

II. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen

Ob eine Einkommens- bzw Vermögensminderung bei der Körperschaft ihre **Wurzeln** in der Anteilsinhaberschaft des Vorteilsempfängers bzw einer ihm nahestehenden Person hat oder nicht, stellt eine zentrale Frage für das Vorliegen einer vA dar. Die Frage, ob ein Vorgang sozietärer Veranlassung ist, wird nach herrschender Auffassung über die **Angemessenheit bzw Unangemessenheit** eines Aufwandes oder Entgeltes gelöst.³²⁹ In der Methodik der Angemessenheitsprüfung hat sich zum einen (die in Österreich führende Richtung) der sogenannte **Fremdvergleich** und zum anderen mit Rückgriff auf das Gesellschaftsrecht die Denkfigur des (in Deutschland häufig herangezogenen) **ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers** herausgebildet.³³⁰

A. Der Fremdvergleich

Anhand des **Fremdvergleiches** soll festgestellt werden, ob Zuwendungen von Vermögensvorteilen (an den Anteilsinhaber oder durch eine Begünstigung an eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person), die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Ursache in den **gesellschaftsrechtlichen Beziehungen** haben.³³¹

Dem Fremdvergleich, der nach herrschender österreichischer Rsp, Lehre und Verwaltungspraxis als **Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung** fungiert,³³² wird entsprochen, wenn die Gestaltung der Rechtsbeziehung mit ihrem Inhalt auch zwischen voneinander völlig unabhängigen Personen zustande gekommen wäre, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist.³³³ Danach ist der verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang zu vergleichen, wie er unter Wegdenken der Eigentümerschaft oder der Nahebeziehung mit einem fremden Dritten (Nicht-Gesellschafter) üblich wäre.³³⁴

329 Vgl Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 168. Dies hat jedoch lediglich Indizwirkung, vielmehr ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

330 Vgl Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009), § 8 Rz 117; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 168.

331 Vgl bspw VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173.

332 Vgl bspw VwGH 23.6.2009, 2004/13/0090; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; VwGH 26.9.2000, 99/13/0051; VwGH 23.10.1997, 94/15/0160; VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG (1996), § 8 Anm 18; KStR 2013, Rz 570 ff.

333 Vgl VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151; EStR 2000, Rz 1139.

334 Vgl KStR 2013, Rz 571; Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz (2014), 137.

Die entscheidende Frage ist, **ob die Körperschaft den Vorteil einem fremden Dritten, also einem Nichtgesellschafter, ebenfalls gewährt hätte.**³³⁵

Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, orientiert sich die ständige Judikatur des VwGH an den für die Anerkennung von **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** (siehe Kapitel II.D.) entwickelten Kriterien.³³⁶

Zu unterscheiden ist, ob der gesamte Sachverhalt als Vorteilsgewährung zu qualifizieren ist oder ob sich die Vorteilsgewährung nur auf einen unangemessenen Teil bezieht. Im ersten Fall darf der gesamte Aufwand den steuerlichen Gewinn nicht mindern. Im zweiten Fall ist der Sachverhalt in einen angemessenen (dh fremdüblichen) und einen unangemessenen (dh nicht fremdüblichen) Teil aufzugliedern, wobei der unangemessene Teil nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.³³⁷ Insoweit verlangt der Fremdvergleich eine Differenzrechnung. Der Wert der vA ergibt sich somit aus dem im Aufwand enthaltenen unangemessenen Entgeltteil bzw im Ausmaß des Verzichtes der juristischen Person auf das angemessene Entgelt.³³⁸

Die **Hauptproblematik**, die sich im Zusammenhang mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergibt, ist die Suche nach der entsprechenden gesellschaftsfremden Person, die jener objektive Maßstab sein soll, an dem sich die Angemessenheit des dem Gesellschafter von der Körperschaft eingeräumten Vorteils orientieren soll.³³⁹ Es stellt sich die Frage, was der Fremde geleistet bzw verlangt hätte. Liegen konkrete Vergleichsgeschäfte vor, so scheint die Feststellung des Vergleichswertes grundsätzlich weniger problematisch. Fehlt es jedoch an derartigen Vergleichsgeschäften, erschwert dies die Feststellung des Vergleichswertes entsprechend. In diesem Fall scheint das Abstellen auf einen „Durchschnitts-Fremden“ bzw auf eine Art „idealtypisches Verhalten“ angebracht.³⁴⁰ Als sogenanntes „idealtypisches Verhalten“ kann jenes Verhalten angesehen werden, das ein Geschäftsmann bei ordentlicher und gewissenhafter Führung seiner Geschäfte an den Tag legen würde (Näheres zum „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer“ siehe Kapitel II.B.).

335 Vgl *Lukas/Toifl*, RdW 2009, 669; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013), Tz 977; vgl aus der Judikatur zB VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170; VwGH 6.7.2011, 2008/15/0153; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058.

336 Vgl bspw VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 168; KStR 2013, Rz 571; EStR 2000, Rz 1127 ff.

337 Vgl *Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler in Bertl/Hirschler*, Handbuch Steuerlehre (2010), 209.

338 Vgl *Wiesner*, SWK 1984, A I 178.

339 Vgl *Jirkuff*, SWK 1985, A I 189.

340 Vgl *Wiesner*, SWK 1985, A I 163.

Die Judikatur und die Verwaltungspraxis zum Einkommensteuerrecht haben ein **zweistufiges Prüfungsschema** des Fremdvergleichs entwickelt, das auch zur Abgrenzung von Leistungsbeziehungen zu einer vA im Körperschaftsteuerrecht herangezogen werden kann.³⁴¹

1. Zunächst erfolgt die Prüfung dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden dem **äußeren Erscheinungsbild (formelle Komponente des Fremdvergleiches)** nach so abgeschlossen worden wäre. In diesem Schritt ist der Fremdvergleich somit logisch mit der Prüfung der Publizitätswirkung bzw des Vorliegens eines klaren Inhalts verbunden (siehe Kapitel II.D.1. und II.D.2.).³⁴²
2. In einem weiteren Schritt ist ein am **Vertragsinhalt (materielle Komponente des Fremdvergleiches)** orientierter Fremdvergleich anzustellen (siehe Kapitel II.D.3.).³⁴³

Was konkret unter den beiden oben genannten Prüfungspunkten verstanden werden kann, wird in den nachstehenden Kapiteln näher erläutert.

B. Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers

Unternehmensrechtlich wird auf die Figur des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ in § 84 Abs 1 erster Satz AktG bzw des „ordentlichen Geschäftsmannes“ in § 25 Abs 1 GmbHG abgestellt. Die unternehmensrechtliche Bestimmung zielt jedoch primär nur auf das Innenverhältnis ab,³⁴⁴ wobei der praktische Schwerpunkt der die Geschäftsführer treffenden Pflichten in einer einwandfreien Leitung der Körperschaft liegt.³⁴⁵

Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bzw Geschäftsleiters dient im Unternehmensrecht vor allem auch zur Haftungsabsicherung der Gesellschaft vor Pflichtverletzungen seitens des Geschäftsführers bzw Geschäftsleiters (siehe auch § 25 Abs 2 GmbHG sowie § 84 Abs 2 AktG).³⁴⁶

Während die österreichische Judikatur zur Prüfung der Angemessenheit den sogenannten Fremdvergleich heranzieht, stellt die deutsche Judikatur nicht primär auf den Fremdvergleich ab, sondern darauf, ob die Körperschaft den Vorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bzw Geschäftsleiters auch einem „Nichtgesellschafter“ unter sonst gleichen Umständen im Zeitpunkt des Abschlusses der vertraglichen Vereinbarung gewährt

341 Vgl EStR 2000, Rz 1139; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 2 Tz 165.

342 Vgl Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 176; EStR 2000, Rz 1139.

343 Vgl VwGH 13.12.1989, 85/13/0041.

344 Vgl Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 178.

345 Vgl Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Gesetz (2007), § 25 Tz 10 mwN.

346 Vgl Bauschatz, VGA und Fremdvergleich (2001), 55.

hätte.³⁴⁷ Eine Veranlassung *causa societatis* kann, sofern dies erfüllt ist, ausgeschlossen werden. Die Aufgabe eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bzw Geschäftsleiters ist es, unmittelbar im unternehmerischen Interesse der Körperschaft und damit nur mittelbar im Interesse der Gesellschafter zu handeln.³⁴⁸ Das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zielt ebenso darauf ab, den Gewinn der Körperschaft zu maximieren/zumehren.³⁴⁹ Der BFH sieht die einzelnen Kriterien für den Fremdvergleich nicht als absolute Tatbestandsvoraussetzungen an. Vielmehr steht die Frage nach der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung im Vordergrund.³⁵⁰

Auch in Österreich haben sich bspw *Doralt/Ruppe* („ein Maßstab, der zunehmend auch für Österreich vertreten wird“),³⁵¹ *Jirkuff*,³⁵² *Gassner* („Darüber darf aber nicht der eigentliche Maßstab zur Feststellung einer Vorteilszuwendung vergessen werden, nämlich die Sorgfaltspflicht des Geschäftsleiters für die Gesellschaft im Umgang mit dem Gesellschafter.“³⁵³), „Deshalb wird in der österreichischen Literatur gelegentlich zutreffend auf diesen Maßstab verwiesen“³⁵⁴) und *Pröll*³⁵⁵ der Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bzw Geschäftsleiters angeschlossen.³⁵⁶ *Wiesner* findet die Anwendung des deutschen Grundsatzes „insofern begrüßenswert, als er zu einer die Umstände des konkreten Einzelfalls berücksichtigenden Betrachtungsweise führt“.³⁵⁷ Der Grundsatz des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bzw Geschäftsleiters wird in der österreichischen Rsp zunächst nicht weiter vertieft. Allerdings wird er nunmehr in der Verwaltungspraxis für jene Fälle herangezogen, in denen der Fremdvergleich „nicht denkmöglich“ ist.³⁵⁸ Nach den KStR 2013 Rz 790 orientiert sich die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers an einem durchschnittlichen Geschäftsführer, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten. Dieser Maßstab ist ergänzend zum Fremdvergleich heranzuziehen.

In der Regel führt die Anwendung des Fremdvergleiches, der die konkreten Umstände der Körperschaft berücksichtigt, zum gleichen Ergebnis wie die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers.³⁵⁹

347 Vgl *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 181 mwN; *Bilsdorfer*, Steuerlicher Fremdvergleich (1996), 114.

348 Vgl BFH 24.2.2001, I R 18/01, BStBl II 2002, 670; *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 181/1.

349 Vgl BFH 17.2.1993, I R 3/92, BStBl II 1993, 457.

350 Vgl bspw BFH 19.12.2007, VIII R 13/05.

351 *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013), Tz 977.

352 Vgl *Jirkuff*, ÖStZ 1981, 56.

353 *Gassner in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Festschrift Bauer (1986), 80.

354 *Gassner in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Festschrift Bauer (1986), 80 FN 42.

355 Vgl *Pröll*, RdW 2007, 433 f.

356 Vgl *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 179.

357 Vgl *Wiesner*, SWK 1984, A I 178.

358 Vgl KStR 2013, Rz 635; *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 180 mwN.

359 Vgl *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 182; *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 307; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht (2013) Tz 977.

C. Kritik an den Maßstäben zur Beurteilung der Angemessenheit

Von Seiten der Literatur wird der Methode des **Fremdvergleiches** vorgeworfen, dass diese aufgrund der primären Orientierung am Markt zu wenig auf die konkreten Umstände des Einzelfalls Rücksicht nimmt.³⁶⁰ Nach *Raab/Renner* besteht die Gefahr einer zu starken Einbeziehung des Einzelfalls jedoch wiederum darin, dass im Gesellschaftsverhältnis gelegene Motivationen letztlich als angemessene Gestaltungen beurteilt werden.³⁶¹

Im Gegensatz zum Fremdvergleich besteht die Schwäche der Denkfigur des **ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes bzw Geschäftsleiters** darin, dass dabei an den unternehmensrechtlichen Sorgfaltsmaßstab angeknüpft wird. Jedoch ist die Zielsetzung des Unternehmensrechts an sich eine ganz andere als jene des Steuerrechts. Im Steuerrecht soll der Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers der Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftlichen Sphäre dienen, wohingegen dieser im Unternehmensrecht primär die Gläubiger der Körperschaft gegen eine Schmälerung ihres Haftungsreservoirs schützen soll.³⁶²

Hinsichtlich der **Beurteilung der beiden Maßstäbe** muss vor allem beachtet werden, dass es sich um bloße Hilfsmittel zur Beurteilung der gesellschaftlichen Veranlassung handelt.³⁶³ Bei der Beurteilung der Angemessenheit sollte daher der verwirklichte Sachverhalt mit dem Vorgang, wie er unter Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Verbindungen und unter Einbeziehung der konkreten Umstände des Einzelfalls abgewickelt worden wäre, verglichen werden.³⁶⁴ Diesbezüglich ist mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes bzw Geschäftsleiters zu prüfen, ob der Vorteil auch einem fremden Dritten gewährt worden wäre. Wenn dem so ist, ist weiters die Angemessenheit des Leistungsaustausches anhand des Fremdvergleiches³⁶⁵ festzustellen.³⁶⁶

In der praktischen Durchführung wird bei der Prüfung der Angemessenheit stets eine gewisse Bandbreite bestehen.³⁶⁷ Auch der VwGH spricht im Zusammenhang

360 Vgl bspw *Wiesner*, SWK 1984, A I 178; *Werndl*, ÖJZ 1976, 539 ff; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 182.

361 Vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 182.

362 Vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 182.

363 Vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 183.

364 Vgl *Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler* in *Bertl/Hirschler*, Handbuch Steuerlehre (2010), 209; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 183.

365 Nach *Raab/Renner* kommt in diesem Schritt dem Fremdvergleich quasi die Funktion einer „Spezialbetrachtung“ zu, die auf die Umstände des Einzelfalls Bedacht nimmt. Mit diesem Schema könnte die Masse der Fälle gelöst werden. Es bliebe jedoch noch genügend Flexibilität zur sachgerechten Beurteilung spezieller Konstellationen (vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 183).

366 Vgl *Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler* in *Bertl/Hirschler*, Handbuch Steuerlehre (2010), 209.

367 Vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 184; KStR 2013, Rz 763.

mit der Angemessenheitsprüfung davon, dass der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen **Spielraum** lässt. Daher gebietet nicht schon jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer vA.³⁶⁸ Beim Fremdvergleich hat man sich jener Maßnahmen zu bedienen, die zu einem der korrekten Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der sozietären Sphäre möglichst nahe kommenden Ergebnis führen. In Abhängigkeit vom Sachverhalt können hierzu ein innerbetrieblicher oder ein außerbetrieblicher Betriebsvergleich durchgeführt werden oder auch statistisches Material oder Unterlagen branchenspezifischer Marktpreise herangezogen werden.³⁶⁹ Auch ein Sachverständigengutachten kann idR eine Entscheidungshilfe bringen, obwohl dieses inhaltlich von den Abgabenbehörden überprüft werden kann.³⁷⁰

D. Kriterien für die Anerkennung der Vereinbarungen

Nach der Rsp des VwGH setzt die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.³⁷¹

Vereinbarungen zwischen „Nahestehenden“, also zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern, und Vereinbarung zwischen einander nahestehenden Gesellschaften, werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie

- nach **außen ausreichend zum Ausdruck** kommen (Publizität),
- einen **eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt** haben und
- **zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen** abgeschlossen werden (Fremdvergleich).³⁷²

Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes, welcher hingegen zwischen fremden Vertragspartnern aus der Motivation der jeweiligen Vorteilsmaximierung besteht, zulas-

368 Vgl VwGH 27.07.1999, 94/14/0018; VwGH 10.05.1994, 90/14/0050; VwGH 30.05.1989, 88/14/0111; siehe dazu auch *Bachl*, SWK 2014, 732; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 175/2.

369 Vgl VwGH 08.11.1983, 83/14/0101, 0104; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 184.

370 Vgl VwGH 23.11.1977, 410, 618/77; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 184.

371 Vgl VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; *Raab/Renner*, UFSjournal 2013, 253 (zu verdeckten Ausschüttungen durch Darlehensgewährungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer); vgl auch BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009.

372 Vgl bspw VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 8.9.1992, 97/14/0186; VwGH 14.11.1990, 89/13/0025; VwGH 18.5.1977, 0346/77; KStR 2013, Rz 571.

ten einer gleichmäßigen Besteuerung alle steuerlichen Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Im Hinblick auf diesen regelmäßig fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerfähig beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.³⁷³

Die genannten Anforderungen an Verträge oder sonstige Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber müssen nach der Judikatur des VwGH

- **kumulativ**³⁷⁴ sowie
- **im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses**³⁷⁵

vorliegen.

Der VwGH betont, dass die oa Kriterien im Rahmen der **Beweiswürdigung** Bedeutung haben und daher in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen,³⁷⁶ wobei der VwGH nur auf die **Schlüssigkeit** der von den Finanzbehörden vorgenommenen Beweiswürdigung beschränkt ist.³⁷⁷ Bei der Beweiswürdigung muss nach der Auffassung des VwGH stets auf die **besonderen Umstände des Einzelfalles** Bedacht genommen werden.³⁷⁸

1. Publizität

Unter Publizität eines Rechtsgeschäftes versteht man, dass dieses nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und für einen Dritten erkennbar sein muss. Am ehesten wird diese Anforderung durch die Schriftlichkeit erfüllt. Jedoch ist die erforderliche Publizität nicht mit der Schriftform gleichzusetzen³⁷⁹ und auch nicht in allen Fällen zwingend erforderlich. Handelt es sich jedoch um ein Rechtsgeschäft, das üblicherweise schriftlich vereinbart wird, ist aufgrund der erforderlichen Fremdvergleichbarkeit auch für Verträge zwischen der Körperschaft und ihren Gesellschaftern die Schriftlichkeit (so zB bei Darlehensverträgen) erforderlich. Einem schriftlichen Vertrag käme auch ein Vertrag durch Dokumentation einer Videoaufzeichnung mit den entsprechenden Vertragsbestandteilen gleich.³⁸⁰

373 VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054; UFS 19.7.2012, RV/0298-I/11; UFS 13.12.2013, RV/0173-L/10.

374 Vgl VwGH 18.2.2008, 2006/15/0208; KStR 2013, Rz 571.

375 Vgl VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; KStR 2013, Rz 571.

376 Vgl VwGH 26.2.2013, 2010/15/0027; VwGH 16.11.2006, 2005/14/0070, 0071; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 15.12.1994, 93/15/0002; VwGH 27.8.1991, 91/14/0097.

377 Vgl VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; Raab/Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 170/1.

378 Vgl VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209.

379 Vgl *Kotschnigg*, SWK 2002, S 767.

380 Siehe hierzu auch das Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0127.

In Bezug auf die Frage (die Angemessenheit der Leistungsbeziehung wird nicht berücksichtigt), ob eine Rechtsbeziehung ausreichend formell (insbesondere durch eine schriftliche Vereinbarung) gestaltet ist, vertrat die Judikatur schon **beide Standpunkte**.³⁸¹

Von Seiten der Judikatur müssen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, um steuerlich anerkannt werden zu können, **nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen**. Die erforderliche Publizität soll somit eine willkürliche Herbeiführung steuerlicher Folgen verhindern.³⁸² Im Erkenntnis des VwGH vom 11.3.1992, 90/13/0301, wird (bloß) ein nach außen in Erscheinung tretender Akt, ein sogenannter „Manifestationsakt“, verlangt.³⁸³ Nach *Ruppe* sind die Formvorschriften – speziell die Schriftform – gerade bei inhaltlich bedenklichen Geschäften peinlich genau einzuhalten.³⁸⁴

Nach *Kotschnigg* vertritt die Judikatur³⁸⁵ daher zu Recht den Standpunkt, dass die Schriftform auch zwischen nahen Angehörigen **nicht unbedingt erforderlich** sei,³⁸⁶ wenn die Vereinbarung bereits auf andere Weise hinreichend zum Ausdruck komme.³⁸⁷ Liegt eine schriftliche Vereinbarung nicht vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit **genügender Deutlichkeit** fixiert sein.³⁸⁸ Beispielsweise stellt der VwGH im Fall eines Mietvertrages als wesentliche Vertragsbestandteile auf den Bestandgegenstand, den zeitlichen Geltungsbereich des Vertrages, die Höhe des Bestandzinses, eine allfällige Wertsicherungsklausel, die Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten sowie die Tragung von Betriebskosten ab.³⁸⁹

Das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung allein führt für sich in den folgenden VwGH-Erkenntnissen (bspw) zu keiner vA:

- VwGH 22.10.1991, 91/14/0020: eine Zinsvereinbarung wurde mündlich getroffen,
- VwGH 16.12.1988, 87/14/0036: ein schriftlicher Bestandvertrag fehlte.

381 Vgl *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009), § 8 Rz 120; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 171.

382 Vgl *Ruppe* in *Ruppe*, Handbuch Familienverträge (1985), 101 iVm 115; VwGH 20.1.1988, 87/13/0022, 0023.

383 Vgl VwGH 11.3.1992, 90/13/0301; *Kotschnigg*, SWK 2002, S 767.

384 Vgl *Ruppe* in *Ruppe*, Handbuch Familienverträge (1985), 116; *Kotschnigg*, SWK 2002, S 767.

385 Der Einhaltung der Formvorschriften räumte die ältere VwGH-Judikatur gelegentlich noch einen größeren Stellenwert ein. Siehe etwa das Erkenntnis des VwGH vom 8.10.1985, 85/14/0091: „Ein *sale and lease back*-Vertrag (...) kommt nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck, wenn er nur zwischen den Vertretern der Beteiligten und ihren Beratern besprochen und später in nicht einmal unterfertigten Aktenvermerken festgehalten wird.“ Besonders aussagekräftig VwGH 15.2.1980, 2427, 2508/79: „Eine *Aktennotiz* ist für *Sondervergütungen* in *Millionenhöhe* nicht ausreichend.“ (vgl *Kotschnigg*, SWK 2002, S 767).

386 So ausdrücklich VwGH 21.2.1996, 92/14/0079: „Selbst unter Berücksichtigung der strengen Anforderungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen sind schriftliche Unterlagen nicht unbedingt erforderlich.“

387 Vgl *Kotschnigg*, SWK 2002, S 767.

388 Vgl VwGH 8.9.1992, 87/14/0186.

389 Vgl VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018.

Hingegen zweifelte der VwGH im Erkenntnis vom 8.11.1983, 83/14/0101, an der Angemessenheit eines Pachtaufwandes mangels schriftlichen Vertrages.³⁹⁰

Von **keiner ausreichenden Publizität** wurde bspw in folgenden Fällen ausgegangen:

- Zur Vermietung eines der Gesellschafterin gehörenden Grundstücks an die GmbH hat der VwGH im Erkenntnis vom 23.10.1997, 94/15/0160, ausgeführt, dass ein in Form einer (allenfalls konkludenten) Willensübereinstimmung betreffend die „wesentlichen vertraglichen Eckpunkte“ mündlich abgeschlossener Vertrag dem im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vorzunehmenden Fremdvergleich weder in Ansehung der erforderlichen Publizität noch der Klarheit und Eindeutigkeit des Vertragsinhaltes standhält.³⁹¹ Der UFS berief sich in seiner Entscheidung vom 21.4.2008, RV/0746-L/06 (betreffend ein Gesellschafterdarlehen), auf die oben genannte VwGH-Entscheidung, wonach im gegenständlichen Fall keinerlei Vereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und den Gesellschaftern betreffend das gegenständliche „Darlehen“ vorlagen. Der Einwand, es liege „auf der Hand“, dass dieser „Vereinbarung“ die Bedingungen des Kreditvertrages, abgeschlossen zwischen den Gesellschaftern und der Bank, zugrunde liegen würden, ist als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren. Dem „Darlehensvertrag“ fehle es an jeglicher Außenwirkung. Ein fremder Dritter würde die Darlehenssumme eines ihn belastenden Kredites nicht ohne jegliche Vereinbarung und Besicherung von Seiten der Darlehensnehmerin an diese weitergeben.
- Betreffend die Darlehensgewährung einer Einpersonen-GmbH an deren Gesellschafter bzw Gattin hat der UFS in der Entscheidung vom 21.6.2007, RV/0271-W/05, erhoben, dass ein Umlaufbeschluss, der gem § 40 GmbHG sämtlichen Gesellschaftern zur Kenntnis zu bringen wäre, selbst wenn er in Schriftform vorliegen würde, bei einer Einpersonen-GmbH nicht die erforderliche Publizität erfüllt.³⁹²
- Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter kann eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht.³⁹³
- Der Erklärung vom 21.3.1986 über eine angebliche seinerzeitige (mündliche) Vereinbarung (1973) zur Verzinsung und Kapitaltilgung musste die belangte Behörde keinen Glauben schenken, weil eine derartige Vereinbarung nicht zeitnah zu den Leistungen nach außen zum Ausdruck gekommen war.³⁹⁴

390 Vgl Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009), § 8 Rz 120; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 171.

391 Vgl VwGH 23.10.1997, 94/15/0160.

392 Vgl UFS 21.6.2007, RV/0271-W/05.

393 Vgl bspw VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; vgl auch UFS 11.4.2013, RV/1623-W/10 sowie kritisch zur Entscheidung Achatz/Kirchmayr, taxlex 2014, 61.

394 Vgl VwGH 1.12.1992, 92/14/0149.

Wird ein Rechtsgeschäft, das der einzige Gesellschafter einer GmbH sowohl im eigenen Namen als auch als Geschäftsführer im Namen der GmbH abschließt, nicht gem § 18 Abs 5 f GmbHG beurkundet, so kommt das Rechtsgeschäft nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck. Das Kriterium der Publizität war somit bei einer Prüfung nach den Kriterien für Angehörigenverträge nach Ansicht des UFS in der Entscheidung vom 3.1.2013, RV/0609-W/10, nicht erfüllt. Für die Praxis ist wohl die Empfehlung einer schriftlichen Vertragsgrundlage auszusprechen. Gleichermäßen denkbar wäre bspw eine Videoaufzeichnung der wesentlichen und eindeutig festgelegten Vertragsinhalte.

Rückwirkend abgeschlossene Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber begründen nach Ansicht der Verwaltungspraxis jedenfalls eine vA, auch dann, wenn sie im Übrigen klar und eindeutig sind und dem Fremdvergleich standhalten.³⁹⁵

2. Inhalt der Vereinbarung

Die Judikatur zu den Angehörigenverträgen verlangt einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.³⁹⁶

Damit Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und den Anteilsinhabern wirksam zustande kommen, müssen allgemein gesehen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit **genügender Deutlichkeit** fixiert sein (siehe hierzu schon Kapitel II.D.1.).³⁹⁷ Insoweit also keine schriftliche Vereinbarung vorliegt, müssen zumindest die wesentlichen Punkte der Vereinbarung nach außen hin dokumentierbar sein.³⁹⁸ Allenfalls ist zu überprüfen, ob bestimmte Umstände schlüssig das Vorliegen einer klaren schriftlichen Vereinbarung zu ersetzen vermögen.³⁹⁹ Unklare Vereinbarungen gehen somit zu Lasten der Körperschaft und sprechen prima facie für das Vorliegen einer vA.⁴⁰⁰ Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat folglich derjenige beizutragen, der sich darauf beruft.⁴⁰¹

395 Vgl KStR 2013, Rz 574 (Verweis auf EStR 2000, Rz 1141); anderer Ansicht *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 290; vgl dazu auch *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, § 8 Tz 172/1; vgl auch UFS 11.4.2013, RV/1623-W/10: Demnach kann ein Umlaufbeschluss über eine offene Ausschüttung bzw Einbringungsschritte, die nach dem jeweiligen Bilanzstichtag erfolgen, eine bereits verwirklichte vA nicht beseitigen (vgl auch *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2014, 61).

396 Vgl EStR 2000, Rz 1130.

397 Vgl bspw VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119; VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290; VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 4.10.1983, 83/14/0034; EStR 2000, Rz 1135.

398 Vgl EStR 2000, Rz 1136.

399 Vgl VwGH 19.5.1993, 91/13/0045.

400 Vgl VwGH 23.5.1978, 1943/77; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0355: Nichtgerechtfertigte Honorarerhöhung, die nicht zu umfangreicheren Leistungen verpflichtet, des Gesellschafters, der nahezu alle Anteile an einer GmbH für einen Auftrag zur Abwicklung eines Bauprojektes hält; UFS 1.7.2013, RV1476-L/08 (anhängig beim VwGH unter 2013/15/0266): Mit fremden Dritten wäre bspw ein klarer finanzieller Rahmen festgelegt worden. Auch wäre ein fremder Dritter nicht für die Firma tätig geworden, wenn keinerlei Vertragsinhalte wie Gehalt oder Beteiligungsausmaß festgelegt wurden; EStR 2000, Rz 1137.

401 Vgl VwGH 29.6.1995, 93/15/0115; VwGH 17.8.1994, 93/15/0205.

Besondere Bedeutung kommt klaren und eindeutigen vertraglichen Abmachungen dann zu, wenn von allgemein üblichen Vertragsinhalten abgewichen werden soll⁴⁰² oder wenn Leistungsbeziehungen keinen laufenden Niederschlag in den Büchern oder Aufzeichnungen gefunden haben.⁴⁰³

Beispiel

Ein Rechtsanwalt machte unter dem Titel „Löhne“ an seine vier Kinder (ein Sohn ist Student der Rechtswissenschaft, die anderen Kinder besuchen das Gymnasium) geleistete Beiträge als Betriebsausgaben geltend. Während der Schul- bzw Semesterferien beschäftigte der Rechtsanwalt seine Kinder als Ferialpraktikanten in seiner Kanzlei. Zusätzlich zur Entlohnung als Ferialpraktikant machte er noch weitere Lohnzahlungen für seine Kinder als Betriebsausgaben geltend. (...) Während der Beschwerdeführer (Rechtsanwalt) mit seinen fremden Arbeitskräften schriftliche Arbeitsverträge geschlossen hatte, hatte er mit seinen Kindern bloß mündliche Vereinbarungen geschlossen. Zudem waren diese inhaltlich unüblich, etwa in Bezug auf „Arbeit nach Bedarf, Gleitzeit ohne Gleitregeln, gleichbleibende Entlohnung trotz wechselnder Beschäftigung“. Demnach fehle es den in Rede stehenden Vereinbarungen auch an einem klaren Inhalt. Der Beschwerdeführer habe den Vertragsinhalt folgendermaßen umschrieben: „Nach Bedarf einerseits und Möglichkeit andererseits“.

Weiters seien die Vereinbarungen auch nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Fehle es an der Schriftlichkeit, so müssten zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diesem Erfordernis sei im gegenständlichen Fall insbesondere im Hinblick auf Beginn und Ende der Arbeitsverhältnisse, konkrete Arbeitszeiten, Lohnhöhe, Zuschläge für Feiertagsarbeit, Auszahlungsmodalitäten bei Mehr- oder Minderleistung, Art der zu erbringenden Leistungen, Normalarbeitszeit und Urlaubsregelung nicht entsprochen.⁴⁰⁴

Die in der VwGH-Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.⁴⁰⁵ Der Grund für diese Anforderungen liegt einerseits darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss. Andererseits steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner in ihrer Freizeit im Be-

402 Vgl VwGH 6.10.1992, 88/14/0045.

403 Vgl VwGH 6.10.1992, 89/14/0078.

404 Vgl VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119.

405 Vgl bspw VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119; VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025.

trieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies grundsätzlich nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung idR auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw dem (Ehe-)Partner solcherart zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens keine Berücksichtigung finden darf.⁴⁰⁶

3. Zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen (Fremdvergleich)

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine **Tatfrage** und daher aufgrund entsprechender Erhebungen **in freier Beweiswürdigung** zu lösen.⁴⁰⁷

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.⁴⁰⁸ Nur aufgenommene Beweise unterliegen der Beweiswürdigung. Unzulässig ist etwa, ein vermutetes Ergebnis noch nicht aufgenommener Beweise vorwegzunehmen.⁴⁰⁹ Die Abgabenbehörde hat gem § 167 Abs 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind oder nicht. Nach der ständigen Rsp des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.⁴¹⁰ Der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle ist die Beweiswürdigung nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist, handelt, und ob bei der Beweiswürdigung vorgenommene Erwägungen schlüssig sind. Der VwGH prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit.⁴¹¹ Nach dem Erkenntnis des VwGH vom

406 Vgl VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119; VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025.

407 Vgl VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 10.7.1996, 95/15/0181; UFS 30.7.2012, RV/0026-L/12 (anhängig beim VwGH unter 2012/15/0177).

408 Vgl VwGH 24.2.2005, 2004/16/0232; VwGH 24.10.2001, 2000/17/0017; Ritz, BAO (2014), § 167 Tz 6.

409 Vgl Ritz, BAO (2014) § 167 Tz 7 mit Hinweis auf VwGH 23.5.2012, 2011/17/0308; VwGH 17.12.2001, 97/14/0134.

410 Siehe zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; Ritz, BAO (2014), § 167 Tz 8.

411 Vgl Ritz, BAO (2014), § 167 Tz 10 mwN; siehe zB VwGH 21.2.2013, 2009/13/0258; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0226.

15.7.1998, 93/13/0297, kommt es bei der Überprüfung der Beweiswürdigung nicht darauf an, ob jeder einzelne Denkvorgang schlüssig und mit menschlichem Erfahrungsgut vereinbar ist. Diesem Erfordernis muss lediglich das Ergebnis der Beweisaufnahme entsprechen.⁴¹²

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt als vA zu beurteilen ist, lässt der gebotene Fremdvergleich von der Sache her jedoch einen gewissen **Spielraum** zu.⁴¹³ Daher rechtfertigt nicht schon jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer vA.⁴¹⁴ Vielmehr ist von einer gewissen Bandbreite von Werten auszugehen.⁴¹⁵

Auch bei **ungewöhnlichen Vereinbarungen** zwischen dem Anteilseigner und der Körperschaft bedarf es ausreichender Ermittlungen, um die Höhe behaupteter vA anhand des Fremdvergleiches vornehmen zu können.⁴¹⁶

Liegen **Formmängel** vor, berechtigen diese nach der Judikatur⁴¹⁷ und *Wiesner* nicht automatisch, von einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgang (und damit von der Annahme einer vA) auszugehen und die amtsweilige Ermittlungspflicht daher einzustellen.⁴¹⁸ Formmängel lassen aber **Zweifel** an der Ernsthaftigkeit und/oder am Inhalt der Vereinbarung aufkommen,⁴¹⁹ sodass sie die Vermutung begründen, dass keine geschäftlichen, sondern gesellschaftsrechtliche Leistungsbeziehungen vorliegen.⁴²⁰ Nach *Raab/Renner* ist *Wiesners* Reduzierung der Bedeutung formeller Mängel (dass diese nur im Zweifel zur Annahme einer vA führen) zuzustimmen, da auch bei Vereinbarungen unter Fremden Formmängel (oft durchaus auch ungewollt) unterlaufen bzw verdeckte Rechtsverhältnisse vorkommen können.⁴²¹ Weiters ist seine Meinung durch die allgemeine Judikatur zu Angehörigenvereinbarungen insoweit gedeckt, als die Prinzipien für deren Beurteilung vor allem als Beweiswürdigungsregeln anzusehen sind⁴²² und daher eine Nahebeziehung nicht zu einer Schlechterstellung gegenüber fremden Vertragspartnern führen darf.⁴²³

412 Vgl *Ritz*, BAO (2014), § 167 Tz 10.

413 Vgl VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; VwGH 10.5.1994, 90/14/0050; siehe dazu auch *Bachl*, SWK 2014, 732; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 175/2.

414 Vgl VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; VwGH 30.5.1989, 88/14/0111.

415 Vgl KStR 2013, Rz 763.

416 Vgl UFS 14.2.2012, RV/0206-G/08; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 175/2.

417 Der Ansicht *Wiesners* folgend bspw UFS 10.12.2013, RV/0359-G/08, VwGH-Revision mit Erkenntnis vom 4.9.2014 als unbegründet abgewiesen.

418 Vgl *Wiesner* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Festschrift Bauer (1986), 379.

419 Vgl *Kotschnigg*, SWK 2002, S 767; *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 120; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 287 (Verweis auf VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 16.11.2006, 2005/14/0070).

420 Vgl *Wiesner* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Festschrift Bauer (1986), 379.

421 Vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 172/2.

422 Vgl bspw VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 172/1.

423 Vgl *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 8 Tz 172/2.

Formmängel begründen nach Ansicht der Finanzverwaltung die (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen einer Einkommensverwendung.⁴²⁴ Dh, dass idR noch weitere Umstände wie die Unangemessenheit einer Vereinbarung hinzutreten müssen und dass die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht (wie bereits erwähnt) daher trotz formeller Mängel weiterbesteht.⁴²⁵ Es liegt daher in der Hand der Körperschaft, die inhaltliche Angemessenheit und Unbedenklichkeit einer von der äußeren Form her wenig geglückten Leistungsbeziehung nachzuweisen.⁴²⁶ Der Nachweis des Vorliegens einer Leistungsbeziehung muss jedoch für außenstehende Dritte jedenfalls erkennbar sein (siehe dazu Kapitel II.D.1.).⁴²⁷ Sofern dieser Nachweis gelingt, ist das Geschäft steuerlich anzuerkennen. Andernfalls geht dies zu Lasten der Körperschaft bzw des/der betroffenen Steuerpflichtigen.⁴²⁸ Die **Beweislast** trifft daher die Vertragspartner – wie eine Art „Beweislastumkehr“. Somit werden Formmängel auf die Beweisebene verlagert.⁴²⁹

Im Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1985, 84/14/0174, kann diese Linie bereits als bestätigt gesehen werden: „Das Erfordernis klarer, ernsthafter und die Gesellschaft bindender Abmachungen ist nicht Selbstzweck. Es ist im Lichte der Zielsetzung zu sehen, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden. Es ist daher in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Zuwendungen erhält, unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden können.“

Beispiel (Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung)

Gegen die Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung sprechen:

- In Form einer Aktennotiz verankerte Sondervergütungen in beträchtlicher Höhe (VwGH 15.2.1980, 2427, 2508/79).
- Ein unabhängig von der Leistungserbringung anfallendes Pauschalentgelt für den Anteilsinhaber (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181, 0182, 0183).⁴³⁰

424 Vgl KStR 2013, Rz 573; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG (1996), § 8 Anm 17 (arg: „widerlegbare Rechtsvermutung“); Wiesner in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg, Festschrift Bauer (1986), 379.

425 Vgl Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 172/3.

426 Vgl Kotschnigg, SWK 2002, S 767 f.

427 Vgl KStR 2013, Rz 573.

428 Vgl Kotschnigg, SWK 2002, S 768.

429 Vgl Kotschnigg, SWK 2002, S 768; VwGH 19.10.1993, 93/14/0129.

430 Vgl KStR 2013, Rz 574.