

Ertragsteuern

Liebhabeigesellschaft als Gruppenmitglied

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Kfz-Nutzung beim wesentlich
beteiligten Gesellschafter-GF

Betriebsprüfung in der Praxis

Mehrergebnis einer Betriebsprüfung
rückstellungsfähig?

Abgabenverfahren

Formelle Rechtskraft in Abgabenvorschriften

Ergebnisse der 20. Finanzstrafrechtlichen Tagung

Am 26. 3. 2015 fand im Linzer Kunstmuseum Lentos die 20. Finanzstrafrechtliche Tagung unter der fachlichen Leitung von WP/StB Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner statt. Als Schirmherren der Veranstaltung fungierten LeitnerLeitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, das Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz, das Institut für Strafrechtswissenschaften der Johannes Kepler Universität Linz sowie das Institut für Finanzrecht der Universität Graz.

Tagungsbericht – verdeckte Gewinnausschüttung interdisziplinär

SEBASTIAN TRATLEHNER

A. Einleitung

Die 20. Finanzstrafrechtliche Tagung im Linzer Lentos-Kunstmuseum wurde durch eine Videobegrüßung des amtierenden Justizministers Univ.-Prof. Dr. *Wolfgang Brandstetter* eröffnet, in der dieser einmal mehr die außergewöhnliche Bedeutung dieser Tagung hervorhob und insb darauf verwies, dass es in Österreich gegenwärtig keine vergleichbare Veranstaltung von dieser Bedeutung im Bereich des Finanzstrafrechts gäbe.

Prof. Dr. *Markus Jäger* (Richter am deutschen Bundesgerichtshof [BGH] in Karlsruhe) widmete sich daraufhin nach seinen einleitenden Worten insb Urteilen des BGH zum Thema Steuerhinterziehung.

Das BGH-Urteil v 2. 12. 2008¹⁾ betrifft einen faktischen Geschäftsführer von mehreren Spielhallenbetriebs-GmbH. Der faktische Geschäftsführer unterließ es dabei, die für die Gesellschaft fälligen Körperschafts- und Gewerbesteuererklärungen sowie

die ihn treffenden Einkommensteuererklärungen abzugeben und entnahm ferner einen erheblichen Teil der Einnahmen des Unternehmens, ohne diese in den Büchern der Gesellschaft zu erfassen.²⁾ Darüber hinaus machte der Angeklagte den Vorsteuerabzug für das Unternehmen aus nachgemachten bzw verfälschten Rechnungen geltend und verwirklichte so mehrere Tatbestände der Steuerhinterziehung. Zwar fehlte es im Rahmen der Berechnung der verkürzten Körperschaftssteuerbeträge an einer hinreichenden

Mag. *Sebastian Tratlehner* ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Dieser Tagungsbericht gibt ausschließlich die persönlichen Eindrücke des Autors wieder. Die Abhandlungen der einzelnen Autoren sind dem Handbuch *Verdeckte Gewinnausschüttung*² zu entnehmen.

1) BGH 2. 12. 2008, 1 StR 375/08.

2) Mit den Entnahmen finanzierte der Angeklagte zum Teil seinen ausschweifenden Lebensstil und zum Teil die Löhne für illegal beschäftigte Arbeitnehmer in den Spielhallen.

Darstellung der hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens herzustellenden Ausschüttungsbelastung,³⁾ der Senat konnte im vorliegenden Fall dennoch ausschließen, dass das Urteil bei rechtsfehlerfreier Darstellung der Berechnung der hinterzogenen Körperschaftsteuer für den Angeklagten günstiger ausgefallen wäre, weswegen sich kein Berechnungsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergab.

Das Urteil des BGH v 6. 9. 2012⁴⁾ bestätigt die Wirksamkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Steuerstrafrecht. Im zugrundeliegenden Sachverhalt wurde der Angeklagte aufgrund von an ihn erfolgten Zahlungen und einem Forderungsverzicht einer GmbH, an welcher er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen war,⁵⁾ wegen Einkommensteuerhinterziehung verurteilt. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise spielte es keine Rolle, ob das zugleich auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen gerichtete Treuhandverhältnis wegen § 15 Abs 4 dGmbHG unwirksam war.

B. Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht

Univ.-Prof. HR Dr. *Georg Kodek* (Wirtschaftsuniversität Wien) und Univ.-Prof. Dr. *Martin Karollus* (Johannes Kepler Universität Linz) setzten in ihrem gemeinsamen Vortrag den inhaltlichen Schwerpunkt auf die Themen der Kreditgewährung an den Gesellschafter, der Besicherung von Verbindlichkeiten des Gesellschafters und der Kreditaufnahme zur Weiterleitung an den Gesellschafter und thematisierten ferner aktuelle höchstgerichtliche Judikatur zur Akquisitionsförderung. Zum strengen gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsatz wurde dabei angemerkt, dass dieser in Österreich im Wesentlichen nicht zwischen GmbH und AG⁶⁾ differenziert, während in Deutschland nur die Rechtsform der AG der strengen Vermögensbindung unterliegt.⁷⁾

Kodek wies in seinen einleitenden Worten darauf hin, dass eine Kreditgewährung einer Gesellschaft an ihre(n) Gesellschafter nur bei Einhaltung fremdüblicher Bedingungen zulässig sei, erforderlich ist daher sowohl die ausreichende Bonität des Kreditnehmers bzw eine angemessene Besicherung des Kredits als auch ein fremdübliches Entgelt.⁸⁾ Eine betriebliche Rechtfertigung aus Sicht der Gesellschaft kann allerdings dazu führen, dass Abstriche von den sonstigen Zulässigkeitsvoraussetzungen akzeptiert werden.⁹⁾ Maßgeblich dafür soll laut *Kodek* stets die Frage sein, ob ein sorgfältig agierender Geschäftsführer auch einem außenstehenden Dritten – bei Vorliegen sonst gleicher Umstände – einen derartigen Kredit bzw eine derartige Finanzierungshilfe gewährt hätte.

Im zweiten Teil seines Referats widmete sich *Kodek* der Besicherung von Verbindlichkeiten des Gesellschafters durch die Gesellschaft. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Besicherung eines bei einem dritten Kreditgeber aufgenommenen Kredits durch die Gesellschaft für den Gesellschafter bereits im Zeitpunkt der Einräumung der Sicherheit eine Vermögenszuwendung der Gesellschaft an den Gesellschaf-

ter darstellt.¹⁰⁾ Erfasst sind dabei immer sogenannte Upstream- und Sidestream-Sicherheiten, also Sicherheiten für Verbindlichkeiten eines unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters und Sicherheiten für Verbindlichkeiten einer Schwestergesellschaft.¹¹⁾ Zulässigkeitsvoraussetzung kann dabei neben den fremdüblichen Konditionen unter Umständen auch eine betriebliche Rechtfertigung sein.¹²⁾

Kodek ging auch auf die Auswirkungen der Besicherung von Verbindlichkeiten des Gesellschafters durch die Gesellschaft für Dritte ein und führte aus, dass bestellte Sicherheiten grundsätzlich auch gegenüber Dritten (Banken) wirksam seien. Eine Wirkung des Verbots der Einlagenrückgewähr für dritte Geschäftspartner kommt nur unter besonderen Voraussetzungen wie dem Vorliegen einer Kollusion oder eines Missbrauchs der Vertretungsmacht durch die Organe der Gesellschaft in Betracht.¹³⁾ Als Maßstab für den Missbrauch der Vertretungsmacht wurden hierbei von *Kodek* verschiedene Entscheidungen des OGH¹⁴⁾ rezipiert. Als Grundlinie der Judikatur lässt sich hierbei festhalten, dass eine allgemeine Erkundigungs- und Prüfpflicht der Bank nur dort besteht, wo sich der Verdacht einer unzulässigen Einla-

- 3) Durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung kann sich bei der Gesellschaft die geschuldete Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen Tarifbelastung und Ausschüttungsbelastung mindern oder erhöhen. Um die Höhe der hinterzogenen Körperschaftsteuer zutreffend zu ermitteln und den Schuldumfang fehlerfrei zu bestimmen, ist es erforderlich, dass das Tatgericht die Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Urteil nachvollziehbar darstellt.
- 4) BGH 6. 9. 2012, 1 StR 140/12.
- 5) Die GmbH-Anteile wurden von einem Mitangeklagten lediglich als Treuhänder gehalten. Der Angeklagte selbst konnte alle maßgeblichen Entscheidungen treffen und hatte außerdem Zugriff auf die Konten der GmbH. Entscheidend war, dass die (verdeckte) Treuhand-Vereinbarung, wonach der Treuhänder nicht für eigene Rechnung tätig geworden ist, tatsächlich vollzogen und die formelle Eigentümerstellung letztlich zur „leeren Hülle“ wurde.
- 6) Vgl §§ 52 ff AktG und §§ 82 f GmbHG.
- 7) Vgl §§ 57 dAktG. Für die GmbH ist in Deutschland nur eine auf das Stammkapital beschränkte Vermögensbindung vorgesehen, vgl § 30 dGmbHG.
- 8) Siehe dazu ausführlich und mwN *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 96.
- 9) Vgl dazu die Grundsatzentscheidung des OGH v 1. 12. 2005, 6 Ob 271/05 d.
- 10) Vgl dazu die „*Fehring-Entscheidung*“ des OGH v 25. 6. 1996, 4 Ob 2078/96 h.
- 11) Die sogenannte Downstream-Sicherheitengewährung des Gesellschafters für einen Kredit der Gesellschaft ist hingegen idR unbedenklich, vgl dazu ausführlich und mwN *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 100.
- 12) Vgl OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 271/05 d. Die Grenze hierbei wird jedenfalls aber stets bei der Übernahme existenzgefährdender Risiken liegen.
- 13) Vgl *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 113.
- 14) OGH 25. 6. 1996, 4 Ob 2078/96 h; 26. 6. 2001, 1 Ob 290/00 d; 1. 12. 2005, 6 Ob 271/05 d; 5. 8. 2009, 9 Ob 25/08 d, 9 Ob 26/08 a; 29. 9. 2010, 7 Ob 35/10 p; 14. 11. 2011, 6 Ob 29/11 z; 20. 3. 2013, 6 Ob 48/12 w; 17. 7. 2013, 3 Ob 50/13 v; 15. 12. 2014, 6 Ob 14/14 y.

genrückgewähr schon so weit aufdrängt, dass der Verdacht nahezu einer Gewissheit gleichkommt.¹⁵⁾

Die Kreditaufnahme einer Gesellschaft zur Weiterleitung an den Gesellschafter war Gegenstand des letzten Themengebiets im Vortrag von *Kodek*. War die Aussage im sogenannten „*Fehringer-Urteil*“¹⁶⁾ des OGH, dass gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr auch dann verstoßen wird, wenn die Zielgesellschaft nicht bloß eine fremde Verbindlichkeit sichert, sondern selbst einen Kredit aufnimmt, um dem Käufer die Mittel für den Anteilserwerb zur Verfügung zu stellen, bloßes obiter dictum, wurde der Rechtsatz in Folgeentscheidungen¹⁷⁾ abermals bestätigt. Diese aktuellen Entscheidungen wurden im Anschluss von *Karollus* im Detail erläutert, wobei insb die Entscheidung des OGH v 20. 3. 2013 diskutiert wurde.

Der Entscheidung des OGH v 20. 3. 2013¹⁸⁾ lag ein Management-buy-Out zugrunde, bei dem der bisherige Fremd-Geschäftsführer einer GmbH eine eigene GmbH gründete, in die die bisherige GmbH eingebracht und verschmolzen wurde. Die bisher bestehende GmbH nahm dafür Kredite bei einer Bank auf, mit welchen die ursprünglichen Gesellschafter ausgezahlt wurden, und bediente diese Kredite über mehrere Jahre. Danach wurde sie insolvent.

Dadurch, dass sich der Geschäftsführer durch die Kreditgewährung an die (letztlich) fusionierte Gesellschaft selbst die Kreditaufnahme ersparte und daher als der gegen § 82 GmbHG verstoßende Begünstigte anzusehen ist, sei jede zurückgezahlte Kreditrate zugleich eine verbotene Einlagenrückgewähr an den Geschäftsführer gewesen.¹⁹⁾ Auch die kreditgewährende Bank sei aufgrund des Wissens, dass in Wahrheit nicht der wirtschaftliche Erwerber einer GmbH, sondern letztlich die GmbH selbst für den Erwerb aufzukommen hatte, als an sich nicht am (nichtigen) Geschäft Beteiligte rückgabepflichtig, da ihr im vorliegenden Fall grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen war.²⁰⁾

C. Verdeckte Ausschüttungen im Ertragsteuerrecht

Im Vortrag von Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kirchmayr* (Universität Wien) und Univ.-Prof. HR Dr. *Nikolaus Zorn* (Universität Innsbruck) zum Thema der verdeckten Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht wurden zuerst die Grundzüge²¹⁾ sowie die Konsequenzen einer verdeckten Ausschüttung dargestellt. Als Herzstück der verdeckten Ausschüttung wurde dabei die sozietäre Veranlassung betont, deren Feststellung immer eine Sachverhaltsfrage sei und eine einzelfallbezogene Betrachtungsweise erfordere.

Kirchmayr stellte daraufhin eine aktuelle Entscheidung des VwGH v 21. 2. 2013²²⁾ dar, in der vom VwGH festgestellt wurde, dass es sich bei einer verdeckten Ausschüttung einer im Besitz einer Privatstiftung stehenden GmbH an die Privatstiftung, welche von dieser an ihren Begünstigten weitergeleitet wurde, um eine (durchgeleitete) „doppelte“ verdeckte Ausschüttung handelt,²³⁾ wenn die subjektive Komponente der auf Vorteilsgewährung gerichteten

Willensentscheidung auf beiden Seiten vorliegt, wobei das schlüssige Einverständnis des Stiftungsvorstands mit der Vorteilszuwendung ausreichend ist. Im weiteren Verlauf referierte *Kirchmayr* über die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung und die Bedeutung des gesellschaftsrechtlichen Rückforderungsanspruchs für das Steuerrecht. Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach der Rsp des VwGH²⁴⁾ nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag²⁵⁾ zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung.²⁶⁾

Zorn referierte anschließend zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften und die Höhe der verdeckten Ausschüttung in Bezug auf die Errichtung von (Luxus-)Immobilien durch die Gesellschaft. Das durch die KStR 2013 entwickelte Konzept der Renditemiete²⁷⁾ zur Feststellung des wirtschaftlichen Eigentümers einer durch die Gesell-

15) Vgl OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 271/05 d. Siehe dazu ausführlich *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 112 ff.

16) OGH 25. 6. 1996, 4 Ob 2078/96 h.

17) Vgl OGH 20. 3. 2013, 6 Ob 48/12 w; 17. 7. 2013, 3 Ob 50/13 v; 15. 12. 2014, 6 Ob 14/14 y.

18) OGH 20. 3. 2013, 6 Ob 48/12 w.

19) Hätte er selbst die Kredite aufgenommen, müsste er diese jetzt selbst zurückzahlen, die GmbH hingegen wäre vielleicht gar nicht insolvent, hätte sie doch nicht die Schulden ihres eigenen Erwerbs zu zahlen gehabt.

20) Vgl dazu ausführlich *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 127 ff.

21) Eine verdeckte Ausschüttung liegt demnach bei einer durch das Gesellschafterverhältnis veranlassenden Zuwendung von Vermögensvorteilen durch eine Körperschaft an ihre(n) Anteilsinhaber vor, wobei die Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft das objektive und die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft das subjektive Tatbild darstellt.

22) VwGH 21. 2. 2013, 2009/13/0257.

23) Somit liegt einerseits eine verdeckte Ausschüttung der GmbH an die Privatstiftung vor, die allerdings gem § 10 KStG von der KSt und gem § 94 Z 2 EStG von der KEST befreit ist. Andererseits unterliegt die verdeckte Zuwendung der Privatstiftung an den Begünstigten der KEST. Der VwGH verlangt also die Feststellung der Empfänger der jeweiligen verdeckten Ausschüttungen in mehreren Schritten; s dazu auch *Marschner*, GES 2013, 263 (263 ff).

24) Vgl VwGH 19. 5. 1987, 86/14/0179; 21. 12. 1993, 93/14/0216; 23. 10. 1997, 96/15/0180.

25) Vgl VwGH 19. 5. 1987, 86/14/0179; 23. 10. 1997, 96/15/0180, bzw KStR 2013, Rz 666 ff. *Gassner* spricht sich hingegen für die Möglichkeit der Korrektur bis zur Bilanzstellung aus, vgl *Gassner*, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, in *Doralt* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, in FS Bauer 73 (90).

26) In seiner neueren Judikatur entschied der BFH hingegen, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht durch Ansatz eines gesellschaftsrechtlich bedingten Rückforderungsanspruchs beseitigt werden kann, weswegen in solchen Fällen die verdeckte Ausschüttung und die Rückgängigmachung getrennt zu beurteilen sind, vgl ua BFH 29. 8. 2000, VIII R 7/99. Vgl dazu ausführlich *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 137 (151).

27) Vgl KStR 2013 Rz 636 ff.

schaft errichteten Immobilie, das bei einer Zuordnung zum Gesellschafter auf Gesellschafterebene eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der vollen Anschaffungskosten der Immobilie zur Folge hat, wurde dabei von *Zorn* als überschießend bezeichnet und auch von *Ruppe* abgelehnt. Auch in der bisherigen Rsp des VwGH²⁸⁾ lässt sich laut *Zorn* dabei keine Rechtfertigung für die Höhe der verdeckten Ausschüttung in Höhe der vollen Anschaffungskosten der Immobilie finden.

Ferner behandelte *Zorn* das durch zwei Erkenntnisse des VwGH²⁹⁾ aktuelle Thema der verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit einer Kreditgewährung einer Gesellschaft an den Gesellschafter. Ob dabei eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist, hängt laut VwGH³⁰⁾ entscheidend von der Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht ab. Wesentlich sei, ob die „Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war“.³¹⁾

D. Verdeckte Ausschüttung im Umsatzsteuerrecht

Die verdeckte Ausschüttung im Umsatzsteuerrecht und insb der Sonderfall der fremd(un)üblichen Vermietung von Immobilien an Gesellschafter wurden im Referat von em. Univ.-Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe* (Universität Graz) und WP/StB Dr. *Hannes Gurtner* (LeitnerLeitner) beleuchtet. Obwohl das Stammrechtsgebiet der verdeckten Ausschüttung das Körperschaftsteuerrecht³²⁾ ist, spielt die verdeckte Ausschüttung insb aufgrund von § 12 Abs 2 UStG auch im Umsatzsteuerrecht eine Rolle. Zentrale Fragestellungen sind dabei die des Vorsteuerabzugs sowie der Bemessungsgrundlage bei der Übernahme von Aufwendungen, der unentgeltlichen oder verbilligten Zuwendung von Leistungen sowie der Erbringung von überhöhten Entgelten für Leistungen des Gesellschafters von Seiten der Gesellschaft.

Gegenstand des Referats von *Ruppe* war dabei zuerst die Einordnung der verdeckten Ausschüttung in das Normenmaterial des UStG sowie eine Darstellung ausgewählter einschlägiger EuGH-Rsp³³⁾ zum indirekten Steuerrecht.³⁴⁾ In der Rs *VNLTO*³⁵⁾ erkannte der EuGH, dass innerhalb der Unternehmenssphäre der wirtschaftliche vom nicht wirtschaftlichen Bereich zu unterscheiden sei und dass Leistungen, die für den nicht wirtschaftlichen Bereich bestimmt sind, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. In der Rs *Camps*³⁶⁾ entschied der EuGH, dass ein Umsatz, für den eine Gegenleistung vereinbart und tatsächlich erbracht worden ist, als entgeltlich zu betrachten ist, auch wenn er zwischen verbundenen Parteien getätigt wird und der Preis erkennbar unter dem Marktpreis liegt. Im Ergebnis ist also in Fällen, in denen das nationale Umsatzsteuerrecht keine Normalwertregelung³⁷⁾ vorsieht, das tatsächliche Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Gurtner setzte den Vortrag mit Fallbeispielen zur fremd(un)üblichen Überlassung von Immobilien an Gesellschafter fort. Vermietet eine GmbH, deren Unternehmenszweck der An- und Verkauf sowie die Vermietung und Verwaltung von Immobilien

ist, eine Immobilie an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen privaten Wohnbedarf und trägt das Mietentgelt nur 40% des fremdüblichen Betrags, stellt sich insb im Lichte der EuGH-Rsp in der Rs *Camps* die Frage nach der Höhe der Bemessungsgrundlage der Steuerschuld.³⁸⁾ Da die nationale Normalwertregelung gem § 4 Abs 9 UStG bei Vermietung und Verpachtung explizit nicht anwendbar ist, ist gemäß dem EuGH das verringerte Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Sowohl *Ruppe* als auch *Gurtner* können den Grund, warum der nationale Gesetzgeber die Normalwertregelung in solchen Konstellationen nicht anwenden will, nicht nachvollziehen und betonen, dass eine Streichung des letzten Satzes in § 4 Abs 9 UStG auch zusätzliches Steueraufkommen schaffen könnte.

E. Verdeckte Gewinnausschüttung im Finanzstrafrecht

Univ.-Prof. Dr. *Robert Kert* (Wirtschaftsuniversität Wien) und WP/StB Hon.-Prof. Dr. *Roman Leitner* (LeitnerLeitner) beschäftigten sich in ihrem gemeinsamen Vortrag mit dem Verhältnis von verdeckten Gewinnausschüttungen und dem Tatbestand des Abgabenbetrugs des § 39 FinStrG.

Nachdem *Kert* die Tatbestandselemente des Abgabenbetrugs³⁹⁾ erläuterte und dabei insb erwähnte,

28) Vgl ua VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/003; 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

29) VwGH 22. 5. 2014, 2011/15/0003; 17. 12. 2014, 2011/13/0115.

30) VwGH 22. 5. 2014, 2011/15/0003.

31) VwGH 17. 12. 2014, 2011/13/0115.

32) Vgl § 8 Abs 2 KStG.

33) EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*; 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO* 22. 12. 2010, C-103/09, *Weald Leasing*; 9. 6. 2011, C-285/10, *Camps*; 29. 3. 2012, C-436/10, *BLM*.

34) Vgl dazu *Gurtner/Pichler*, Umsatzsteuerliche Konsequenzen von verdeckten Ausschüttungen, in *Leitner* (Hrsg), *Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung*² 233 (235 ff).

35) EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*.

36) EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Camps*.

37) Vgl hierzu den in Österreich durch das AbgÄG 2012 eingeführten § 4 Abs 9 UStG, der als Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals erfolgen, den sogenannten Normalwert als Bemessungsgrundlage festlegt. Der Normalwert gilt de jure aber explizit nicht für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, obwohl die MwStSystRL in Art 80 keine Vorgabe zum Ausschluss der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorsieht, sondern den jeweiligen Mitgliedstaaten ein Wahlrecht diesbezüglich einräumt, „für welche Kategorien von Lieferanten und Dienstleistungserbringern sowie von Erwerbern oder Dienstleistungsempfängern sie von diesen Maßnahmen Gebrauch machen.“

38) Gem § 10 Abs 2 Z 4 ist in solchen Fällen ein Steuersatz iHv 10% anzuwenden. Ein Vorsteuerabzug ist gem § 12 Abs 2 Z 1 lit a zulässig, da der Erwerb für Zwecke des Unternehmens erfolgte. Würde in der prinzipiell selben Fallkonstellation das Mietentgelt fremdüblich, die Immobilie allerdings eine individuell auf die Bedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers zugeschnittene Immobilie, die anderweitig nicht ohne Weiteres verwendet werden kann, stellt sich umsatzsteuerlich die Frage, ob der Erwerb für Zwecke des Unternehmens erfolgte und daher ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

39) § 39 Abs 1 FinStrG erfordert sowohl das Begehen eines Grunddelikts (Abgabenhinterziehung, Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder Abgabenhelerei) als auch die aus-

dass es bis dato noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu dem durch die FinStrG-Novelle 2010⁴⁰⁾ geschaffenen Tatbestand des § 39 FinStrG gibt, ging er ua auf die bis dato noch offene Frage ein, ob die ausschließliche Gerichtszuständigkeit gem § 53 Abs 1 FinStrG für das einzelne Finanzvergehen als selbständiges Grunddelikt greifen soll oder ob eine Zusammenrechnung mehrerer Grunddelikte zu erfolgen hat.⁴¹⁾ Auch die Frage, ab wann genau eine Verwendung falscher bzw verfälschter Beweismittel vorliegt, war Gegenstand seiner Ausführungen.

In Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen ist der Abgabebetrag insb durch das Ausstellen und Bereithalten von unrichtigen Aufzeichnungen (insb im Vorfeld einer verdeckten Gewinnausschüttung) und durch Rechnungsumschreibungen für private Aufwendungen im Interesse des Gesellschafter-Geschäftsführers auf betriebliche Rechnungen von Bedeutung.

Anhand von sechs Fällen zeigten *Kert* und *Leitner* daraufhin auf, dass der Tatbestand des § 39 FinStrG zum Teil zu nicht sachlichen Abgrenzungen führen kann und nicht unbedingt eine sachgerechte Abgrenzung von Deliktssituationen mit hohem Unwertgehalt von solchen mit niedrigerer Strafwürdigkeit gewährleistet. Würde bspw der dominante Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH betriebliche Werkleistungen der Gesellschaft an Abnehmer nicht abrechnen, sondern das Entgelt rechnungslos in die eigene Tasche abzweigen, würde lediglich eine Abgabehinterziehung vorliegen und mangels einer betrügerischen Komponente iSd § 39 Abs 1 lit a oder b kein Abgabebetrag. Würde eben dieser Gesellschafter-Geschäftsführer aber nur Teile des Entgelts für eine derartige Werkleistung in die persönliche Tasche abzweigen und zu diesem Zwecke Rechnungen mit unrichtigem Entgelt ausfertigen, wäre hingegen der Tatbestand des Abgabebetrugs grundsätzlich erfüllt. Ob in diesem genannten Fall ein höherer Unwertgehalt der Handlung anzunehmen ist, der sachgerecht als Abgabebetrag zu sanktionieren ist, ist laut Meinung der Referenten mehr als zweifelhaft.

F. Verdeckte Gewinnausschüttung im Wirtschaftsstrafrecht

Die verdeckte Gewinnausschüttung im Wirtschaftsstrafrecht war Gegenstand des Referats von RA Mag. *Mario Schmieder* (Kerschbaum Partner), Univ.-Prof. Dr. *Kurt Schmoller* (Universität Salzburg) und Hon.-Prof. Dr. *Hans-Valentin Schroll* (Senatspräsident des OGH). Insb wurde dabei auf das Verhältnis von verdeckten Gewinnausschüttungen und dem Untreuetatbestand des § 153 StGB⁴²⁾ sowie das „*Libro-Urteil*“ des OGH v 30. 1. 2014⁴³⁾ und seinen Auswirkungen auf die Praxis eingegangen.

Im „*Libro-Urteil*“ entschied der OGH, dass es die Rechtssubjektivität einer AG gewährleisten müsse, dass auch sie selbst Trägerin des von § 153 StGB geschützten Rechtsguts sei. Die Untreuestrafbarkeit könne auch durch die Zustimmung der Aktionäre oder der Alleinaktionärin grundsätzlich nicht ausge-

schlossen werden.⁴⁴⁾ Auch eine „Weisung“ oder eine Zustimmung der Hauptversammlung zur Vornahme von Geschäftsführungsakten, die, weil vermögensschädigend, gegen das Unternehmensinteresse verstoßen, ist aufgrund der fehlenden Weisungsbefugnis nicht geeignet, von der gegenüber der Gesellschaft bestehenden Treuepflicht zu dispensieren. Der Grundsatz der Vermögensbindung gelte auch und gerade im Konzern. Einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll somit keine Bedeutung im Strafrecht eingeräumt werden. Künftig muss also bei jeder Vermögensverschiebung⁴⁵⁾ im Konzern auch ein eventuelles Untreuerisiko in Betracht gezogen werden, was in der Praxis zu großer Verunsicherung führen könnte.

Das „*Libro-Urteil*“ lässt noch weitere Fragen offen, die ebenso im Vortrag thematisiert wurden. Bspw ist unklar, ob die Strafbarkeit der Untreue dann ausgeschlossen werden kann, wenn die Zustimmung sämtlicher Aktionäre der Konzernobergesellschaft bzw der Konzernmuttergesellschaft vorliegt. Auch ist fraglich, ob die Hauptversammlung im Rahmen der ihr gesellschaftsrechtlich vorgegebenen Kompetenzen (uneingeschränkt) über das Vermögen der AG disponieren kann.

Schmieder führte aus, dass für ihn das Urteil überraschend kam, da es seiner Ansicht nach nicht zu antizipieren war, dass der OGH zwischen einer GmbH und einer AG unterscheide und dass bei der AG der strengen deutschen formal-juristischen Betrachtungsweise gefolgt wird.

Schmoller steht dem Urteil kritisch gegenüber, da es für ihn fraglich ist, ob das Strafrecht die Vermögenssituation von juristischen Personen auch in der im Urteil vorliegenden Sachverhaltskonstellation unbedingt schützen muss. Ferner merkte er an, dass das Urteil zu Verunsicherung in der Strafrechtsdogmatik geführt hat.

schließliche Gerichtszuständigkeit sowie die Verwendung von bspw falschen Urkunden oder Beweismitteln (als „Betrugskomponente“) als Tatbestandselement.

40) BGBl I 2010/104.

41) Siehe dazu auch *Schmoller*, Abgabebetrag (§ 39 FinStrG) – zentrale Auslegungsfragen, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2012, 11 (16 ff); *Brandl*, Vorsteuerbetrug gem § 39 Abs 2 FinStrG, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2012, 113 (120); *Kert*, Der Abgabebetrag, in *Bertl et al*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 201 (204).

42) § 153 Abs 1 StGB definiert Untreue als den „wissentlichen Missbrauch“ von der „durch Gesetz, behördlichen Auftrag oder Rechtsgeschäft eingeräumte[n] Befugnis, über fremdes Vermögen zu verfügen oder einen anderen zu verpflichten“ und der dadurch resultierenden Zufügung eines Vermögensnachteils beim anderen.

43) OGH 30. 1. 2014, 12 Os 117/12 s.

44) Fraglich ist hierbei jedoch, ob die Rechtsprechung zur „Einmann-GmbH“, wonach im Sonderfall einer GmbH, deren Geschäftsführer zugleich einziger Gesellschafter ist, etwaige durch Untreue herbeigeführte Schäden dann nicht strafbar sein sollen, wenn der Schaden nicht bei einem „anderen“ eingetreten ist, auch für die „Einmann-AG“, bei der der Alleinaktionär auch Alleinvorstand ist, gelten soll.

45) Bspw bei Umsatzgeschäften zu unangemessenen Konditionen, Kreditbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften, Kreditaufnahmen für andere Konzerngesellschaften oder auch bei Cash-Pooling-Maßnahmen.

Eine Änderung des § 153 StGB wurde in der Arbeitsgruppe „StGB 2015“⁴⁶⁾ intensiv diskutiert, allerdings mit der Empfehlung der Beibehaltung der derzeit geltenden Formulierung geschlossen. Von den Abgeordneten *Steinacker*, *Jarolim* und *Vetter* wurde am 23. 4. 2015 ein Initiativantrag⁴⁷⁾ zur Neuformulierung von § 153 StGB eingebracht, nach dem ein Missbrauch von Befugnissen nur dann vorliegen soll, wenn in unvertretbarer Weise gegen solche Regeln verstoßen wird, die dem Vermögensschutz des wirtschaftlich Berechtigten dienen. Kein Missbrauch soll hingegen dann vorliegen, wenn der Machtgeber oder der wirtschaftlich Berechtigte der Vertretungshandlung zugestimmt hat.

G. Grundsatzprobleme des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts: Querverbindungen zu Deutschland

Im Schlussvortrag der Tagung referierten Prof. Dr. *Markus Jäger* und Prof. Dr. *Gerhard Dannecker* (Universität Heidelberg) über verdeckte Gewinnausschüttungen und Untreue aus deutscher Sicht.

Dannecker ging dabei zuerst auf grundlegende Problemstellungen der gesellschaftsrechtlichen Untreue ein und fuhr dann mit seinen Ausführungen zur juristischen Person als Opfer von Untreue fort. Dabei führte er zuerst aus, dass es keinen einheitlichen Personenbegriff über verschiedene Rechtsgebiete (Verfassungs-, Zivil-, Straf-, Steuerrecht) hinweg gäbe. Für Untreuefälle wird in Deutschland die juristische als geschädigte Person herangezogen, da die juristische Person als selbständiger Träger von Fremdvermögen den Schaden erleidet und die wirtschaftliche Betrachtungsweise kein durchgängiges Prinzip im Strafrecht ist. Die deutsche („eingeschränkte“) Körperschaftstheorie besagt dabei, dass die rechtliche Vermögenssträgerschaft über die Frage der Zurechnung der Vermögensmasse entscheidet. Durch das Einverständnis der Gesellschafter kann die Pflichtwidrigkeit des Verhaltens der GmbH nur insoweit entfallen, als nicht zwingendes GmbH-Recht verletzt wird oder eine Existenzgefährdung der GmbH herbeigeführt wird.

Jäger ging daraufhin in seinem Teil des Vortrags zuerst auf ein Urteil des BGH v 10. 7. 2013⁴⁸⁾ ein, wonach eine Schädigung des Vermögens einer Kommanditgesellschaft lediglich insoweit zu einem strafatbestandsmäßigen Vermögensnachteil führen kann, als sie gleichzeitig das Vermögen der Gesellschafter berührt.⁴⁹⁾

Anschließend referierte *Jäger* über problematische Fälle⁵⁰⁾ aus Deutschland zur Organuntreue. Ein bekannter Fall, auf den *Jäger* dabei einging, ist das Urteil des BGH v 13. 5. 2004⁵¹⁾ („*Bremer Vulkan*“), in welchem klargestellt wurde, dass in einem Konzern Vorstandsmitglieder einer beherrschenden AG jedenfalls dann ihre Vermögensbetreuungspflicht gegenüber einer abhängigen GmbH verletzen, wenn deren Vermögenswerte in einem solchen Umfang ungesichert im Konzern angelegt werden, dass im Fall ihres Verlusts die Erfüllung von anderen Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft oder deren Existenz gefährdet wäre.

Außerdem stellte *Jäger* das „*Mannesmann-Urteil*“ des BGH⁵²⁾ dar, wonach die Gewährung von kompensationslosen Anerkennungsprämien an Vorstandsmitglieder einer AG, die vom Aufsichtsrat für eine erbrachte dienstvertraglich geschuldete Leistung nachträglich ohne dafür grundlegende Vereinbarung im Dienstvertrag bewilligt werden, ausschließlich belohnenden Charakter haben und dem Unternehmen keinen zukunftsbezogenen Nutzen bringen, eine treupflichtwidrige Schädigung des anvertrauten Gesellschaftsvermögens bedeuten.

Als zentrale These betonten *Dannecker* und *Jäger*, dass juristischen Personen als Vermögensträgern selbst Personenstatus mit eigenen Interessen gegenüber den Gesellschaftern zukomme und dieser Rechtsstatus einer Person durch den Gesetzgeber legitimiert ist.

46) AB 104 BlgNR 25. GP 37 ff.

47) Initiativvertrag 1110/A 25. GP 1. Der Antrag sieht ferner Änderungen des AktG und des GmbHG vor, um eine Untreuestrafbarkeit trotz Einwilligung oder sorgfältiger unternehmerischer Entscheidung (Business Judgement Rule) zu vermeiden.

48) BGH 10. 7. 2013, 1 StR 532/12.

49) Somit kommt einem Einverständnis der jeweiligen Gesellschafter mit der Beeinträchtigung des Vermögens Bedeutung für das Vorliegen eines Vermögensnachteils und dessen Höhe zu.

50) BGH 10. 7. 1996, 3 StR 50/96; 21. 4. 1997, II ZR 175/95; 22. 11. 2005, 1 StR 571/04; 21. 12. 2005, 3 StR 470/04; 13. 5. 2004, 5 StR 73/03.

51) BGH 13. 5. 2004, 5 StR 73/03.

52) BGH 21. 12. 2005, 3 StR 470/04.

SCHLUSSSTRICH

Zentraler Themenschwerpunkt der 20. Finanzstrafrechtlichen Tagung 2015 in Linz war ein interdisziplinärer Blick auf das bedeutsame Thema der verdeckten (Gewinn-)Ausschüttung. Neben einer Darstellung von Einlagenrückgewähr und verdeckter Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht wurde die verdeckte Ausschüttung ebenso aus ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Perspektive beleuchtet. Im Finanzstrafrecht scheint die thematische Schnittstelle zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und dem Tatbestand des Abgabebetrugs noch nicht optimal gelöst, höchstgerichtliche Rechtsprechung hierzu darf daher mit Spannung erwartet werden. Die verdeckte Gewinnausschüttung iZm dem Thema der Untreue ist im Wirtschaftsstrafrecht insbesondere durch das „Libro-Urteil“ brandaktuell, in Zukunft muss dabei wohl angesichts der strengen formaljuristischen Vermögenszuordnung zur juristischen Person bei Vermögensverschiebungen im Konzern ein Untreuerisiko mitbedacht werden.