

# Update Einlagenrückgewähr: Verdeckte Ausschüttungen – aktuelle Entwicklungen („Hügel-Seminar“ Sommersemester 2025)

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger, 11.6.2025



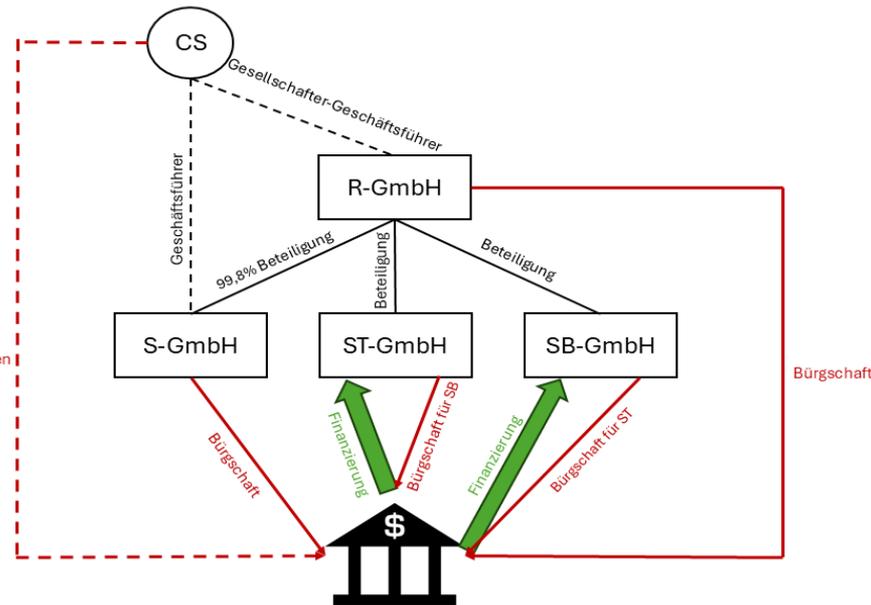
## Verdeckte Ausschüttungen – aktuelle Entwicklungen

- VwGH „Bürgschaften“-Erk: VwGH 28.08.2024 Ro 2023/15/0030
- VwGH „Scheinunternehmen“- Erk: VwGH 27.03.2024, Ra 2021/13/014
  - BFG „Scheinunternehmen“- Erk: BFG 06.08.2024, RV 7102529/2019
- VwGH „Immobilien“- Erk: VwGH 13.08.2024 Ra 2023/15/0008-7

# VwGH „Bürgschaften“-Erk: Verzicht auf Regress einer Gesellschafterbürgschaft

VwGH 28.8.2024, Ro 2023/15/0030

- CS ist Geschäftsführer der S-GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer der revisionswerbenden GmbH
- ST-GmbH und SB- GmbH werden von Volksbank finanziert
- Revisionswerbende GmbH, S- GmbH, ST-GmbH und SB-GmbH geben Bürgschaftserklärung als Bürge und Zahler ab
- CS übernimmt eine Sachhaftung an seinen Liegenschaften
- ST-GmbH und SB-GmbH werden insolvent
- S-GmbH wird aus der Bürgschaft in Anspruch genommen



# VwGH „Bürgschaften“-Erk: Verzicht auf Regress einer Gesellschafterbürgschaft

## BFG Entscheidung

- Prinzip der Gleichwertigkeit der Sicherungsgeber
- Bei Inanspruchnahme anteiliger Regress gegenüber allen anderen Sicherungsgebern
- Daher hat S-GmbH einen Regressanspruch gegenüber CS
- S-GmbH hat auf Regress Verzichtet
- Das objektive sowie das subjektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung ist dadurch erfüllt

## VwGH Erkenntnis

- Bestätigt Entscheidung des BFG
- *„Das Bundesfinanzgericht hat das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung somit bestätigt, weil durch die fehlende Regressierung die S GmbH zugunsten von CS entreichert wurde und fremden Dritten gegenüber sehr wohl ein Regress geltend gemacht worden wäre. Dies begegnet keinen vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken.“*
- Verzicht auf Regress ist das entscheidende Kriterium

# VwGH „Bürgschaften“-Erk: Verzicht auf Regress einer Gesellschafterbürgschaft

## Frühere VwGH Rechtsprechung

- VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057
  - Bürgschaftsübernahme zugunsten einer Schwesterngesellschaft
  - Abgestellt wird hier auf die sozietäre Veranlassung der Bürgschaftsübernahme
  - Fremdvergleich: ... hätte die Gesellschaft / ein fremder Dritter im Hinblick auf die eingeräumten Geschäftschancen die Bürgschaft übernommen
  - Da die Veranlassung hier in der gesellschaftlichen Verflechtung der Gesellschaften gesehen wurde, wurde die Übernahme der Bürgschaft als verdeckte Einlage gewertet
- VwGH 26.6.2013, 2009/13/0071
  - Bürgschaft eines Gf/Ges: sozietär veranlasst (kein Zusammenhang mit den selbst Einkünften)
  - Erwähnt prominent den Verzicht auf den Regress in seiner Begründung
  - Die verdeckte Einlage wird jedoch erneut nur aufgrund der sozietären Veranlassung festgestellt

# VwGH „Bürgschaften“-Erk: Verzicht auf Regress einer Gesellschafterbürgschaft

## Rechtsprechung des deutschen BFH

- **Verzicht auf den Regress**
  - Anders als in Österreich schon lange ein wichtiges Element
  - Tritt neben die sozietäre Veranlassung als Voraussetzung für verdeckte Einlagen/Ausschüttungen
  - Zeitpunkt des Verzichts maßgeblich für die Qualifikation
- **Eigenkapitalersatz**
  - In Österreich steuerrechtlich autonomer Begriff
  - In Deutschland mit dem zivilrechtlichen Begriff gleichgestellt
  - Gleichbehandlung von Bürgschaften und Darlehen als Finanzierung in der Gesellschaftskrise
- **Rechtsfolgen**
  - Im Gleichklang mit Darlehen wird eine in der Krise aufgenommene Bürgschaft zu einer eigenkapitalersetzenden Bürgschaft
  - Der Regressanspruch tritt bis Auflösung der Krise hinter alle anderen Forderungen zurück
  - Übernahme der Bürgschaft während der Krise wird aufgrund des Rangrücktritts einem Verzicht auf Regress gleichgestellt

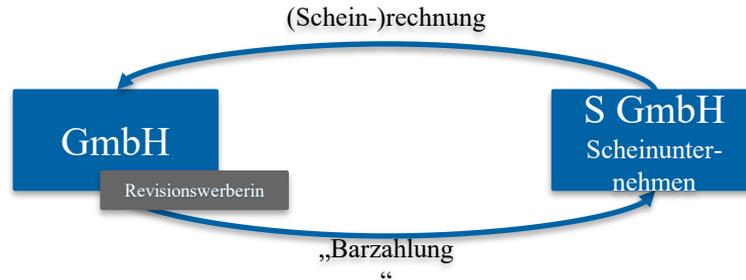
# VwGH „Bürgschaften“-Erk: Verzicht auf Regress einer Gesellschafterbürgschaft

## Fazit

- Gleichklang von Gesellschafterdarlehen und Bürgschaften
- Österreichische Rechtsprechung nähert sich (ohne Begründung) dem BFH an
- Bedeutung des Regresses: vgl Darlehen und Bürgschaften
- Fraglich, wie Bürgschaftsübernahmen in der Krise behandelt werden
- Wird am österreichisch autonomen Begriff festgehalten werden oder wird sich die Rechtsprechung auch hier der deutschen Linie annähern?

# VwGH „Scheinunternehmen“- Erk:

VwGH 27.03.2024, Ra 2021/13/0147-3



## Feststellungen der Außenprüfung:

- Die C GmbH bezahlte 2010 vier hohe Rechnungen in bar an die S GmbH für Reinigungsleistungen.
- Es gab keine Nachweise für die tatsächliche Leistungserbringung.
- Die S GmbH wurde als Scheinunternehmen eingestuft; sie war nicht auffindbar und hatte kein Geschäftskonto.
- Die Rechnungen wurden als Deckungsrechnungen für „Schwarzarbeiten“ qualifiziert:
  - Rechtsfolge: 50 % der Beträge wurden als geschätzte Betriebsausgaben, die anderen 50 % als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer gewertet.

# VwGH „Scheinunternehmen“- Erk:

**VwGH 27.03.2024, Ra 2021/13/0147**

## Beschluss des BFG

- Das BFG stufte die Rechnungen der S GmbH ebenfalls als Scheinrechnungen ein.
  - 50 % der Kosten wurden als Betriebsausgaben geschätzt, 50 % als verdeckte Ausschüttung gewertet.
- Eine ordentliche Revision an den VwGH wurde als unzulässig beurteilt.

## Zurückweisung des VwGH

- Die außerordentliche Revision wurde mangels grundsätzlicher Rechtsfrage zurückgewiesen.

# VwGH „Scheinunternehmen“- Erk:

VwGH 27.03.2024, Ra 2021/13/0147

## Weiterführende Überlegungen:

- Nichtanerkennung von Zahlungen an Scheinfirmen (als Deckungsrechnungen)
  - GS Gleichbehandlung mit Schwarzumsätzen/ -geschäften (KStR Rz 913 „Schwarzumsätze“); vgl VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115.
  - Nachweiserfordernisse für die Betriebsausgabenquote ? Vgl KStR Rz 913
- Schätzung (§ 184 BAO)
  - Wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht feststellbar sind, muss gemäß § 184 BAO geschätzt werden.
  - Die Schätzung muss plausibel, nachvollziehbar und dem wahrscheinlichen Geschehensverlauf entsprechend sein.
  - Im BFG-Beschluss wird die 50 %-Schätzung nicht inhaltlich begründet („Die Betriebsausgaben seien – in Anbetracht dessen, dass grundsätzlich Reinigungsleistungen erbracht worden seien – vielmehr in Höhe von 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen zu schätzen); vgl dazu auch VwGH 23.8.2022, Ra2022/13/0072-3.

# VwGH „Scheinunternehmen“- Erk:

**VwGH 27.03.2024, Ra 2021/13/0147**

- Empfängernennung (§ 162 BAO)
  - Nach § 162 BAO ist der Steuerpflichtige verpflichtet, auf Verlangen die Empfänger von Betriebsausgaben zu benennen.
  - Die Empfängerbenennung wäre notwendig gewesen, um die Barzahlungen konkret zuordnen zu können.
    - Bei unterlassener Empfängernennung wäre die Versagung des Betriebsausgabenabzugs gerechtfertigt gewesen.
  
- Personalaufwand und Lohnsteuer
  - Die Behörde geht von Personalaufwand („Schwarzarbeit“) aus und erkennt pauschal 50 % als Betriebsausgabe an.
  - Lohnsteuer oder Lohnnebenkosten – vgl VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115 mit Hinweis auf DG Beitrag.

# BFG „Scheinunternehmen“- Erk:

## **BFG 06.08.2024, RV 7102529/2019**

- Die Beschwerdeführerin (GmbH) war im Bereich Fliesen- und Steinverlegung tätig und wurde für 2010–2014 geprüft.

### Betriebsprüfung:

- Fremdleistungen von 641.718,12 € wurden wegen Scheinrechnungen nicht anerkannt, weil die Subunternehmer als Scheinfirmen eingestuft wurden.
- Die Betriebsprüfung schätzte den Lohnaufwand mit 50 % und wertete den Rest als verdeckte Ausschüttung.

### Entscheidung des BFG:

- Das BFG folgte der Betriebsprüfung und verwies auf die ständige VwGH-Rechtsprechung zur Behandlung von Deckungsrechnungen („..... als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind, denen in Wahrheit keine Leistungen zu Grunde liegen. ... Vielmehr dienten die Rechnungen lediglich dem Zweck, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Beschwerdeführerin zu verdecken.“)
  - In solchen Fällen ist eine Schätzung von Betriebsausgaben („Schwarzlöhnen“) und korrespondierenden verdeckten Ausschüttungen zulässig.
  - Die Schätzung in Höhe von 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen war gerechtfertigt:
  - „entsprechend der im Rahmen von Betriebsprüfungen wiederholt gemachten Erfahrungen“
  - weil sie auch vom VwGH nicht beanstandet wurde.

# VwGH „Immobilien“- Erk: Vermietung von Immobilien an Anteilsinhaber

**VwGH 13.08.2024 Ra 2023/15/0008-7**

## Sachverhalt:

- Die S-GmbH errichtete 2009–2010 ein Betriebsgebäude (Kosten: ca. 2,3 Mio €) mit einer Privatwohnung (296 m<sup>2</sup> / 22,9 % der Fläche) im 2. OG für ihren Geschäftsführer HG, der mittelbar Alleingesellschafter war.
- Die Wohnung diente HG und seiner Familie als Hauptwohnsitz.
- Vorsteuerabzug wurde für das gesamte Gebäude, inklusive Wohnung, geltend gemacht.
- Möbel der Wohnung wurden von HG privat finanziert.
- Ab Jänner 2010 wurde ein Sachbezug gemäß § 2 Sachbezugswerte-VO über ein Verrechnungskonto an die HG-GmbH verrechnet, welche auch Betriebs- und Heizkosten trug.
- HG erhielt 2009–2010 keine Barentlohnung, ab Mai 2011 ca. 2.100 € monatlich.

# VwGH „Immobilien“- Erk: Vermietung von Immobilien an Anteilsinhaber

## VwGH 13.08.2024 Ra 2023/15/0008-7

- Laut VwGH kommt es bei der Beurteilung eines Geschäftsführerbezugs (inkl. Sachbezügen wie Wohnungsnutzung) nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der Gesamtentlohnung an.
- Wird eine Wohnung privat genutzt, aber als Teil einer angemessenen Geschäftsführervergütung überlassen, ist dies betriebsbezogen und keine private Nutzung aus Sicht der GmbH.
- Zur Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, muss die Gesamtentlohnung festgestellt werden:
  - Barlohn + Marktwert der Wohnungsnutzung (nicht Sachbezugswert!).
  - Diese ist einem Fremdvergleich gegenüberzustellen (was würde ein fremder Geschäftsführer erhalten?).
- Das BFG stellte zwar den Barlohn fest (0 €), unterließ aber die Ermittlung:
  - des Marktwerts der Wohnung und
  - des fremdüblichen Gesamtentgelts für vergleichbare Geschäftsführer.
- Stattdessen verwies das BFG nur darauf, dass die GmbH auf einen Vorhalt nicht reagiert habe – das genügt laut VwGH jedoch nicht.

# VwGH „Immobilien“- Erk: Vermietung von Immobilien an Anteilsinhaber

## VwGH 13.08.2024 Ra 2023/15/0008-7

- Anders die Judikatur des VwGH zur Vermietung an Gesellschafter/GesGf (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004-5; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041-8; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026-3)
  - In diesen Entscheidungen wurde zur Bewertung der Wohnungsüberlassung an nahestehende Personen (Gesellschafter-Geschäftsführer) nicht auf den bloßen Marktpreis, sondern auf die Renditemiete abgestellt:
    - „Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5% (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste.“
- Im neuen Erkenntnis hingegen:
  - wird die Wohnung als Teil einer fremdüblichen Entlohnung („Gesamtausstattung“) bewertet.
  - Im Rahmen der Gesamtausstattung: Marktmiete und keine Renditemiete?

# VwGH „Immobilien“- Erk: Vermietung von Immobilien an Anteilsinhaber

**VwGH 13.08.2024 Ra 2023/15/0008-7**

- Folge: Ungleichbehandlung beim Fremdvergleich?
  - Wenn der Geschäftsführer die Wohnung mietet, muss die Renditemiete erreicht werden – sonst droht eine verdeckte Ausschüttung.
  - Wenn er dieselbe Wohnung im Rahmen der Entlohnung erhält, genügt der Marktpreis – obwohl der wirtschaftliche Vorteil gleich bleibt.

# Danke für Ihre Aufmerksamkeit!



**Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger**

Institut für Finanzrecht  
Universität Wien  
Schenkenstraße 8-10  
1010 Wien

Tel: +43 1 4277 36011

Email: [sabine.kirchmayr@univie.ac.at](mailto:sabine.kirchmayr@univie.ac.at)

---