüttungen sein.¹¹⁷ Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung erfolgt dabei an den Gesellschafter, zu dem die Beziehung besteht, unabhängig davon, ob er selbst ein Interesse an der Zuwendung hat.¹¹⁸

Des Weiteren ist ein kausaler Zusammenhang zwischen Nahebeziehung und Zuwendung erforderlich. Eine Nahebeziehung an sich verursacht nämlich nicht notwendig

¹¹³ OGH 23.10.2003, 6 Ob 196/03x; 30.09.2002, 1 Ob 141/02w; vgl dazu *Zehetner, Jörg / Zehetner, Ulf*, Das „Verbot der Einlagenrückgewähr“ – Kapitalerhaltung in der GmbH, GBU 2009/03/09, 11 (11) mwN.

¹¹⁴ Vgl *Zehetner/Zehetner*, GBU 2009/03/09, 11 (11); *Reich-Rohrwig*, *ecolx* 2003, 152 (152).

¹¹⁵ VwGH 26.09.2000, 98/13/0216; vgl dazu *Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁹ I (2007) 322.

¹¹⁶ Vgl *Wiesner*, SWK 30/1990, A I 343 (360) mwN.

¹¹⁷ KStR 2001 Rz 778 f.

¹¹⁸ Vgl *Renner* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 Rz 144/1 f; *ders* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Nahestehende Personen“; zu der etwas älteren Ansicht vgl zB *Lechner, Eduard*, Verdeckte Gewinnausschüttung und verbundene Unternehmen, SWK 19/20/1985, A I 209 (213 f).

eine Zuwendung und eine Zuwendung an eine nahestehende Person lässt nicht zwingend auf die Kausalität zwischen dieser und der Nahebeziehung schließen.¹¹⁹

Ein Vermögensvorteil – maW ein Mittelabfluss von der Gesellschaft zum Gesellschafter¹²⁰ – hat seine Ursache in der gesellschaftlichen Beziehung, wenn die Gesellschaft einem fremden Dritten diesen Vorteil entweder gar nicht oder nur unter anderen – für den Vorteilsempfänger – ungünstigeren Bedingungen zugewendet hätte.¹²¹ Die Art der Vorteilszuwendung ist unerheblich, solange sie messbar und ausreichend bestimmt ist.¹²² Die Minderung der Einkünfte der Gesellschaft kann einerseits durch erhöhte Aufwendungen und andererseits durch zu geringe Einnahmen herbeigeführt werden.¹²³

Objektives Tatbild

Das objektive Tatbild wird aus Sicht der Gesellschaft bei überhöhten Aufwendungen („direkte verdeckte Ausschüttungen“) oder fehlenden Erträgen erfüllt („indirekte verdeckte Ausschüttungen“).¹²⁴

Anwendungsfälle direkter verdeckter Ausschüttung sind (i) die Übernahme von Kosten des Gesellschafters ohne Rechtsgrund, dh ohne Vorliegen eines betrieblichen Interesses wie zB die Übernahme der Einkommensteuer des Gesellschafters, (ii) Scheinaufwendungen zugunsten des Gesellschafters wie zB Gehaltszahlungen ohne Gegenleistung des Gesellschafters sowie (iii) unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Gesellschafters wie zB überhöhte Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge.

Analog dazu werden fehlende Gewinnchancen und Erträge¹²⁵ sowie unangemessene Nutzungsüberlassungen als indirekte verdeckte Ausschüttungen gesehen.¹²⁶

Ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, hat die Abgabenbehörde anhand aller Vergütungen, welche der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis erhält, zu beurteilen.¹²⁷ Ist ein Fremdvergleich nicht möglich, weil zB die Leistung auf dem freien Markt

¹¹⁹ Vgl Twardosz, SWK 10/2009, S 374 (376).

¹²⁰ OGH 23.01.2003, 6 Ob 81/02h.

¹²¹ Vgl Wieser, FJ 3/1998, 55 (62) mwN.

¹²² Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 153.

¹²³ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss I, 321; VwGH 30.05.2001, 99/13/0024.

¹²⁴ KStR 2001 Rz 784.

¹²⁵ KStR 2001 Rz 824 – 826.

¹²⁶ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 193 – 206.

¹²⁷ Vgl Wieser, Manfred, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil III), FJ 5/1998, 100 (102).

nicht üblich ist, so bildet die Kalkulation des Gesellschafters eine nützliche Orientierungshilfe für die Beurteilung der Fremdüblichkeit.¹²⁸

Für den Fremdvergleich ist stets der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ausschlaggebend.¹²⁹ Ferner ist er grundsätzlich bei jeder Rechtsbeziehung durchzuführen, wobei „*die Rechtsfigur des gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers.....ergänzend heranzuziehen*“¹³⁰ ist.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, sollte auch die Tatsache in Betracht gezogen werden, dass die Gesellschaft gegebenenfalls aus betriebswirtschaftlichen Gründen auch ungünstige Geschäfte abschließen kann.¹³¹

Eine verdeckte Ausschüttung ist zudem auszuschließen, wenn ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich vorliegt. Diese Abkehr von der isolierten Betrachtung der Leistungsbeziehungen ist eine Ausnahme und wird daher nur unter restriktiven Bedingungen anerkannt. Dafür ist zum einen erforderlich, dass einer Vorteilsgewährung der Gesellschaft an den Gesellschafter eine solche des Gesellschafters an die Gesellschaft gegenüber steht. Voraussetzung ist ebenso das Vorliegen einer eindeutigen auf den Vorteilsausgleich gerichteten Vereinbarung bereits zum Zeitpunkt der gegenseitigen Vorteilsgewährung.¹³² Aus dieser muss hervorgehen, dass die Ausgestaltung fremdüblich ist und einen inneren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung erkennen lässt.¹³³ Verbleibt nach dem Ausgleich ein Saldo zugunsten des Anteilshabers, so stellt nur dieser Betrag eine verdeckte Ausschüttung dar.¹³⁴

Subjektives Tatbild

Im Gegensatz zur hA in Bezug auf das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr (vgl. Kap 1.2.2.1.) ist für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung eine auf eine Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Gesellschaft notwendig.¹³⁵ Diese Willensentscheidung kann nur durch die gesetzlichen Vertreter – dh durch die Geschäftsführer oder den Vorstand – wirksam (ausdrücklich oder konkludent) getroffen werden und auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen.¹³⁶ Wird

¹²⁸ Vgl. Reich-Rohrwig, ecolex 2003, 152 (155 f).

¹²⁹ KStR 2001 Rz 863.

¹³⁰ KStR 2001 Rz 817 und 947.

¹³¹ Vgl. Reich-Rohrwig, ecolex 2003, 152 (156) mwN.

¹³² Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 187/1 mwN.

¹³³ Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss I, 322 mwN; Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (361) mwN.

¹³⁴ KStR 2001 Rz 796.

¹³⁵ VwGH 31.05.2005, 2000/15/0059; vgl. auch Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 131.

¹³⁶ Vgl. Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (361); Reich-Rohrwig Grundsatzfragen, 132; s. auch die Ausführung in Bezug auf den objektiven Sorgfaltsmaßstab bei verbotener Einlagenrückgewähr in Billek, Cash Pooling, 88 mwN.

das subjektive Tatbild nicht erfüllt und die Vorteilszuwendung aus betrieblichen Gründen getätigt, kann keine verdeckte Ausschüttung angenommen werden.¹³⁷ Ebenso mangelt es am subjektiven Tatbestandsmerkmal der verdeckten Ausschüttung, wenn die Gesellschaft keine Kenntnis von der Vorteilseinräumung hatte und die gesetzlichen Vertreter – gemessen an der erforderlichen Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters – diese auch nicht erkennen mussten. Wird die ungerechtfertigte Vorteilsgewährung nachträglich bekannt, so muss sie rückgängig gemacht werden, um die Behandlung als verdeckte Ausschüttung zu verhindern. Bloßes Wissen ohne Wollen reicht für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht aus.¹³⁸ Eine auf einem Tatbestandsirrtum beruhende Vorteilszuwendung wird nicht als verdeckte Ausschüttung behandelt.¹³⁹

1.4.2.2. Steuerliche Folgen der verdeckten Ausschüttung

Wurde die verdeckte Ausschüttung bereits verwirklicht, ist ein Rückgängigmachen nur dann möglich, wenn die Gesellschaft diese vor dem Bilanzstichtag zurückfordert und eine entsprechende Forderung in die Bilanz aufnimmt.¹⁴⁰

Die steuerliche Behandlung der verdeckten unterscheidet sich nicht von jener der offenen Ausschüttungen.¹⁴¹ Der steuerpflichtige Gewinn wird daher nicht gemindert.¹⁴² Zweck dieser Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen ist „das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft“¹⁴³, dh dass lediglich betrieblich veranlasste Aufwendungen und Erträge oder solche, „die mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, ... das Einkommen der Körperschaft beeinflussen“¹⁴⁴ dürfen. Aufgrund der Trennung der betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre des Abgabepflichtigen, kommt es bei verdeckten Ausschüttungen jedoch nicht nur zu einer Neutralisierung, sondern auch zu einer Gewinnrealisierung.¹⁴⁵

Gem § 12 Abs 1 Z 2 KStG sind „Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind“, nicht abzugsfähig. Durch den Verweis auf das EStG sind die Ausführungen im Kap 0. sinngemäß auch bei Körperschaften anwendbar.

¹³⁷ Vgl Reich-Rohrwig, eolox 2003, 152 (155).

¹³⁸ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 159.

¹³⁹ KStR 2001 Rz 791.

¹⁴⁰ KStR 2001 Rz 789 und 847.

¹⁴¹ Vgl Lexa, Hans / Pummerer, Erich, Steuerrecht⁹ I (2009) 85.

¹⁴² Vgl Doralt, Steuerrecht, 101.

¹⁴³ KStR 2001 Rz 750.

¹⁴⁴ KStR 2001 Rz 750.

¹⁴⁵ Vgl Lechner, SWK 19/20/1985, A I 209 (209).

Das Abzugsverbot umfasst jene Aufwendungen, welche die Organe für die Körperschaft getätigt haben und die unangemessen hoch sind („direkte verdeckte Ausschüttungen“).¹⁴⁶ Fehlende oder zu geringe Einnahmen oder entgangene Geschäftschancen („indirekte verdeckte Ausschüttungen“) sind in angemessener Höhe zu berücksichtigen.¹⁴⁷ Die entsprechende Ergebniskorrektur wird außerhalb der Bilanz berücksichtigt.¹⁴⁸ Die verdeckte Ausschüttung ist dabei mit jenem Betrag anzusetzen, der üblicherweise von Fremden bei Berücksichtigung der konkreten Umstände gewählt worden wäre.¹⁴⁹

Bestand von Vorhinein die Absicht, einen Vermögensvorteil zuzuwenden und wurde die Zuwendung bloß in ein Rechtsgeschäft gekleidet, so wird der gesamte Leistungsaustausch dem Grunde nach nicht anerkannt.¹⁵⁰

Auf Gesellschafterebene ist die verdeckte Ausschüttung ein Ertrag aus der Beteiligung an der Gesellschaft. Wird die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, so liegen Kapitaleinkünfte gem § 27 Abs 1 Z 1 EStG vor, welche gem § 93 Abs 2 EStG KEST-pflichtig sind, wobei als Wert der verdeckten Ausschüttung die dadurch entstandene Vermögensminderung anzusetzen ist. Wird die Steuer nicht durch KEST-Abzug, sondern im Veranlagungswege abgegolten, kann auf eine Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs 4 EStG optiert werden.¹⁵¹

Die steuerlichen Folgen einer verdeckten Ausschüttung beim Gesellschafter sind zwar mit jenen bei der Gesellschaft verknüpft, „es ist aber weder

- eine betragliche und zeitliche Verknüpfung zwingend
- noch eine Verknüpfung mit einer Einkommensminderung bei der Körperschaft erforderlich,
- noch eine verfahrensrechtliche Bindung gegeben“¹⁵².

1.4.2.3. Sonstiges

Unerheblich ist, ob der Sachverhalt, welcher zur verdeckten Ausschüttung geführt hat, im In- oder Ausland verwirklicht wurde sowie die Rechtsform und die Nationalität des Anteilseigners.¹⁵³

¹⁴⁶ VwGH 26.07.1995, 92/15/0144.

¹⁴⁷ So auch zB VwGH 23.10.1997, 96/15/0117.

¹⁴⁸ Vgl Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (366).

¹⁴⁹ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 233.

¹⁵⁰ UFS Graz 14.10.2009, RV/0476-G/06 mwN.

¹⁵¹ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss I, 323.

¹⁵² Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (368); s auch KStR 2001 Rz 780; eine unterschiedliche zeitliche Verknüpfung kann bspw durch unterschiedliche Gewinnermittlungsarten der Gesellschaft und des Gesellschafters entstehen.

Darüber hinaus ist noch zu erwähnen, dass das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gem § 115 Abs 1 BAO von den Abgabenbehörden zu beweisen ist. Den Abgabepflichtige trifft hingegen gem § 119 BAO eine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. So hat er auch bei einer seitens der Finanzbehörden behaupteten verdeckten Ausschüttung den Gegenbeweis zu erbringen.¹⁵⁴

Zum Verhältnis der verdeckten Ausschüttung zu den gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften, wird in den KStR klargestellt, dass das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr „eine gewisse Nahebeziehung zum Tatbestand der verdeckten Ausschüttung“¹⁵⁵ aufweist, jedoch „im wesentlichen als Gläubigerschutzeinrichtung zu sehen“ ist.¹⁵⁶ Die gesellschaftsrechtliche Ansicht, dass jede Transaktion zwischen Gesellschaft und Gesellschafter daraufhin zu prüfen ist, ob nicht eine Verletzung des Verbots der Einlagenrückgewähr vorliegen könnte, gilt jedoch auch für die steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes.¹⁵⁷

1.5. Bundesabgabenordnung

1.5.1. Allgemeines

Aus den Bestimmungen der BAO werden in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz jene Grundsätze herangezogen, welche für die allgemeine Beurteilung steuerlicher Sachverhalte heranzuziehen sind.

1.5.2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend „der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich“ (§ 21 Abs 1 BAO). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der teleologischen Auslegung und bewirkt, dass die zivilrechtliche Erscheinungsform einer Ausgestaltung für die Steuererhebung unbeachtlich ist, wenn sie vom wahren wirtschaftlichen Gehalt abweicht.¹⁵⁸ Obwohl § 21 BAO nicht als Ermächtigung

¹⁵³ Vgl Macho, Roland / Steiner, Gerhard / Ruess, Stefan, Verrechnungspreise kompakt (2007) 44; Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 138.

¹⁵⁴ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 257 mwN.

¹⁵⁵ KStR 2001 Rz 764.

¹⁵⁶ KStR 2001 Rz 764; vgl zum Zusammenhang zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht Koppensteiner/Rüffler, GmbHG, § 82 Rn 15.

¹⁵⁷ Vgl Reich-Rohrwig, eolox 2003, 152 (154).

¹⁵⁸ Vgl dazu die eingehenden Ausführungen zu den verschiedenen Anknüpfungstechniken in Doralt/Ruppe, Grundriss II, 214 ff; weiters Ritz, Christoph, Bundesabgabenordnung – Kommentar³ (2005) § 21 Tz 7.

für die Annahme einer „typisierenden Betrachtungsweise“¹⁵⁹ gesehen wird, wendet der VwGH „vor allem bei Wirtschaftsgütern, bei deren Anschaffung typischerweise eine private Mitveranlassung eine Rolle spielt, die typisierende Betrachtungsweise in dem Sinn an, dass nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung entscheidend ist“¹⁶⁰.

1.5.3. Missbrauch

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Gesetzgebers spiegelt sich auch in den § 21 BAO folgenden Bestimmungen wider. So lautet § 22 BAO: „(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Der VwGH hat in seiner Rechtsprechung folgende Missbrauchsformel entwickelt: „Als Mißbrauch ist eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; dann ist nämlich zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre...“¹⁶¹. Der Steuerpflichtige versuche also, bestimmte an einen Sachverhalt geknüpfte Rechtsfolgen zu umgehen, indem er den Sachverhalt in eine nicht diese Rechtsfolgen auslösende Form verkleide. Der VwGH betont jedoch, dass es dem Steuerpflichtigen sehr wohl möglich ist, rechtliche Gestaltungsformen so zu wählen, dass eine möglichst geringe Steuerbelastung resultiert. Ist jedoch die Wahl der Form bei Wegdenken der steuerlichen Folgen – wie bereits erwähnt – ungewöhnlich und unangemessen oder erscheint sie sinnlos und handelt der Steuerpflichtige darüber hinaus in der Absicht, eine Steuerbelastung zu umgehen, so wird davon ausgegangen, dass für die gewählte Gestaltungsmöglichkeit keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorliegen und Missbrauch nach § 22 BAO vorliegt. Dies hat zur Folge, dass der Sachverhalt aus steuerlicher Sicht so behandelt wird, als wäre eine angemessene Form gewählt worden.¹⁶²

¹⁵⁹ Doralt/Ruppe, Grundriss II, 216; vgl auch Ritz, BAO³, § 21 Tz 13.

¹⁶⁰ Doralt/Ruppe, Grundriss II, 216 mwN.

¹⁶¹ VwGH 05.10.1994, 92/15/0003; 24.07.2007, 2007/14/0029; vgl dazu Bieber, Thomas, Missbrauch nach § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht: VwGH interpretiert Cadbury Schweppes, taxlex 2007, 609 (610 – 615); weiters Bergmann, Horst / Mayerhofer, Susanne, Steuerliche Aspekte des fremdfinanzierten Erwerbes von Investmentanteilen, SWK 34/35/1992, A I 359 (367).

¹⁶² Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss II, 217 ff; Ritz, BAO³, § 22 Tz 1 – 5.

1.5.4. Scheingeschäfte

Nach § 23 Abs 1 BAO sind auch Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Ein Scheingeschäft ist ein Geschäft, dass von den Vertragsparteien in der Art, in der es nach außen hin in Erscheinung tritt, gar nicht gewollt ist.¹⁶³ „Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend“ (§ 23 Abs 1 2. Satz BAO).¹⁶⁴

Kann die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Steuerhebung nicht genau ermitteln, müssen diese nach § 184 BAO geschätzt werden. Ein Grund, warum es zu einer Schätzung kommen kann, ist, dass der Abgabenschlichtige die Auskunft verweigert oder nur unzureichende Informationen gibt.¹⁶⁵

1.6. Zusammenfassung des ersten Kapitels

Aus den bisherigen Ausführungen kann zusammenfassend festgehalten werden, dass der Fremdvergleichsgrundsatz nicht nur ein Beurteilungskriterium für die steuerliche Anerkennung von vertraglichen Beziehungen zwischen nahen Angehörigen ist, sondern auch für die Überprüfung, ob ein Verstoß gegen die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften vorliegt, herangezogen wird. Obwohl durch das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr und die steuerrechtliche verdeckte Ausschüttung im Wesentlichen dasselbe geregelt wird, soll deren unterschiedlicher Zweck stets vor den Augen gehalten werden. Während im Gesellschaftsrecht der Gläubigerschutz Normzweck ist, steht im Steuerrecht die Sicherung der Abgabenerhebung im Vordergrund. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung wird überdies – anders als die hM in Bezug auf das Verbot der Einlagenrückgewähr – das Vorliegen einer subjektiven Willensentscheidung vorausgesetzt.

Einlagen und Entnahmen sind nicht betrieblich veranlasste Vorgänge und daher bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens außer Acht zu lassen.

Geltend gemachte Betriebsausgaben sind bei überwiegend privater Verursachung als Aufwendungen der privaten Lebensführung zu behandeln und daher nicht abzugsfähig. An deren Stelle werden freiwillige Zuwendungen oder Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen angenommen.

¹⁶³ Vgl. Krejci, Heinz, Privatrecht⁷ (2007) 52.

¹⁶⁴ Weiterführender Ritz, BAO³, § 23 Tz 1 ff; ein Vermögensvorteil aus einem Scheingeschäft gilt als verdeckte Ausschüttung, vgl. dazu KStR 2001 Rz 1093.

¹⁶⁵ EStR 2000 Rz 1103.

Verdeckte Einlagen und Ausschüttungen führen zu Vorteilszuwendungen, welche nach außen hin nicht unbedingt als solche in Erscheinung treten, ihre Ursache allein im Gesellschaftsverhältnis haben und zwischen gesellschaftsfremden Dritten unüblich sind. Auch diese Vorgänge dürfen den steuerpflichtigen Gewinn nicht beeinflussen und sind daher zu neutralisieren.

Eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben ist trotz Nachteiligkeit des Geschäfts für die Gesellschaft bei Vorliegen eines betrieblichen Interesses oder eines Vorteilsausgleichs denkbar.

Die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfolgt in Entsprechung der in der BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

2. Kapitel: Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

2.1. Der Angehörigenbegriff

Bevor die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erläutert werden, ist zu klären, welche Personen überhaupt als Angehörige gesehen werden.

Der Angehörigenbegriff des § 25 BAO, wonach zu den Angehörigen insbesondere Ehegatten, Lebensgefährten, eingetragene Partner, Kinder (auch Wahl- und Pflegekinder), Eltern (auch Wahl- und Pflegeeltern) sowie Verschwägte zählen¹⁶⁶, ist nicht abschließend. So werden nach stRsp und Verwaltungspraxis auch Beziehungen zwischen anderen in einem Naheverhältnis stehenden Personen wie zB die Beziehung zwischen natürlichen Personen und Gesellschaften, an denen die natürliche Person eine Beteiligung hält, sowie zwischen nahestehenden juristischen Personen – wie dies etwa der Fall zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften ist – den Beziehungen zwischen natürlichen Personen gleichgestellt und gleichermaßen beurteilt.¹⁶⁷ Des Weiteren gelten auch Personen, welche einem Gesellschafter nahe stehen, weiter Stifter und Begünstigte von Privatstiftungen sowie Vereinsmitglieder und -funktionäre von Vereinen als nahe Angehörige.¹⁶⁸

2.2. Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

2.2.1. Allgemeines

Wie einleitend bereits angeschnitten, besteht die ertragsteuerliche Problematik von vertraglichen Beziehungen zwischen nahen Personen darin, dass am wahren wirtschaftlichen Gehalt des zugrundeliegenden Leistungsaustausches gezweifelt wird und vielmehr private Gründe als Ursache für den Vertragsabschluss angenommen werden.¹⁶⁹ Unter Nahestehenden mangelt es nämlich idR an dem zwischen Fremden vorhandenen Interessensgegensatz. Dieser besagt, dass fremde Vertragspartner unterschiedliche Interessen verfolgen und jeder im Bestreben handelt, seinen eigenen Vorteil zu

¹⁶⁶ Vgl. Doralt, Steuerrecht, 24.

¹⁶⁷ Vgl. Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 45; Neuhold, Rudolf / Karel, Detlev, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung³ (2008) 134; Renner, Bernhard, Steuerrechtliche Folgen persönlicher Nahebeziehungen, SWK 15/2009, S 477 (477 und 485); Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 128.

¹⁶⁸ Vgl. Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1129.

¹⁶⁹ Vgl. Wieser, Manfred, FJ 3/1998, 55 (55).

maximieren.¹⁷⁰ So kann alleiniger Zweck einer vertraglichen Ausgestaltung die Verschiebung von steuerpflichtigen Einkünften auf einen Angehörigen sein, bei dem diese gar nicht oder nur mit einem geringeren Steuersatz versteuert werden.¹⁷¹ Aus diesen Gründen wird ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn er durch die betriebliche Tätigkeit zumindest eines der Vertragspartner veranlasst ist und „*die formelle rechtliche Ausgestaltung seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht*“¹⁷². Ist dies nicht der Fall, liegt eine freiwillige Zuwendung oder eine Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG vor.

Nach hA von Jud, Lehre sowie Verwaltungspraxis¹⁷³ werden Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anhand bestimmter Kriterien beurteilt und demnach nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie:¹⁷⁴

- nach außen hinreichend in Erscheinung treten (Publizität);
- eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts sind;
- auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden könnten (Fremdvergleich).

Diese Kriterien müssen kumulativ vorliegen und haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung des § 167 Abs 2 BAO, dh dann, wenn am wahren wirtschaftlichen Gehalt (vgl Kap 1.5.2.) einer vertraglichen Beziehung berechtigt gezweifelt wird.¹⁷⁵ Daraus sollte jedoch keineswegs abgeleitet werden, dass sie als Tatbestandsvoraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten. Die Angehörigeneigenschaft allein genügt auch nicht, um einer Vereinbarung die steuerliche Anerkennung zu versagen und eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung zu begründen.¹⁷⁶

Die drei Anerkennungsvoraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen bedürfen einer näheren Erläuterung.

¹⁷⁰ Vgl *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 44.

¹⁷¹ UFS Wien 18.04.2005, RV/4011-W/02.

¹⁷² *Wieser*, FJ 3/1998, 55 (55).

¹⁷³ Vgl *Renner*, SWK 15/2009, S 477 (484).

¹⁷⁴ VwGH 18.11.1991, 91/15/0043; 19.05.1993, 91/13/0045; 04.06.2003, 97/13/0208; UFS Wien 18.04.2005, RV/4011-W/02; 20.10.2005, RV/0159-W/02; vgl auch *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1130.

¹⁷⁵ UFS Wien 18.04.2005, RV/4011-W/02; 20.10.2005, RV/0159-W/02; vgl dazu *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 4 Abs 4 Rz 3; vgl weiters *Lenneis in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 332.

¹⁷⁶ Vgl *Lenneis in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 332; *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1130 mwN; *Doralt*, EStG I, § 2 Tz 158/2.

2.2.2. Publizität

Obwohl die zivilrechtliche Gültigkeit einer Rechtsbeziehung keine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist, wird aus deren Vorliegen ein ernsthafter Wille zum Vertragsabschluss abgeleitet.¹⁷⁷

Damit das Publizitätskriterium erfüllt wird, muss der Vertrag rechtzeitig und vollständig bekannt gemacht werden. Dadurch soll eine willkürliche Herbeiführung von steuerlichen Folgen ausgeschlossen werden.¹⁷⁸ Wenn keine schriftliche Vereinbarung vorliegt, so verlangt der VwGH für die steuerliche Anerkennung, dass zumindest die für die behauptete vertragliche Beziehung wesentlichen Vertragspunkte festgehalten werden.¹⁷⁹ Falls jedoch Verträge einer bestimmten Art zwischen Fremden üblicherweise in Schriftform abgeschlossen werden, führt das Vorliegen einer mündlichen Vereinbarung zur Versagung der steuerlichen Beachtlichkeit.¹⁸⁰ Jedenfalls sollte der Vertrag für Dritte erkennbar sein, was zB bei der bloßen Mitteilung an das Finanzamt üblicherweise nicht gegeben ist.¹⁸¹

Die Bedeutung des Publizitätskriteriums sollte jedoch keineswegs überbewertet werden, da auch Fremde Rechtsbeziehungen verdecken.¹⁸²

2.2.3. Inhalt

Wie bereits erwähnt, müssen bei mangelnder Schriftlichkeit der zugrundeliegenden Rechtsbeziehung zumindest die für die Art des abgeschlossenen Vertrages wesentlichen Punkte nach außen hin fixiert sein. Sind in den Vereinbarungen keine oder unbestimmte Regelungen enthalten – so, wenn etwa in einem Dienstvertrag die Art der zu erbringenden Leistungen nicht bestimmt ist – mangelt es an einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts.¹⁸³ Die Eindeutigkeit der Vereinbarung dient auch dazu, eine Abgrenzung zwischen der steuerlich relevanten Sphäre der Einkommenserzielung und jener steuerlich unbeachtlichen der Einkommensverwendung zu ermöglichen.¹⁸⁴ Unklare Bestimmungen gehen zulasten von demjenigen, der sie behauptet.¹⁸⁵

¹⁷⁷ Vgl. *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 47.

¹⁷⁸ Vgl. *Wieser*, FJ 3/1998, 55 (56).

¹⁷⁹ Vgl. *Wieser*, FJ 3/1998, 55 (58); *Lenneis* in *Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 333 mwN; *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 48 mwN.

¹⁸⁰ Vgl. *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1133.

¹⁸¹ Vgl. *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1133.

¹⁸² Vgl. *Doralt*, EStG I, § 2 Tz 161/3 mwN.

¹⁸³ Vgl. *Lenneis* in *Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 334 mwN.

¹⁸⁴ Vgl. *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 44.

¹⁸⁵ Vgl. *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1137 mwN.

2.2.4. Fremdvergleich

Der Fremdvergleich dient der Einordnung eines Vertrages zur betrieblichen oder privaten Sphäre der Vertragsparteien und damit der Beantwortung der Frage, ob Zahlungen aus Verträgen zwischen nahen Angehörigen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anzuerkennen sind oder ob lediglich eine Verschiebung von steuerpflichtigen Einkünften bezweckt wird.

Für den Fremdvergleich ist das Verhalten einander fremd stehender Personen unter vergleichbaren Bedingungen maßgeblich. Durch diese Gegenüberstellung sollen Anhaltspunkte dafür gefunden werden, ob die konkrete vertragliche Gestaltung aufgrund angemessener im Wirtschaftsleben entsprechender Praxis oder eher aufgrund des Naheverhältnisses abgeschlossen wurde.¹⁸⁶

Damit ein Fremdvergleich durchgeführt werden kann, wird ein geklärter Sachverhalt vorausgesetzt.¹⁸⁷ Die Fremdüblichkeit des Vertrags muss zu Beginn der vertraglichen Beziehung gegeben sein, eine nachträgliche Änderung der Umstände ist somit ohne Bedeutung.¹⁸⁸

Die Prüfung der Fremdüblichkeit erfolgt in zwei Schritten. Zuerst wird geprüft, ob der Vertrag auch unter Fremden in der vorliegenden äußeren Form abgeschlossen worden wäre („Angemessenheitsprüfung dem Grunde nach“). Nur wenn die gegenständliche Vertragsbeziehung aufgrund ihrer Beschaffenheit unter Fremden üblicherweise nicht vorkommt, ist zu prüfen, unter welchen Bedingungen andere in einem Naheverhältnis stehende Personen derartige Verträge abschließen.¹⁸⁹

In einem zweiten Schritt wird der Inhalt des vorliegenden Vertrages geprüft („Angemessenheitsprüfung der Höhe nach“). Das Vertragsverhältnis wird hier in seiner Gesamtheit in Bezug auf eine fremdübliche Ausgestaltung beurteilt, wobei auch eine gewisse Toleranzgrenze angesetzt wird. Einzelne Bestimmungen, welche dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standhalten, führen daher nicht gleich zur Unbeachtlichkeit des gesamten Vertrages.¹⁹⁰

Die inhaltliche Überprüfung konzentriert sich auf die Beantwortung folgender Fragen:

- Ist ein Leistungsaustausch vorhanden?

¹⁸⁶ UFS Wien 18.04.2005, RV/4011-W/02.

¹⁸⁷ Vgl. Wieser, FJ 3/1998, 55 (59).

¹⁸⁸ Vgl. Wieser, FJ 3/1998, 55 (59).

¹⁸⁹ Vgl. Wieser, FJ 3/1998, 55 (59).

¹⁹⁰ Vgl. Lenneis in Baldauf/Kandruith-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 335 mwN.

Werden Zahlungen geleistet, obwohl keine Gegenleistungen erbracht werden, werden die Zahlungen zur Gänze nicht anerkannt. Häufige Anwendungsfälle sind Dienst- und Werkverträge zwischen nahen Angehörigen.¹⁹¹

- Wurde ein unangemessen hohes bzw geringes Entgelt vereinbart?

Wird ein unangemessen hohes Entgelt gezahlt, so wird nur der angemessene Teil anerkannt. Ein zu niedriges Entgelt wird in tatsächlicher Höhe anerkannt, außer es ist so gering, dass es bloß Taschengeldcharakter aufweist und somit gänzlich außer Acht zu lassen ist.¹⁹²

- Folgt der Leistungsaustausch den im Wirtschaftsleben üblichen Praktiken?¹⁹³

Für den Fremdvergleich ist nicht nur das Vorliegen eines fremdüblichen Vertrages ausreichend, auch die Erfüllung der Vereinbarung muss der Fremdüblichkeit entsprechen. Finden zB keine realen Mietzinsszahlungen statt, so genügt für die steuerliche Anerkennung der Rechtsbeziehungen auch ein an sich fremdüblicher Mietvertrag nicht.¹⁹⁴

Im Ergebnis wird unangemessen hohen Zahlungen bei grundsätzlicher Anerkennung des Vertrages die steuerliche Anerkennung nur hinsichtlich des unüblichen Teils versagt. Werden jedoch private Interessen in eine rechtsgeschäftliche Gestaltungsform gekleidet, so wird die vertragliche Beziehung zur Gänze nicht anerkannt.¹⁹⁵ Unübliche Auszahlungsmodalitäten wie bspw die jahrelange Stundung von Gehaltszahlungen werden dahingehend gedeutet, dass den Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Wille zum Eingehen einer Rechtsbeziehung fehlte.¹⁹⁶

2.3. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Da Personengesellschaften und Personenvereinigungen keine eigenständigen Rechtspersönlichkeiten und daher auch keine Steuersubjekte sind, werden ihre Gewinne anteilig bei deren Gesellschaftern erfasst, wobei als Letztere sowohl natürliche als auch juristische Personen in Betracht kommen.¹⁹⁷

Eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften sollte dem „*Beitrag der Gesellschafter zum Erreichen des Gesellschaftszweckes*“¹⁹⁸ entsprechen. Bei Nahebeziehungen kann es jedoch durchaus vorkommen, dass die Gewinnverteilung diesem Grundsatz widerspricht und von privaten Interessen gesteuert wird.

¹⁹¹ Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1228.

¹⁹² Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1229 f.

¹⁹³ Vgl Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 51.

¹⁹⁴ Vgl Lenneis in Baldauf/Kandrueth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 337.

¹⁹⁵ VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; UFS Graz 13.07.2006, RV/0377-G/02.

¹⁹⁶ Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1231.

¹⁹⁷ EStR 2000 Rz 5801.

¹⁹⁸ Wieser, FJ 5/1998, 100 (100).

Werden bspw die Gewinn- und Verlustverteilungsregeln erst aus Anlass der Steuererklärung abgegeben, wird darin ein Verstoß gegen die unter Fremden übliche Publizität gesehen. Art und Umfang der Leistungen, die Vergütung sowie die Gewinn- und Verlustverteilung sollten im Vorhinein und in Entsprechung der Arbeitsleistung und dem eingesetzten Kapital festgelegt werden.¹⁹⁹ Keinesfalls fremdüblich ist, die Willensbildung und die Gewinnverteilungsmacht lediglich einem Gesellschafter vorzubehalten.²⁰⁰

Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern werden als betriebliche Vorgänge anerkannt, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten und den im Wirtschaftsleben üblichen Praktiken entsprechend abgeschlossen wurden.²⁰¹

Die Untersuchung der vertraglichen Ausgestaltung auf ihre Fremdüblichkeit folgt den Kriterien, welche soeben bei den Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen dargestellt wurden (vgl Kap 2.2.).²⁰² Insbesondere ist dabei zu prüfen, ob die Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Verhältnisses erbracht oder durch das Gesellschaftsverhältnis selbst verursacht wurden. Ersteres ist dann anzunehmen, wenn ein fremder Dritter die gegenständliche Leistung unter den gleichen Bedingungen erbracht hätte.

Erfüllen Leistungsbeziehung nicht die Anforderungen für die steuerliche Anerkennung, so werden die behaupteten betrieblichen oder beruflich veranlassten Verträge bei Personengesellschaften in außerbetriebliche Einlage- oder Entnahmevorgänge umgedeutet.²⁰³

2.4. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften

Nach *Doralt*²⁰⁴ sind die Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und deren Gesellschafter ua in (i) Dienstleistungen, Darlehensgewährung und Nutzungsüberlassung der Gesellschaft an den Gesellschafter sowie (ii) andere Leistungen zu unterteilen.

Da Gesellschaft und Anteilseigner eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte sind, werden zwischen ihnen begründete Rechtsbeziehungen aufgrund des „Trennungsprinzips“²⁰⁵ grundsätzlich anerkannt.²⁰⁶ Wenn der Leistungsaustausch allerdings causa societatis stattfindet, so dürfen die damit verbundenen Einnahmen oder Ausgaben

¹⁹⁹ Vgl *Lenneis* in *Baldauf/Kandrueth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 351.

²⁰⁰ Vgl *Lenneis* in *Baldauf/Kandrueth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 351 mwN.

²⁰¹ UFS Salzburg 22.10.2008, RV/0208-S/07.

²⁰² KStR 2001 Rz 1159.

²⁰³ Vgl *Wieser*, FJ 3/1998, 55 (61); VwGH 01.12.1992, 92/14/0151 mwN.

²⁰⁴ Vgl *Doralt*, Steuerrecht, 68.

²⁰⁵ Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss I, 289; *Lechner* spricht von „Trennprinzip“, meint aber dasselbe, vgl dazu *Lechner, Eduard*, Steuerliche Anerkennung von Auslandsbeziehungen; Urteilsanmerkung zu VwGH 28.10.1987, 85/13/0179, Wirtschaftsrechtliche Blätter 1988, 154 (155).

²⁰⁶ Vgl *Renner* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 Rz 108.

steuerlich nicht beachtet werden.²⁰⁷ Im Gegensatz dazu führen Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmerschaften²⁰⁸ und deren Gesellschaftern zu Sonderbetriebseinnahmen bzw -ausgaben im Rahmen des Feststellungsverfahrens gem § 188 BAO (vgl dazu auch Kap 2.3.).²⁰⁹

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern sind an den für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beurteilen und müssen demnach fremdüblich sein.²¹⁰ Der unter Fremden stattfindende Interessensausgleich sollte auch in den Gesellschafterbeziehungen erkennbar sein.

Formmängel führen nur im Zweifelsfall zur Versagung der steuerlichen Anerkennung.²¹¹

2.5. Zusammenfassung des zweiten Kapitels

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen iSd § 25 BAO, zwischen Gesellschaften und deren Anteilseignern sowie zwischen Gesellschaften und den Anteilseignern nahe stehenden Personen.

Da den Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ein unter Fremden vorliegender Interessensgegensatz grundsätzlich fehlt, wird seitens der Finanzbehörden am wahren wirtschaftlichen Gehalt solcher Vereinbarungen gezweifelt. Um die Annahme einer privaten Veranlassung zu widerlegen, sollten Verträge zwischen Nahestehenden nach außen hinreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben sowie einem Fremdvergleich standhalten. Diese Voraussetzungen werden nicht nur für die Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen iSd § 25 BAO, sondern auch für solche zwischen Gesellschaften und deren Anteilseignern bzw den Anteilseignern nahe stehenden Personen herangezogen.

²⁰⁷ Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss I, 320.

²⁰⁸ Eine Mitunternehmerschaft ist eine Personengesellschaft, die im Rahmen eines Betriebes tätig wird, maW eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter betriebliche Einkünfte erzielen, vgl dazu EStR 2000 Rz 5802.

²⁰⁹ Vgl *Renner in Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 Rz 108 mwN.

²¹⁰ Vgl *Renner in Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Fremdvergleich“.

²¹¹ Vgl *Renner in Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 Rz 172/1; ausführlicher in KStR 2001 Rz 756.

3. Kapitel: Ausgewählte Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen

3.1. Allgemeines

In diesem Kapitel werden verschiedene in der Praxis häufig eingegangene Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen in Bezug auf ihre steuerliche Anerkennung näher erläutert. Soweit die Natur eines Vertrages es zulässt, beziehen sich die folgenden Darstellungen sowohl auf Verträge aufgrund einer familiären Nahebeziehung als auch auf solche zwischen Gesellschaften und deren Anteilsinhabern.

3.2. Mietverträge

Ein Mietvertrag ist ein Vertrag über die entgeltliche Überlassung von körperlichen oder unkörperlichen Sachen auf Zeit.²¹²

Aus § 863 ABGB wird abgeleitet, dass ein Mietvertrag sowohl mündlich als auch durch konkludentes Verhalten abgeschlossen werden kann. Die Schriftform ist lediglich im Geltungsbereich des MRG für manche Vertragsklauseln erforderlich. Auch wenn der konkret zu überprüfende Mietvertrag aus Sicht des Zivilrechts keiner Schriftform bedarf, so sollten für die steuerliche Anerkennung zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile wie Dauer, Mietgegenstand, Mietzins, Wertsicherungsklauseln sowie Bestimmungen über Betriebskosten und Investitionen festgehalten werden.²¹³ Während die Meldung des Mietvertrages an die Finanzbehörden zwecks Vergebührung allein nicht ausreicht, um eine hinreichende Wirkung nach außen hin zu erwirken, wird in der Verbuchung und der tatsächlichen Zahlung der Miete dem Publizitätserfordernis genügt.²¹⁴

Des Weiteren ist erforderlich, dass das vorliegende Mietverhältnis zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen hätte werden können. Sind die Konditionen unüblich, wird die Vermietungstätigkeit – ungeachtet der zivilrechtlichen Wirksamkeit – seitens der Finanzbehörden nicht anerkannt.²¹⁵ Hat bspw. ein Hauseigentümer eine Wohnung an einen nahen Angehörigen gegen Ersatz der monatlichen Betriebskosten vermietet, so ist das Mietentgelt keinesfalls fremdüblich. Die Zahlung der Betriebskosten ist

²¹² Vgl. *Krejci*, Privatrecht, 142.

²¹³ Vgl. *Lenneis* in *Baldauf/Kandrueth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 345 mwN.

²¹⁴ Vgl. *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 56.1 mwN.

²¹⁵ Vgl. *Rauscher, Michael/Painsi, Herbert*, Vermietung in der Praxis (2008) 18 f.

keine Einnahme, gleichzeitig dürfen auch keine Ausgaben²¹⁶ angesetzt werden.²¹⁷ Die Angemessenheit ist dabei aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen.²¹⁸

Als Indizien für die mangelnde Fremdüblichkeit bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen können folgende Ausgestaltungen gedeutet werden, wobei die Auflistung keinesfalls abschließend ist:

- Es liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor;²¹⁹
- Der Mietvertrag wurde ohne Setzung eines Datums und/oder einer Unterschrift unterzeichnet;²²⁰
- Es finden keine Mietzinsvorschreibungen statt;
- Im Vertrag fehlen Kündigungsmöglichkeiten;²²¹
- Ein Zahlungsfluss des vereinbarten Mietentgelts findet nicht statt;²²²
- Der Mietzins wird verbucht, es findet jedoch kein Zahlungsfluss statt;²²³
- Die Einhebung von Erhaltungsaufwendungen wird unterlassen;
- Der Mietzins wird nicht laufend angepasst;²²⁴
- Der Vermieter leistet keinen Ersatz für Mieterinvestitionen;²²⁵
- Ein Missverhältnis zwischen den vom Mieter (ohne Ersatz) getätigten Investitionen und den Anschaffungskosten des Mietobjektes ist gegeben;²²⁶
- Die wirtschaftliche Lage des Mieters wird bei der Festlegung des Mietzinses berücksichtigt (zB niedriges Einkommen des Mieters, da dieser sich noch in Ausbildung befindet);²²⁷
- Die Erwerbs-/Sanierungskosten des Mietobjekts beeinflussen die Höhe des Mietzinses;²²⁸
- Mieterwünsche werden bei der Errichtung des Mietobjektes berücksichtigt;²²⁹
- Die Betriebskosten wurden nicht festgelegt;²³⁰
- Der Mietzins hängt vom Geschäftsvolumen des Bestandnehmers ab;²³¹

²¹⁶ Nicht abzugsfähig sind ebenso die Afa sowie Zehntel- und Fünfzehntelabsetzungen; Näheres dazu in *Rauscher/Painsi*, Vermietung, 48 ff und 99 ff.

²¹⁷ Vgl *Neuhold/Karel*, Einkünfte, 125.

²¹⁸ Vgl *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (106); *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1207.

²¹⁹ UFS Graz 14.10.2009, RV/0476-G/06.

²²⁰ UFS Salzburg 22.10.2008, RV/0208-S/07.

²²¹ UFS Salzburg 22.10.2008, RV/0208-S/07.

²²² VwGH 30.06.2005, 2001/15/0081; vgl dazu *Lenneis* in *Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 346.

²²³ UFS Graz 13.07.2006, RV/0377-G/02 mwN.

²²⁴ UFS Salzburg 22.10.2008, RV/0208-S/07.

²²⁵ Vgl *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (107); VwGH 23.06.2009, 2004/13/0090; UFS Wien 11.05.2004, RV/1010-W/02.

²²⁶ UFS Wien 11.05.2004, RV/1010-W/02.

²²⁷ VwGH 12.09.1996, 94/15/0019; vgl dazu *Lenneis* in *Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 346.

²²⁸ VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114.

²²⁹ Vgl *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (106).

²³⁰ Vgl *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (106).

- Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse waren für die Anschaffung und der nachfolgenden Vermietung des Mietobjektes außerbetriebliche Gründe maßgeblich;²³²
- Der Vermieter hat das Recht, jederzeit im vermieteten Objekt zu wohnen;²³³
- Der Mietzins wird nur unregelmäßig bezahlt oder gestundet, wobei geringfügige Rückstände unbeachtlich sind.²³⁴

Pachtverhältnisse gelten zB dann als unangemessen, wenn der Pachtzins nicht in Abhängigkeit von den bisherigen oder künftig zu erwartenden Umsätzen – also nicht wie unter fremden Dritten üblich – vereinbart wird.²³⁵

Mietverhältnisse bei Gesellschafterbeziehungen

Im Verhältnis zwischen Gesellschaften und deren Gesellschafter wird eine verdeckte Ausschüttung üblicherweise dann angenommen, wenn – je nachdem, wer als Bestandnehmer auftritt – (i) seitens des Gesellschafters kein oder nur ein unangemessen geringer Mietzins an die Gesellschaft bezahlt wird oder wenn (ii) die Gesellschaft einen unangemessen hohen Mietzins an den Gesellschafter zahlt.

Mittels Fremdvergleich wird die Vertragsbeziehung hinsichtlich Dauer, Mietzinsbestimmungsgrundlagen und sonstigen Abreden auf ihre Angemessenheit geprüft. Das Mietentgelt sollte jedenfalls auch die Deckung der Afa sowie eine angemessene Kapitalverzinsung berücksichtigen.²³⁶

Wird die Fremdüblichkeit dem Grunde nach festgestellt, so können nicht alle aus dem Mietverhältnis resultierenden Leistungen als verdeckte Ausschüttungen behandelt werden; sind Zahlungen zumindest tw fremdüblich, kann insofern keine verdeckte Ausschüttung angenommen werden.²³⁷

Wird eine im Eigentum eines Gesellschafters stehende Büroräumlichkeit an die Gesellschaft zu Bedingungen vermietet, welche einem Fremdvergleich nicht standhalten, stellen die Mietaufwendungen keine Betriebsausgaben bei der Gesellschaft dar. So hat der UFS²³⁸ die Fremdüblichkeit eines Mietvertrages zwischen einer Gesellschaft und dem Sohn

²³¹ Vgl Wieser, FJ 5/1998, 100 (106).

²³² UFS Wien 11.05.2004, RV/1010-W/02.

²³³ UFS Linz 16.10.2008, RV/0280-L/05; vgl dazu Lenneis in Baldauf/Kandruith-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 346.

²³⁴ EStR 2000 Rz 1209.

²³⁵ Vgl Wieser, FJ 5/1998, 100 (108) mwN.

²³⁶ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Miet- und Pachtverhältnisse“.

²³⁷ Kein Aufteilungsverbot bei verdeckten Ausschüttungen, vgl dazu Wieser, FJ 5/1998, 100 (107); s auch VwGH 23.01.1996, 92/14/0034.

²³⁸ UFS Linz 09.10.2008, RV/0808-L/05.

des beherrschenden Gesellschafters verneint, da im vorliegenden Fall der Vater über ein „echtes“ Büro in den Geschäftsräumlichkeiten der Gesellschaft verfügt hatte, die Nutzung des zusätzlichen Büros in der Villa des Sohnes bloß dem Nachgehen „kreativer“ Tätigkeiten diene und nicht zuletzt der Bürotisch in Wirklichkeit ein Billardtisch war. Auch konnten die Treffen zwischen dem Vater und einer Angestellten der Gesellschaft in dem angemieteten Büro nicht als Indiz für eine drittübliche Vertragsausgestaltung und betriebliche Nutzung des Büros gewertet werden.

Vermietet eine Gesellschaft²³⁹ Wohnraum an Gesellschafter unter marktkonformen Bedingungen, so wird das Mietverhältnis steuerlich anerkannt. Die Gesellschaft erzielt einerseits Umsatzerlöse und ist andererseits zum Abzug aller iZm dem vermieteten Wohnraum anfallenden Aufwendungen sowie der Afa berechtigt.²⁴⁰ Beträgt das Mietentgelt die Hälfte des marktkonformen Preises, so wird in Höhe der Differenz eine verdeckte Ausschüttung angenommen. Für die Berechnung der Körperschaftsteuer der Gesellschaft wird die entgangene Miete nach § 8 KStG als Ertrag hinzugerechnet. Andererseits ergibt sich daraus die volle Zurechnung des Wohnraumes zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, ist die verdeckte Ausschüttung gem § 97 EStG endbesteuert, eine Option zum Halbsatzverfahren nach § 37 Abs 4 EStG kann beantragt werden. Ist der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, so ist die verdeckte Ausschüttung als Beteiligungsertrag zu behandeln und somit nach § 10 KStG steuerfrei. Durch die beschriebene Vorgehensweise – der Annahme eines marktkonformen Leistungsaustausches hinsichtlich des angemessenen Teils des Mietzinses und der fingierten verdeckten Ausschüttung in Höhe des in diesem Fall fehlenden halben Mietentgeltes – wird sowohl den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des Verbots der Einlagenrückgewähr gem § 82 GmbHG und § 52 AktG als auch *„einer sachgerechten (Art. 7 B-VG) Abgabenbemessung im Sinn einer wirtschaftlichen Betrachtung (§ 21 BAO)“*²⁴¹ entsprochen.²⁴²

Beispiel:²⁴³

Ein Gesellschafter vermietet ein Geschäftslokal an die Gesellschaft um € 1.000,-- monatlich. Die fremdübliche Miete würde € 500,-- betragen.

²³⁹ Die Vermietung von Wohnraum im Eigentum einer Privatstiftung an der Stifter oder Begünstigte wird gleichermaßen behandelt; vgl dazu *Beiser, Reinhold*, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung? SWK 31/2009, S 903 (903).

²⁴⁰ Aus umsatzsteuerlicher Sicht wird der Tatbestand des Leistungsaustausches erfüllt, die Mieterlöse unterliegen der Umsatzsteuer, für Investitionen steht hingegen der Vorsteuerabzug zu.

²⁴¹ *Beiser*, SWK 31/2009, S 903 (906).

²⁴² Vgl *Beiser*, SWK 31/2009, S 903 (906 ff); für die analogen Folgen bei Privatstiftungen vgl *ders*, SWK 31/2009, S 903 (910 ff).

²⁴³ Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss I, 324.

Die Gesellschaft kann demzufolge den Mietzins lediglich in angemessener Höhe als Betriebsausgabe geltend machen. Die darüber hinausgehenden € 500,-- werden dem steuerpflichtigen Ergebnis hinzugerechnet.

Der Gesellschafter erzielt in Abhängigkeit von der Vermögenszugehörigkeit des Geschäftslokals und der Beteiligung folgende Einkünfte:

- Werden Geschäftslokal und Beteiligung im Privatvermögen gehalten, so liegen in Höhe der verdeckten Ausschüttung von € 500,-- Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.
- Werden Geschäftslokal und Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Besonderheiten bei Miteigentümergeinschaften

Stehen Mietobjekte im Eigentum von Miteigentümergeinschaften, führt die Vermietung an einen Miteigentümer grundsätzlich noch nicht zum Verlust der Einkunftsquelle. Das Vorliegen eines echten, dh eines über eine steuerlich unbeachtliche Gebrauchsüberlassung hinausgehenden Mietverhältnisses wird jedoch seitens der Finanzbehörden lediglich unter sehr eingeschränkten Bedingungen anerkannt. Nach Ansicht des OGH reichen dafür weder die tatsächliche Nutzung durch einen Miteigentümer noch die Vereinbarung einer entgeltlichen Gebrauchsüberlassung oder die Bezeichnung des Entgeltes als „Miete“ aus, auch zwar auch dann nicht, wenn es sich um eine an sich fremdübliche Ausgestaltung handelt.²⁴⁴

Im Einzelfall wird das Mietverhältnis anerkannt, wenn eine Vereinbarung vorliegt, welche den Willen zur Begründung einer über die bloße Gebrauchsüberlassung hinausgehenden Rechtsbeziehung nachweist und darüber hinaus ein fremdübliches Mietentgelt vorsieht. Unregelmäßige Zahlungen, das Fehlen von Zahlungsterminen sowie mangelhafte Publizität der Vereinbarung sind Hinweise für die Annahme einer bloßen Gebrauchsüberlassung.²⁴⁵ Des Weiteren ist erforderlich, dass die tatsächliche Ausgestaltung keinen Rechtsformmissbrauch nach § 22 BAO darstellt.²⁴⁶ Letzteres ist dann anzunehmen, wenn die Vermietungen an Miteigentümer in einem die Toleranzgrenze von 20% überschreitenden Ausmaß erfolgen und somit nicht von einer Vermietung in untergeordnetem Ausmaß die Rede sein kann.²⁴⁷

²⁴⁴ OGH 04.04.1991, 7 Ob 527/91; vgl dazu *Neuhold/Karel*, Einkünfte, 138.

²⁴⁵ Vgl *Neuhold/Karel*, Einkünfte, 138 f.

²⁴⁶ VwGH 23.06.1998, 97/14/0075.

²⁴⁷ VwGH 25.06.1980, 1303/78; BMF vom 21.01.1997, ecolex 1997, 540 mwN; vgl auch *Neuhold/Karel*, Einkünfte, 139 f.

Bei Erfüllung der für die Anerkennung als Mietverhältnis notwendigen Voraussetzungen, werden die Mietzinserlöse dem Unternehmensbereich der Miteigentümergeinschaft zugerechnet und einkommensteuerliche Folgen ausgelöst.²⁴⁸

Zu beachten ist, dass obwohl Mietverhältnisse zwischen Miteigentümern – wie gezeigt wurde – unter bestimmten restriktiven Bedingungen akzeptiert werden, die bloße Gebrauchsüberlassung dennoch als der Regelfall gilt.²⁴⁹

3.3. Dienst- und Werkverträge

Gem § 1151 Abs 1 ABGB entsteht ein Dienstvertrag, wenn sich *„jemand auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet“* und ein Werkvertrag *„wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt“*.

Die Erbringung von Leistungen im Familienverbund wurzelt üblicherweise weniger in der Vorstellung und dem Willen, ein echtes Dienstverhältnis einzugehen, sondern vielmehr in der Sammlung von Erfahrungen für eine bevorstehende Übernahme des Familienunternehmens oder der Mitarbeit als Zeichen der Erfüllung von Familienerwartungen. Die Arbeitsleistungen sowie das Entgelt erfolgen dabei meist ohne Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung.²⁵⁰

Von echten Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen ist daher die bloße Mitarbeit des Ehegatten, Kindes oder von anderen Angehörigen im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht nach § 90 ABGB, der Mitwirkungspflicht von Kindern gem § 137 Abs 2 ABGB oder aufgrund der familiären Nahebeziehung zu unterscheiden. Entgeltansprüche aus einem Dienstverhältnis sollten ebenso vom Abgeltungsanspruch des im Erwerb des anderen mitwirkenden Ehegatten gem § 98 ABGB abgegrenzt werden.²⁵¹ Zahlungen im Rahmen dieser bloß familienhaften Mitarbeit sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG und daher als Einkommensverwendung zu behandeln.

Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind besonders gut geeignet, um eine steuergünstige Verschiebung von Einkommen unter Familienmitgliedern zu erreichen. Aus diesem Grund wird von einem ernsthaft gewollten, rechtswirksamen Dienstverhältnis

²⁴⁸ Vgl Neuhold/Karel, Einkünfte, 140 f.

²⁴⁹ VwGH 11.12.1996, 95/13/0227.

²⁵⁰ Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1142 f.

²⁵¹ Vgl Lenneis in Baldauf/Kandrueth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4, Rz 343; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Abs 4 EStG Rz 3.1.

erst bei Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung ausgegangen. Letztere sollte einen über die familiäre Mitwirkung hinausgehenden Leistungsaustausch regeln, nach außen erkennbar sein und die wesentlichen Merkmale eines fremdüblichen Dienstverhältnisses aufweisen.²⁵²

Folgt man den Kriterien für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, ergeben sich einige vertragsspezifische Besonderheiten, welche nun dargestellt werden.

Publizität

Obwohl der Abschluss eines mündlichen Dienstvertrages aus zivilrechtlicher Sicht möglich ist, liegt darin ein unter Fremden unüblicher Modus vor.²⁵³ Die Anmeldung zur Sozialversicherung, die laufende Abfuhr von Lohnsteuer und lohnabhängigen Nebenkosten sowie das Führen von Zeitaufzeichnungen sind zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, jedoch wird ihnen keine große Beweiskraft beigemessen.²⁵⁴

Werkverträge zwischen nahen Angehörigen bedürfen konkreter Regelungen hinsichtlich Art und Umfang des geschuldeten Werks sowie des Werklohns.²⁵⁵ Aus Beweisgründen wird auch für Werkverträge die Schriftform empfohlen, zumal dies unter Fremden die übliche Vorgehensweise ist.

Inhalt der Vereinbarung

Als Beweis für die Abgrenzung zu familienhafter Mitarbeit ist es erforderlich, Art und Ausmaß („Dienstzeiten“) der zu leistenden Tätigkeiten zu dokumentieren. Bei Fehlen diesbezüglicher Aufzeichnungen, wird die vertragliche Gestaltung zur Gänze aberkannt und alle erbrachten Leistungen als im Rahmen der familienhaften Mitarbeit beurteilt.²⁵⁶

²⁵² Vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Abs 4 EStG Rz 3.1; EStR 2000 Rz 1048.

²⁵³ Vgl. Lenneis in Baldauf/Kandruht-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4, Rz 343.

²⁵⁴ Vgl. Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 52.1.

²⁵⁵ Vgl. Wieser, FJ 4/1998, 76 (83).

²⁵⁶ Vgl. Wieser, FJ 4/1998, 76 (84).

Fremdvergleich

Für die steuerliche Anerkennung von Dienstverhältnissen unter nahen Angehörigen ist es erforderlich, dass der nahe Angehörige eine für das Unternehmen sonst notwendige Arbeitskraft ersetzt.²⁵⁷

In Bezug auf die Entlohnung wird geprüft, ob das gezahlte Entgelt jenem entspricht, das eine betriebsfremde Arbeitskraft für die gleiche Arbeit in quantitativer und qualitativer Hinsicht erhalten hätte, wobei die Gesamtentlohnung maßgeblich ist. Vorrangig ist somit ein innerbetrieblicher Vergleich durchzuführen. Erst wenn Letzterer nicht möglich ist, wird die Entlohnung mit jener, welche für vergleichbare Dienstverhältnisse von anderen Betrieben gezahlt wird, verglichen (außerbetrieblicher Vergleich).²⁵⁸

Kollektivvertragliche Vereinbarungen können nur insofern als Orientierungshilfe dienen, als eine Entlohnung unterhalb der kollektivvertraglichen Mindestentlohnung unter Fremden auszuschließen ist.²⁵⁹

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Entgeltung sind Faktoren wie Aufgabenbereiche, zeitliche Intensität der Beschäftigung, Vergleich zu anderen Beschäftigten desselben Betriebes und die besonderen Umstände des Einfalls zu berücksichtigen.²⁶⁰

Aus dem Wesen des Dienstverhältnisses entstammt auch die herrschende Auffassung, dass ein Dienstnehmer laufend entlohnt wird. Somit ist die (jahrelange) Stundung der Entlohnung seitens des Dienstnehmers nicht fremdüblich.²⁶¹

Ist das bezahlte Entgelt unangemessen hoch, so wird bloß der fremdübliche angemessene Teil anerkannt. Ist das Entgelt hingegen zu gering, wird es in tatsächlicher Höhe anerkannt, es sei denn, es ist so gering, dass es eher als Taschengeld gewertet und daher zur Gänze nicht anerkannt wird.²⁶²

Pauschalzahlungen sind unüblich, wenn familienfremde Dienstnehmer nach Stundensätzen entlohnt, keine Kriterien für die Festlegung des Pauschales genannt werden und die Pauschbeträge darüber hinaus knapp unterhalb der Grenze für die Begründung

²⁵⁷ Vgl. *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1152.

²⁵⁸ Vgl. *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 52.3.

²⁵⁹ EStR 2000 Rz 1158.

²⁶⁰ Vgl. *Wieser*, FJ 4/1998, 76 (81).

²⁶¹ VwGH 25.02.1997, 92/14/0039.

²⁶² Vgl. *Doralt*, Steuerrecht, 25; LStR 2002 Rz 996.

einer Steuerpflicht liegen.²⁶³ Die Zahlung eines von den erbrachten Leistungen unabhängigen Pauschalbetrags kann ebenso wenig als fremdüblich angesehen werden.²⁶⁴

Weitere Indizien für die mangelnde Fremdüblichkeit von Dienstverträgen zwischen nahen Angehörigen sind: (i) fehlende Bestimmungen über Dienstzeiten, (ii) die Nichtaushändigung des Dienstzettels, (iii) unübliche Aus- und Fortbildungskosten, (iv) die Auslagerung von Tätigkeiten, die höchstpersönlich geschuldet werden, (v) ein sprunghafter Anstieg des Gehalts ohne wesentliche Änderung der geleisteten Tätigkeiten oder der Arbeitszeit.²⁶⁵

Betreffend Werkverträge zwischen nahen Angehörigen liegt nach Ansicht der stRsp ua in folgenden Fällen keine fremdübliche Vereinbarung vor:

- An Stelle des Werklohns werden Aufenthalte in Luxushotels bezahlt;
- Der Werklohn wird durch die Finanzierung der Lebenshaltungskosten des Werknehmers geleistet;
- Die Vereinbarung der Zahlung eines Pauschalwerklohns, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang Werkleistungen erbracht werden.²⁶⁶

Überhöhte Provisionszahlungen bei tatsächlich erfolgten Vermittlungsleistungen – somit bei einer grundsätzlichen Anerkennung des Werkvertrages – bedürfen einer Korrektur der Höhe nach in Bezug auf den unangemessenen Teil.²⁶⁷

Gesellschafter-Geschäftsführer

Hinsichtlich der Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaften und deren Gesellschafter-Geschäftsführer gelten die für Dienstverhältnisse zwischen Familienangehörigen angewandten Grundsätze.

Der Fremdvergleich untersucht auch in diesen Fallkonstellationen, ob ein Interessensausgleich wie unter fremden Dritten erkennbar ist. Das würde bedeuten, dass die Gesellschafter ein Interesse an einer möglichst hohen Gewinnausschüttung haben, während der Geschäftsführer bestrebt ist, ein möglichst hohes Gehalt zu erhalten.²⁶⁸

²⁶³ Vgl. Wieser, FJ 3/1998, 55 (60) mwN.

²⁶⁴ Vgl. Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 52.2.

²⁶⁵ Näheres in Lenneis in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4, Rz 344; vgl. auch Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 52.3; EStR 2000 Rz 1156.

²⁶⁶ Vgl. Lenneis in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 348 mwN.

²⁶⁷ Vgl. Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 53.

²⁶⁸ Vgl. Bauer (Bearb.) in Doralt (Hrsg.), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1204.

Ist ein Gesellschafter zugleich auch Geschäftsführer einer Gesellschaft, so muss differenziert werden können, welches Entgelt er als Vergütung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bezieht und welche Vergütungen die aufgrund der Gesellschafterstellung empfangenen Gewinnausschüttungen betreffen.²⁶⁹

Grundsätzlich wird auch hier danach unterschieden, ob das Dienstverhältnis in seiner konkreten Ausgestaltung üblich ist und ob die Vergütung angemessen und somit anzuerkennen ist.²⁷⁰

Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit von Geschäftsführerbezügen ist zu beurteilen, wie hoch das Entgelt für einen fremden Dritten wäre. Falls keine Vergleichsmöglichkeiten gegeben sind, ist anzunehmen, dass ein Geschäftsführer keinen geringeren Bezug als andere Mitarbeiter desselben Betriebes erhält und dass das übernommene Haftungsrisiko angemessen abgegolten wird, wobei auf die Ertragslage der Gesellschaft Rücksicht zu nehmen ist.²⁷¹ Des Weiteren sind die Qualifikationen des Geschäftsführers, kollektivvertragliche Bestimmungen, inner- und außerbetriebliche Vergleichsmöglichkeiten, bei Bedarf auch Gutachten und Gehaltsstudien zu beachten. Die Angemessenheitsprüfung erweist sich gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen als äußerst schwierig, da sämtliche geldwerte Vorteile, dh auch Zusatzvergütungen, Sachbezüge sowie Pensions- und Abfertigungszusagen zu berücksichtigen sind.²⁷² Je höher die Beteiligung ist, umso strenger sollte die Angemessenheitsprüfung ausfallen.²⁷³ Ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung liegt vor, wenn die tatsächliche Entlohnung mit mehr als 20% von der als fremdüblich befundenen abweicht.²⁷⁴ Ist die Gesamtentlohnung nicht angemessen, erfolgt grundsätzlich eine lineare Kürzung aller Lohnbestandteile. „Sonderlohnbestandteile“ (zB Pensionszusagen oder Dienstwohnung) werden jedoch vorrangig als verdeckte Ausschüttung behandelt.²⁷⁵

Ist der Gesellschafter-Geschäftsführer in derselben Branche wie die Gesellschaft als Unternehmer tätig, so werden die Geschäftsführertätigkeiten nur bei eindeutiger Trennbarkeit seiner Funktion anerkannt, wobei im Zweifelsfall ein Tätigwerden für die Gesellschaft vermutet wird.²⁷⁶

²⁶⁹ Vgl. Wieser, FJ 5/1998, 100 (103).

²⁷⁰ Vgl. Wieser, FJ 5/1998, 100 (104).

²⁷¹ Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft bedeutet jedoch nicht, dass in Verlustjahren die Gehälter allein aus diesem Grund nicht anerkannt werden, vgl. dazu Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Dienstverhältnis“; weiters Wieser, FJ 5/1998, 100 (104).

²⁷² Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss I, 325; ausführlich in KStR 2001 Rz 961.

²⁷³ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Dienstverhältnis“.

²⁷⁴ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Dienstverhältnis“.

²⁷⁵ KStR 2001 Rz 962.

²⁷⁶ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Gesellschafter-Geschäftsführer“; KStR 2001 Rz 968.

3.4. Darlehensverträge

„Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben“ (§ 983 ABGB).

Zwar ist die Schriftform für das Zustandekommen eines Darlehensvertrages nicht notwendig, der Abschluss eines mündlichen Darlehensvertrages ist jedoch unter Fremden unüblich.²⁷⁷ Aus steuerlicher Sicht können daher der Ausweis einer bilanziellen Verbindlichkeit oder die bloße Verbuchung von Zinsen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung keinen ausreichenden Nachweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages erbringen, wenn sonst keine oder eine bloß mündlich getroffene Vereinbarung vorliegt.²⁷⁸

Fehlt dem Darlehensvertrag die Vereinbarung von Zinszahlungen, so wird der Vertrag dem Grunde nach nicht anerkannt. Eine fremdunübliche Zinsvereinbarung bei grundsätzlicher Anerkennung der Vereinbarung erfordert eine Korrektur der Höhe nach.²⁷⁹ Ein Zinssatz ist dann marktkonform und somit fremdüblich, wenn er auch gegenüber Fremden gewährt wird. Der Zinssatz am Kapitalmarkt oder der Anleihezinsfuß bieten sich als geeignete Vergleichsbasis an, wobei zu beachten ist, dass ein angemessener Gewinnaufschlag zu berücksichtigen ist, falls der Darlehensgeber die Darlehensvaluta selbst refinanzieren muss.²⁸⁰

Indizien für nicht fremdübliche Ausgestaltungen von Darlehensverträgen sind ua:²⁸¹

- keine Angaben über den Darlehensgeber;
- keine Angaben über den Darlehensnehmer;
- unbestimmte dargeliehene Sache;
- fehlende Vertragsurkunde;
- undatierter Vertrag;
- keine Vergebührung;
- fehlende Laufzeitvereinbarung;

²⁷⁷ Vgl. *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 55.1.

²⁷⁸ Vgl. *Lenneis* in *Baldauf/Kandruith-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 341 mwN; KStR 2001 Rz 906.

²⁷⁹ Vgl. *Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 55.3.

²⁸⁰ KStR 2001 Rz 907.

²⁸¹ Vgl. ausführlicher *Lenneis* in *Baldauf/Kandruith-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 4 Rz 341 mwN; *Bauer (Bearb.) in Doralt (Hrsg.)*, ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1216 mwN; *Doralt/Ruppe*, Grundriss I, 319 mwN; UFS Wien 16.02.2006, RV/1658-W/02.

- keine Rückzahlungsverpflichtung der Darlehensvaluta;
- keine Rückzahlungstermine;
- fehlende Tilgungs-, Kündigungs- oder Zinsbestimmungen;
- Verbuchung von Zinsen ohne tatsächliche Auszahlung;
- zinsenlose Darlehen;
- fehlende Fälligkeitstermine für Zinszahlungen;
- Verzicht auf die Einforderung von Zinsen;
- Fehlen von Sicherheiten;
- schlechte wirtschaftliche Lage des Darlehensnehmers.

Fremdunüblich können Verträge auch dann sein, wenn sie sehr wohl die wesentlichen Vertragspunkte regeln, die getroffenen Regelungen jedoch nicht bestimmt, quantifizierbar oder angemessen ausgestaltet sind. So ist zB eine Kündigungsvereinbarung ohne nähere Bestimmung über Fristen und Form nicht fremdüblich. Eine Zinsvereinbarung ohne Zinssatz, Zinssatzanpassungsbestimmungen und Fälligkeitstermine entspricht ebenso keineswegs den im Wirtschaftsleben üblichen Praktiken. Wird bei einer Rahmenkreditvereinbarung der Rahmen überschritten, so ist eine schriftliche Vereinbarung darüber üblich. Die Aufrechnung von Arbeitsleistungen des Kreditnehmers mit Rückzahlungen und Zinsen ist nicht angemessen und unter fremden Dritten nicht verbreitet. Die bloße Verbuchung des Darlehens auf einem Verrechnungskonto kann die erforderliche Publizität des Vorgangs nicht ersetzen, da aus der Verbuchung lediglich eine Forderung oder Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter ersichtlich ist, der Rechtsgrund und die nähere Ausgestaltung der Vereinbarung jedoch nicht entnommen werden können. Auch unüblich geringe oder lange Darlehenstilgungen sind ein Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit.²⁸²

Nicht fremdübliche Darlehensverträge führen zu steuerneutralen Einlage- bzw Entnahmevorgängen.

Gesellschafterbeziehungen

Darlehensverträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden nach stRsp des VwGH²⁸³ anhand der für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien auf ihre Angemessenheit hin überprüft. Für die steuerliche Anerkennung eines Darlehens ist

²⁸² KStR 2001 Rz 903.

²⁸³ UFS Wien 16.02.2006, RV/1658-W/02 mwN.

wiederum das Gesamtbild ausschlaggebend.²⁸⁴ Je mehr Indizien für eine unübliche Ausgestaltung vorliegen, umso mehr kann eine verdeckte Einlage oder Ausschüttung angenommen werden.²⁸⁵

Für Darlehensgewährungen der Gesellschaft an die Gesellschafter bzw nahe stehenden Personen werden ergänzend zu oben genannten Indizien folgende Voraussetzungen für die Anerkennung genannt:²⁸⁶

- hinreichende Bonitätsprüfung vor der Kreditgewährung iS einer Beurteilung der Kreditwürdigkeit dem Grunde bzw der Höhe nach mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters;
- Risikobegrenzung durch Bestellung angemessener Sicherheiten seitens des Gesellschafters;
- betriebliche Rechtfertigung;
- Keine Bedrohung der finanziellen Existenz für die Gesellschaft bei Uneinbringlichkeit der Finanzierung;
- marktübliche Verzinsung des Kredits²⁸⁷.

Der VwGH²⁸⁸ führt aus, dass Fremdmittel, welche der Gesellschaft für betriebsfremde Zwecke entzogen werden, nicht berücksichtigt werden können. Zu beachten ist jedoch, dass in gewissen Fällen, so etwa bei der Verzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos, Spielräume geboten sind.²⁸⁹

Vom Erfordernis einer betrieblichen Rechtfertigung kann nur dann abgesehen werden, wenn die Verzinsung so hoch ist, dass auch das bei Nicht-Banken bestehende Klumpenrisiko abgegolten wird.²⁹⁰

Strittig ist, ob die Zweckmäßigkeit des Geschäfts in den Drittvergleich einzubeziehen ist. Wird ein Darlehen an einen Gesellschafter gewährt und stellt Letzterer Sicherheiten zur Absicherung des Risikos bereit, könnte angenommen werden, dass für die Gesellschaft kein nachteiliges Geschäft vorliegt. Anders fällt die Beurteilung aus, wenn die Gesellschaft einem fremden Dritten aus Gründen der Zweckmäßigkeit das Darlehen nicht gewährt hätte. In diesem Fall liegt kein drittübliches Geschäft vor.²⁹¹

²⁸⁴ Vgl Renner in *Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Darlehen“.

²⁸⁵ KStR 2001 Rz 903.

²⁸⁶ Vgl Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 176 f; *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 102 – 109.

²⁸⁷ Aufgrund des Klumpenrisikos bei Nicht-Banken ist der angemessene Zinssatz höher als jener für Kreditinstitute; vgl dazu *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 109.

²⁸⁸ VwGH 27.01.1998, 94/14/0017; 23.04.2002, 97/14/0127; 24.02.2005, 2000/15/0057;

²⁸⁹ VwGH 17.02.1993, 89/14/0248.

²⁹⁰ Vgl *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 106 f.

²⁹¹ Vgl *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG I, § 52 Rz 55 mwN.

Wird ein Darlehen gewährt, wobei die Rückzahlung bereits im Vorhinein nicht, geplant, sondern nur vorgetäuscht oder aufgrund mangelnder Bonität unmöglich ist, so wird die gesamte Darlehensvaluta als verdeckte Einlage bzw. Ausschüttung behandelt.²⁹² Ist im Zeitpunkt der Darlehensgewährung zwar die Rückzahlung beabsichtigt, verschlechtert sich jedoch später die Bonität des Darlehensnehmers, so ist nur dann eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, wenn der Darlehensgeber auf Eintreibungsmöglichkeiten verzichtet und der Verzicht auch nicht durch betriebliche Gründe gerechtfertigt ist.²⁹³

Die iZm einem nicht fremdüblichen Darlehen stehenden Bankspesen und Zinsen sind ebenso als verdeckte Einlage oder Ausschüttung zu sehen.²⁹⁴

Die steuerlichen Auswirkungen fremdunüblicher Darlehen werden anhand des folgenden Beispiels aufgezeigt.

Beispiel:²⁹⁵

Die Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein zinsenloses Darlehen in Höhe von € 15.000,--. Die fremdüblichen Bankzinsen würden € 450,-- p.a. betragen.

Auf Gesellschaftsebene werden die entgangenen Zinserträge gewinnerhöhend berücksichtigt.

Beim Gesellschafter ist wiederum zu unterscheiden:

- Wird die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, wird eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 450,-- angenommen und als Ertrag aus der Beteiligung durch KSt-Abzug endbesteuert.
- Wird das Darlehen für Zwecke der Einkünfteerzielung verwendet, so ist in Höhe der fiktiven Zinsen ein Aufwandsposten anzusetzen, da die Zinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind.²⁹⁶

3.5. Sicherheitsleistungen

Unter Sicherheitsleistungen werden Verträge verstanden, welche der Sicherung von Gläubigerinteressen gegenüber dem Schuldner dienen.²⁹⁷ Dazu zählen Bürgschaften, Garantien oder Pfandbestellungen.

²⁹² KStR 2001 Rz 902 mwN.

²⁹³ Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss I, 326 mwN; KStR 2001 Rz 905.

²⁹⁴ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Zinsen“.

²⁹⁵ Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss I, 326.

²⁹⁶ Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss I, 326 mwN.

Stellen Gesellschaften Sicherheiten für Verbindlichkeiten ihrer Gesellschafter gegenüber Dritten zur Verfügung, sind diese aus Sicht der Kapitalerhaltungsvorschriften bedenklich. Einerseits kommt es im Zeitpunkt der Sicherheitsbestellung zu keiner tatsächlichen Vermögensminderung der Gesellschaft, sondern vielmehr zu einer Eventualverbindlichkeit für den Fall, dass der Gesellschafter als Hauptschuldner nicht zahlt.²⁹⁸ Sicherheiten haben jedoch einen eigenständigen Vermögenswert, wodurch die Ansicht vertreten wird, dass bereits im Zeitpunkt der Bestellung das Vermögen der Gesellschaft geschmälert wird.²⁹⁹ Nach einer aM soll der Vermögensnachteil erst dann angenommen werden, wenn die laufende Überprüfung der Bonität ergibt, dass der Ausfall wahrscheinlich wird und die Sicherheit nicht mehr als bloße Haftung zu erfassen, sondern als Verbindlichkeit zu bilanzieren ist.³⁰⁰ Der OGH³⁰¹ hat sich jedoch gegen die zweite sog bilanzielle Betrachtungsweise ausgesprochen.

Sicherheitsleistungen zugunsten eines Gesellschafters liegen üblicherweise außerhalb des gewöhnlichen Unternehmensgegenstandes. Aus diesem Grund sind sie grundsätzlich außergewöhnlich, unzulässig und nichtig. Unter besonderen Bedingungen werden sie dennoch akzeptiert, wobei das Ausmaß des übernommenen Risikos, das Vorhandensein einer adäquaten Gegenleistung in Form einer banküblichen Avalgebühr³⁰² seitens des Gesellschafters sowie das Vorliegen eines betrieblichen Interesses Kriterien für die Beurteilung sind.³⁰³

Im Verhältnis zu Dritten orientiert sich die Wirksamkeit des Vertrages nach Ansicht des OGH³⁰⁴ an den Grundsätzen des Missbrauchs von Vertretungsmacht. Das bedeutet, dass das Geschäft auch gegenüber der Bank nichtig ist, falls diese den Verstoß gekannt hat oder die Unkenntnis auf grobe Fahrlässigkeit beruhte. Letzteres ist etwa dann anzunehmen, wenn die Bank die Angemessenheit des Entgelts nicht hinterfragt, obwohl hinreichende Indizien für einen Verstoß vorliegen und der Missbrauch sich geradezu aufdrängt.³⁰⁵ Dadurch hat der OGH eine – wenn auch nur beschränkte – Erkundigungspflicht des Dritten bejaht.

Ist die Forderung aus dem Rückforderungsanspruch uneinbringlich, kommt es zu einer persönlichen Haftung der Geschäftsleitung.

²⁹⁷ Vgl *Krejci*, Privatrecht, Rz 506.

²⁹⁸ Vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GesRZ 1999, 86 (87).

²⁹⁹ Vgl *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 18; andere abl Meinungen in *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 180 ff.

³⁰⁰ Vgl *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 121.

³⁰¹ OGH 25.06.1996, 4 Ob 2078/96h; vgl dazu *Saurer, Ullrich*, Sicherheitsleistungen zugunsten eines Gesellschafters, RdW 1998/10, 593 (595 f).

³⁰² Vgl dazu eingehender *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 204 – 208.

³⁰³ Vgl dazu ausführlich *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG I, § 52 Rz 57 – 70; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 19; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 183.

³⁰⁴ OGH 01.12.2005, 6 Ob 271/05d; vgl dazu *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 82 Rn 19 mwN.

³⁰⁵ OGH 12.11.1996, 4 Ob 2328/96y; vgl dazu *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 144.

Die Beurteilung der Fremdüblichkeit sollte sich nicht an die Bestellung einer Sicherheit seitens einer Bank orientieren, sondern die Frage beantworten, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Nicht-Bank bei vergleichbaren Verhältnissen auch für einen Nichtgesellschafter eine Sicherheit bestellt hätte. Dazu seien – wie bereits erwähnt – eine Risikobeurteilung sowie das Vorliegen eines betrieblichen Interesses notwendig. Da Sicherheitsbestellungen von Nicht-Banken außerhalb des gewöhnlichen Unternehmensgegenstandes liegen, werden an die Risikobeurteilung höhere Anforderungen als bei Banken gesetzt. Ein betriebliches Interesse umfasst meist einen Vermögensvorteil. Allerdings kann eine – wenn auch sehr hohe – Avalprovision allein das sog Klumpenrisiko nicht kompensieren.³⁰⁶ Eine angemessene Avalprovision ist bloß ein Indiz für die Beurteilung der Fremdüblichkeit. Ein besonderes betriebliches Interesse ist bspw dann anzunehmen, wenn Projekte oder Vorhaben finanziert werden, welche auch der die Sicherheit bestellenden Gesellschaft von Nutzen sind.³⁰⁷ Je stärker das Eigeninteresse der besichernden Gesellschaft am Geschäft ist, desto niedriger kann die Avalprovision sein.³⁰⁸

Zusammenfassend dürfen Sicherheiten zugunsten eines Anteilsinhabers nur unter den folgenden Bedingungen bestellt werden:³⁰⁹

- Vor der Kreditgewährung muss eine Bonitätsprüfung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters durchgeführt werden;
- Das Risiko ist begrenzt (zB Sicherheitenbestellung seitens des Gesellschafters);
- Ein betriebliches Interesse ist vorhanden;
- Eine Avalprovision wird geleistet oder sonstige angemessene Konditionen vereinbart;
- Das Ausmaß der Sicherheitenbestellung würde auch im Fall des „Schlagendwerdens“ nicht die finanzielle Existenz der Gesellschaft gefährden;
- Je geringer die Eigenmittel der Gesellschaft sind, desto geringer darf das Ausmaß des übernommenen Risikos sein;
- Auch nach Bestellung der Sicherheit ist eine laufende Überwachung der Kreditwürdigkeit notwendig;
- Die Sicherheitenbestellung hat die Größe und den Tätigkeitsbereich sowie die bisherige Erfahrung der besichernden Gesellschaft mit derartigen Geschäften zu berücksichtigen.

³⁰⁶ Vgl *Saurer*, RdW 1998/10, 593 (595).

³⁰⁷ Ein betriebliches Interesse liegt etwa vor, wenn die Finanzierung eines konzernweiten Vertriebssystems besichert wird; weiters bei Vorliegen von Synergieeffekten und Vorteilen für die Gesellschaft, welche die Sicherheit bestellt. In diesen Fällen ist eine Avalprovision entbehrlich, wenn die Sicherheitenbestellung sonst keine Existenzbedrohung für die Gesellschaft darstellt; vgl dazu *Bauer/Zehetner* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 112; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 82 Rn 17a; *Saurer* nimmt eine betriebliche Rechtfertigung auch bei Besicherung eines Sanierungskredites an die Schwestergesellschaft an, wenn dessen Fortbestand von eminenter Bedeutung für die besichernde Gesellschaft ist, s dazu *Saurer*, RdW 1998/10, 593 (596).

³⁰⁸ Vgl *Saurer*, RdW 1998/10, 593 (597).

³⁰⁹ Vgl *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 183 f; *Saurer*, RdW 1998/10, 593 (595).

Die Verwaltungspraxis behandelt die Übernahme einer Bürgschaft durch einen Arbeitnehmer insoweit parallel, als bei beruflicher Veranlassung (zB allgemeine Sanierungsmaßnahmen) Werbungskosten geltend gemacht werden können.³¹⁰

3.6. Dienstwohnung

Wird einem Dienstnehmer eine Wohnung vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt, muss an erster Stelle geprüft werden, ob diese Vorgehensweise nach der Verkehrsauffassung bei vergleichbaren Betrieben üblich ist, wobei unter Verkehrsauffassung *„die Auffassung einer Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender), persönlich unbeteiligter und verständiger Menschen“*³¹¹ verstanden wird.³¹²

Nach wiederholter Meinung des VwGH ist die betriebliche Veranlassung einer Dienstwohnung bei kleinen und mittelgroßen Betrieben – va im großstädtischen Bereich – nicht üblich.³¹³

Wird die Dienstwohnung an den Anteilsinhaber vermietet, so ist der Mietzins dann fremdüblich, wenn er neben den laufenden Kosten und der Wertminderung auch eine angemessene Kapitalverzinsung deckt und außerdem einem Vergleich mit dem Mietentgelt, das von einem Fremden erzielt werden könnte, standhält.³¹⁴ Sind die Konditionen unüblich, können die damit iZ stehenden Ausgaben nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Beim Empfänger der Dienstwohnung wird dementsprechend kein Sachbezug berücksichtigt.³¹⁵

Eine dem Gesellschafter zur Verfügung gestellte Dienstwohnung kann auch dann zu einer verdeckten Ausschüttung führen, wenn bereits deren Anschaffung nicht betrieblich veranlasst, sondern vielmehr den individuellen Bedürfnissen des Gesellschafters angepasst war.³¹⁶

Vermietet ein Gesellschafter eine in seinem Eigentum stehende Wohnung an die Gesellschaft und stellt ihm Letztere diese sodann als Dienstwohnung zur Verfügung, liegt darin nach Ansicht des VwGH und der Verwaltungspraxis Missbrauch nach § 22 BAO vor.³¹⁷

³¹⁰ LStR 2002 Rz 338.

³¹¹ VwGH 14.06.1988, 88/14/0015.

³¹² Vgl Neuhold/Karel, Einkünfte, 157.

³¹³ Vgl Neuhold/Karel, Einkünfte, 157 mwN; Wieser, FJ 4/1998, 76 (81); VwGH 17.9.1990, 89/15/0019; EStR 2000 Rz 1162.

³¹⁴ KStR 2001 Rz 921.

³¹⁵ Vgl Wieser, FJ 3/1998, 55 (61) mwN.

³¹⁶ KStR 2001 Rz 919.

³¹⁷ VwGH 25.09.2002, 97/13/0175; KStR 2001 Rz 923.

3.7. Veräußerungsvorgänge

Für Veräußerungsvorgänge zwischen nahen Angehörigen gibt es viele Anwendungsfälle. Werden zB Gesellschaftsanteile an den Gesellschaftern nahe stehende Personen verkauft, so liegt im Falle eines zu hohen Verkaufspreises eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter vor; wird der Anteil zu billig veräußert, so wird in Höhe der Differenz zum angemessenen Verkaufspreis eine verdeckte Einlage angenommen.³¹⁸ Die Ermittlung eines fremdüblichen Veräußerungspreises ist schwierig, oftmals ist die Einholung eines Gutachtens unabdingbar. Der Buchwert der Beteiligung kann zwar als Untergrenze angenommen sind, externe Verkaufsmöglichkeiten sind jedoch zu berücksichtigen.³¹⁹

Im Lieferverkehr zwischen Anteilsinhaber und Gesellschaft kann die Gesellschaft entweder zu teuer kaufen oder dem Gesellschafter zu billig verkaufen. In beiden Fällen ist eine Kaufpreiskorrektur auf den zu ermittelnden fremdüblichen Kaufpreis durchzuführen.³²⁰

Beispiel³²¹:

Ein Gesellschafter veräußert ein Grundstück mit einem Verkehrswert iHv € 150.000,-- an die Gesellschaft. Der Kaufpreis beträgt € 200.000,--.

Die Gesellschaft hat als Anschaffungskosten des Grundstückes lediglich den Verkehrswert zu aktivieren, die darüber hinausgehenden € 50.000,00 sind in der Handelsbilanz als sonstiger Aufwand zu verbuchen und im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung dem Ergebnis wieder hinzuzurechnen.

Der Gesellschafter erzielt in Abhängigkeit der Vermögenszugehörigkeit des Grundstücks und der Beteiligung folgende Einkünfte:

- Werden entweder das Grundstück oder die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, so liegen in Höhe der verdeckten Ausschüttung von € 50.000,-- Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.
- Werden Grundstück und Beteiligung im Betriebsvermögen eines §-5-Ermittlers gehalten, ist der Veräußerungsgewinn zur Gänze steuerpflichtig, der Betrag der verdeckten Ausschüttung wird jedoch mit dem Halbsatz versteuert.
- Werden Grundstück und Beteiligung im Betriebsvermögen eines §-4-Abs 1-Ermittlers gehalten, ist nur der Betrag der verdeckten Ausschüttung steuerpflichtig.

³¹⁸ Vgl *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (101).

³¹⁹ Vgl *Wieser*, FJ 3/1998, 55 (63).

³²⁰ Vgl eingehender *Renner* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Lieferverkehr“.

³²¹ Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss I, 324.

3.8. Forderungsverzicht

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung, die er gegenüber der Gesellschaft während seiner Gesellschafterstellung begründet hat, ist zu unterscheiden, ob der Forderungsverzicht aus gesellschaftsrechtlichen oder betrieblichen Gründen entstanden ist.

Wenn ein Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf eine zum Teil nicht werthaltige Forderung verzichtet, stellt sich die Frage, ob dieser Vorgang als verdeckte Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG und somit – wie bereits erläutert – steuerneutral zu behandeln wäre.³²² Ein nicht dritttüblicher Forderungsnachlass seitens des Gesellschafters stellt eine Nutzungseinlage dar.³²³ Dies hat auch der VwGH³²⁴ bestätigt und festgestellt, dass ein Schulderrlass keineswegs den Gewinn einer Gesellschaft erhöhen darf. In Höhe des Nennbetrages – also auch in Höhe des uneinbringlichen Teils der Forderung – wird eine neutrale Einlage angenommen, welche auf Gesellschafterebene die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht.³²⁵ Mit dem BudBG 2007 wurde diese Ansicht jedoch auf legislatischem Wege dahingehend verworfen, indem im § 8 Abs 1 letzter Satz EStG nunmehr festgehalten wird, dass bei einem Forderungsverzicht seitens des Gesellschafters der nicht mehr voll werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam ist.³²⁶

Für Forderungsverzichte ist die Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG anwendbar. Der Gesellschafter tauscht seine Forderung gegen eine Erhöhung seiner Gesellschaftsrechte ein. Somit entspricht der Wert der Erhöhung der Gesellschaftsrechte dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes, also der Forderung. Wenn die Forderung nicht mehr voll werthaltig ist, liegt der gemeine Wert unter dem Nennwert der Forderung. Aus Sicht der Gesellschaft fällt mit dem Forderungsverzicht die in der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeit³²⁷ gegenüber dem Gesellschafter weg. Der Forderungsverzicht führt zu einer steuerneutralen Einlage in Höhe des Tageswertes der Forderung. Der uneinbringliche Teil der Forderung ist betrieblich veranlasst und somit steuerwirksam.³²⁸ Daraus folgt, dass in Höhe der Differenz zwischen Einlage und Rückzahlungsbetrag – dh in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung – eine Betriebseinnahme vorliegt.

Fällt ein Forderungsverzicht in zeitlicher Nähe einer Beteiligungsveräußerung, kann es sich dabei auch um einen Vorgang zur Bestimmung des Kaufpreises handeln.³²⁹

³²² Zust VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078.

³²³ Vgl Wieser, FJ 5/1998, 100 (102) mwN.

³²⁴ VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078; s dazu Zorn, SWK 22/2005, S 913 (915).

³²⁵ Vgl Zorn, SWK 22/2005, S 913 (916); Doralt/Ruppe, Grundriss I, 317.

³²⁶ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 16/1; KStR 2001 Rz 684.

³²⁷ Aufgrund des im § 211 Abs 1 UGB geregelten Höchstwertprinzips sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

³²⁸ Vgl Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg), ESt RL-Kommentar, § 6 Rz 2599.

³²⁹ Vgl Wieser, FJ 3/1998, 55 (62).

Eine Einlage wird auch dann anzunehmen sein, wenn eine dem Gesellschafter nahe stehende Person ohne Vorliegen eines eigenen wirtschaftlichen Interesses auf eine Forderung verzichtet.³³⁰

Nach Ansicht des VwGH widerspricht ein ohne Gegenleistung abgegebener Forderungsverzicht zum Zweck der Sanierung der Gesellschaft den im Wirtschaftsleben vorkommenden Praktiken.³³¹ Ein Forderungsverzicht wird jedoch steuerlich anerkannt, wenn darin ein Interesse des Gesellschafters an der Erhaltung der Gesellschaft gesehen werden kann. Das ist dann denkbar, wenn der Gesellschafter in seiner Funktion als Unternehmer ein betriebliches Interesse am Fortbestand der Gesellschaft zwecks Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung hat.³³² Liegt ein betriebliches Interesse vor, stellt der Forderungsverzicht für die Gesellschaft eine Betriebseinnahme und für den Gesellschafter eine Betriebsausgabe dar.

3.9. Pensionszusagen

Pensionszusagen gem § 14 Abs 7 EStG können grundsätzlich nicht nur Arbeitnehmern, sondern auch Geschäftsführern und Personen, die in einem Naheverhältnis zur Gesellschaft stehen, erteilt werden. Für rechtsverbindliche Pensionszusagen können Pensionsrückstellungen dotiert werden, die gewissen im Gesetz aufgezählten Voraussetzungen entsprechen müssen. Bei Personengesellschaften können Pensionsrückstellungen für anerkannte Pensionszusagen jedoch nicht gebildet werden, da die Zusage als Gewinnverteilungsabrede nicht rückgestellt werden darf.³³³

Ist die Pensionszusage nicht allein durch das Dienstverhältnis, sondern vielmehr durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wird der Pensionsrückstellung die steuerliche Anerkennung versagt und muss diese bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8 Abs 2 KStG außer Acht gelassen werden. Ob die Ursache der Pensionszusage zumindest zum Teil im Gesellschaftsverhältnis liegt, wird anhand eines Fremdvergleichs sowie der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters überprüft.³³⁴ Dabei sind der Wert der an die Gesellschaft erbrachten Leistungen sowie die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft zu beachten.³³⁵

³³⁰ Vgl *Heinrich, Johannes*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 12/1997, 312 (316).

³³¹ VwGH 22.03.1991, 90/13/0252.

³³² Vgl *Renner in Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 Rz 14.

³³³ UFS 20.09.2007, RV/2111-W/02 mwN; so auch *Doralt*, EStG II, § 14 Tz 44 mwN.

³³⁴ Vgl *Bucek, Christian*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, *ecolox* 2003, 158 (159).

³³⁵ Vgl *Bucek*, *ecolox* 2003, 158 (159).

Die EStR sowie die KStR sehen einen Fremdvergleich vor, der sich an den Bedingungen, welche für Vertragsbeziehungen unter nahen Angehörigen gelten, orientiert.³³⁶ Die Beurteilung der Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung in Form einer Pensionszusage verkleidet wurde, sollte demnach nicht voreilig anhand eines groben Orientierungskatalogs an Indizien beurteilt werden. Die Pensionszusage ist vielmehr dahingehend zu prüfen, ob sie auch einem fremden Geschäftsführer unter Beachtung der wirtschaftlichen Gepflogenheiten in dieser Form gemacht worden wäre, wobei die Zusage sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach auf ihre Üblichkeit zu untersuchen ist.³³⁷

Im ersten Schritt sollte anhand der konkreten Pensionszusage beurteilt werden, inwieweit die vorliegende Gestaltung auch einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer zugesagt worden wäre. Ist auch nur eine wesentliche Bestimmung der Pensionszusage unüblich, so wird nach Ansicht des VwGH der gesamten Pensionszusage die steuerliche Anerkennung versagt und eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der dotierten Pensionsrückstellung angenommen.³³⁸ Die Pensionsrückstellung ist ergebnis- und somit steuerwirksam aufzulösen, an deren Stelle ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.³³⁹

Eine Pensionszusage an einen gesellschaftsfremden Geschäftsführer wird wohl dann nicht mehr angenommen werden können, wenn (i) keine schriftliche³⁴⁰ Vereinbarung vorliegt (ii) der Geschäftsführer im Zeitpunkt der Pensionszusage kurz vor der Pensionierung steht, (iii) die Pensionszusage gleich mit der Anstellung, also ohne „Wartezeit“³⁴¹ oder „Probezeit“ gemacht wird und (iv) die Zeitspanne zwischen Pensionszusage und Eintritt in den Ruhestand kürzer als die nach Ansicht der Verwaltungspraxis verbreitete 7-Jahres-Grenze³⁴² ist, der Anspruch folglich nicht „erdient“ werden kann.³⁴³ Zum Punkt (ii) ist hinzuzufügen, dass aufschiebende Bedingungen – wie etwa eine Mindestdienstzeit – keine Auswirkung auf die Rechtsverbindlichkeit der Pensionszusage haben.³⁴⁴ Ein Missverhältnis von Pensionsrückstellung und Eigenkapital der Gesellschaft spricht für eine verdeckte

³³⁶ VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069.

³³⁷ Vgl. *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (105).

³³⁸ VwGH 09.11.1982, 82/14/0090; 07.02.1990, 88/13/0241; s. dazu auch *Wiesner*, SWK 30/1990, A I 343 (364) mwN; weiters *Bucek*, *ecolex* 2003, 158 (160); so auch *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 9, 14 Rz 3392.

³³⁹ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss I, 327; *Feil, Erich*, Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung, *GesRZ* 2004, XIX.

³⁴⁰ EStR 2000 Rz 3372.

³⁴¹ UFS Wien 20.09.2007, RV/2111-W/02; bei Spitzenmanagern und geschäftsführenden Organen wird üblicherweise keine Wartezeit verlangt, s. dazu *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (105).

³⁴² BMF vom 15.05.1996, SWK 25/26/1996, A 485; KStR 2001 Rz 1060; vgl. dazu und zu der etwas abweichenden Ansicht des deutschen BFH *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (105 f) mwN.

³⁴³ VwGH 10.04.1997, 94/15/0210; 27.11.2003, 99/15/0178; vgl. auch *Renner in Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Pension (Leistungen, Verpflichtungen, Zusagen, Rückstellungen)“.

³⁴⁴ EStR 2000 Rz 3374.

Ausschüttung.³⁴⁵ Pensionszusagen sind neben den bereits erwähnten Dienstwohnungen bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen unüblich.³⁴⁶

Ist eine Pensionszusage dem Grunde nach fremdüblich, ist in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob auch deren Höhe angemessen ist. Dabei spielen ua Faktoren wie Umsatz, Größe, Branchenzugehörigkeit der Gesellschaft sowie Ausbildung, Erfahrung, Alter und Verantwortung des Geschäftsführers eine maßgebliche Rolle.

Um eine Überversorgung zu vermeiden, darf der Geschäftsführer während der Pension finanziell nicht bessergestellt werden. Die Pensionszusage inklusive einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung darf das letzte Aktivgehalt nicht überschreiten.³⁴⁷ Der Aktivbezug und die Pensionszusage werden somit als wirtschaftliche Einheit gesehen. Wird eine Pensionszusage gemacht, obwohl entweder kein oder ein bloß unangemessen niedriger Aktivlohn bezahlt wird, ist ein fiktiver angemessener Aktivlohn für die Beurteilung der Pensionszusage heranzuziehen.³⁴⁸

Nach Ansicht des VwGH³⁴⁹ ist im Fehlen einer ausdrücklichen Anrechnung der Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung eine unübliche Ausgestaltung zu sehen, welche zu einer gänzlichen Versagung der Pensionsrückstellung führt.³⁵⁰ Die neuere Verwaltungsauffassung weicht jedoch von der Ansicht des VwGH ab und geht davon aus, dass der angemessene Teil der Pensionsrückstellung auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung der Anrechnung der gesetzlichen Pension anzuerkennen ist.³⁵¹

Die Beurteilung für den Einzelfall ist notwendig, denn eine in allen Punkten gleich ausgestaltete Pensionszusage könnte bei Vorliegen unterschiedlicher Gesamtumstände nach einer unterschiedlichen steuerlichen Wertung verlangen.³⁵² Führt der Fremdvergleich zu dem Ergebnis, dass die Pensionszusage der Höhe nach unangemessen ist, ist die steuerliche Anerkennung der Pensionsrückstellung lediglich hinsichtlich des unangemessenen Teils zu versagen.³⁵³

³⁴⁵ KStR 2001 Rz 1062.

³⁴⁶ Vgl. *Wieser*, FJ 5/1998, 100 (105).

³⁴⁷ Etwa UFS Wien 20.09.2007, RV/2111-W/02; vgl. dazu auch *Bucek*, ecolex 2003, 158 (160) mwN.

³⁴⁸ EStR 2000 Rz 3391.

³⁴⁹ So zB VwGH 22.05.2002, 99/15/0059.

³⁵⁰ Vgl. *Bucek*, ecolex 2003, 158 (160) mwN.

³⁵¹ EStR 2000 Rz 3393.

³⁵² Vgl. *Felbinger, Ralph*, Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, SWK 27/2001, S 657 (659 ff).

³⁵³ Vgl. *Bucek*, ecolex 2003, 158 (160) mwN.

Werden Pensionszusagen als verdeckte Ausschüttungen eingestuft, so sind aus steuerlicher Sicht auch die damit iZ stehenden Rückdeckungsversicherungen unbeachtlich und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.³⁵⁴

Enthält die Zusage „Escape-Klauseln“, welche der Gesellschaft den Widerruf der Pensionszusage bei qualifizierten wirtschaftlichen Schwierigkeiten ermöglichen und wird in Folge davon nicht Gebrauch gemacht, ist eine fremdunübliche Vorgehensweise und somit verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter anzunehmen.³⁵⁵

3.10. Abfertigungszusagen

Grundsätzlich werden Abfertigungszahlungen als Betriebsausgaben anerkannt.³⁵⁶ Unterschieden wird zwischen gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungen einerseits und den freiwilligen Abfertigungen andererseits.

Ist das Dienstverhältnis zur Gänze nicht anzuerkennen, so gilt dies auch für die gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigung. Wird das Dienstverhältnis zwar dem Grunde nach anerkannt, ist die Entlohnung jedoch unangemessen, so wird auch die gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigung nur in entsprechender Höhe anerkannt.

Die Anerkennung einer freiwilligen Abfertigung hängt davon ab, ob die zugrunde liegende Zusage an sich und ob die in der Zusage enthaltene Abfertigungshöhe fremdüblich ist. Analog zur Behandlung von Pensionszusagen wird auch hier die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt, wenn auch nur ein Element der Zusage nicht fremdüblich ist. Wird die Zusage dem Grunde nach anerkannt, jedoch die Höhe der Abfertigung als unangemessen gefunden, kommt es wiederum zu einer Anpassung der freiwilligen Abfertigung an die laufende Entlohnung.³⁵⁷

Wird ein Betrieb unentgeltlich oder gegen ein geringes Entgelt an einen Dienstnehmer übertragen und wird diesem gleichzeitig eine Abfertigung bezahlt, so kann die Abfertigung beim Dienstnehmer nicht als Bezug aus dem Dienstverhältnis gesehen und bei der Gesellschaft nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Der Grund dafür liegt darin, dass unter Fremden eine derartige Vorgehensweise ausgeschlossen erscheint.³⁵⁸

³⁵⁴ UFS Klagenfurt 05.10.2009, RV/0155-K/07.

³⁵⁵ Vgl *Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg)*, ESt RL-Kommentar, §§ 9, 14 Rz 3395.

³⁵⁶ Vgl *Lenneis in Baldauf/Kandruith-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 20 Rz 330.

³⁵⁷ Vgl *Renner in Bauer/Quantschnigg*, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Abfertigungen“.

³⁵⁸ VwGH 01.12.1992, 89/14/0176; s dazu *Baldauf in Baldauf/Kandruith-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 20 Rz 84; weiters *Doralt*, EStG I, § 4 Tz 330 Stichwort „Abfertigungszahlungen an Dienstnehmer“ mwN.

3.11. Zusammenfassung des dritten Kapitels

Die Erläuterungen zu den einzelnen behandelten Vertragsarten lassen trotz vertragsspezifischer Besonderheiten eine gewisse Gleichmäßigkeit in der steuerlichen Beurteilung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erkennen. Ausschlaggebend ist, ob die Rechtsbeziehung – gemessen am Gesamtbild der Umstände – einerseits dem Grunde nach und andererseits der Höhe anerkannt wird. Dabei gilt es zu überprüfen, ob fremde Dritte die vorliegende Vereinbarung sowohl in der vorliegenden äußeren Form als auch mit vergleichbarem Inhalt abgeschlossen hätten.

Wird eine Vereinbarung dem Grunde nach als unüblich befunden, so wird ihr die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt.

Wenn die Vereinbarung zwar dem Grunde nach anerkannt wird, die Höhe der Zahlungen jedoch nicht fremdüblich erscheint, ist bei unangemessen hohen Zahlungen nur der angemessene Teil anzuerkennen und im unüblichen Teil eine verdeckte Einlage oder Ausschüttung zu sehen. Sind die Zahlungen hingegen zu gering, werden sie – ausgenommen in den Fällen, in denen ihnen bloß ein „Taschengeldcharakter“ zukommt – in tatsächlich geleisteter Höhe anerkannt.

4. Kapitel: Die Bedeutung des „Arm’s-Length-Principle“ im Konzern

4.1. Allgemeines

Die bisherigen Ausführungen zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen ieS sowie zwischen Gesellschaften und deren Anteilhaber gelten sinngemäß auch für Leistungsbeziehungen im Konzern.

Im vorliegenden Kapitel werden zunächst einige Besonderheiten bei der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Konzernunternehmen behandelt und ein aus Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes interessanter Bereich konzerninterner finanzpolitischer Instrumente – das sog Cash Pooling – besprochen. Anschließend wird auf die iZm Konzernleistungen bedeutenden Verrechnungspreise eingegangen.

4.2. Besonderheiten im Konzern

4.2.1. Allgemeines

Die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften gelten auch für Leistungsbeziehungen innerhalb eines Konzerns. Davon werden einerseits Leistungen an Unternehmen, an denen der Gesellschafter mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist sowie andererseits Leistungen an den Gesellschafter des Gesellschafters („Großmuttergesellschaften“) erfasst.³⁵⁹ Zweck der Erweiterung auf nicht unmittelbar beteiligte Obergesellschaften ist, eine Umgehung des Einlagenrückgewährverbots durch die Zwischenschaltung von Gesellschaften zu verhindern.³⁶⁰

Bei Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften wird zunächst eine Ausschüttung an die Muttergesellschaft und sodann eine Einlage der Muttergesellschaft in die Schwestergesellschaft angenommen.³⁶¹ Leistet die Großmuttergesellschaft einen Zuschuss an die Enkelgesellschaft, wird dieser steuerlich zunächst als Einlage in die Muttergesellschaft und sodann als Einlage Letzterer in die Enkelgesellschaft behandelt.³⁶²

³⁵⁹ Vgl *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 84 f; ausführlicher *Renner in Bauer/Quantschnigg*, § 8 – Anhang, Stichwort „Verbundene Unternehmen“; KStR 2001 Rz 1143.

³⁶⁰ Vgl dazu sowie zu den Einschränkungen der Ausdehnung auf nicht unmittelbar beteiligte Obergesellschaften die Verweise von *Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg)*, GmbHG, § 82 Rz 85.

³⁶¹ KStR 2001 Rz 689 mwN.

³⁶² KStR 2001 Rz 690.

Im Konzernverband richten sich die gesellschaftsrechtlichen Rückerstattungsansprüche gem § 83 GmbHG sowie § 56 AktG (vgl Kap 1.2.2.2.) an jene Gesellschaft, welche begünstigt wurde. Ist eine Gesellschaft dazwischengeschaltet, darf diese nur dann selbst in Anspruch genommen werden, wenn sie entweder die Leistung veranlasst hat oder in Kollusion oder in grob fahrlässiger Unkenntnis gehandelt hat.³⁶³

Für den Fremdvergleich ergeben sich Besonderheiten aus den gegenseitigen wirtschaftlichen Abhängigkeiten der Konzerngesellschaften. Dazu gehören etwa Lieferbeziehungen, ein gemeinsames Know-How sowie die Marktstellung des Konzerns. Der Fremdvergleich hat darauf einzugehen, ob ein gewissenhafter Geschäftsleiter bei Vertragsabschlüssen mit rechtlich unabhängigen Unternehmen solche wirtschaftliche Abhängigkeiten berücksichtigt hätte.³⁶⁴ Konzernverrechnungspreise sind jedenfalls unüblich, wenn Leistung und Gegenleistung inäquivalent sind.

4.2.2. Konzernumlagen

Konzernumlagen sind Zahlungen von Konzerngesellschaften an die Konzernspitze für Leistungen, welche diese für den gesamten Konzern entweder selbst erbringt oder durch andere erbringen lässt. Dazu gehören zB Zahlungen für die Einbeziehung in Serviceverträge sowie für Beratungs- und sonstige Dienstleistungen.

Die Abrechnung dieser von der Konzernspitze übernommenen Zahlungen für verschiedenen Leistungen erfolgt entweder in Form eines Pauschalbetrages als Konzernumlage („indirekte Preisverrechnung“³⁶⁵) oder als Abrechnung der Einzelleistungen („direkte Preisverrechnung“³⁶⁶), wobei seitens der Konzernspitze ein Gewinnaufschlag³⁶⁷ von 10% bis 15% verrechnet werden darf.

Konzernumlagen werden nur dann steuerlich akzeptiert, wenn die abzugeltende Leistung von den Konzerngesellschaften tatsächlich benötigt wird, der Preis angemessen ist und die Vereinbarung eines Pauschalentgelts auch unter Dritten üblich wäre. Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze führen dazu aus, dass eine Abrechnung in Form einer Konzernumlage nur dann zweckmäßig ist, wenn der Wert, der auf die einzelne Gesellschaft

³⁶³ Vgl Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg), GmbHG, § 82 Rz 85.

³⁶⁴ Vgl Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 26.

³⁶⁵ Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 214.

³⁶⁶ Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 214.

³⁶⁷ Vgl Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Konzernumlagen“.

entfällt, sonst bloß annähernd geschätzt werden kann und eine Einzelabrechnung einen zu hohen Verwaltungsaufwand verursachen würde.³⁶⁸

Für den Nachweis der Fremdüblichkeit ist das Vorhandensein eines schriftlichen Vertrages mit folgenden Inhaltspunkten von großer Bedeutung: (i) zu erbringende(n) Dienstleistung(en), (ii) Kosten, (iii) Umlageschlüssel, (iv) Laufzeit sowie (v) Abrechnungsmodus. Überdies sollte auch dokumentiert sein, dass die Leistung tatsächlich empfangen wurde.³⁶⁹

Nach hA wird die Anerkennung von Konzernumlagen für die Abgeltung von Konzernrevisions- sowie Managementleistungen abgelehnt.³⁷⁰

4.2.3. Konzernfinanzierungen und Sicherheitenbestellungen

Tätigt ein Unternehmen eine Investition, wobei die dafür erforderlichen Fremdmittel von einem verbundenen Unternehmen aufgenommen werden und erfolgt die Verrechnung der Aufwendungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht zu fremdüblichen Konditionen, so könnte darin eine verdeckte Ausschüttung oder Einlage gesehen werden. Anders wird der Sachverhalt beurteilt, wenn die Investitionsmittel aus fremden Finanzierungsquellen stammen.³⁷¹

Konzernfinanzierungen in der Form, dass die Muttergesellschaft aufgrund besserer Konditionen Fremdkapital aufnimmt und dieses an die Tochtergesellschaft weiterleitet, müssen – wie andere Finanzierungen zwischen Nahestehenden – fremdüblich sein.

Stellt die Tochtergesellschaft eine Sicherheit für die Finanzierung bereit, so ist eine angemessene Gegenleistung für das eingegangene Risiko in Form einer Avalprovision notwendig.³⁷² Eine Ausnahme davon ist dann zulässig, wenn die Fremdmittel der Tochtergesellschaft selbst zufließen, da in diesem Fall die Sicherheitenbestellung dazu dient, selbst Kreditmittel zu erhalten.³⁷³ Die Gesellschaft darf aber keineswegs eine Haftung übernehmen, welche die ihr zufließenden Vorteile übersteigt.³⁷⁴

Werden die Finanzmittel nicht an die die Sicherheit bestellende Gesellschaft weitergeleitet, kann ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr vorliegen, wenn

³⁶⁸ Vgl. Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 215.

³⁶⁹ Vgl. Gelke, Andreas / Holzinger, Gabriele, Verrechnungspreise, ecolex 2010, 193 (195).

³⁷⁰ Vgl. Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG I, § 52 Rz 72; Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 27.

³⁷¹ Vgl. Bergmann, Horst / Mayerhofer, Susanne, Steuerliche Aspekte des fremdfinanzierten Erwerbs von Investmentanteilen, SWK 34/35/1992, A I 359 (362).

³⁷² Vgl. Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 28.

³⁷³ Vgl. Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 189; Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg), GmbHG, § 82 Rz 115.

³⁷⁴ Vgl. Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg), GmbHG, § 82 Rz 101.

keine entsprechende Gegenleistung geleistet wird. Trotz Missverhältnis zwischen übernommenem Risiko und Gegenleistung wird bei Vorliegen eines besonderen betrieblichen Interesses kein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz gesehen.³⁷⁵ Die Beurteilung des betrieblichen Interesses erfolgt dabei aus Sicht der Gesellschaft, welche die Sicherheit bestellt. Da Konzerngesellschaften nach österreichischem Recht keinen Haftungsverband³⁷⁶ bilden und im Insolvenzfall für jede Gesellschaft ein gesondertes Insolvenzverfahren geführt wird, ist das Vorliegen eines allgemeinen Konzerninteresses als Rechtfertigung für die Sicherheitenbestellung nicht ausreichend.³⁷⁷ Die Avalprovision kann somit nur bei Vorliegen konkreter Vorteile aus der Konzerneinbindung entfallen.³⁷⁸ Keineswegs darf die Sicherheitenbestellung jedoch die finanzielle Existenz der Gesellschaft gefährden.³⁷⁹

Werden die von der Muttergesellschaft aufgenommenen Fremdmittel zwar an die Tochter weitergeleitet, geschieht dies jedoch nicht als Gesellschafterzuschuss, sondern als Gesellschafterdarlehen, ist aus Sicht der Tochtergesellschaft die Gefahr der doppelten Inanspruchnahme – einerseits aus dem Darlehen, andererseits aus der Sicherheit – gegeben.³⁸⁰

Nach Ansicht des OGH³⁸¹ stellt auch eine Sicherheitsleistung der Tochtergesellschaft für einen Kredit, den die Muttergesellschaft für die Finanzierung der Gesellschaftsanteile der Tochter aufgenommen hat, grundsätzlich einen Verstoß gegen die gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften dar. Eine solche Sicherheitenbestellung ist nichtig und begründet – falls die Sicherheit bereits schlagend wurde – einen Rückforderungsanspruch gegenüber der Gesellschaft, zu dessen Gunsten sie bestellt worden war.

Wie bereits erwähnt, ist für das Bestehen einer verdeckten Einlage bzw Ausschüttung unerheblich, ob der zugrunde liegende Sachverhalt im Inland verwirklicht wurde. So wird bei Gewährung eines zinsenlosen Darlehens an eine ausländische Tochtergesellschaft bei grundsätzlicher Anerkennung des Darlehens auch in EAS 1818³⁸² erläutert, dass *„sollte die österreichische Kapitalgesellschaft auf die Einforderung ihrer kraft Gesetzes entstandenen steuerlichen Verrechnungspreisforderung gegenüber der italienischen Tochtergesellschaft*

³⁷⁵ Vgl Koppensteiner/Rüffler, GmbHG, § 82 Rn 17c.

³⁷⁶ Vgl Saurer, RdW 1998/10, 593 (598) mwN.

³⁷⁷ Vgl Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 189.

³⁷⁸ Vgl Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg), GmbHG, § 82 Rz 112.

³⁷⁹ Vgl Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg), GmbHG, § 82 Rz 101 mit Hinweis auf Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 190 f.

³⁸⁰ Zu den notwendigen Vorkehrungen, um dies zu verhindern vgl Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg), GmbHG, § 82 Rz 118.

³⁸¹ OGH 25.06.1996, 4 Ob 2078/96h; dazu Nowotny, Gesellschaftsrecht, 90 f; weiters Polster-Grüll, Barbara / Berghuber, Thomas / Dolezal-Huber, Alexandra / Kremslehner, Florian / Polster, Stephan / Rieder, Willibald / Schwerdtfeger, Jörg / Taucha, Peter / Zerwas, Herbert, Cash Pooling² (2004) 159; s auch Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 141 – 144.

³⁸² EAS 1818 vom 12.03.2001.

verzichten, dann wäre in diesem Verzicht auf den Vermögenswert "Forderung" (und in der durch Befreiung von ihrer steuerlichen Verrechnungspreisverbindlichkeit eintretenden Bereicherung des steuerlichen Betriebsvermögens der Tochtergesellschaft) eine Vermögenszuführung auf Gesellschafterebene, sonach eine verdeckte Einlage in die italienische Tochtergesellschaft zu erblicken. Im gegebenen Zusammenhang verdient im Übrigen festgehalten zu werden, dass auch der Verwaltungsgerichtshof im Fall einer unverzinslichen Gesellschafterkaufpreisforderung im Hinblick auf die Angehörigen-Rechtsprechung davon ausgeht, dass in den betreffenden Jahren jeweils eine Forderung auf Bezahlung der Zinsen entstanden ist (VwGH 31.3.1998, 93/13/0024, ÖStZB 1998, 560)“.

4.2.4 Cash Pooling

4.2.4.1. Was ist Cash Pooling?

Cash Pooling ist ein Instrument im Rahmen des Cash Management im Unternehmen. Das Cash Management umfasst sämtliche Maßnahmen, „die direkt oder indirekt auf eine zielorientierte Gestaltung des kurzfristigen Finanzpotentials der Unternehmung ausgerichtet sind“³⁸³, maW sind das Maßnahmen die der „Planung, Steuerung, Kontrolle und Sicherung aller liquiden Mittel“³⁸⁴ dienen. Noch einfacher ausgedrückt, ist Cash Management „die Summe aller Maßnahmen, um just-in-time die richtige Menge Geld, zum richtigen Zeitpunkt, am richtigen Konto zu haben, fehlende Liquidität möglichst günstig zu beschaffen und überschüssige Liquidität möglichst gewinnbringend zu verkaufen...“³⁸⁵.

Das Cash Pooling dient der konzerninternen Finanzierung, welche durch Aufrechnung der konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten – dem sog „Netting“³⁸⁶ oder „Clearing“³⁸⁷ – erreicht wird. Zweck ist, erforderliche Mittel in erster Linie konzernintern durch die am Pool beteiligten Konzerngesellschaften zu verschaffen. Dadurch soll die Liquidität innerhalb des Pools gesichert werden, ohne auf externe Finanzierungsquellen zugreifen zu müssen. Erst wenn dies nicht möglich ist, werden externe Kreditinstitute in Anspruch genommen.

³⁸³ Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG I, § 52 Rz 73 zit nach Theisen in Lutter (Hrsg), Holdinghandbuch² H 16 zit nach Kettern, Cash-Management und Bankenwahl (1987) 19.

³⁸⁴ Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 21.

³⁸⁵ Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 45.

³⁸⁶ Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 29.

³⁸⁷ Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG I, § 52 Rz 77.

Durch das Einrichten eines Master Account werden ein täglicher Liquiditätsausgleich auf Konzernebene und eine geringe Zinsbelastung erreicht. Der Master Account wird bei einer innerhalb des Konzernverbandes zur Master Company bestimmten Konzerngesellschaft – die interne Bank – errichtet.³⁸⁸ Die Master Company ist meist eine Schwestergesellschaft der übrigen Konzernunternehmen und hat keinen Einfluss auf deren Geschäftsführung. Aus steuerlichen Überlegungen sowie Haftungsgründen übernimmt die Konzernmutter selbst nur selten die Funktionen der Master Company.³⁸⁹

Konzernunternehmen mit einem positiven Cash Saldo überweisen diesen auf den Master Account der Master Company. Unternehmen mit negativen Cash Konten erhalten im Gegenzug den Fehlbetrag vom Master Account der Master Company.³⁹⁰

Die Komplexität des Cash Pools nimmt bei steigender Anzahl von Konten und Konzernunternehmen zu.³⁹¹

Obwohl Cash Pooling hauptsächlich aus betriebswirtschaftlichen Gründen eingesetzt wird, werden darin auch Steuergestaltungsmöglichkeiten gesehen. Da die grenzüberschreitende Anwendung von Cash Pooling denkbar ist, wird durch die Ansiedlung der Master Company in Steueroasen eine Verringerung der Gesamtsteuerlast erreicht.³⁹²

4.2.4.2. Vor- und Nachteile von Cash Pooling

Die Anwendung von Cash Pooling ist mit verschiedenen Vor- und Nachteilen für die beteiligten Unternehmen verbunden:

Vorteile von Cash Pooling auf Konzernebene:³⁹³

- Die Zinsmarge zwischen Haben- und Sollzinsen wird eingespart, wobei der Einsparungseffekt bei größeren Unterschieden zwischen Haben- und Sollzinssätzen größer ist;
- Die Summe der kurzfristigen Kreditlinien kann verringert werden;
- Aufgrund des Einsparungseffekts sowie der Zusammenfassung aller Salden der Konzernunternehmen hat der Konzern eine bessere Verhandlungsposition und erhält besseren Zinskonditionen bei den Kreditinstituten;
- Verwaltungskosten können durch Zentralisierung eingespart werden;

³⁸⁸ Vgl Moser, Gerald, Cash Pooling als Mittel der Konzernfinanzierung, Aufsichtsratsratuell 2009 H 5, 23 (23).

³⁸⁹ Vgl Billek, Cash Pooling, 16; Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 133.

³⁹⁰ Vgl Hack, Doris, Grenzüberschreitendes Cash Pooling und internationale Verrechnungspreise, taxlex 2006, 503 (503).

³⁹¹ Vgl Billek, Cash Pooling, 1.

³⁹² Vgl Hack, taxlex 2006, 503 (503).

³⁹³ Vgl Moser, Aufsichtsratsratuell 2009 H 5, 23 (23); Hack, taxlex 2006, 503 (503); Billek, Cash Pooling, 6 f; Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 29.

- Die Konzernbilanzsumme wird verkürzt, die Eigenkapitalquote steigt;
- Die Steuerbelastung kann durch geschickte zwischenstaatliche Verschiebungen von Zinsertrag- und –aufwand reduziert werden;
- Das Wechselkursrisiko ist gering;
- Für kleinere Konzernunternehmen bestehen bessere Konditionen, Kreditlinien zu erhalten.³⁹⁴

Nachteile von Cash Pooling auf Konzernebene.³⁹⁵

- Bei den beteiligten Gesellschaften können Liquiditätsschwierigkeiten auftreten, wenn diese sonst nicht zur Abfuhr von Mitteln herangezogen werden würden;
- Die einzelnen Poolgesellschaften verlieren an Selbständigkeit, indem sie ihre liquiden Mittel an den Master Account abzuführen haben;
- Eine Risikostreuung ist nur beschränkt möglich;
- In Krisenzeiten werden alle beteiligten Gesellschaften mit finanziellen Schwierigkeiten zu kämpfen haben, wenn sie nicht über externe Finanzierungsquellen verfügen;
- Die Entscheidungsmöglichkeiten über eigene liquide Mittel werden eingeschränkt;
- Bei Insolvenz der Master Company oder der Empfängergesellschaft können Forderungen uneinbringlich werden;
- Für einzelne Konzernunternehmen könnten die Zinsen im Vergleich zu den Marktkonditionen ungünstig sein;
- Sowohl für die Master Company als auch für die beteiligten Konzernunternehmen besteht ein erhöhtes Ausfallsrisiko.

4.2.4.3. *Arten von Cash Pooling*

Unterschieden wird zwischen dem „effektivem“ und dem „fiktivem“ Cash Pooling. Letzteres wird auch „Notional Pooling“ oder „Zinskompensation“ genannt.

Beim effektiven Cash Pooling kommt es zu tatsächlichen Zahlungsflüssen auf den Master Account und vom Master Account an die Empfängergesellschaften. Dadurch wird eine Liquiditätsstreuung erreicht. Je nach Ausgestaltung werden die einzelnen Poolkonten

³⁹⁴ Vgl. Billek, Cash Pooling, 7 mwN.

³⁹⁵ Vgl. Moser, Aufsichtsratsaktuell 2009 H 5, 23 (23 f); Schmidt, Helmut / Riegler, Marco, Das Verbot der Einlagenrückgewähr beim Cash Pooling, RWZ 4/2007/27, 97 (97 f); Billek, Cash Pooling, 8; Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴ I/2, § 52 Rz 29; Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 151 f.

entweder auf null gestellt („Zero Balancing“³⁹⁶) oder ein bestimmter Zielbetrag auf diesen belassen („Target Balancing“³⁹⁶).

Beim fiktiven Cash Pooling werden die Zahlungen hingehen fingiert und lediglich die Zinsen³⁹⁷, welche sich für jedes Unternehmen bei tatsächlichen Zahlungsflüssen ergeben würden, verrechnet.

Beide Varianten können eine Zinsoptimierung bewirken.³⁹⁸ In der Praxis ist das fiktive Cash Pooling selten verbreitet.³⁹⁹

4.2.4.4. *Rechtliche Rahmenbedingungen von Cash Pooling*

Durch Cash Pooling werden einerseits konzerninterne Rechtsbeziehungen zu den beteiligten Konzerngesellschaften und andererseits externe Rechtsbeziehungen zum Kreditinstitut, welches den Master Account „betreut“, begründet.⁴⁰⁰

Die Rechtsbeziehung zwischen Master Company und den einzelnen Poolgesellschaften hängt von den Funktionen ab, welche die Master Company erfüllen soll. Üblicherweise schließen die Konzernmutter und die Master Company eine Rahmenvereinbarung in Form eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit Elementen vieler Vertragstypen ab. Die Master Company erhält dadurch die Vollmacht, Verträge mit den anderen Konzernunternehmen zur gegenseitigen Liquiditätssicherung abzuschließen („vernetzt strukturierter Cash Pool“). Die Rahmenvereinbarung kann aber auch vorsehen, dass die Poolgesellschaften mit Genehmigung der Konzernmutter diesem Rahmenvertrag beitreten können („sternförmig strukturierter Cash Pool“).⁴⁰¹ In der Rahmenvereinbarung werden auch die von der Master Company übernommenen Funktionen, die damit verbundenen Verpflichtungen sowie die Verzinsung der gegenseitigen Ansprüche geregelt.⁴⁰² Zu den wesentlichen Vertragsbestimmungen⁴⁰³ von Cash-Pooling-Rahmenvereinbarungen gehören zB: (i) Kündigungsrechte, (ii) Einsichts- und

³⁹⁶ Zum sog „Zero Balancing“ und „Target Balancing“ (sowie zu diversen Unterformen, wie zB das „Settlement Pooling“, vgl. *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 50 – 55; weiters *Hack*, taxlex 2006, 503 (504); s auch *Billek*, Cash Pooling, 11.

³⁹⁷ Es wird zwischen vollständiger Zinskompensation und dem sog Margen Pooling unterschieden; dazu vgl. *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 177. Zu den zwei Abwicklungsvarianten, der Netto- und der Bruttomethode, vgl. *dieselben*, Cash Pooling, 60 ff.

³⁹⁸ Vgl. *Moser*, Aufsichtsratsaktuell 2009 H 5, 23 (24).

³⁹⁹ Vgl. *Hack*, taxlex 2006, 503 (504).

⁴⁰⁰ Vgl. *Billek*, Cash Pooling, 2.

⁴⁰¹ Vgl. *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 132 f.

⁴⁰² Vgl. *Billek*, Cash Pooling, 16; *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 133.

⁴⁰³ Vgl. auch Mustervertrag in *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 121 f.

Mitspracherechte, (iii) Informationsrechte, (iv) betragsmäßige Begrenzung der Finanzierung, (v) Bestellung von Sicherheiten, (vi) Festlegung der Kreditlinien der Master Company gegenüber der teilnehmenden Konzernunternehmen, (vii) angemessene Verzinsung, (viii) Kostenaufteilung, (vii) Entgelt für die Master Company⁴⁰⁴.

Des Weiteren werden Rahmenvereinbarungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen abgeschlossen. Dies geschieht entweder unmittelbar oder mittelbar über die Master Company. Diese Rahmenvereinbarungen beinhalten einerseits die Verpflichtung, Habensalden regelmäßig auf den Master Account zu überweisen und andererseits das Recht, Ausgleichzahlungen für Sollsalden zu verlangen.⁴⁰⁵

Von den Rahmenvereinbarungen zu unterscheiden ist die Rechtsgrundlage für die einzelnen Zahlungsflüsse zwischen den beteiligten Konzernunternehmen. Da im Vorhinein keine bestimmte zu leistenden Darlehensvaluta, sondern vielmehr ein Rahmen vereinbart wird, erscheint eine Einordnung des Vertragsverhältnisses als Kontokorrentkredit wohl am passendsten.⁴⁰⁶

Cash-Pooling-Vereinbarungen können entweder dem sog Pool- oder dem Dienstleistungskonzept folgen. Das Poolkonzept sieht die von der Master Company erbrachten Leistungen lediglich als innere Hilfsleistungen an. Demzufolge findet zwischen den Konzernunternehmen und der Master Company kein Leistungsaustausch statt. Die angefallenen Aufwendungen werden „at Cost“ an die Konzernunternehmen verrechnet, wodurch die Master Company keinen eigenen Gewinn erzielt. Anders ist die Beurteilung beim Dienstleistungskonzept, welches einen Leistungsaustausch zwischen Master Company und den beteiligten Konzernunternehmen sehr wohl für möglich hält. Die Master Company erhält für die erbrachten Leistungen eine Vergütung in Form einer separaten Management Fee oder in Form eines in der Zinsenverrechnung berücksichtigten Gewinnaufschlags. In der Praxis wird das Dienstleistungskonzept mit Berücksichtigung des Gewinnaufschlags als Teil der Zinsverrechnung am häufigsten verwendet.⁴⁰⁷

Neben den bisher erwähnten Vereinbarungen – nämlich zwischen Konzernmutter und Master Company einerseits sowie zwischen den einzelnen Poolgesellschaften andererseits – ist der Abschluss eines Rahmenvertrages zwischen Master Company und dem Kreditinstitut

⁴⁰⁴ Vgl Moser, Aufsichtsrataktuell 2009 H 5, 23 (25).

⁴⁰⁵ Vgl Billek, Cash Pooling, 16; zu den weiteren erforderlichen Vertragselementen vgl die Ausführungen in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 134 f.

⁴⁰⁶ Vgl Moser, Aufsichtsrataktuell 2009 H 5, 23 (24).

⁴⁰⁷ Vgl Hack, taxlex 2006, 504 f.

notwendig. Kern dieses Vertrages ist die konkrete Ausgestaltung des Cash Pools, nämlich die Übertragung der Salden der Poolkonten auf den Master Account.⁴⁰⁸

Ein weiterer wesentlicher Aspekt von Cash-Pooling-Verträgen ist die Ausgestaltung der Bestimmungen in Hinblick auf die Einhaltung der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsvorschriften.⁴⁰⁹ Sowohl beim effektiven als auch – wenn auch in geringerem Umfang – beim fiktiven Cash Pool kann gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen werden, wenn die gegenseitigen Leistungen nicht betrieblich gerechtfertigt oder – maW – wenn sie nicht fremdüblich sind. Die Up-Stream-Mittelabflüsse von Konzernunternehmen mit Habensalden sowie die Down-Stream-Mittelabflüsse an Konzernunternehmen mit Sollsalden können dann gegen das gesellschaftsrechtliche Einlagenrückgewährverbot verstoßen, wenn es im Zuge der Zahlungsströme zu einer Verringerung des Vermögens bei einer beteiligten Konzerngesellschaft kommt. Dies kann geschehen, indem für Habensalden zu geringe Vergütungen oder für Sollsalden zu hohe Entgelte für den Ausgleich in Rechnung gestellt werden.⁴¹⁰ Ein solcher Verstoß würde zur Nichtigkeit der Vereinbarung und zu Rückersatz- sowie Haftungsansprüchen führen. Um dies zu vermeiden, sollten vor Einführung des Cash Pools gewisse Voraussetzungen beachtet werden. Dazu gehört eine Risikobeurteilung⁴¹¹ der Master Company sowie der anderen beteiligten Poolgesellschaften. Diese sollte nicht nur ex ante, sondern auch während des Bestehens des Pools durchgeführt werden, wobei gegebenenfalls ein Ausstieg aus dem Pool in Betracht gezogen werden sollte.⁴¹²

4.2.4.5. Steuerliche Aspekte von Cash Pooling

Cash-Pooling-Verträge werfen zahlreiche steuerrechtliche Fragen auf. Eine davon ist die nach der Angemessenheit der Verrechnungspreise zwischen der Master Company und den teilnehmenden Poolgesellschaften.⁴¹³ Bei Verdacht einer nicht unüblichen Ausgestaltung ist ein Fremdvergleich durchzuführen.

Um einem Fremdvergleich standhalten zu können, muss die Verrechnung zwischen Poolgesellschaft und Master Company dem Grunde nach anerkannt werden sowie eine

⁴⁰⁸ Vgl. Billek, Cash Pooling, 25; vgl. auch Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucher/Zerwas, Cash Pooling, 137 ff.

⁴⁰⁹ Vgl. Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 153 f.

⁴¹⁰ Vgl. Billek, Cash Pooling, 89 f.

⁴¹¹ Eine Risikobeurteilung sollte zumindest eine Überprüfung der Jahresabschlüsse, der Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage sowie der Beschaffung von Informationen über mögliche Haftungen und Rechtsstreitigkeiten beinhalten; vgl. dazu Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 155.

⁴¹² Vgl. Schmidt/Riegler, RWZ 4/2007/27, 97 (98).

⁴¹³ Vgl. Hack, taxlex 2006, 503 (503).

sachgerechte Verzinsung der Soll- bzw. Habensalden vorsehen.⁴¹⁴ Zum Fremdvergleich gehört auch eine ex ante Risikoabwägung. Die Konzerngesellschaft hat die Vorteile und Risiken gegeneinander abzuwägen und dem Pool nur bei Überwiegen der erwarteten Vorteile beizutreten.⁴¹⁵

Aufgenommenes Fremdkapital wird steuerlich nicht nur dann anerkannt, wenn es von Dritten, sondern auch dann, wenn es von Gesellschaftern oder Konzerngesellschaften zur Verfügung gestellt wurde. Die damit verbundenen Zinszahlungen stellen daher grundsätzlich Betriebsausgaben dar. Anderes gilt, wenn das Fremdkapital für steuerliche Zwecke in Eigenkapital umzudeuten wäre.⁴¹⁶

Im Allgemeinen werden auch Poolingverträge – wie Verträge zwischen Nahestehenden – nur dann anerkannt, wenn sie nach außen in Erscheinung treten und einen eindeutigen Inhalt haben.⁴¹⁷ Die im Rahmen des Cash Pooling gewährten Darlehen müssen die für Darlehensgewährungen an Gesellschafter bereits erwähnten Voraussetzungen – nämlich Kreditwürdigkeit, betriebliche Rechtfertigung, ausreichende Besicherung, keine Existenzgefährdung (vgl. Kap. 3.4.) – erfüllen. Andernfalls ist eine Darlehensgewährung nur gerechtfertigt, wenn kein Ausfallrisiko besteht.⁴¹⁸

Wird die Leistungsbeziehung dem Grunde nach anerkannt, werden die Zinsen auf ihre Fremdüblichkeit der Höhe nach überprüft. Dabei dienen als Orientierungshilfe marktübliche Preise sowie das Bestbieterprinzip. Da Cash-Pooling-Vereinbarungen jedoch meiste nicht von fremden Dritten angeboten werden, wird ein Vergleich mit Drittgeschäften scheitern. Falls keine Marktpreise vorhanden sind, sollte sich der Vergleich an den internen Kalkulationen inklusive eines Gewinnaufschlags orientieren. Die von der OECD entwickelten Verrechnungspreisgrundsätze bieten sich dazu an.⁴¹⁹ Liegt ein fremdunübliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor, wird die Beziehung nur bei Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes für den ungünstigen Vertragsabschluss anerkannt.⁴²⁰ Ob ein Rechtfertigungsgrund vorliegt, wird aus Sicht der benachteiligten Gesellschaft beurteilt.

⁴¹⁴ Vgl. Wiesner, Werner, Ergänzende Bemerkungen zum Cash Pooling aus abgabenrechtlicher Sicht, RWZ 4/2007/28, 100 (100).

⁴¹⁵ Vgl. Billek, Cash Pooling, 99.

⁴¹⁶ Vgl. Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 180.

⁴¹⁷ Vgl. Moser, Aufsichtsratsaktuell 2009 H 5, 23 (25 f.); vgl. dazu und auch zu den iZm allfälligen Rechtsgeschäftsgebühren zu beachtenden Formen auch Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 189 mwN.

⁴¹⁸ Vgl. Bauer/Zehetner in Straube (Hrsg.), GmbHG, § 82 Rz 94.

⁴¹⁹ Vgl. Billek, Cash Pooling, 86.

⁴²⁰ Vgl. Schmidt/Riegler, RWZ 4/2007/27, 97 (97 f.).

Der durch Cash Pooling erzielte Zinsvorteil ist auf die beteiligten Gesellschaften derart aufzuteilen, dass bei der Master Company kein Residualgewinn verbleibt.⁴²¹ Zur Orientierung werden bankübliche Zinssätze für die Gewährung von Krediten herangezogen, wobei auf Umstände des Einzelfalls – etwa Laufzeit, Bonität, Art und Zweck der Finanzierung, Wechselkursrisiken und Sicherheiten – Bedacht zu nehmen ist.⁴²² Folgendes ist bei der Bestimmung der Zinssätze zu beachten:⁴²³

- Die Sollzinsen sollen nicht höher, jedoch auch nicht wesentlicher geringer als fremdübliche Bankzinsen sein;
- Die Habenzinsen sollen höher sein als die am Markt erzielten Zinsen;
- Die innerhalb des Pools verrechneten Zinsen dürfen in Abhängigkeit von den unterschiedlichen Bonitäten der beteiligten Unternehmen abweichen;
- Die Master Company erzielt einen Ertrag, welcher ihrer Funktion und – im Fall von effektivem Cash Pooling – dem übernommenen Risiko entsprechen soll. Dieser ergibt sich aus der Differenz zwischen poolinternem Soll- und Habenzinssatz;
- Je geringer die Eigenmittelausstattung einer Gesellschaft ist, desto weniger Kredite und Sicherheiten sollte sie gewähren bzw. Haftungen übernehmen.

In der Lit wird auch die Meinung vertreten, dass eine Orientierung an Zinssätze für einfache Geschäftskonten nicht ausreichend ist, um Fremdüblichkeit bei der Ausgestaltung nachzuweisen, weil dadurch stets Residualgewinne bei der Master Company verbleiben und die Synergieeffekte dadurch nur dieser zu Gute kommen würden. Die verrechneten Zinssätze sollen sich vielmehr nach jenen richten, die der Master Company für den Master Account von dem Kreditinstitut gewährt werden, da diese aufgrund des veranlagten bzw finanzierten Volumens günstiger als für einfache Geschäftskonten sind. Dadurch soll das Entstehen von Residualgewinnen verhindert werden.⁴²⁴

Darüber hinaus, wird in der Praxis oft danach gefragt, ob für die einzelnen Poolgesellschaften in Abhängigkeit von deren Kreditwürdigkeit unterschiedliche Zinssätze vereinbart werden sollten. Obwohl dies die richtige Lösung wäre, wird aus Vereinfachungsgründen ein einheitlicher Zinssatz bestimmt, was bei unwesentlichen Abweichungen der Kreditwürdigkeit akzeptiert wird.⁴²⁵

⁴²¹ Vgl *Hack*, taxlex 2006, 503 (507).

⁴²² EAS 131 vom 20.05.1992.

⁴²³ Vgl *Moser*, Aufsichtsratsaktuell 2009 H 5, 23 (26); *Schmidt/Riegler*, RWZ 4/2007/27, 97 (99); *Billek*, Cash Pooling, 106 – 114; so auch der BFH, dazu vgl *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 231 ff; weiters *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 184 f.

⁴²⁴ Vgl *Hack*, taxlex 2006, 503 (507 f).

⁴²⁵ Vgl *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 183.

Neben den Zinsen ist auch die Vergütung der Master Company nach drittüblichen Kriterien auf die beteiligten Unternehmen zu verteilen. Hierfür bietet sich die Kostenaufschlagsmethode der OECD als sinnvoll an.⁴²⁶

Werden von einem am Pool beteiligten Unternehmen zu hohe bzw zu niedrige Zinsen für Sollsalden oder zu geringe bzw zu hohe Zinsen für Habensalden in Rechnung gestellt, so wird eine verdeckte Ausschüttung bzw verdeckte Einlage angenommen.⁴²⁷ Diese Vermutung kann nur durch die Vorlage einer speziellen Vereinbarung mit dem Kreditinstitut widerlegt werden. Inhalt dieser Vereinbarung sollte sein, dass im Verhältnis zum Kreditinstitut nur der Kontostand des für die Poolgesellschaft fiktiv zu führenden Einzelkontos⁴²⁸ maßgebend ist und dass Ausfälle nicht anteilig von der Poolgesellschaft getragen werden.⁴²⁹

Die Master Company hat – dem Dienstleistungskonzept folgend – einen Anspruch auf eine angemessene Vergütung. Diese bestimmt sich nach den angefallenen Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags, wobei dieser in Abhängigkeit von den an die Master Company übertragenen Funktionen und Risiken 5% bis 15% betragen und nach einem geeigneten Schlüssel auf die einzelnen Poolgesellschaften umgelegt werden sollte.⁴³⁰ Einen pauschalen Gewinnaufschlag für alle beteiligten Gesellschaften zu ermitteln, erscheint in Hinblick auf die Unterschiede in den von den einzelnen Konzerngesellschaften an die Master Company übertragenen Aufgaben jedoch nicht gerechtfertigt.⁴³¹

Werden im Rahmen von Cash-Pooling-Verträgen Bürgschaften, Haftungen oder sonstige Besicherungen übernommen, ist eine ex ante Risikoabwägung erforderlich. Je höher das übernommene Risiko, desto höher sollten die Zinserträge sowie die Haftungsentgelte sein. Gesellschaften, welche Haftungen übernommen haben, sollten das Risiko laufend einschätzen sowie regelmäßig Aufzeichnungen über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft, zu dessen Gunsten die Haftung besteht, führen.⁴³²

Wie bereits erwähnt, können durch die Ansässigkeit der Master Company in einem Niedrigsteuerland – das sind Länder mit einer Durchschnittssteuerbelastung von maximal 15% – Steuervorteile erzielt werden. Vorsicht ist jedoch dann geboten, wenn aus Sicht der österreichischen Steuerverwaltung der Unternehmensschwerpunkt der Master Company als „passiv“ eingestuft wird. Ein solcher wird zB dann angenommen, wenn die Einkünfte der Master Company im Wesentlichen aus Zinserträgen bestehen. Die Konsequenz einer

⁴²⁶ Vgl Moser, Aufsichtsrataktuell 2009 H 5, 23 (26).

⁴²⁷ Vgl Moser, Aufsichtsrataktuell 2009 H 5, 23 (26).

⁴²⁸ Trotz Cash Pooling führt das Kreditinstitut fiktive Einzelkonten für die beteiligten Poolgesellschaften.

⁴²⁹ Vgl Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG I, § 52 Rz 76.

⁴³⁰ Vgl Hack, taxlex 2006, 503 (506); Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 187.

⁴³¹ Vgl dazu Beispiel 2 in Hack, taxlex 2006, 503 (507); Billek, Cash Pooling, 116.

⁴³² Vgl Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal-Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 188.

solchen Betrachtung wäre der Verlust der Steuerbefreiung für Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG.⁴³³

In Bezug auf die iZm einer grenzüberschreitenden Cash-Pooling-Vereinbarung entstehenden Dokumentationspflichten wird auf die Ausführungen zur erhöhten Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten gem § 138 BAO verwiesen (vgl Kap 4.3.5.). Dazu gehören ua (i) die Vorlage des Cash-Pool-Vertrages, (ii) der Nachweis der von der Master Company übernommenen Funktionen und Risiken, (iii) die Offenlegung des Gewinnaufschlags und der Zinskonditionen auf dem Master Account, (iv) eine Beschreibung der Art und Weise der Abrechnung zwischen Master Company und Poolgesellschaften und (v) das Führen von Aufzeichnungen über die Kreditwürdigkeit der betroffenen Gesellschaften bei Haftungsübernahmen.⁴³⁴ Die Beweisvorsorgepflichten sind in Fällen, in denen die Master Company in sog Steueroasen angesiedelt ist, erhöht und können auch die Beschaffung von Belegen und sonstigen Daten erforderlich machen. Kann die Konzerngesellschaft diese Nachweise nicht erbringen, so sind die Abgabenbehörden berechtigt, den Sachverhalt im Schätzungswege zu ermitteln.⁴³⁵

4.2.4.6. Beispiele

Beispiel 1:⁴³⁶

Gesellschaft 1 weist einen unterjährig konstant bleibenden Sollsaldo iHv € 100.000,-- auf, der Sollzinssatz beträgt 5%. Gesellschaft 2 weist einen unterjährig konstant bleibenden Habensaldo iHv 200.000,-- auf, der Habenzinssatz beträgt 2%. Bei Cash Pooling erhält die Master Company aufgrund des größeren Volumens bessere Zinskonditionen: 4,5% für Sollsalde und 2,5% für Habensalden.

Ohne Cash Pooling hat Gesellschaft 1 einen jährlichen Zinsaufwand von € 5.000,--, Gesellschaft 2 erzielt Zinserträge iHv € 4.000,--, wodurch auf Konzernebene eine Zinsbelastung von € 1.000,-- entsteht.

Bei Nutzung von Cash Pooling hat Gesellschaft 1 einen Zinsaufwand von € 4.500,--, Gesellschaft 2 einen Zinsertrag von € 5.000,--. Dadurch ergibt sich für den gesamten Konzern ein Zinsertrag von € 500,-- und somit im Vergleich zu einer Gestaltung ohne Cash Pooling ein Vorteil von € 500,--.

⁴³³ Vgl *Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal- Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas*, Cash Pooling, 211.

⁴³⁴ Vgl *Hack*, taxlex 2006, 503 (509).

⁴³⁵ Ausführlicher in *Hack*, taxlex 2006, 503 (509) mwN.

⁴³⁶ Angelehnt an *Hack*, taxlex 2006, 503 (504).

Beispiel 2:⁴³⁷

Eine in einem Niedrigsteuerland ansässige Poolgesellschaft übernimmt die Haftung für die Sollsalden anderer Poolgesellschaften gegenüber der Bank. Als Gegenleistung erhält sie von den Poolgesellschaften in Abhängigkeit von den durchschnittlichen Sollsalden eine drittübliche Haftungsprovision. Diese Provision erhöht den mit einem niedrigen Steuersatz zu versteuernden Gewinn der haftenden Poolgesellschaft und verkürzt den höher zu versteuernden Gewinn der anderen Poolgesellschaften. Dadurch kommt es zu einer insgesamt niedrigeren Steuerbelastung.

4.3. Verrechnungspreise

4.3.1. Verrechnungspreise und Fremdvergleich

Grenzüberschreitende Rechtsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen oder zwischen verschiedenen Betriebsstätten ein und desselben Unternehmens sind aus dem heutigen Wirtschaftsleben nicht wegzudenken. Aufgrund der Zunahme solcher Leistungsbeziehungen in den letzten Jahrzehnten als Ausfluss der globalen Internationalisierung ist auch die Bedeutung der sog Verrechnungspreise gestiegen.

Verrechnungspreise stellen eine rechnerische Bewertung von unternehmens- oder konzerninternen Leistungen dar und werden somit nicht durch die Marktkräfte Angebot und Nachfrage bestimmt.⁴³⁸ Durch entsprechende Gestaltung kann die Steuerlast für den gesamten Konzern in bedeutendem Umfang beeinflusst werden, wodurch Steuergestaltungen in diesem Bereich sehr beliebt sind.⁴³⁹

Das „Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip“ ist der Maßstab, anhand dessen Beziehungen zwischen internationalen Betriebsstätten sowie zwischen Mutter- und Tochterunternehmen in Bezug auf ihre fremdübliche Ausgestaltung beurteilt werden.⁴⁴⁰ Dabei wird überprüft, ob die zugrundeliegenden Preise auch zwischen fremden Dritten für ein vergleichbares Geschäft hätten vereinbart werden können und ob ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsleiter das konkrete Geschäft auch mit einem fremden Dritten abgeschlossen hätte.⁴⁴¹

⁴³⁷ Vgl. Polster-Grüll/Berghuber/Dolezal- Huber/Kremslehner/Polster/Rieder/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas, Cash Pooling, 212.

⁴³⁸ Vgl. Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 18.

⁴³⁹ Vgl. Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 20.

⁴⁴⁰ Vgl. Renner in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 – Anhang, Stichwort „Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip“.

⁴⁴¹ Vgl. Rosenberger, Florian, Verrechnungspreise und ihre Fremdüblichkeit, SWK 29/2008, S 783 (784).

Die Beurteilung der Fremdüblichkeit erfolgt stets ex ante, dh bei Vertragsabschluss. Ex post kann jedoch gefragt werden, ob ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsleiter nicht eine Änderung der Bedingungen versucht hätte, um einen für die Gesellschaft im Nachhinein ersichtlich gewordenen Nachteil abzuwenden.⁴⁴²

Die gewählten Verrechnungspreise müssen die innerhalb des Konzerns erbrachten Leistungen adäquat bewerten, transparent sein und die Erträge bzw. Aufwendungen entsprechend aufteilen. Falls sie diesen Anforderungen nicht genügen, droht eine Gewinnberichtigung.⁴⁴³ Das österreichische Bewertungsgesetz enthält keine Definition des Fremdvergleichspreises, weswegen er anhand der von der OECD entwickelten Verrechnungspreisgrundsätze⁴⁴⁴ ermittelt wird.⁴⁴⁵

Beispiel:⁴⁴⁶

Überlässt die österreichische Muttergesellschaft ihrem irischen Tochterunternehmen ein zinsenloses Darlehen, so ist dieser Leistungsaustausch nach Fremdvergleichsgrundsätzen keineswegs üblich. Wenn die Darlehensgewährung als solche anerkannt und nicht etwa eine verdeckte Einlage angenommen wird, so ist gem DBA Irland eine Korrektur des Gewinns bei beiden Gesellschaften vorzunehmen: Bei der österreichischen Muttergesellschaft werden fremdübliche Zinsen als Ertrag und bei der irischen Tochtergesellschaft entsprechend als Aufwand berücksichtigt.

4.3.2. Völkerrechtliche Rechtsgrundlagen für Verrechnungspreise

Als Rechtsgrundlagen für die Gestaltung von fremdüblichen Verrechnungspreisen kommen folgende Bestimmungen des OECD-MA in Betracht:

Art 7 OECD-MA⁴⁴⁷

Art 7 OECD-MA bestimmt in den ersten beiden Absätzen Folgendes:

„(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen

⁴⁴² Vgl Rosenberg, SWK 29/2008, S 783 (784).

⁴⁴³ Vgl Rosenberg, SWK 29/2008, S 783 (783 f).

⁴⁴⁴ Aufgrund der englischen Bezeichnung „Transfer Pricing Guidelines“ wird im Deutschen auch von „OECD-Verrechnungspreisrichtlinien“ gesprochen.

⁴⁴⁵ EStR 2000 Rz 2511 ff.

⁴⁴⁶ EAS 1090 vom 19.06.1997; s dazu Loukota, Helmut, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 2000, 517 (521).

⁴⁴⁷ Vgl Obermair, Christine / Weninger, Patrick J, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil I), FJ 5/2005, 147 (148).

Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind...“.

Art 7 OECD-MA betrifft Gewinnberichtigungen zwischen zwei Betriebsstätten (iSd Art 5 Abs 2 OECD-MA) sowie zwischen Stammhaus und Betriebsstätten.

Zur rechtlichen Natur der Betriebsstätte werden verschiedene Ansichten vertreten. Die eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion sieht die Betriebsstätte als rechtlich vollkommen unselbständig an. Demnach kann der Leistungsaustausch zwischen Betriebsstätte und Stammhaus nicht den Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften gleichgestellt werden. Die Begründung von Rechtsbeziehungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus ist nicht möglich, was zur Folge hat, dass auch keine daraus resultierenden Einkünfte erzielt werden können.⁴⁴⁸

Die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion, welche in Art 7 Abs 2 OECD-MA vertreten wird, stellt für Steuerzwecke die Betriebsstätte einem selbständigen Unternehmen gleich. Nur so können die sich durch die wirtschaftliche Verflechtung der Betriebsstätten ergebenden besonderen Bedingungen für Steuerzwecke außer Acht gelassen werden.⁴⁴⁹

⁴⁴⁸ Vgl. Klein, Christopher, Die Reichweite der Selbständigkeitsfiktion des Art 7 Abs 2 OECD-MA in Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg.), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg. von Lang, Michael] 83 – 88.

⁴⁴⁹ Vgl. Lechner, Gewinnaufteilung, 57 f.

Aus dem Wortlaut des Art 7 Abs 3 OECD-MA ergibt sich, dass sowohl Erträge als auch Aufwendungen mit jenen Werten anzusetzen sind, die bei einer Geschäftsbeziehung mit einem fremden Unternehmen zu berücksichtigen wären.⁴⁵⁰

Art 9 OECD-MA⁴⁵¹

Art 9 OECD-MA lautet:

„(1) Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren“.

⁴⁵⁰ Vgl. Fraberger, Friedrich, Die abkommensrechtlichen Rechtsgrundlagen für Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen und im Verhältnis BS-BS sowie Stammhaus-BS in Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht 2001 [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg von Lang, Michael] 55.

⁴⁵¹ Vgl. Obermair/Weninger, FJ 5/2005, 147 (148 ff).

Art 9 OECD-MA berechtigt demnach die DBA-Staaten, Gewinnverlagerungen zwischen rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen zu korrigieren, wenn die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen nicht fremdüblichen Grundsätzen entsprechen.

Wesentlich ist, dass die Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital besteht, wobei nach hA eine mittelbare Beteiligung ausreicht.

Unter kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen werden solche aus Lieferungen und Leistungen sowie Konzernumlagen verstanden.

Der konzerninterne Verrechnungspreis wird anhand eines Fremdvergleichs geprüft. Dabei können sowohl unternehmensinterne vergleichbare Geschäfte als auch unternehmensexterne Leistungsbeziehungen mit Dritten herangezogen werden. Wenn es keinen vergleichbaren Markt gibt, ist ein fiktiver Verrechnungspreis zu bilden.⁴⁵²

Wie bereits aus den Ausführungen zu Art 7 Abs 1 OECD-MA ersichtlich, liegt das alleinige Besteuerungsrecht für Betriebsstättengewinne beim Ansässigkeitsstaat der Betriebsstätte. Art 9 OECD-MA regelt somit eine Ausnahme von diesem Betriebsstättenprinzip, wobei die Ausnahme darin besteht, dass unangemessen hohe Gewinne dem anderen Staat – also nicht dem Ansässigkeitsstaat – zugewiesen werden. Art 9 OECD-MA ist jedoch keine Verteilungsnorm, was bedeutet, dass bei Fehlen einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage keine Gewinnberichtigung vorgenommen wird. Art 7 Abs 2 OECD-MA hingegen wird als echte Verteilungsnorm gesehen, eine innerstaatliche Rechtsgrundlage ist nicht notwendig.

Art 11 Abs 6 OECD-MA sieht eine folgendermaßen geregelte Berichtigung im Falle von fremdunüblichen Zinsenverrechnungen vor:

„Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden“.

⁴⁵² Vgl Fraberger in Schuh/Zehetner (Hrsg), Verrechnungspreisgestaltung, 70 f.

Art 12 Abs 4 OECD-MA ist die Rechtsgrundlage für Berichtigungen bei unangemessenen Lizenzgebühren und lautet:

„Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden“.

4.3.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen für grenzüberschreitende Sachverhalte

Die steuerliche Behandlung von Vermögenstransfers mit Auslandsbezug wird anhand der Vorschriften des § 6 Z 6 EStG sowie § 8 Abs 1 und 2 KStG durchgeführt.

§ 6 Z 6 lit a EStG lautet: *„Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn*

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,*
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,*
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder*
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.*

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen“.

Zweck obiger Vorschrift ist die Aufdeckung inländischer stiller Reserven, wenn diese durch die Verlegung ins Ausland ihre Steuerhängigkeit in Österreich verlieren. Spiegelbildlich

sollen die im Ausland entstanden stillen Reserven bei einer Überführung ins Inland neutralisiert werden.⁴⁵³

Aus obigen Ausführungen wird ersichtlich, dass die stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Überführung und nicht erst bei deren Realisierung – also erst im Veräußerungszeitpunkt – gewinnwirksam zu berücksichtigen sind. Eine Überführung setzt voraus, dass die Wirtschaftsgüter in eine andere Betriebsstätte transferiert werden und ab diesem Zeitpunkt dieser dienen.⁴⁵⁴

Für die überführten Wirtschaftsgüter ist nicht der Teilwert, sondern ein fiktiver Veräußerungserlös, welcher nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu ermitteln ist, anzusetzen.⁴⁵⁵ Nach Ansicht der Verwaltungspraxis sind bei der Ermittlung dieses Fremdvergleichspreises die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze heranzuziehen.⁴⁵⁶

Bis zum Jahr 2007 umfasste der Gesetzeswortlaut von § 6 Z 6 lit a EStG nur Wirtschaftsgüter, später auch sonstige Leistungen. Da die Vorschrift jedoch auch vor der ausdrücklichen Erwähnung der sonstigen Leistungen im Gesetzestext OECD-konform ausgelegt wurde und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze auch für sonstige Leistungen anwendbar sind, waren auch früher bspw fremdübliche Zinsen für ein Darlehen, dh eine sonstige Leistung, anzusetzen.⁴⁵⁷ Unklar bleibt jedoch weiterhin die Frage, ob § 6 Z 6 EStG für Nutzungen anwendbar ist, nach geltender Verwaltungspraxis wird dies jedoch verneint.⁴⁵⁸

Da § 6 Z 6 EStG im Vergleich zu § 6 Z 14 EStG die allgemeinere Vorschrift ist, wird der Sachverhalt vorrangig nach § 6 Z 14 EStG zu beurteilen sein.⁴⁵⁹

Der Personenkreis von § 6 Z 6 EStG deckt sich weitgehend mit jenem des Art 9 OECD-MA.⁴⁶⁰

Fremdunübliche Vermögenstransfers über die Grenze sind genauso zu behandeln wie innerstaatliche verdeckte Einlage- und Ausschüttungsvorgänge.

Eine verdeckte Einlage eines inländischen Gesellschafters in eine ausländische Gesellschaft führt zu einer Behandlung nach § 6 Z 14 oder §§ 30, 31 EStG. Tätigt eine ausländische Gesellschaft eine verdeckte Einlage in eine inländische Kapitalgesellschaft, so

⁴⁵³ Vgl *Laudacher in Baldauf/Kandruth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom EStG 2010, § 6 Rz 147; *Obermair/Weninger*, FJ 5/2005, 147 (151); EStR 2000 Rz 2505.

⁴⁵⁴ Vgl *Lechner*, Gewinnaufteilung, 73.

⁴⁵⁵ Vgl *Wieser*, FJ 3/1998, 55 (60).

⁴⁵⁶ EStR 2000 Rz 2511 ff; vgl dazu *Doralt*, EStG I, § 6 Tz 378.

⁴⁵⁷ EAS 1090 vom 19.06.1997; s dazu *Loukota*, SWI 2000, 517 (526); so auch *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG 10. GL, § 6 Anm 78.

⁴⁵⁸ BMF vom 26.7.1996, SWK 28/1996, A 519.

⁴⁵⁹ Vgl *Wiesner*, SWK 30/1990, A I 343 (370).

⁴⁶⁰ Zu beachten sind jedoch Unterschiede in den jeweiligen Betriebsstättenbegriffen; vgl dazu auch *Obermair/Weninger*, FJ 5/2005, 147 (151) mwN.

ist § 8 Abs 1 KStG maßgebend. Wie bereits erwähnt, ist umstritten, ob § 8 Abs 1 KStG auch für Nutzungseinlagen gilt (vgl Kap 1.4.1.4.). Art 9 OECD-MA, welcher mit der innerstaatlichen Vorschrift vergleichbar ist, umfasst jedenfalls auch Nutzungseinlagen.

Eine Vergleichbarkeit zwischen § 8 Abs 1 KStG und Art 7 OECD-MA scheitert dahingehend, als die innerstaatliche Vorschrift verdeckte Ausschüttungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter regelt, das Verhältnis von Stammhaus zu Betriebsstätten bzw zwischen Betriebsstätten untereinander jedoch – anders als Art 7 OECD-MA – nicht umfasst.⁴⁶¹

Eine verdeckte Ausschüttung der inländischen Gesellschaft an den ausländischen Gesellschafter ist Einkommensverwendung und somit nach § 8 Abs 2 KStG zu beurteilen. Auch diese Vorschrift deckt sich weitgehend mit Art 9 OECD-MA, jedoch wird nach innerstaatlichem Recht für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung eine subjektive Willensentscheidung (vgl Kap 1.4.2.1.) verlangt.⁴⁶²

Eine verdeckte Ausschüttung der ausländischen Gesellschaft an den inländischen Gesellschafter stellt entweder einen steuerpflichtigen Ertrag aus Kapitalvermögen, eine Betriebseinnahme oder im Rahmen des § 10 KStG einen steuerfreien Beteiligungsertrag dar.⁴⁶³

4.3.4. Rechtliche Einordnung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze regeln bestimmte Grundanforderungen an Verrechnungspreise.⁴⁶⁴ In Österreich wurde die vom Fiskalausschuss der OECD in 1995 überarbeitete Version der Verrechnungspreisgrundsätze mit dem Titel „Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“ vom BMF kundgemacht und im AÖF veröffentlicht.⁴⁶⁵

Obwohl die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in ihrer rechtlichen Eigenschaft als Empfehlung⁴⁶⁶ einer internationalen Organisation keine Rechte und Pflichten begründen,

⁴⁶¹ Vgl Valsky, Andreas, Die österreichischen innerstaatlichen Regelungen für Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen und im Betriebsstätten-Betriebsstätten- sowie im Stammhaus-Betriebsstätten-Verhältnis in Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg von Lang, Michael] 40.

⁴⁶² Vgl Obermair/Weninger, FJ 5/2005, 147 (152).

⁴⁶³ Vgl Wiesner, SWK 30/1990, A I 343 (369).

⁴⁶⁴ Vgl Loukota, SWI 2000, 517 (517).

⁴⁶⁵ Kundmachung des BMF vom 08.07.1996, Z 04 0610/188-IV/4/69, AÖF 144/1996; 15.04.1997, Z 04 0610/191-IV/4/97, AÖF 122/1997; 04.08.1998, Z 04 0610/117-IV/4/98, AÖF 155/1998.

⁴⁶⁶ Für ausführliche Erläuterungen zur rechtlichen Bedeutung vgl zB Zatloukal, Tamáš, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg von Lang, Michael] 96 – 100.

haben sie Bedeutung als Auslegungshilfe von völkerrechtlichen Normen wie DBA sowie von nationalem Recht.⁴⁶⁷

Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze werden im OECD-Kommentar⁴⁶⁸ zum Art 9 des OECD-MA erwähnt. Der OECD-Kommentar verweist dort auf die Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die Auslegung des im Art 9 OECD-MA geregelten Fremdvergleichsgrundsatzes.⁴⁶⁹ Der OECD-Kommentar hat zwar ebenso bloß den Charakter einer Empfehlung des Rats der OECD, doch wurde ihm vom VwGH⁴⁷⁰ die rechtliche Bedeutung als Auslegungshilfe für das nationale Recht zuerkannt. Daraus folgt, dass auch den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen dieselbe Bedeutung für die Auslegung von DBA beigemessen werden sollte.⁴⁷¹

Das BMF hat mit Erlass⁴⁷² den nachgeordneten Stellen die Weisung erteilt, die Vollziehung der DBA insoweit OECD-konform durchzuführen, als eine solche Interpretation im Wortlaut der von Österreich abgeschlossenen DBA Deckung findet.⁴⁷³ Mangels Begründung objektiver sowie subjektiver Rechte ist jedoch fraglich, inwieweit sich ein steuerpflichtiges Unternehmen, welches die Verrechnungspreise in Entsprechung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze festgelegt hat, darauf vertrauen darf, dass die Finanzbehörden den Erlass einhalten werden. Aus dem Grundsatz des Treu und Glauben kann geschlossen werden, dass von einem gesetzeskonformen Erlass nur bei sachlicher Rechtfertigung und rechtzeitiger Ankündigung abgewichen werden kann, ohne gegen Treu und Glauben zu verstoßen.⁴⁷⁴ „*Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).*“⁴⁷⁵

Im selben Erlass weist das BMF darauf hin, dass Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen Betriebsstätten in Staaten, mit denen

⁴⁶⁷ Vgl. Loukota, SWI 2000, 517 (518).

⁴⁶⁸ Am 17.07.2008 erfolgte eine Neufassung des OECD-MA sowie des Kommentars; vgl. dazu Bendlinger, Stefan, Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 2008, 545 (545).

⁴⁶⁹ Vgl. Loukota, Helmut, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 (341 und 343).

⁴⁷⁰ VwGH 31.07.1996, 92/13/0172.

⁴⁷¹ Vgl. Loukota, SWI 1997, 339 (341); ders., SWI 2000, 517 (520); BMF vom 27.10.1995, Z 04/0610/286-IV/4/95, AÖF 284/1995.

⁴⁷² BMF vom 22.01.1982, GZ 04 0610/269-IV/4/81.

⁴⁷³ Vgl. Loukota, SWI 1997, 339 (342).

⁴⁷⁴ Vgl. Vetter, Tobias, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in Lahodny-Karner, Andreas / Schuh, Josef / Toifl, Gerald / Urtz, Christoph / Vetter, Tobias, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht IV, hrsg. von Lang, Michael] 15.

⁴⁷⁵ Erlass des BMF vom 06.04.2006, GZ BMF-010103/0023-VI/2006.

Österreich ein DBA abgeschlossen hat, nach den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA und in Berücksichtigung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze festzulegen sind.⁴⁷⁶

Auch der UFS⁴⁷⁷ hat in einer Entscheidung die Rechtswirkungen der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze bestätigt und folgendermaßen festgehalten:

„Zwar sind die Verrechnungspreisgrundsätze nur Empfehlungen einer internationalen Organisation, sie sind aber Auslegungsinstrument für alle von dieser Empfehlung betroffenen Rechtsnormen. Dies können Normen des Völkerrechtes (DBA) oder solche des innerstaatlichen Rechtes sein.

a. Abs.1 des OECD-Kommentars zu Art. 9 des OECD-MA beruft sich ausdrücklich auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, bezieht diese damit in den rechtlichen Wirkungsbereich des OECD-Kommentars ein und hebt sie damit auf die bereits höchstgerichtlich anerkannte Bedeutungsebene des OECD-Kommentars. Aussagen über den rechtlichen Bedeutungswert des OECD-Kommentars sind daher auch für die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze relevant. Im OECD-Musterabkommen und seinem Kommentar festgeschriebene Auslegungsergebnisse strahlen auch auf die Auslegung des inländischen Rechtes aus (zB. im Bereich der zinsfreien Kreditgewährung).

b. Als innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer solchen OECD-konformen Verrechnungspreiskorrektur kann zB § 6 Z 6 EStG (subsidiär auch § 21 BAO) herangezogen werden...“.

Betreffend die Auslegung von innerstaatlichem Recht, haben die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze insofern Bedeutung als die nationalen Bestimmungen eine OECD-konforme Interpretation zulassen.⁴⁷⁸ Kann somit eine nationale Bestimmung sowohl OECD-widrig als auch OECD-konform ausgelegt werden, besteht die Verpflichtung zur OECD-konformen Auslegung.⁴⁷⁹ Der rechtsverbindliche Charakter ergibt sich somit nicht aus den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen selbst, sondern aus dem innerstaatlichen Recht, welches OECD-konform ausgelegt wird.⁴⁸⁰

Zu ergänzen ist noch, dass revidierte OECD-Kommentare auch auf Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden sind, die davor abgeschlossen wurden.⁴⁸¹

⁴⁷⁶ Vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. GL, § 6 Anm 80.

⁴⁷⁷ UFS Linz 14.03.2005, RV/2154-L/02.

⁴⁷⁸ Abl. Obermair/Weninger, FJ 5/2005, 147 (152) mwN.

⁴⁷⁹ EAS 1191 vom 15.12.1997; vgl. dazu Loukota, SWI 2000, 517 (521).

⁴⁸⁰ Vgl. Loukota, SWI 2000, 517 (526).

⁴⁸¹ EStR 2000 Rz 2512.

4.3.5. Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise

In Österreich wurden bisher keine Regeln für die Dokumentation von Verrechnungspreisen gesetzlich verankert. Die Finanzbehörden orientieren sich einerseits an den in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen enthaltenen Dokumentationsverpflichtungen, andererseits an die iZm Verträgen zwischen nahen Angehörigen ausjudizierten Leitlinien sowie den Bestimmungen der BAO.⁴⁸²

Aus der „Angehörigenjudikatur“ ergibt sich, dass die Verrechnungspreisverträge in Schriftform vorliegen sollten.⁴⁸³

§ 124 BAO legt fest, dass „wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, [...] diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen“ hat. Unter Buchführung wird auch die Mehr-Weniger-Rechnung subsumiert.⁴⁸⁴

Aus dem Wortlaut des § 131 Abs 1 Z 5 BAO, nämlich dass „die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege [...] derart geordnet aufbewahrt werden [sollen], dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist“, kann abgeleitet werden, dass die Überprüfung der Eintragungen die Richtigkeit der Eintragungen bedeutet, richtige Eintragungen wiederum nur solche sein können, die den steuerrechtlichen Anforderungen und somit auch einem Fremdvergleich genügen.⁴⁸⁵

§ 138 BAO lautet:

„(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“

Aus dem Wortlaut des § 138 BAO lässt sich ableiten, dass Abgabepflichtige in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht bei der Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken haben.

⁴⁸² Vgl Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 82.

⁴⁸³ Vgl Gelke/Holzinger, ecolex 2010, 193 (194). Vorsicht ist jedoch etwa geboten, wenn die Schriftform Rechtsgeschäftsgebühren auslöst.

⁴⁸⁴ Vgl Loukota, Helmut / Jirousek, Heinz, Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise? SWI 2008, 12 (13 f).

⁴⁸⁵ Vgl Loukota/Jirousek, SWI 2008, 12 (14).

Nach stRsp des VwGH besteht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug aufgrund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeit der Behörden eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen.⁴⁸⁶

Die erhöhte Mitwirkungspflicht umfasst eine Beweisvorsorge- und eine Beweismittelbeschaffungspflicht wie zB (i) die Vorlage der Unterlagen, aus denen die Grundlagen für die Festlegung der Verrechnungspreise ersichtlich sind, (ii) ein Überblick über die Konzernstruktur, (iii) eine Analyse der Finanzlage des Unternehmens, (iv) eine Beschreibung der Konzerntransaktionen, (v) die Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse, (vi) die Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise sowie (vii) die Festhaltung außerordentlicher Umstände und Ereignisse.⁴⁸⁷

Unklar bleibt jedoch die Frage nach der Zumutbarkeitsgrenze⁴⁸⁸ in Bezug auf die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, ein Katalog mit Dokumentationsvorgaben ist nicht vorhanden. In den EStR wird ausgeführt, dass den Abgabepflichtigen zwar – wie bereits erwähnt – insbesondere eine Beweisvorsorge- sowie Beweisbeschaffungspflicht trifft, allerdings auch dass *„vom Abgabepflichtigen nichts Unmögliches oder für das Abgabeverfahren Unerhebliches verlangt werden darf“*⁴⁸⁹ sowie dass *„im Verhältnis zu Steueroasen [...] nur unzweifelhaft als erwiesen angenommene Aufwendungen abzugsfähig [sind] (VwGH 12.9.1978, 1151, 1512 und 2344/75); bloße Glaubhaftmachung reicht sonach nicht aus“*⁴⁹⁰. Der VwGH⁴⁹¹ führt dazu zB aus: *„Tritt der Steuerpflichtige in Beziehungen zur Steueroase [...], muß er von Anbeginn dafür sorgen, daß er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehungen vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Dazu muß er nötigenfalls mit ausländischen Geschäftspartnern die hiezu erforderlichen Vereinbarungen treffen“*.

Das BMF äußert sich dazu folgendermaßen: *„Nach Auffassung des BMF kommt den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen eine maßgebende Rolle bei der Beurteilung zu, wo die Zumutbarkeitsgrenzen multinationaler Unternehmen liegen, wenn es um die Prüfung internationaler Verrechnungspreise geht.“*⁴⁹² Die in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen geregelten Dokumentationsanforderungen sind somit als

⁴⁸⁶ VwGH 27.02.2002, 97/13/0201; EAS 604 vom 27.03.1995 mwN; EAS 1191 vom 15.02.1997; EStR 2000 Rz 1120.

⁴⁸⁷ EAS 804 vom 29.01.1996; vgl weiters *Gelke/Holzinger*, *ecolex* 2010, 193 (194).

⁴⁸⁸ Dem Steuerpflichtigen dürfen jedoch keine offenbar unerfüllbaren Aufträge erteilt werden, s dazu *Ritz*, *BAO*³, § 138 Tz 2.

⁴⁸⁹ EStR 2000 Rz 1122.

⁴⁹⁰ EStR 2000 Rz 1123.

⁴⁹¹ VwGH 25.05.1993, 93/14/0019.

⁴⁹² EAS 2204 vom 07.01.2003.

Interpretationsbehelf heranzuziehen.⁴⁹³ Für die Dokumentation ist der Wissenstand im Zeitpunkt der Bildung des Verrechnungspreises ausschlaggebend.⁴⁹⁴

Die Dokumentationspflichten der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze bestimmen ua, dass die Steuerpflichtigen bereits vor Festsetzung der Verrechnungspreise beurteilen müssen, ob die Gestaltung einem Fremdvergleich standhält.⁴⁹⁵ Zu Beweis Zwecken sollte der Steuerpflichtige – auch wenn keine außersteuerlichen Zwecke vorhanden sind – Unterlagen, aus welchen ersichtlich wird, nach welcher Methode die Verrechnungspreise festgelegt und welche Faktoren bei deren Bestimmung berücksichtigt wurden, anfertigen und aufbewahren. Darüber hinaus müssen die Unterlagen so aufbewahrt werden, dass eine zeitgerechte Beschaffung möglich ist. Werden die Unterlagen von einem anderen Unternehmen erstellt, so sollten diese bereits bei Festlegung der Verrechnungspreise beschaffen werden. Ist eine laufende Aktualisierung der Unterlagen in jenen Fällen, in denen diese nicht vom betroffenen Unternehmen selbst erstellt werden, nicht zumutbar, so wird zumindest eine Zusage der die Unterlagen erstellenden Gesellschaft erforderlich sein, aus welcher hervorgeht, dass die Unterlagen im Bedarfsfall zur Verfügung gestellt werden.⁴⁹⁶

Von erheblicher Bedeutung ist auch die Dokumentation der wahrgenommenen Funktionen und Risiken des Unternehmens sowie des Kapitaleinsatzes.⁴⁹⁷ Dies ergibt sich daraus, dass für die Beurteilung der Drittüblichkeit von Verrechnungspreisen die Vergleichbarkeit des untersuchten Unternehmens mit anderen Unternehmen von Bedeutung ist. Die Funktions- und Risikoanalyse sollte bereits zu Beginn durchgeführt werden. Die Ergebnisse werden dann mit jenen von anderen Unternehmen verglichen. Stimmen sie überein, wird von vergleichbaren Verhältnissen ausgegangen.⁴⁹⁸ Werden die vom untersuchten Unternehmen übernommenen Funktionen nicht fremdüblich abgegolten, so ist die Verrechnungspreisgestaltung nicht angemessen und berechtigt die Finanzverwaltung, eine Gewinnberichtigung durchzuführen.⁴⁹⁹

⁴⁹³ Vgl. *Lahodny-Karner, Andrea / Furrer, Gebhard*, Enge Auslegung der Dokumentationspflichten bei Konzernverrechnungspreisen laut BFH, SWI 2002, 14 (15).

⁴⁹⁴ Vgl. dazu zB *Schuh, Josef*, Nachweise für die Fremdvergleichskonformität von Verrechnungspreisen in *Lahodny-Karner, Andreas / Schuh, Josef / Toifl, Gerald / Urtz, Christoph / Vetter, Tobias*, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht IV, hrsg. von *Lang, Michael*] 119.

⁴⁹⁵ Vgl. dazu das Beispiel in *Loukota*, SWI 2000, 517 (523), wonach der Einwand einer inländischen Tochtergesellschaft, nämlich dass die ex ante Angemessenheitsprüfung aufgrund der Vorgabe der Verrechnungspreise durch die ausländische Muttergesellschaft nicht möglich sei, unbeachtlich ist und sogar als Eingeständnis einer Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Festlegung der Verrechnungspreise gewertet wird.

⁴⁹⁶ Vgl. *Lahodny-Karner/Furrer*, SWI 2002, 14 (16).

⁴⁹⁷ Vgl. *Loukota/Jirousek*, SWI 2008, 12 (17).

⁴⁹⁸ Vgl. *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 48.

⁴⁹⁹ EAS 804 vom 29.01.1996.

Zur praktischen Durchführung einer Funktionsanalyse und deren Dokumentationen wird in EAS 982⁵⁰⁰ iZm Factoring durch eine ausländische Basisgesellschaft Folgendes ausgeführt: „Es wird daher zu beachten sein, dass auf der Grundlage der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei Eintritt in Geschäftsbeziehungen zu einer bekannten Steueroase "von Anbeginn die Pflicht besteht, dafür zu sorgen, dass im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufgeheilt und dokumentiert werden können" (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Dazu gehört auch, ausreichende Unterlagen bereit zu halten, aus denen eine aussagekräftige und überzeugende "Funktionsanalyse" erstellt werden kann; denn im gegebenen Zusammenhang wird entscheidend sein nachzuweisen, dass die Basisgesellschaft tatsächlich über einen so ausreichend dimensionierten Geschäftsbetrieb verfügt, dass alle mit dem Factorgeschäft zusammenhängenden Funktionen auch tatsächlich in dieser Basisgesellschaft wahrgenommen wurden und nicht mit Unterstützung oder gar im Wege der österreichischen Gesellschaft zustandekamen. Denn Gewinne aus dem Factorgeschäft könnten nur insoweit der ausländischen Basisgesellschaft zugerechnet werden, als der Nachweis erbracht werden kann, dass hiedurch die in dem ausländischen verbundenden Unternehmen tatsächlich ausgeübten Funktionen entsprechend abgegolten werden“.

Als Maßstab für die Angemessenheitsprüfung in Hinblick auf das Vorhandensein einer ausreichenden Dokumentation dient die bereits bekannte Figur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Von einem solchen kann erwartet werden, dass er die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze selbst kennt oder sich von einer anderen fachkundigen Person beraten lässt.⁵⁰¹ Je komplexer und ungewöhnlicher die Transaktionen des Unternehmens sind, desto höher werden die Anforderungen sein.⁵⁰²

Wenn die Steuerpflichtigen der erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 138 BAO nicht nachkommen, reduziert sich die Ermittlungspflicht der Behörde auf den im Schätzungswege festzustellenden, wahrscheinlichsten Sachverhalt.⁵⁰³ Das bedeutet auch, dass die Behörden gem § 184 BAO die Grundlagen für die Besteuerung schätzen müssen.⁵⁰⁴ Da für die Schätzung selbst keine innerstaatliche Richtschnur vorhanden ist, werden auch hier die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze herangezogen und die Schätzung anhand der dort vorgegebenen Methoden vorgenommen.⁵⁰⁵

⁵⁰⁰ EAS 982 vom 02.12.1996.

⁵⁰¹ Vgl. Loukota, SWI 2000, 517 (523).

⁵⁰² Vgl. Hummer, Martin, Dokumentation von Verrechnungspreisen im internationalen Geschäftsverkehr, SWI 2009, 119 (122).

⁵⁰³ Vgl. dazu und zur abweichenden Ansicht des BFH Lahodny-Karner/Furherr, SWI 2002, 14 (16) mwN.

⁵⁰⁴ Vgl. eingehender Bauer (Bearb) in Doralt (Hrsg.), ESt RL-Kommentar, §§ 4 – 5 Rz 1103 ff.

⁵⁰⁵ Vgl. Loukota, SWI 1997, 339 (347).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung bezieht sich die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht nur auf die Sachverhaltsermittlung und die Feststellung der Angemessenheit dem Grunde nach, sondern auch auf die Erbringung von Nachweisen, aus denen ersichtlich wird, dass die Verrechnungspreise auch der Höhe nach angemessen sind.⁵⁰⁶

Die Vermutung des § 163 BAO, wonach eine formell ordnungsgemäße Buchhaltung auch inhaltlich richtig ist, wird bei OECD-konformer Auslegung der innerstaatlichen Beziehung auch bei grenzüberschreitenden Beziehungen verbundener Unternehmen gelten und verbietet daher die automatische Annahme eines Verstoßes gegen den Fremdverhaltensgrundsatz.⁵⁰⁷

Innerhalb der EU wurde ein unverbindlicher Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen („EU Transfer Pricing Documentation“ oder „EU-TPD“) verabschiedet.⁵⁰⁸ Demnach können Konzernunternehmen, welche innerhalb der EU tätig sind nur eine einzige aus zwei Teilen bestehende Verrechnungspreisdokumentation für alle Unternehmen führen. Das Master File hat die Abläufe im Konzern und die für alle EU-Staaten angewandte Verrechnungspreismethode zu enthalten.⁵⁰⁹ Die Country Files sind eine Ergänzung zum Master File und halten länderspezifische Informationen fest.⁵¹⁰

4.3.6. Die OECD-Verrechnungspreisverfahren

4.3.6.1. *Allgemeines*

Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sehen verschiedene Methoden zur Festlegung von Verrechnungspreisen vor, wobei diese in die Kategorien „geschäftsfallbezogene Standardmethoden“ und „andere Methoden“ unterteilt werden. Durch die ausdrückliche Bestimmung, dass primär die geschäftsfallbezogenen Standardmethoden anzuwenden sind, wird eine Hierarchie unter den Verfahren geschaffen. Alle Verfahren werden sogleich überblicksartig dargestellt.

⁵⁰⁶ Vgl. *Lahodny-Karner/Furherr*, SWI 2002, 14 (16) mwN.

⁵⁰⁷ Vgl. *Loukota*, SWI 1997, 339 (347).

⁵⁰⁸ Rat der Europäischen Kommission vom 27.06.2006, 2006/C 176/01, ABI Nr C 176 vom 28.07.2006, 1.

⁵⁰⁹ Näheres zum Inhalt des Master File in *Hummer*, SWI 2009, 119 (123).

⁵¹⁰ Vgl. *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 98 – 106; für Details zum Inhalt des länderspezifischen Files vgl. auch *Hummer*, SWI 2009, 119 (124).

4.3.6.2. Geschäftsfallbezogene Standardmethoden

Zu den geschäftsfallbezogenen Standardmethoden – auch „Traditional Transaction Methods“ genannt – gehören die näher vorzustellenden „Preisvergleichsmethode“, die „Wiederverkaufspreismethode“ und die „Kostenaufschlagsmethode“.

Die Preisvergleichsmethode („Comparable Uncontrolled Price Method“)⁵¹¹

Die Preisvergleichsmethode ist die einzige Methode, bei der Verrechnungspreise anhand eines tatsächlichen Fremdvergleichs festgesetzt werden. Deshalb wird ihr innerhalb der geschäftsfallbezogenen Standardmethoden eine Vorrangstellung eingeräumt. Die Anwendung dieser Methode ist vor allem dann ratsam, wenn Preise für Warenlieferungen, Finanzierungsleistungen sowie Nutzungsüberlassungen und immaterielle Vermögenswerte gesucht werden.

Der Preisvergleich sollte an erster Stelle anhand von Geschäften, die von Konzernunternehmen mit fremden Dritten abgeschlossen werden, erfolgen („innerer Preisvergleich“).

Gibt es keine Möglichkeit zur Durchführung eines inneren Preisvergleichs, weil bspw. keine vergleichbaren Geschäfte mit Dritten abgeschlossen werden, orientiert man sich an Börse-, Markt- und branchenüblichen Preisen, die zwischen fremden Dritten herangezogen werden („äußerer Preisvergleich“). Ein äußerer Preisvergleich verlangt die Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen des untersuchten Konzerngeschäfts und des Drittgeschäfts. Vergleichbarkeit liegt dann vor, wenn die Nebenbedingungen in den wesentlichen Punkten vergleichbar sind. Den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen folgend ist dies dann der Fall, wenn die Unterschiede entweder so gering sind, dass sie keine wesentliche Auswirkung auf den Preis haben oder wenn sie zwar bedeutend sind, jedoch quantifizierbar und somit für die Durchführung einer Anpassungsrechnung nicht hinderlich sind.⁵¹²

Die erwähnten Nebenbedingungen umfassen die Marktbedingungen im Allgemeinen, die für das konkrete Geschäft getroffenen Vereinbarungen sowie die Ziele des Unternehmens.

⁵¹¹ Vgl. Obermair/Weninger, Obermair, Christine / Weninger, Patrick J., Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil II), FJ 6/2005, 182 (182 ff.).

⁵¹² Vgl. auch Allichhammer, Wolfgang, Die Preisvergleichsmethode in Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg.), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg. von Lang, Michael] 112 f.

Zu den allgemeinen Marktbedingungen gehören ua Größe und Lage des Markts, rechtlichen Rahmenbedingungen, etwaige Regulierungen sowie die Konkurrenz- und Wettbewerbssituation.

Zu den geschäftsspezifischen Vereinbarungen zählen Liefer-, und Zahlungskonditionen, die Vertragsdauer sowie allgemeine Vertragsbedingungen.

Betriebswirtschaftliche Einflussfaktoren können die Geschäftspolitik des Unternehmens, die Erschließung neuer Märkte, rechtliche Verpflichtungen, die Entwicklung neuer Produkte uva sein.

Die Preisvergleichsmethode wird als die direkteste Methode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen gesehen, da sie auf tatsächlich zwischen Dritten angewandten Preisen abstellt. Nachteile können sich jedoch aus der Schwierigkeit in der Informationsbeschaffung ergeben, was auch die Frage aufwirft, ob der Vorrang dieser Methode vor den anderen zwei geschäftsfallbezogenen Methoden gerechtfertigt ist.

Wiederverkaufspreismethode („Resale Price Method“)⁵¹³

Die Wiederverkaufspreismethode kommt dann zur Anwendung, wenn keine Marktpreise vorhanden sind und die Verrechnungspreisermittlung nach der Preisvergleichsmethode aus diesem Grund scheitert.

Bei der Wiederverkaufspreismethode wird angenommen, dass eine Konzernproduktionsgesellschaft an eine Konzernvertriebsgesellschaft liefert und dass Letztere sodann an eine fremde Gesellschaft verkauft. Von dem zwischen Konzernvertriebsgesellschaft und der fremden Gesellschaft vereinbarten Preis wird eine fremdübliche Bruttomarge – die Handelsspanne – abgezogen und der verbleibende Preis als angemessener Verrechnungspreis zwischen Konzernproduktions- und Konzernvertriebsgesellschaft gesehen.

Diese Methode geht davon aus, dass die Bruttomargen von Unternehmen mit denselben Funktionen sich im Laufe der Zeit angleichen. Dies soll auch dann gelten, wenn die Unternehmen nicht derselben Branche angehören.⁵¹⁴ Produktunterschiede bleiben bei der Wiederverkaufspreismethode von untergeordneter Bedeutung.

⁵¹³ In deutscher Sprache auch Marktpreis-Minus-Methode oder Absatzmethode genannt; vgl dazu *Obermair/Weninger*, FJ 6/2005, 182 (184 ff).

⁵¹⁴ Vgl *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 128.

Während die Wiederverkaufspreismethode für die Ermittlung von Verrechnungspreisen von Fertigprodukten und gewissen Weiterveräußerungs- und Vermietungsgeschäften geeignet ist, ist sie für die Festlegung von Preisen für konzerninterne Dienstleistungen unpassend.

Bei der Wiederverkaufspreismethode kann der Vergleich der Bruttomarge in einem inneren oder äußeren Preisvergleich stattfinden.

Wesentliche Faktoren, welche die Bruttomarge beeinflussen sind die übernommenen Risiken und Funktionen, der Kapitaleinsatz der Konzernvertriebsgesellschaft, die Marktbedingungen, Wechselkursschwankungen und die Kostenstruktur. Auf die Nebenbedingungen des konkreten Geschäfts ist auch hier – wie bereits bei der Preisvergleichsmethode erläutert – Bedacht zu nehmen.⁵¹⁵

Die Wiederverkaufspreismethode basiert zwar lediglich auf einem hypothetischen Fremdvergleich, jedoch ist die Basis für die Ermittlung einer fremdüblichen Bruttomarge ein am freien Markt zwischen fremden Dritten vereinbarter Preis, wodurch auch dieser Methode ein gewisses Ausmaß an Marktnähe innewohnt.

Kostenaufschlagsmethode („Cost-Plus Method“)⁵¹⁶

Grundgedanke der Kostenaufschlagsmethode ist die betriebswirtschaftliche Annahme, dass ein Unternehmen langfristig seine Vollkosten decken und einen angemessenen Gewinnaufschlag erzielen kann. Obwohl diese Methode anfangs als *„die am wenigsten geeignete Methode zur Verrechnungspreisermittlung bezeichnet“*⁵¹⁷ wurde, ist ihre praktische Bedeutung gestiegen. Sie wird nicht zuletzt deshalb häufiger angewendet, weil für die Preisvergleichsmethode vergleichbare Produkte fehlen und die Wiederverkaufspreismethode im Falle von Be- oder Verarbeitung der Produkte nicht mehr anwendbar ist.⁵¹⁸

Bei der Kostenaufschlagsmethode wird zunächst jener Preis ermittelt, der sich aus der um einen Gewinnaufschlag erhöhten Kostenbasis errechnet. Danach wird er mit Preisen

⁵¹⁵ Vgl. Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 134.

⁵¹⁶ Vgl. Obermair/Weninger, FJ 6/2005, 182 (186 f).

⁵¹⁷ Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 144.

⁵¹⁸ Vgl. Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 144.

verglichen, die außerhalb des Konzernverbundes marktüblich sind.⁵¹⁹ Der Fremdvergleich bezieht sich demnach sowohl auf die Kostenbasis als auch auf den Gewinnaufschlag.

Die Kostenaufschlagsmethode findet va dann Anwendung, wenn fremdübliche Verrechnungspreise für halbfertige Produkte, Dienstleistungen oder Spezialanfertigungen gesucht werden.

Für die Ermittlung der Kostenbasis gibt es keine klar vorgegebenen Richtlinien. Es wird nach einer geeigneten Berechnungsvariante gesucht werden müssen, wobei betriebswirtschaftliche Aspekte einzubeziehen sind. In der Regel wird eine Ermittlung auf Vollkostenbasis herangezogen, der betroffene Konzern kann selbst entscheiden, ob die Ist-, Plan- oder Normalkosten herangezogen werden.

Ein fremdüblicher Gewinnaufschlag wird – falls möglich – nach einem tatsächlichen Fremdvergleich ermittelt. Dabei kann wieder ein innerer oder äußerer Fremdvergleich durchgeführt werden. Ersterem ist der Vorrang zu geben, da die Vergleichbarkeit bei Letzterem schwer nachgewiesen werden kann. Welche Risiken, Funktionen und Kapitalmaßnahmen der Gewinnaufschlag abgelten soll, ist am Einzelfall zu beurteilen und hängt auch davon ab, welche Komponenten bereits in die Kostenbasis einbezogen wurden.

Für Dienstleistungen wird in Österreich in Anlehnung an den UFS ein fremdüblicher Gewinnaufschlag iHv 5% bis 10% angenommen.⁵²⁰ Für Konzernumlagen sieht die Verwaltungspraxis⁵²¹ Gewinnaufschläge zwischen 10% und 15% als angemessen an, während das JTPF der EU 3% bis 10% für drittüblich hält.⁵²²

Der bedeutendste Nachteil der Kostenaufschlagsmethode ist deren Marktferne. Marktpreise entstehen durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage. Die Kostenaufschlagsmethode berücksichtigt jedoch lediglich die Angebotsseite, was zB bei Unternehmen, welche aufgrund ihrer überhöhten Preise am freien Markt keine Umsätze und somit Gewinne erzielen würden, zur Folge hätte, dass höhere Verrechnungspreise akzeptiert werden. Diese Gestaltung ist keineswegs fremdüblich.

⁵¹⁹ Zu den Begriffen „Kostenbasis“ sowie „Kostenaufschlag“ vgl *Pfleger, Klaus*, Die Kostenaufschlagsmethode in *Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg)*, Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg von *Lang, Michael*] 135 – 149.

⁵²⁰ UFS 6.4.2007, RV/4687-W/02.

⁵²¹ KStR 2001 Rz 1144.

⁵²² Vgl *Rosenberger, Florian*, Die Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method), SWK 3/2009, S 63 (64) mwN.

4.3.6.3. Andere Methoden

Die sog anderen Methoden kommen dann zur Anwendung, wenn die Beschaffung von Daten für die Durchführung einer geschäftsfallbezogenen Standardmethode nicht möglich ist oder die Daten nicht verwertbar sind.

Die anderen Methoden sind subsidiär heranzuziehen und werden nur bei Vereinbarkeit mit Art 9 OECD-MA anerkannt, dh nur dann, wenn ein Vergleich zwischen einzelnen Transaktionen und nicht von Gewinnen als Ganzes durchgeführt wird.⁵²³ Nach Ansicht des BMF dürfen jedoch Geschäftsfälle zu Gruppen zusammengefasst werden, woraus folgt, dass bei Unternehmen mit nur einer Gruppe von Geschäftsfällen eine Gesamtbetrachtung sehr wohl zulässig ist.⁵²⁴

Die in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen zu den anderen Methoden gezählten Methoden werden auch „transaktionsorientierte Gewinnmethoden“ („Transactional Profit Methods“) genannt. Sie zielen auf einen Vergleich der durch das zugrunde liegende Geschäft erzielten Gewinnspannen bzw Gewinnsätze bei verbundenen und unabhängigen Unternehmen ab.

Die transaktionsorientierten Gewinnmethoden werden in zwei Gruppen unterteilt, einerseits in den „geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden“ und andererseits in den „Gewinnvergleichsmethoden“. Zur ersten Gruppe gehören die „Gewinnteilungsmethode“ sowie die „transaktionsbezogene Nettomargenmethode“.⁵²⁵ Zur Letzteren gehören die „Gewinnvergleichsmethode“ sowie die „global formelhafte Gewinnaufteilungsmethode“.

Gewinnteilungsmethode („Profit Split Method“)⁵²⁶

Bei der Gewinnteilungsmethode wird der aus einem konzerninternen Geschäft gemeinsam erzielte Gewinn ermittelt und auf die am Geschäft beteiligten verbundenen Unternehmen aufgeteilt.

Im ersten Schritt ist also jener Gewinn aus den konzerninternen Geschäften zu ermitteln, der auf die Konzernunternehmen aufzuteilen ist. Der aufzuteilende Gewinn kann sowohl der Gewinn aus allen Geschäften oder ein Restgewinn aus jenen Geschäften, bei welchen die sofortige Aufteilung nicht möglich war, sein. Ein Anwendungsfall für die Methode wäre zB das „Global Trading“, ein an die Kunden angebotenes internationales

⁵²³ Vgl Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 157.

⁵²⁴ EAS 1637 vom 25.04.2000.

⁵²⁵ Vgl Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 158.

⁵²⁶ Vgl Obermair, Christine / Weninger, Patrick J, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil III), FJ 7 – 8/2005, 216 (217 – 220).

Dienstleistungspaket. Eine Aufteilung in unabhängige Einzelleistungen und die Anwendung von geschäftsfallbezogenen Standardmethoden ist in diesem Fall nicht möglich.

Die Teilung des Gewinns sollte dem „Arm's-Length-Principle“ entsprechen. Des Weiteren sollte die Anwendung der Gewinnteilungsmethode von den Finanzverwaltungen aller teilnehmenden Staaten akzeptiert werden. Andernfalls könnten es im Fall einer Prüfung zu unerwünschten Doppelbesteuerungen kommen.

Die Gewinnteilung wird anhand von Beitrags-, Funktions-, und/oder Restgewinnanalysen vorgenommen.⁵²⁷ Bei der Beitragsanalyse wird der Gewinn entsprechend dem Wert, der den übernommenen Funktionen zugewiesen wurde, aufgeteilt. Der Wert der einzelnen Funktionen wird anhand einer separaten Funktionsanalyse⁵²⁸ bestimmt. Die Restgewinnanalyse sieht zunächst die Zuweisung eines Basisgewinns an alle Gesellschaften und sodann eine Restgewinnverteilung nach Wertschöpfungsprinzipien vor.

Ein Vorteil der Gewinnteilungsmethode ist, dass sie auch dann anwendbar ist, wenn keine externen Marktdaten vorhanden sind. Darüber hinaus verhindert sie die Zuweisung besonders hoher nicht nachvollziehbarer Gewinne zu einem der beteiligten Unternehmen. Demgegenüber liegt ein Nachteil in der mangelnden Objektivität bei der Gewinnteilung.

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode („Transactional Net Margin Method“)⁵²⁹

Grundgedanke dieser Methode ist, dass Unternehmen derselben Branche über einen längeren Zeitraum hinweg gleiche Erträge erzielen.⁵³⁰ Bei der transaktions- oder geschäftsfallbezogenen Nettomargenmethode wird bei einem der beteiligten Unternehmen eine abstrakte Gewinnmarge ermittelt. Diese wird sodann mit Gewinnmargen aus Drittgeschäften verglichen. Vorrangig sollte ein innerer Vergleich anhand einer aus einem zwischen einem Konzernunternehmen und einem Dritten abgeschlossenen Geschäft erzielten Gewinnmarge durchgeführt werden. Sind solche Vergleichsgeschäfte nicht gegeben, ist die Nettomarge zwischen zwei unabhängigen Unternehmen für eine vergleichbare Transaktion maßgeblich. Bei diesem äußeren Vergleich sollte ein Unternehmen derselben Branche mit vergleichbaren Produkten ausgewählt werden.

⁵²⁷ Für eine ausführliche Darstellung vgl. *Stefaner, Andreas*, Die Gewinnteilungsmethode – Profit Split Method in *Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg)*, Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg von *Lang, Michael*] 169 – 181.

⁵²⁸ Genauere Ausführungen in *Obermair/Weninger*, FJ 7 – 8/2005, 216 (218 f) mwN.

⁵²⁹ Vgl. *Obermair/Weninger*, FJ 7 – 8/2005, 216 (220 ff).

⁵³⁰ Vgl. *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 163.

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode ist – so wie die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode – nur einseitig, da sie die Nettomarge nur eines der beteiligten Unternehmen untersucht. Ihre Ähnlichkeit zu der Wiederverkaufspreismethode sowie der Kostenaufschlagsmethode hat ihren eigenständigen Charakter in Frage gestellt, doch wurde sie nicht zuletzt auch wegen der Bedeutung der gewinnorientierten Methoden in den USA anerkannt.

Die Einseitigkeit der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode ermöglicht ein Unterbleiben von Funktionsanalysen. Auf die Beschaffung von Unterlagen verschiedener Unternehmen kann ebenso verzichtet werden, was in der Praxis dann geschätzt wird, wenn Unternehmen komplexe Tätigkeiten ausführen oder die Beschaffung von Informationen schwierig ist. Ein weiterer Vorteil dieser Methode ist, dass die Nettogewinnmargen bei unterschiedlichen Geschäften weniger beeinflusst werden als die Bruttogewinnmargen.⁵³¹ Ein Nachteil ist der ex post Charakter der Methode, da die benötigten Informationen im Transaktionszeitpunkt oft noch nicht vorliegen und Erfahrungswerte nur tw aussagekräftig sind. Des Weiteren ist diese Methode erst bei einem Zeitraum zwischen drei und fünf Jahren aussagekräftig.⁵³²

Gewinnvergleichsmethode („Comparable Profits Method“)⁵³³

Die Gewinnvergleichsmethode sieht den Vergleich der Gewinne des gegenständlichen Unternehmens mit Gewinnen vergleichbarer Unternehmen vor. Liegen diese innerhalb einer statistisch festgestellten Bandbreite, so werden die Verrechnungspreise als fremdüblich anerkannt. Da die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze nur den Vergleich einzelner Geschäftsvorfälle anerkennen, entspricht dieser Gewinnvergleich weder den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen noch Art 9 OECD-MA.

In den USA sieht man in der Gewinnvergleichsmethode vor allem die Vorteile des niedrigen Dokumentationsaufwandes und des Wegfalls der oftmals schwierigen Beschaffung von Daten und Unterlagen. Die sonstigen Vor- und Nachteile stimmen weitgehend mit jenen der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode überein.

⁵³¹ Vgl jedoch Gegenargumente zu diesen beiden Vorteilen in *Obermair/Weninger*, FJ 7 – 8/2005, 216 (221 f) mwN.

⁵³² Vgl *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 163.

⁵³³ Vgl *Obermair, Christine / Weninger, Patrick J*, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil IV), FJ 9/2005, 268 (269).

Die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode („Global Formulary Apportionment Method“)⁵³⁴

Bei der globalen formelhaften Gewinnaufteilungsmethode wird der gesamte Konzerngewinn anhand einer für alle Konzernunternehmen ex ante festgelegten Formel aufgeteilt.

Als Vorteile dieser Methode werden die Verringerung der Compliance Costs sowie die bessere Entsprechung der realen wirtschaftlichen Gegebenheiten genannt.

Die OECD-Mitgliedstaaten lehnen die Anwendung dieser Methode hingegen mit dem Argument ab, dass sie einerseits keine Doppelbesteuerung zu verhindern und andererseits keine einmalige Besteuerung zu gewährleisten vermöge. Überdies führe die Umsetzung zu administrativen sowie politischen Schwierigkeiten. Eine Würdigung regionaler, wirtschaftlicher, branchenspezifischer und individueller Unterschiede bleibe verwehrt.

Trotz Ablehnung dieser Methode durch die OECD-Mitgliedsstaaten hat sie – ebenso wie die bereits erläuterte Gewinnverteilungsmethode – praktische Bedeutung für die Gestaltung von Verrechnungspreisen mit Bezug zu jenen Ländern, in welchen sie anerkannt wird. Das sind die USA, Kanada, Japan und die Schweiz.⁵³⁵

Zu beachten sei, dass eine Abgrenzung zu Formeln, welche in APA (vgl Kap 4.4.2.), Verständigungsverfahren (vgl Kap 4.4.3.) sowie sonstigen (bilateralen) Vereinbarungen vereinbart wurden, notwendig ist, da diese sehr wohl anerkannt werden.

4.3.6.4. Geplante Neuerungen 2010

Die OECD hat eine Änderung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze ausgearbeitet, welcher bereits zwei Veröffentlichungen als Diskussionsentwurf (im Mai 2006 sowie im Jänner 2008), diverse Stellungnahmen und eine Konsultation der OECD im November 2008 zugrunde liegen. Da zur aktuellen Version des Änderungsentwurfs bis 09.01.2010 Stellung genommen werden konnte, wird eine endgültige Version frühestens noch im Laufe des Jahres 2010 veröffentlicht werden.⁵³⁶ Ein wesentlicher Unterschied zu der bisherigen Auffassung liegt in der geplanten Gleichheit der Verrechnungspreisverfahren. Es soll jene Methode gewählt werden können, welche nach Abwägung der Vor- und Nachteile sowie nach Durchführung einer Funktionsanalyse für den konkreten Fall am besten geeignet

⁵³⁴ Vgl Obermair/Weninger, FJ 9/2005, 268 (270 f).

⁵³⁵ Während in den USA jeder Bundesstaat eine eigene Formel bestimmen kann, gibt es in Kanada nur eine einzige Formel.

⁵³⁶ Vgl Proposed Revision of Chapters I – III of the Transfer Pricing Guidelines, 9th September 2009 – 9th January 2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/1/57/43655703.pdf> (Zugriff am 01.09.2010).

erscheint.⁵³⁷ Durch den Wegfall der Hierarchie unter den Verrechnungspreisverfahren wird den betroffenen Konzernen ein größerer Spielraum für die Steuerung der Gewinnverteilung und in Folge der Steuerbelastung eingeräumt.

Eine weitere geplante Änderung betrifft die Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse im Rahmen des Fremdvergleichs. In einem freiwilligen zehnstufigen Prozess wird die Situation des Unternehmens ausgewertet, interne Vergleichswerte überprüft und nach einem geeigneten Verrechnungspreisverfahren gesucht.⁵³⁸

Der zwischen verbundenen Unternehmen geltende Fremdvergleichsgrundsatz soll auch für Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Geltung haben. Aus diesem Grund ist eine gänzliche Neufassung des Art 7 OECD-MA geplant.⁵³⁹

Neben den geplanten Änderungen der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze werden österreichische Verrechnungspreisrichtlinien ausgearbeitet. Diese befinden sich zwar derzeit noch im Begutachtungsstadium, sollten jedoch noch 2010 fertiggestellt werden. Inhaltlich geplant sind Leitlinien zum Fremdvergleich, Anforderungen an die Verrechnungspreismethoden sowie an die Funktions- und Risikoanalyse und nicht zuletzt auch Bestimmungen über die Grundzüge des APA-Verfahrens.⁵⁴⁰

4.4. Vermeidung von Doppelbesteuerung

4.4.1. Besteuerungskonflikte

Eine Gewinnberichtigung infolge unangemessener Verrechnungspreise kann zu einer Doppelbesteuerung führen. Die DBA enthalten zwar meist Bestimmungen über die Möglichkeit einer Gegenberichtigung, diese sind jedoch nicht zwingender Natur. Doppelbesteuerungsprobleme iZm Verrechnungspreisen infolge von „Qualifikationskonflikten“ und „Zurechnungskonflikten“ können bspw durch folgende Konstellation entstehen:⁵⁴¹

⁵³⁷ Vgl *Damböck, Andreas / Galla, Harald*, Neue Richtlinien für Verrechnungspreise, Die Presse 2010/10/07.

⁵³⁸ Vgl *Damböck/Galla*, Die Presse 2010/10/07.

⁵³⁹ Vgl *Bendlinger*, SWI 2008, 545 (552).

⁵⁴⁰ Vgl *Lahodny-Karner, Andrea*, Steuerliche Aspekte der Konzernverrechnung – aktueller denn je! CFOaktuell 2009, 208 (209); BMF 01.12.2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006, s dazu *Hummer*, SWI 2009, 119 (122).

⁵⁴¹ Genauer in *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 181.

Beispiel:⁵⁴²

Die Finanzverwaltung des Staats A erachtet die Preisvergleichsmethode als für den konkreten Sachverhalt am besten geeignet. Im Staat B vertritt die Finanzverwaltung die Meinung, dass die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden sei. Aufgrund der unterschiedlichen Verrechnungspreismethoden werden Gewinne anders verteilt und zugerechnet. Dadurch werden Besteuerungskonflikte ausgelöst.

4.4.2. Advanced Pricing Agreements („APA“)

Eine Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sind die sog Advanced Pricing Agreements (APA). Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze definieren die APA als eine verbindliche Vereinbarung zwischen den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen *„bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäfte ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (zB Methode, Vergleichswerte und deren entsprechende Korrekturen, kritische Annahmen und künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäfte über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln“*⁵⁴³. Dabei sind sowohl uni- als auch bi- und multilaterale APA denkbar.

Mangels konkreter innerstaatlicher Vorschriften für die Durchführung von APA, werden Art 25 Abs 1 OECD-MA über das Verständigungsverfahren, Art 25 Abs 3 OECD-MA über allgemeine Konsultation sowie § 48 BAO zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung als Rechtsgrundlagen herangezogen.⁵⁴⁴

Die Abwicklung von APA umfasst mehrere Schritte. Im Falle eines bilateralen APA werden zunächst meist informelle Vorgespräche geführt. In einem zweiten Schritt wird ein formelles Ersuchen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt. Führen die anschließenden Verhandlungen zwischen den Behörden der betroffenen Staaten zu einer Einigung, wird schlussendlich eine förmliche Verständigungsvereinbarung abgeschlossen.⁵⁴⁵

Inhaltlich sollte die Vereinbarung den personellen, sachlichen und zeitlichen⁵⁴⁶ Anwendungsbereich, die angewandte Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise oder die konkrete Verteilung der Erträge bzw Aufwendungen zwischen den beteiligten

⁵⁴² Angelehnt an Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise, 181.

⁵⁴³ OECD-Verrechnungspreisgrundsätze Rz 4.124.

⁵⁴⁴ Vgl Dommes, Sabine / Gahleitner, Gerald / Steiner, Gerhard, APA-Verfahren in Österreich: Rechtlicher Rahmen und erster Erfahrungsbericht, SWI 2009, 56 (57 f).

⁵⁴⁵ Vgl Dommes/Gahleitner/Steiner, SWI 2009, 56 (62).

⁵⁴⁶ Die Laufzeit beträgt für gewöhnlich 3 – 5 Jahre.

Unternehmen und/oder Betriebsstätten sowie auch die Anwendungsmodalitäten bzw. „kritischen Annahmen“⁵⁴⁷ enthalten.⁵⁴⁸

Die Finanzbehörden verpflichten sich, die auf Basis der Vereinbarung festgesetzten Preise nicht zu korrigieren.⁵⁴⁹

Die Vorteile von APA liegen in der Kosteneffizienz und Verwaltungsökonomie sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den Abgabepflichtigen. Ein Nachteil könnte in der Planungsunsicherheit gesehen werden.⁵⁵⁰

In Österreich gibt es bislang keine verbindlichen APA.⁵⁵¹ Im Rahmen des EAS-Systems besteht für Steuerpflichtige jedoch die Möglichkeit, die Verrechnungspreisgestaltung im Vorhinein vom BMF „absegnen“ zu lassen. Die Beantwortung ist jedoch lediglich unverbindlichen Rechtscharakters.⁵⁵²

4.4.3. Internationales Verständigungsverfahren⁵⁵³

Wurde seitens einer Finanzverwaltung eine Gewinnberichtigung vorgenommen, hat der Steuerpflichtige zwecks Beseitigung einer Doppelbesteuerung die Möglichkeit, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art 25 OECD-MA in seinem Ansässigkeitsstaat zu beantragen.

Ein Anwendungsfall⁵⁵⁴ wäre etwa, wenn anlässlich einer Betriebsprüfung der Gewinn berichtigt wurde. Eine Gewinnkorrektur könnte sich dadurch als erforderlich erwiesen haben, dass die österreichische Muttergesellschaft keinen Einblick in die Aufzeichnungen der ausländischen Tochter gewährte und die Finanzverwaltung die Auffassung vertrat, die Verrechnungspreise zwischen einer österreichischen Muttergesellschaft und deren ausländischen Tochter seien nicht fremdüblich. Ist die österreichische Muttergesellschaft der Meinung, die geschätzten Verrechnungspreise seien unangemessen und würden gegen das Doppelbesteuerungsabkommen verstoßen, ist sie berechtigt, ein internationales Verständigungsverfahren einzuleiten.

⁵⁴⁷ Darunter versteht man alle Annahmen bzw. Gültigkeitsbedingungen, die eine fremdvergleichskonforme Ermittlung der Verrechnungspreise mittels der gewählten Methode ermöglichen. Näheres dazu in *Dommes/Gahleitner/Steiner*, SWI 2009, 56 (59).

⁵⁴⁸ Ausführlicher in *Dommes/Gahleitner/Steiner*, SWI 2009, 55 (69).

⁵⁴⁹ Vgl. *Obermair/Weninger*, FJ 5/2005, 147 (153).

⁵⁵⁰ Vgl. *Dommes/Gahleitner/Steiner*, SWI 2009, 56 (56 f.).

⁵⁵¹ Vgl. dazu jedoch *Dommes/Gahleitner/Steiner*, SWI 2009, 56 (56).

⁵⁵² Vgl. *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 184.

⁵⁵³ Vgl. *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 184 f.; ausführlicher *Klun, Karoline*, in *Schuh, Josef / Zehetner, Ulf* (Hrsg.), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg. von *Lang, Michael*] 333 – 343.

⁵⁵⁴ EAS 2204 vom 07.01.2003.

Durch die Änderung des OECD-Musterabkommens im Jahr 2008⁵⁵⁵ wurde für die Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, die Einleitung eines Schiedsverfahrens zu beantragen, sollten die Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten sich nicht innerhalb von zwei Jahren nach Einleitung des Verständigungsverfahrens geeinigt haben.⁵⁵⁶

4.4.4. Sonstige Maßnahmen

Sind keine APA vorhanden und scheitert das Verständigungsverfahren, so kann die österreichische Finanzverwaltung – gestützt auf § 48 BAO oder § 236 BAO – eine Doppelbesteuerung abwenden.⁵⁵⁷

Auf EU-Ebene ermöglicht das EU-Schiedsübereinkommen⁵⁵⁸ durch die Einleitung eines Schiedsverfahrens, eine bereits eingetretene Doppelbesteuerung zu beseitigen. In einem dreistufigen Prozess bestehend aus dem Vor-, Verständigungs- und Schlichtungsverfahren wird die Einigung der betroffenen Mitgliedstaaten angestrebt.⁵⁵⁹ In Art 4 dieses Übereinkommens wird erneut der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für die Gewinnabgrenzung anerkannt.⁵⁶⁰

4.5. Zusammenfassung des vierten Kapitels

Rechtsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen werden grundsätzlich wie jene zwischen nahen Angehörigen i.e.S. und Gesellschaften und deren Anteilsinhabern behandelt. Aufgrund der weiten Auslegung des Angehörigenbegriffs werden davon auch Beziehungen zwischen mittelbar beteiligten Unternehmen umfasst.

Neben den gegenseitigen Warenlieferungen und Dienstleistungserbringungen spielt Cash Pooling als Instrument der internen Finanzierung und Liquiditätssicherung eine große Rolle im konzerninternen Leistungsaustausch. Dabei werden bei der in der Praxis häufiger vorkommenden Form des effektiven Cash Pooling die Habensalden der beteiligten Poolgesellschaften täglich auf einen Master Account überwiesen, die Sollsalden beteiligter Poolgesellschaften im Gegenzug täglich ausgeglichen und die mit den Zahlungsflüssen verbundenen Zinsen verrechnet. Obwohl in erster Linie betriebswirtschaftliche Überlegungen

⁵⁵⁵ Neufassung des OECD-MA sowie des OECD-Kommentars vom 17.07.2008.

⁵⁵⁶ Vgl. *Bendlinger*, SWI 2008, 545 (546).

⁵⁵⁷ Vgl. *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise, 184 f.

⁵⁵⁸ Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABi Nr L 225 vom 20.08.1990, 10.

⁵⁵⁹ Vgl. *Käferböck, Helmut*, Das EU-Schiedsübereinkommen für Verrechnungspreisfälle in *Schuh, Josef / Zehetner, Ulf (Hrsg.)*, Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg. von *Lang, Michael*] 374 – 381.

⁵⁶⁰ Vgl. *Birk, Dieter*, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995) 882 – 886.

für die Einführung von Cash Pooling eine Rolle spielen, kann die Konzernsteuerbelastung durch Ansiedelung der Master Company in ein Niedrigsteuerland verringert werden. Bei fremdüblicher Ausgestaltung und Erfüllung der erforderlichen Vereinbarungen zwischen Konzernmutter, Master Company, Poolgesellschaften und Kreditinstitut wird Cash Pooling steuerlich anerkannt, die damit verbundenen Zinsen und Gebühren sind steuerwirksam.

Grenzüberschreitende Rechtsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen oder zwischen verschiedenen Betriebsstätten ein und desselben Unternehmens werden anhand des „Dealing-at-Arm's-Length-Principle“, somit anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes beurteilt. Für die gegenseitig ausgetauschten Waren und Dienstleistungen sind fremdübliche Verrechnungspreise anzusetzen. Da das innerstaatliche Recht keine diesbezüglichen Regelungen enthält, werden die in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen vorgesehenen Methoden zur Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise herangezogen. Die derzeit bestehende Hierarchie unter den Verfahren soll durch die für das Jahr 2010 geplanten neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze aufgehoben werden.

Werden die angesetzten Verrechnungspreise nicht in allen beteiligten Staaten akzeptiert, droht eine Doppelbesteuerung. Das internationale Verständigungsverfahren, APA, Schiedsverfahren sowie die Bestimmungen der §§ 48 und 236 BAO sollen dies verhindern.

Schlussbemerkungen

Seitens der Finanzbehörden wird gegenüber Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen aufgrund des mangelnden Interessensgegensatzes der beteiligten Vertragsparteien zwar ein gewisses „Misstrauen“ gezeigt, dennoch darf ihnen nicht ohne nähere Prüfung ein familiärer oder gesellschaftsrechtlicher Hintergrund unterstellt und somit die steuerliche Beachtlichkeit versagt werden.

Die wesentlichen Fragen, welche im Rahmen dieser Arbeit zu beantworten waren, nämlich, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen Vertragsbeziehungen zwischen Nahestehenden aus Sicht des Ertragssteuerrechts anerkannt werden, konnte mE für alle drei vorgestellten Personenkreise („Familie“, Gesellschaft, Konzern) großteils einheitlich beantwortet werden.

Unstrittig ist, dass sowohl für Vertragsbeziehungen zwischen natürlichen Personen als auch für solche zwischen Körperschaften und deren Anteilsinhaber, welche wiederum natürliche oder juristische Personen sein können, dieselben Maßstäbe für die Beurteilung der konkreten Rechtsbeziehung herangezogen werden: hinreichende Publizität; klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt; Fremdvergleich. Da stets das Gesamtbild und nicht die einzelnen Merkmale eines Vertrages wesentlich ist, sollte nicht versucht werden, bloß anhand eines Indizienkatalogs zu einem Ergebnis zu gelangen, sondern vielmehr auch auf die Besonderheiten des Einzelfalls einzugehen. Letzteres Erfordernis ist va deshalb nicht zu unterschätzen, weil Beziehungen, welche auf den ersten Blick gleichartig oder ähnlich erscheinen, aufgrund kleiner Sachverhaltsunterschiede zu differenzierten steuerlichen Beurteilungen führen können.

Die ertragsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen innerhalb des Konzernverbandes weist insofern Ähnlichkeiten zur „Angehörigenjudikatur“ auf, als durch die Dokumentationserfordernisse an Verrechnungspreise die Kriterien betreffend Publizität sowie einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Vertrages erfüllt werden. Der Fremdvergleichsgrundsatz wiederum ergibt sich aus § 6 Z 6 EStG sowie den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen.

Obwohl die Mehrzahl der Anwendungsfälle von Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden in großem Umfang sowohl in der Lit als auch in der Rsp und Verwaltungspraxis behandelt wurde, werden die noch im laufenden Jahr erwarteten österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien sowie die sich durch den ständigen Wandel im

Wirtschaftsleben ergebenden „neuen“ Arten von Geschäftsbeziehungen die Thematik des Fremdvergleichsgrundsatzes auch in Zukunft aktuell bleiben lassen.

Entscheidungsverzeichnis

OGH

OGH 25.10.1978, 1 Ob 719/78
OGH 04.04.1991, 7 Ob 527/91
OGH 25.06.1996, 4 Ob 2078/96h
OGH 12.11.1996, 4 Ob 2328/96y
OGH 11.11.1999, 6 Ob 4/99b
OGH 20.01.2000, 6 Ob 288/99t
OGH 30.09.2002, 1 Ob 141/02w
OGH 23.01.2003, 6 Ob 81/02h
OGH 23.10.2003, 6 Ob 196/03x
OGH 01.12.2005, 6 Ob 271/05d

VwGH

VwGH 25.06.1980, 1303/78
VwGH 09.11.1982, 82/14/0090
VwGH 14.06.1988, 88/14/0015
VwGH 21.12.1989, 86/14/0173
VwGH 07.02.1990, 88/13/0241
VwGH 17.09.1990, 89/15/0019
VwGH 22.03.1991, 90/13/0252
VwGH 18.11.1991, 91/15/0043
VwGH 01.12.1992, 89/14/0176
VwGH 01.12.1992, 92/14/0151
VwGH 17.02.1993, 89/14/0248
VwGH 19.05.1993, 91/13/0045

VwGH 25.05.1993, 93/14/0019
VwGH 05.10.1994, 92/15/0003
VwGH 26.07.1995, 92/15/0144
VwGH 23.01.1996, 92/14/0034
VwGH 31.07.1996, 92/13/0172
VwGH 12.09.1996, 94/15/0019
VwGH 11.12.1996, 95/13/0227
VwGH 25.02.1997, 92/14/0039
VwGH 10.04.1997, 94/15/0210
VwGH 23.10.1997, 96/15/0117
VwGH 27.01.1998, 94/14/0017
VwGH 23.06.1998, 97/14/0075
VwGH 26.09.2000, 98/13/0107
VwGH 26.09.2000, 98/13/0216
VwGH 30.05.2001, 99/13/0024
VwGH 27.02.2002, 97/13/0201
VwGH 23.04.2002, 97/14/0127
VwGH 22.05.2002, 99/15/0059
VwGH 25.09.2002, 97/13/0175
VwGH 04.06.2003, 97/13/0208
VwGH 27.11.2003, 99/15/0178
VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114
VwGH 24.02.2005, 2000/15/0057
VwGH 31.05.2005, 2000/15/0059
VwGH 30.06.2005, 2001/15/0081
VwGH 23.09.2005, 2002/15/0010
VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078
VwGH 01.06.2006, 2005/15/0089

VwGH 20.12.2006, 2002/13/0130

VwGH 24.07.2007, 2007/14/0029

VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069

VwGH 23.06.2009, 2004/13/0090

UFS

UFS Wien 18.03.2004, RV/0301-W/02

UFS Wien 11.05.2004, RV/1010-W/02

UFS Linz 14.03.2005, RV/2154-L/02

UFS Wien 18.04.2005, RV/4011-W/02

UFS Wien 20.10.2005, RV/0159-W/02

UFS Wien 16.02.2006, RV/1658-W/02

UFS Graz 13.07.2006, RV/0377-G/02

UFS Wien 06.04.2007, RV/4687-W/02

UFS Wien 20.09.2007, RV/2111-W/02

UFS Linz 09.10.2008, RV/0808-L/05

UFS Linz 16.10.2008, RV/0280-L/05

UFS Salzburg 22.10.2008, RV/0208-S/07

UFS Klagenfurt 05.10.2009, RV/0155-K/07

UFS Graz 14.10.2009, RV/0476-G/06

Literaturverzeichnis

- Aigner, Dietmar / Aigner, Hans-Jürgen*, Nutzungseinlagen in Kapitalgesellschaften, SWK 35/36/2001, S 850
- Baldauf, Anton / Kandruth-Kristen, Sabine / Laudacher, Marco / Lenneis, Christian / Marschner, Ernst*, Jakom Einkommensteuergesetz – Kommentar³ (2010)
- Bauer, Egon / Quantschnigg, Peter*, Die Körperschaftsteuer KStG 1988 – Kommentar, mit der 14. Lieferung (Stand: Dezember 2009)
- Bauer, Manfred in Doralt, Werner (Hrsg)*, Einkommensteuer, Richtlinienkommentar⁷ (Stand: 01.09.2008)
- Beiser, Reinhold*, Nutzungseinlagen in Körperschaften (II), GesRZ 1995, 219
- Beiser, Reinhold*, Die handelsrechtliche Ausschüttungspolitik im Licht der steuerlichen Einlagenrückzahlung, SWK 22/1999, S 489
- Beiser, Reinhold*, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung, SWK 31/2009, S 903
- Bendlinger, Stefan*, Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 2008, 545
- Bergmann, Horst / Mayerhofer, Susanne*, Steuerliche Aspekte des fremdfinanzierten Erwerbes von Investmentanteilen, SWK 34/35/1992, A I 359
- Bieber, Thomas*, Missbrauch nach § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht: VwGH interpretiert Cadbury Schweppes, taxlex 2007, 609
- Biegler, Manfred*, Zur Behandlung von Nutzungseinlagen, ecolex 1991, 50
- Billek, Clemens*, Cash Pooling im Konzern (2009)
- Birk, Dieter*, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995)
- Böhler, Elisabeth*, Nichtigkeit des Geschäfts bei verdeckter Einlagenrückgewähr? ÖBA 2004, 433
- Bucek, Christian*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, ecolex 2003, 158
- Damböck, Andreas / Galla, Harald*, Neue Richtlinien für Verrechnungspreise, Die Presse 2010/10/07

- Dommes, Sabine / Gahleitner, Gerald / Steiner, Gerhard*, APA-Verfahren in Österreich: Rechtlicher Rahmen und erster Erfahrungsbericht, SWI 2009, 56
- Doralt, Peter / Nowotny, Christian / Kalss, Susanne*, Kommentar zum Aktiengesetz I (2003)
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁵ II (2006)
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁹ I (2007)
- Doralt, Werner*, Einkommensteuergesetz – Kommentar I, mit der 12. TL (Stand: 01.02.2008)
- Doralt, Werner*, Einkommensteuergesetz – Kommentar II, mit der 12. TL (Stand: 01.02.2008)
- Doralt, Werner*, Steuerrecht 2009/10¹¹ (2009)
- Duursma, Dieter / Duursma-Kepplinger, Henriette-Christine / Roth, Marianne*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007)
- Feil, Erich*, Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung, GesRZ 2004, XIX
- Felbinger, Ralph*, Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, SWK 27/2001, S 657
- Gassner, Wolfgang*, Einlagen, Entnahmen und verwandte Tatbestände im Bilanzrecht, SWK 32/1990, A I 387
- Gelke, Andreas / Holzinger, Gabriele*, Verrechnungspreise, ecolex 2010, 193
- Hack, Doris*, Grenzüberschreitendes Cash Pooling und internationale Verrechnungspreise, taxlex 2006, 503
- Heinrich, Johannes*, Der Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 12/1997, 312
- Hofstätter, Franz / Reichel, Kurt*, Die Einkommensteuer EStG 1988 – Kommentar III, mit der 46. Lieferung (Stand: April 2010)
- Hummer, Martin*, Dokumentation von Verrechnungspreisen im internationalen Geschäftsverkehr, SWI 2009, 119
- Jabornegg, Peter / Strasser, Rudolf*, Kommentar zum Aktiengesetz⁴ I, 2. Teilband (2004)
- Jabornegg, Peter / Strasser, Rudolf*, Kommentar zum Aktiengesetz⁵ II (2010)
- Kalss, Susanne / Nowotny, Christian / Schauer, Martin*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008)
- Koppensteiner, Hans-Georg / Rüffler, Friedrich*, Die Bestellung von Sicherheiten durch eine Kapitalgesellschaft für Verbindlichkeiten ihrer Gesellschafter (I), GesRZ 1999, 86
- Koppensteiner, Hans-Georg / Rüffler, Friedrich*, GmbH-Gesetz³ (2007)

Krejci, Heinz, Privatrecht⁷ (2007)

Lahodny-Karner, Andreas / Schuh, Josef / Toifl, Gerald / Urtz, Christoph / Vetter, Tobias, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht IV, hrsg von Lang, Michael]

Lahodny-Karner, Andrea / Furrer, Gebhard, Enge Auslegung der Dokumentationspflichten bei Konzernverrechnungspreisen laut BFH, SWI 2002, 14

Lahodny-Karner, Andrea, Steuerliche Aspekte der Konzernverrechnung – aktueller denn je! CFOaktuell 2009, 208

Lechner, Eduard, Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten (1982) [Schriften zum österreichischen Abgabenrecht XV, hrsg von Stoll, Gerald]

Lechner, Eduard, Verdeckte Ausschüttung und verbundene Unternehmen, SWK 19/20/1985, A I 209

Lechner, Eduard, Steuerliche Anerkennung von Auslandsbeziehungen; Urteilsanmerkung zu VwGH 28.10.1987, 85/13/0179, Wirtschaftsrechtliche Blätter 1988, 154

Lexa, Hans / Pummerer, Erich, Steuerrecht⁹ I (2009)

Loukota, Helmut, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339

Loukota, Helmut, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 2000, 517

Loukota, Helmut / Jirousek, Heinz, Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise? SWI 2008, 12

Macho, Roland / Steiner, Gerhard / Ruess, Stefan, Verrechnungspreise kompakt (2007)

Moser, Gerald, Cash Pooling als Instrument der Konzernfinanzierung, Aufsichtsratsaktuell 2009 H 5, 23

Neuhold, Rudolf / Karel, Detlev, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung³ (2008)

Nowotny, Christian, Umsatzgeschäfte und verdeckte Gewinnausschüttung, RdW 1987/9, 286

Nowotny, Georg, Gesellschaftsrecht⁴ (2009)

Obermair, Christine / Weninger, Patrick J, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil I), FJ 5/2005, 147

Obermair, Christine / Weninger, Patrick J, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil II), FJ 6/2005, 182

- Obermair, Christine / Weninger, Patrick J*, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil III), FJ 7 – 8/2005, 216
- Obermair, Christine / Weninger, Patrick J*, Verrechnungspreise im internationalen Konzern (Teil IV), FJ 9/2005, 268
- Polster-Grüll, Barbara / Berghuber, Thomas / Dolezal-Huber, Alexandra / Kremslehner, Florian / Polster, Stephan / Rieder, Willibald / Schwerdtfeger, Jörg / Taucha, Peter / Zerwas, Herbert*, Cash Pooling² (2004)
- Quantschnigg, Peter / Schuh, Wilhelm*, Einkommensteuer-Handbuch (1993)
- Rauscher, Michael / Painsi, Herbert*, Vermietung in der Praxis (2008)
- Reich-Rohrwig, Johannes*, Verbotene Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften, *ecolex* 2003, 152
- Reich-Rohrwig, Johannes*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung bei der AG, GmbH, sowie GmbH & Co KG (2004)
- Renner, Bernhard*, Steuerrechtliche Folgen persönlicher Nahebeziehungen, *SWK* 15/2009, S 477
- Ritz, Christoph*, Bundesabgabenordnung – Kommentar³ (2005)
- Rosenberger, Florian*, Verrechnungspreise und ihre Fremdüblichkeit, *SWK* 29/2008, S 783
- Rosenberger, Florian*, Die Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method), *SWK* 3/2009, S 63
- Rummel, Peter*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ I (Stand: 2000)
- Saurer, Ullrich*, Sicherheitsleistungen zugunsten eines Gesellschafters, *RdW* 1998/10, 593
- Schmidt, Helmut / Riegler, Marco*, Das Verbot der Einlagenrückgewähr beim Cash Pooling, *RWZ* 4/2007/27, 97
- Schuh, Josef / Zehetner, Ulf*, Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) [Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht XVII, hrsg von *Lang, Michael*]
- Straube, Manfred*, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung⁸ (2004)
- Straube, Manfred (Hrsg)*, Wiener Kommentar zum GmbHG (Stand: November 2008)
- Twardosz, Benjamin*, Hohes Verrechnungskonto eines Gesellschafters, *SWK* 10/2009, S 374
- Wieser, Manfred*, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil I), FJ 3/1998, 55
- Wieser, Manfred*, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil II), FJ 4/1998, 76

- Wieser, Manfred*, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil III), FJ 5/1998, 100
- Wiesner, Werner*, Verdeckte Einlagen – verdeckte Ausschüttungen, SWK 30/1990, A I 343
- Wiesner, Werner*, Ergänzende Bemerkungen zum Cash Pooling aus abgabenrechtlicher Sicht, RWZ 4/2007/28, 100
- Wiesner, Werner / Atzmüller, Martin / Grabner, Roland / Lattner, Christa / Wanke, Rudolf*, MSA EStG 10. GL (Stand: 01.09.2008)
- Zehetner, Jörg / Zehetner, Ulf*, Das „Verbot der Einlagenrückgewähr“ – Kapitalerhaltung in der GmbH, GBU 2009/03/09, 11
- Zorn, Nikolaus*, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 33/2005, S 913

Verzeichnis sonstiger Quellen

EU-Organe

Rat der Europäischen Kommission vom 27.06.2006, 2006/C 176/01, ABI Nr C 176 vom 28.07.2006, 1

Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABI Nr L 225 vom 20.08.1990, 10

EAS-Auskünfte

EAS 131 vom 20.05.1992

EAS 604 vom 27.03.1995

EAS 804 vom 29.01.1996

EAS 982 vom 02.12.1996

EAS 1090 vom 19.06.1997

EAS 1191 vom 15.12.1997

EAS 1637 vom 25.04.2000

EAS 1818 vom 12.03.2001

EAS 2204 vom 07.01.2003

Aus der Arbeit des BMF

Erlass des BMF vom 22.01.1982, GZ 04 0610/269-IV/4/81

Erlass des BMF vom 27.10.1995, GZ 04 0610/286-IV/4/95, AÖF Nr 284/1995

Erlass des BMF vom 06.04.2006, GZ BMF-010103/0023-VI/2006

Erlass des BMF vom 01.12.2006, GZ BMF-010221/0626-IV/4/2006

Kundmachung des BMF vom 08.07.1996, GZ 04 0610/188-IV/4/96, AÖF Nr 114/1996

Kundmachung des BMF vom 15.04.1997, GZ 04 0610/191-IV/4/97, AÖF Nr 122/1997

Kundmachung des BMF vom 04.08.1998, GZ 04 0610/117-IV/4/98, AÖF Nr 155/1998

Rechtsansicht des BMF vom 15.05.1996, SWK 25/26/1996, A 485

Rechtsansicht des BMF vom 26.07.1996, SWK 28/1996, A 519

Rechtsansicht des BMF vom 21.01.1997, ecolex 1997, 540

Richtlinie des BMF vom 11.12.2009, GZ BMF-010203/0704-VI/6/2009
(Einkommensteuerrichtlinien, EStR 2000)

Richtlinie des BMF vom 14.12.2009, GZ BMF-010222/0217-VI/7/2009 (Lohnsteuerrichtlinien,
LStR 2002)

Richtlinie des BMF vom 06.04.2010, GZ BMF-010216/0016-VI/6/2010
(Körperschaftsteuerrichtlinien, KStR 2001)

Internetquellen

<http://www.oecd.org/dataoecd/1/57/43655703.pdf> (Zugriff am 01.09.2010)

Anhang 1 – Abstract

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Behandlung von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen.

Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind - ganz allgemein formuliert – einerseits die Rechtsbeziehungen zwischen Familienmitgliedern und andererseits jene zwischen Körperschaften und deren Anteilsinhabern. Die Problematik dieser Vertragsbeziehungen liegt darin, dass den Vertragspartnern der im Wirtschaftsleben herrschende Interessensgegensatz fehlt und sie daher – geleitet durch das Naheverhältnis – unangemessene, fremdunübliche vertragliche Ausgestaltungen eingehen könnten, welchen die ertragsteuerliche Beachtlichkeit zu versagen ist. Eine Vereinbarung ist dann nicht fremdüblich, wenn fremde Dritte sie in der konkreten Form und unter denselben Bedingungen nicht abgeschlossen hätten.

Zu Beginn der Arbeit werden die für diesen Themenbereich relevanten gesetzlichen Bestimmungen des Zivil- und Steuerrechts aufgezeigt und ihre Bedeutung für die steuerliche Behandlung von fremdunüblichen Verträgen dargestellt.

Im Folgenden wird zunächst der Angehörigenbegriff definiert und sodann die in der „Angehörigenjudikatur“ entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen sich nahestehenden Personen dargelegt und erläutert. Demnach werden Rechtsbeziehungen zwischen sich nahestehenden Personen nur dann anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben sowie einem Fremdvergleich standhalten. Für ausgewählte, häufig zwischen Familienangehörigen bzw Körperschaften und deren Anteilsinhabern abgeschlossene Verträge, wird veranschaulicht, unter welchen Voraussetzungen sie steuerlich anerkannt werden, welche Indizien eher für eine fremdunübliche Ausgestaltung sprechen und darüber hinaus welche ertragsteuerlichen Folgen die Nichtanerkennung der Rechtsbeziehung mit sich führt.

Schlussendlich werden Besonderheiten im Konzernverband behandelt. Dazu zählt zB das sog Cash Pooling, einer Maßnahme zur Liquiditätssicherung im Konzern, welche in Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz zahlreiche Fragen aufwirft. Zudem wird die Tragweite des „Dealing-at-Arm's-Lenght-Principle“ im grenzüberschreitenden Waren- und Leistungsaustausch zwischen Konzerngesellschaften analysiert. Die in diesem Zusammenhang bedeutenden OECD-Verrechnungspreisgrundsätze dienen der Auslegung

innerstaatlicher Rechtsvorschriften und enthalten wertvolle Methoden zur Festlegung eines fremdüblichen Verrechnungspreises. An dieser Stelle wird auch die Möglichkeit zum Abschluss sog „Advanced Pricing Agreements“ sowie zur Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zum Zweck der Vermeidung einer aus der Anwendung unterschiedlicher Verrechnungspreise in den einzelnen Staaten resultierenden Doppelbesteuerung angeschnitten.

This thesis deals with the significance of the arm's length principle in respect to contractual relationships between close relatives.

Contractual relationships between close relatives are – in general terms – on the one hand legal relationships between family members and between corporations and their stakeholders on the other hand. The problem of such contractual relations is that, due to the lack in one of the ruling principles of economic life – the clash of interests – the parties are rather influenced by the close relationship and could enter into inappropriate contracts that conflict with the arm's length principle and whose significance for income tax purposes has therefore to be refused. A contract is fulfilling the arm's length principle if independent third parties would also enter into the given contractual relation under the same circumstances.

In the beginning, the relevant civil and tax law provisions will be identified and their importance for the tax treatment of contracts in conflict with the arm's length principle will be presented.

In the following, the term 'relative' will first be defined and thereafter the criteria for the fiscal recognition of contractual relations between close relatives – developed by the 'relative's judicature', will be demonstrated and explained. According to the mentioned judicature, legal relations between related parties are recognized only if their outward appearance is sufficient, if their content is precise, clear and excluding all possibility of doubt, and further if they withstand the arm's length principle. For selected contracts that are often closed between family members or corporations and their stakeholders, it will be shown, on which conditions they are accepted for tax purposes and which indications rather speak against the fiscal recognition and moreover, which income tax consequences the non-recognition of the legal relationship implicates.

Finally, special characteristics of contractual arrangements within groups are considered. An example of the latter is the so called Cash Pooling, which is a Cash Management measure taken to safeguard liquidity within a group and which raises many questions with regard to the arm's length principle. Furthermore, the scope of the 'dealing-at-

arm's-length-principle' in the cross-border exchange of goods and services among group companies will be analyzed. In this context, the OECD transfer pricing guidelines serve the interpretation of domestic regulations and contain valuable methods for determining an 'arm's length' transfer price. At this point, the possibility of making 'Advanced Pricing Agreements' as well as initiating an international mutual agreement procedure in order to avoid double taxation as a result of varying transfer prices in the relevant countries will be touched upon.

Anhang 2 – Lebenslauf

Melanie Tzvetelina Dimitrov

Ausbildung	▪ Seit 2001: Studium der Internationalen Betriebswirtschaftslehre an der Universität Wien, Schwerpunktausbildungen: „Revision, Steuerrecht und Treuhand“ und „Public Utility Management“ ▪ 2000 – 2005: Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien, Zusatzausbildung: Steuerrecht und Rechnungswesen ▪ Juni 2000: Matura mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossen ▪ 1994 – 2000: Akademisches Gymnasium in Linz ▪ 1992 – 1994: Gymnasium in Sofia, Bulgarien ▪ 1991 – 1992: Volksschule in Linz ▪ 1988 – 1991: Grundschule in Düsseldorf, Deutschland
Arbeitserfahrung	▪ August 2005: Praktikum in der Rechtsanwaltskanzlei „Markovsky“ (Sofia, Bulgarien) im Bereich Zivilrecht. ▪ November 2005 – Juli 2007: geringfügig angestellt bei Conto Finanzdienstleistungs GmbH (1090 Wien) in den Bereichen Administration, Buchhaltung, Provisionsabrechnung. ▪ September 2007: Praktikum bei Siemens VAI Metals Technology GmbH & KG (4020 Linz). Diverse weitere Praktika in den Jahren 2000 bis 2005 in den Bereichen EDV, Recht und Verwaltung. ▪ Oktober 2007 – August 2008: Gerichtsjahr an den Bezirksgerichten Floridsdorf und Donaustadt sowie am Landesgericht Korneuburg. ▪ Seit Dezember 2008: Revisionsassistentin und Berufsanwärterin bei „Dr. Gerd Eder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H.“ (1010 Wien).
Sprachkenntnisse	▪ Bulgarisch (Muttersprache) ▪ Deutsch (wie Muttersprache) ▪ Englisch auf sehr gutem Niveau (iBT 110) ▪ Französisch auf mittlerem Niveau ▪ Spanisch auf grundlegendem Niveau ▪ Russisch auf grundlegendem Niveau