

## Einkommensverwendung - Gewinnausschüttungen

### ➤ § 8 Abs 2 KStG:

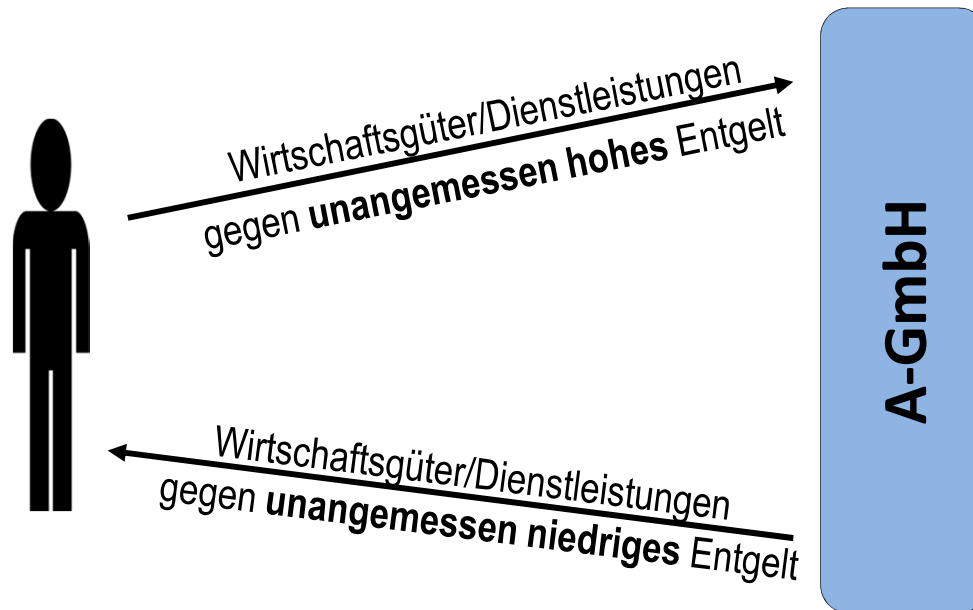
Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege **offener** oder **verdeckter Ausschüttungen** verteilt oder
- **entnommen** oder
- **in anderer Weise** verwendet wird

### ➤ Trennungsprinzip

**Fremdübliche Leistungsbeziehungen** zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden grundsätzlich anerkannt.

## Einkommensverwendung – verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)



- nur **fremdüblicher Aufwand** wird anerkannt, Gewinnerhöhung bei der GmbH (KöSt)
- **überhöhter Teil: vGA** (KESt)

- **angemessener** (fremdüblicher) Ertrag unterstellt, Gewinnerhöhung bei der GmbH (KöSt)
- **anschließende vGA** der Differenz zum tatsächlichen Entgelt (KESt)

**Lösung Beispiel 20:**

- **Geschäftsführerbezug:**

Der Geschäftsführerbezug ist fremdunüblich niedrig (20.000 Euro statt 45.000 Euro), im Ausmaß der Differenz (25.000 Euro) liegt eine Nutzungseinlage vor („Einlage von Arbeitsleistungen“), die allerdings weder gesellschaftsrechtlich noch steuerlich anerkannt wird. Daher ergeben sich keine Auswirkungen auf den Einlagenstand und die Anschaffungskosten der Beteiligung. Die Bezüge unterliegen als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 22 Z 2 EStG) der Einkommensteuer (progressiver Tarif § 33 EStG).

- **selbst getragene Reisekosten, betrieblich veranlasste Kosten für den Privat-PKW**

Hier stellt sich die Frage: **Trägt Helga die Aufwendungen als Geschäftsführerin oder als Gesellschafterin?**

**Als Geschäftsführerin:** als Alleineigentümerin der GmbH bezieht sie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iHv 20.000 Euro (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG: Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von mehr als 25%); Sind die für die GmbH getragenen Ausgaben in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin beruflich veranlasst, so können diese 8.500 Euro als Betriebsausgaben bei ihren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit in Abzug gebracht werden; allerdings stellt sich die Frage, ob auch ein Fremdgeschäftsführer diese Ausgabe für eine nicht ihm gehörige GmbH übernehmen würde; im gegenständlichen Fall machen die Aufwendungen (8.500 Euro) 42,5% des Jahressalärs (20.000 Euro) aus, daher ist dies eher unwahrscheinlich, die Aufwendungen werden der Gesellschaftersphäre zuzuordnen sein.

**Als Gesellschafterin:** Als Gesellschafterin bezieht Helga Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG), nämlich Gewinnausschüttungen; diese unterliegen dem besonderen (linearen) Steuersatz von 27,5% (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG); Helga bezieht im Jahr 2016 Dividenden iHv 10.000 Euro, allerdings greift bei linear besteuerten Einkünften das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG: Aufwendungen/Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, dürfen nicht abgezogen werden. Die Aufwendungen iHv 8.500 Euro (Reise- und PKW-Kosten) mindern daher nicht die Gewinnausschüttung iHv. 10.000 Euro. Die GmbH hat von diesen 10.000 Euro 27,5%, also 2.750 Euro KESt einzubehalten (§§ 93 ff EStG).

### Fortsetzung Lösung Beispiel 20:

Aus Helgas Sicht als Gesellschafterin stellt der für die GmbH übernommene Aufwand eine „Aufwandseinlage“, also eine Nutzungseinlage dar (Buchung: Aufwand / freie Kapitalrücklage 8.500 Euro)

Nach Auffassung des VwGH sind Nutzungseinlagen in eine Kapitalgesellschaft jedoch steuerlich nicht möglich.

Um dennoch den gewünschten Effekt (keine finanzielle Belastung bei der GmbH und steuerliche Verwertbarkeit der Reise- und PKW-Kosten iHv 8.500 Euro) zu erzielen, bietet sich folgende Vorgehensweise an.

#### Schritt 1:

- Helga vereinbart vorab einen Spesenersatz mit der GmbH;
- Der Spesenersatz stellt bei der GmbH eine gewinnmindernde Betriebsausgabe dar.
- Bei Helga fallen durch den Spesenersatz zwar Betriebseinnahmen iHv 8.500 Euro an, diesen stehen aber Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüber (die von ihr verausgabten 8.500 Euro),  
Ergebnis bezüglich Spesenersatz daher: 0,- Euro, keine Einkünfte aus dem Vorgang.

#### Schritt 2:

- Helga legt den Spesenersatz iHv 8.500 Euro in die GmbH ein (ertragsteuerneutrale Geldeinlage).
- Die AK der Beteiligung und der Einlagenstand des Evidenzkontos (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG) steigen um 8.500 Euro.

#### Konsequenz:

Bei Besserung der finanziellen Lage der GmbH kann Helga 8.500 Euro ertragsteuerneutral wieder entnehmen bzw. im Fall eines Verkaufs ergibt sich durch die gestiegenen AK ein niedrigerer Veräußerungsgewinn. Bei der GmbH wird der Liquiditätsabfluss (Spesenersatz) durch die Geldeinlage wieder kompensiert, es kommt also zu keiner finanziellen Belastung.

**Fortsetzung Lösung Beispiel 20:**

Buchungstechnische Betrachtung:

Schritt 1:	Spesenersatz durch die GmbH:	Aufwand / Bank	8.500 Euro
Schritt 2:	Einlageleistung von Helga	Bank / freie KapitalRL	8.500 Euro
Verkürzt betrachtet ergeben beide Schritte:		Aufwand / freie KapitalRL	8.500 Euro

Im Ergebnis lässt sich durch die Kombination von Spesenersatz und Einlageleistung derselbe Effekt erzielen wie bei einer (steuerlich unbeachtlichen) Nutzungseinlage:

Aufwand / freie KapitalRL	8.500 Euro
---------------------------	------------

**Erhöhung des Geschäftsführerbezugs auf 60.000 Euro:**

Ein fremdüblicher Geschäftsführerbezug beläuft sich auf 45.000 Euro (wobei immer die Gesamtausstattung des Geschäftsführers zu betrachten ist (Geldbezug und sonstige Geldleistungen (zB erfolgsabhängige), Sachbezüge wie PKW, Dienstwohnung, Pensionszusage etc).

Im gegenständlichen Fall liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung iHv 15.000 Euro vor, die KESt-pflichtig ist. (Haftungsbescheid an die GmbH bzw an die Gesellschafterin nach § 95 Abs 4 EStG)