

TE Vwgh Erkenntnis 2009/3/4 2004/15/0135

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 04.03.2009

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
BAO §289 Abs2;
BAO §303 Abs4;
BAO §76;
KStG 1988 §8 Abs2;
VwGG §41 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2004/15/0136

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden der K Gesellschaft mbH. in L, vertreten durch Dr. Erich Bernögger, Rechtsanwalt in 4580 Windischgarsten, Bahnhofstraße 6, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 8. Juli 2004, 1. GZ RV/0190-G/03, betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1999 und Körperschaftsteuer 1999 bis 2000 (mit Bescheid vom 12. Oktober 2004 berichtet auf Körperschaftsteuer 1996 bis 2000), 2. GZ RV/0191-G/03 betreffend u. a. Kapitalertragsteuer 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.221,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der 1986 gegründeten Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, waren im Streitzeitraum

das Ehepaar Alois K und Barbara K und deren beide Kinder zu je 25% beteiligt. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin waren Alois K und Barbara K.

Im März 1987 wurde der seit 1968 in Form eines Einzelunternehmens geführte Betrieb des Alois K in die Beschwerdeführerin eingebracht und von dieser bis 1992 unverändert fortgeführt. 1992 gründete die Beschwerdeführerin mit einem ehemaligen Dienstnehmer die S OEG, die den Betrieb ab diesem Zeitpunkt weiterführte. Die Beschwerdeführerin erzielte ab 1993 Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen für die S OEG sowie Einkünfte aus der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten, bis 1995 wurden zudem die noch auf Lager befindlichen Waren abverkauft. Durch die Änderung des Betriebsgegenstandes gingen die Umsätze der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum um etwa zwei Drittel auf ca. 5 Mio. S zurück.

In den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin für die Jahre 1996 bis 2000 wurden nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge ausgewiesen, zu denen von der Geschäftsführung wie folgt Stellung genommen wurde:

"Die Geschäftsführung der Gesellschaft stellt fest, dass das Stammkapital der Gesellschaft verloren und das Unternehmen nominal überschuldet ist. Im Hinblick auf die stillen Reserven zum Anlagevermögen sowie der un versteuerten Rücklagen ist jedoch eine Realüberschuldung des Unternehmens nicht gegeben."

Der Geschäftsführer Alois K war von Juni 1992 bis Dezember 1993 Angestellter der Beschwerdeführerin (Jahresbruttolohn 1993 235.200 S). Von Jänner 1994 bis Juni 1996 bezog Alois K Arbeitslosengeld, anschließend Notstandshilfe. Im Jahr 2004 bezog Alois K eine ASVG - Pension von 1.227,64 EUR brutto monatlich.

Die Geschäftsführerin Barbara K war bei der Beschwerdeführerin bis Juli 1992 angestellt. Anschließend bezog sie Arbeitslosengeld, Notstandshilfe und seit Juni 2001 eine vorläufige Alterspension.

Im Dezember 1996 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und Alois K ein Pensionsvertrag abgeschlossen. Dieser lautet auszugsweise wie folgt:

"Präambel:

Herr Alois K ist seit Gründung der (Beschwerdeführerin) deren handelsrechtlicher und gewerberechlicher Geschäftsführer. Bis zum Jahr 1993 lagen sowohl nach den Bestimmungen des ASVG ein Dienstverhältnis, als auch in steuerrechtlicher Hinsicht seitens des Geschäftsführers Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 vor. Der letzte Bezug aus dieser Tätigkeit betrug monatlich S 33.600,--.

Infolge der Einschränkung der geschäftlichen Tätigkeit und im Hinblick auf die Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft wurde das Dienstverhältnis einvernehmlich vorübergehend gelöst, wobei beabsichtigt ist, dieses nach Maßgabe der geschäftlichen Erfordernisse wieder aufzunehmen.

Erstens: Pensionszusage

Die (Beschwerdeführerin) verpflichtet sich hiermit unwiderruflich, dem Geschäftsführer unter Beachtung der folgenden Bestimmungen eine Firmenpension auszusahlen.

Zweitens: Pensionshöhe

Die Höhe der monatlichen Pension wird mit S 15.000,-- bestimmt. ...

Die Pension gebührt unabhängig davon, ob und in welcher Höhe Anspruch aus einer gesetzlichen Pensionsversicherung besteht. Dies deshalb, da der gesetzliche Pensionsanspruch aus heutiger Sicht nicht abzusehen ist.

Weiters wird die Wertbeständigkeit der Pension ... vereinbart, ...

Sollte die Pension infolge der Wertanpassung das gesetzliche Höchstausmaß (80% des Letztbezuges) erreichen, sind solange keine weiteren Anpassungen vorzunehmen, bis sich das Höchstausmaß nach oben verändert (etwa infolge gesetzlicher Änderungen).

Drittens: Beginn und Dauer

a) Der Anspruch auf die Pension beginnt mit jenem

Monat, in dem der Geschäftsführer in den Ruhestand nach sozialversicherungsrechtlichen Gesichtspunkten tritt. Der Geschäftsführer erreicht mit 30.11.2001 sein 60. Lebensjahr; als Zeitpunkt des wahrscheinlichen Pensionsantrittes wird daher der 01.12.2001 in Betracht gezogen.

...

c) Tritt der Geschäftsführer wegen Arbeitsunfähigkeit

in den vorzeitigen Ruhestand (nach sozialversicherungsrechtlichen Kriterien), so erhält er, ab dem ersten Monat nach dem Eintritt in den Ruhestand bis zu dem Zeitpunkt, an dem er altersbedingt in den Ruhestand getreten wäre, 50% (in Worten fünfzig von hundert) der vereinbarten, ab diesem Zeitpunkt die volle Pension.

d) Im Falle des Ablebens des Geschäftsführers - auch

vor Erreichen des Pensionsanspruches - gebührt seiner hinterbliebenen Ehegattin, Frau Barbara K, ..., ab dem dem Ereignis folgenden Monatsersten eine Witwenpension von 60% des Anspruches, demnach monatlich S 9.000,-. Der Pensionsanspruch erlischt mit dem Ableben des Letztversterbenden. Die Wertanpassungsklausel ist auch für die Hinterbliebenenpension anzuwenden.

Aufgrund des Pensionszusage wurde von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1996 bis 2000 eine Pensionsrückstellung von 1,941.519 S gebildet.

Bei der Beschwerdeführerin wurde weiters ein Buchhaltungskonto "Ausleihungen" geführt, auf welchem die "Entnahmen" des Gesellschafters Alois K erfasst wurden. Bei Erstellung der Jahresabschlüsse wurde der durchschnittliche jährliche Kontostand mit vier Prozent verzinst und der Zinsertrag als weitere Forderung gegenüber Alois K eingebucht. Der Stand des Verrechnungskontos hat sich im Streitzeitraum wie folgt entwickelt:

Stand 1.1. in S

"Entnahmen" in S

Zinsen in S

Stand 31.12. in S

1996

521.963,66

229.346,09

25.465,00

776.774,75

1997

776.774,75

608.200,62

43.235,00

1,428.210,37

1998

1,428.210,37

545.601,69

68.040,00

2,041.852,06

1999

2,041.852,06

460.723,94

90.890,00

2,593.466,00

2000

2,593.466,00

365.653,00

111.052,00

3,070.171,00

Zu diesem Verrechnungskonto wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin im April 2002 folgende Erklärung abgegeben:

"Nach Rücksprache mit unserer Mandatschaft gilt als vereinbart (und wird auch seit Jahren so praktiziert), daß der jährliche Geldbedarf des Herrn Alois K für die Bedienung der Kredite und die private Lebensführung - soweit sie nicht aus seinen eigenen Einkünften (aus Vermietung und Verpachtung) gedeckt werden können - leihweise aus der (Beschwerdeführerin) gedeckt wird. Als jährlicher Zinssatz wurde 4% (wie auch in den einzelnen Jahresabschlüssen berücksichtigt) vereinbart. Da in den Jahren 1996 bis 2000 der Anleihezinsfuß zwischen 4,13 und 5,75% schwankte, der Zinsfuß für JPY-Ausleihungen zwischen 1 und 2,05% und SFR-Ausleihungen zwischen 1,6 und 4,2% schwankte, ist der angenommene Zinssatz als angemessen zu betrachten. Die Rückführung sollte entweder aus Funktionsvergütungen oder Gewinnausschüttungen erfolgen. Falls dies wirtschaftlich bzw. liquiditätsmäßig nicht verkraftbar ist (wie dies bis zum Jahr 2000 der Fall war), soll die Rückführung aus der Veräußerung von Vermögensteilen aus dem Privatbesitz des Herrn Alois K erfolgen (wie dies mit Kaufvertrag vom 16.12.1994 schon einmal erfolgt ist). Als Sicherstellung dienen ebenso die genannten im Privatvermögen des Herrn Alois K gehaltenen Liegenschaftsanteile."

Im Jahr 2002 wurde bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der Prüfungszeitraum hatte vorerst die Jahre 1998 bis 2000 umfasst und wurde dann auf die Jahre 1996 und 1997 ausgedehnt.

Von der Prüferin wurde die Auffassung vertreten, dass die im Streitzeitraum gebildete Pensionsrückstellung steuerlich nicht anzuerkennen sei, weil die Beschwerdeführerin einem fremden Dritten keine derartige Pensionszusage erteilt hätte. Gegenständlich werde der übliche, mindestens siebenjährige Anwartschaftszeitraum zwischen Pensionszusage und -antritt nicht erreicht. Auch die Ertragsentwicklung der Beschwerdeführerin, der die Mittel für die notwendige Wertpapierdeckung fehlten, erlaube keine Pensionszusage. Eine Pensionszusage wäre auch wegen des Verhältnisses von Eigenkapital der Gesellschaft und Höhe der Pensionsverpflichtung nicht zulässig. Die Pensionszusage halte zudem keinem Fremdvergleich stand, weil eine Witwenpension ohne jede Wartezeit vereinbart worden sei.

Zu den Ausleihungen des Alois K wurde von der Prüferin die Auffassung vertreten, dass die "Entnahmen" der Jahre 1996 bis 2000 - vermindert um im Betriebsprüfungsbericht nicht näher spezifizierte "Leistungsverrechnungen" - als verdeckte Ausschüttungen der Beschwerdeführerin an Alois K anzusehen seien, weil für die "Entnahmen" kein bestimmter oder bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart, die Fälligkeit der Zinsen nicht festgelegt, kein Kreditrahmen fixiert und seitens der Beschwerdeführerin auch keine Sicherstellung eingefordert worden sei.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Prüferin an und erließ - nach Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1999 - den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide 1996 bis 2000.

Von der Beschwerdeführerin wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren und die Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide berufen.

Betreffend die Pensionsrückstellung wurde in der Berufung vorgebracht, dass Alois K eine schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage erteilt und die Pension mit 15.000 S so "bescheiden" angesetzt worden sei, dass sie jedem Fremdvergleich standhalte. Ein Fixbetrag sei angesetzt worden, weil Alois K zum Zeitpunkt der Zusage in keinem aktiven Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden sei. Letzteres sei für die

Pensionszusage ohne Belang, da für Pensionszusagen ohne Aktivlohn, ein fiktiver, zum Zeitpunkt des Pensionsantrittes angemessener Lohn heranzuziehen sei, der im gegenständlichen Fall ca. 28.000 S betragen hätte, was einem Geschäftsführerbezug der untersten Kategorie bei Kapitalgesellschaften jeder Art entspräche.

Dass der Zeitraum zwischen Pensionszusage und Pensionsantritt im gegenständlichen Fall nicht das übliche Ausmaß erreiche, treffe nicht zu, weil - aufgrund pensionsrechtlicher Änderungen - bis zum Pensionsantritt des Alois K vermutlich sieben Jahre (oder annähernd sieben Jahre) vergangen sein würden. Die von der Betriebsprüfung angesprochenen sieben Jahre würden sich überdies nicht auf die Anwartschaftszeit, sondern auf die Aktivzeit des Anspruchsberechtigten im Unternehmen beziehen.

Nicht nachvollziehbar sei, dass die Ertragslage der Beschwerdeführerin keine Pensionsrückstellung erlaube, da diesbezüglich keine Prognoserechnung erstellt worden sei. Dass die Mittel für die Wertpapierdeckung gefehlt hätten, sei ebenfalls nicht richtig; nur in einem Jahr sei aus Liquiditätsgründen die Anschaffung der erforderlichen Wertpapiere unterblieben. Zur Behauptung, dass das Eigenkapital der Beschwerdeführerin keine Pensionszusage zulasse, fehle jede Sachverhaltsdarstellung und Berechnung. Diesbezüglich sei zu berücksichtigen, dass in den bebauten Grundstücken der Beschwerdeführerin beträchtliche stille Reserven enthalten seien. Dass die Pensionszusage einem Fremdvergleich nicht standhalte, weil im Pensionsvertrag eine Witwenpension ohne jede Wartezeit zugesagt sei, treffe ebenfalls nicht zu, da es ohne weiteres vertretbar gewesen wäre, auch Barbara K eine Pensionszusage zu erteilen, da diese "seit Ende der 50er Jahre bis 1992 im gegenständlichen Unternehmen tätig war".

Zu den Ausleihungen wurde vorgebracht, dass kein Zweifel darüber bestehen könne, dass zwischen der Beschwerdeführerin und Alois K ein "Kreditverhältnis" gewollt gewesen sei. Dies manifestiere sich in der bilanziellen Behandlung der betreffenden Beträge seit Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 1986. Das Verrechnungskonto Alois K sei ab diesem Zeitpunkt geführt und nach Inkrafttreten der handelsrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen auf Ausleihungen umbenannt worden. Alois K habe von vornherein beabsichtigt, die Ausleihungen in Form von Gewinnausschüttungen oder sonstigen Vergütungen zu erstatten oder durch Übereignung von Privatvermögen auszugleichen

Dass kein Kreditrahmen vereinbart worden sei, sei fremdüblich, da selbst Banken bei entsprechender Besicherung interne Rahmenüberziehungen bis zum Dreifachen des festgelegten Kreditrahmens zuließen. Unüblich wäre es, wenn eine Gesellschaft eine grundbücherliche Sicherstellung von einem Gesellschafter verlangen würde, der persönlich für die Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft hafte und die Geschäftsführerhaftungen zu tragen habe. Bei Kontokorrent-Verhältnissen sei ein bestimmter Rückzahlungstermin nicht vorgesehen. Die vorgegebenen Laufzeiten würden in diesem Fall nur der Gebührenbemessung dienen und könnten bei entsprechender Besicherung und normalem Verlauf des Kreditverhältnisses beliebig verlängert werden.

Zur Wiederaufnahme führte die Beschwerdeführerin - in Entsprechung eines Mängelbehebungsauftrages - aus, dass der Behörde alle entscheidungsrelevanten Tatsachen für die betroffenen Jahre bekannt gewesen seien, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht zulässig sei. Der Behörde sei nicht nur die Bildung der Pensionsrückstellung bekannt gewesen, sondern auch die Umsatz- und Gewinnsituation der Beschwerdeführerin. Da die Beschwerdeführerin keine Lohnaufwendungen geltend gemacht habe, sei bekannt gewesen, dass eine Pensionszusage ohne aktives Dienstverhältnis erfolgt sei und nur den Geschäftsführer Alois K betreffen könne. Aus den Jahresabschlüssen 1996 bis 2000 sei die Höhe und Verzinsung der Ausleihungen hervorgegangen, und der Umstand, dass diese an Alois K erfolgten.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin im Wesentlichen entgegen, dass der zwischen ihr und dem Gesellschafter-Geschäftsführer, Alois K, geschlossene Pensionsvertrag keinem Fremdvergleich standhalte, weil Alois K zum Zeitpunkt der Zusage in keinem aktiven Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden sei. Die Pensionszusage sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem der Handelsbetrieb eingestellt und der Umsatz der Beschwerdeführerin nur mehr 1,5 Mio. S betragen habe. Es sei nicht fremdüblich, eine Firmenpension zuzusagen, deren Gesamtdotation von ca. 2 Mio. S die Höhe eines Jahresumsatzes überschreite. Die Zusage einer Firmenpension durch Dienstgeber der gegenständlichen Kleinbetriebskategorie sei überhaupt unüblich. Auch der Umstand, dass eine Pensionszusage erteilt worden sei, obwohl die Finanz- und Ertragslage der Beschwerdeführerin in den letzten drei Jahren vor der Zusage die Auszahlung eines Aktivbezuges nicht zugelassen habe, sei nicht fremdüblich, wobei in den Jahren 1998, 1999 und 2000 aus Liquiditätsgründen auch die zur Deckung

der Pensionsrückstellung erforderlichen Wertpapieranschaffungen unterblieben seien. Ebenfalls nicht fremdüblich sei die Zusage einer monatlichen Pension von 15.000 S mit der ausdrücklichen Vereinbarung, dass Ansprüche aus einer gesetzlichen Pensionsversicherung diesen Anspruch nicht mindern, und die Zusage einer Witwenpension von 9.000 S monatlich ohne jede Wartezeit.

Die für den Streitzeitraum festgestellten Ausleihungen des Alois K seien als verdeckte Ausschüttungen anzusehen, weil die Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber Alois K in den Jahren 1996 bis 2000 kontinuierlich angewachsen sei und keine Vereinbarung über die Rückzahlung bestehe. Alois K habe im Streitzeitraum auch keine Rückzahlungen geleistet, weshalb der behaupteten Rückzahlungsabsicht die jahrelang fehlende Umsetzung gegenüberstehe. Für die Einbringung der im Streitzeitraum hingegebenen Beträge gebe es keine Sicherheiten, was unüblich sei, weil von fremden Gläubigern bei Ausleihungen von über 3 Mio. S Sicherheiten verlangt worden wären. Die Liegenschaftsanteile des Alois K würden keine derartigen Sicherheiten darstellen, weil der Umstand, dass ein Schuldner über Privatvermögen verfüge, einen fremden Gläubiger nicht zu "permanenten Geldhingaben animiert hätte". Dass die Beschwerdeführerin für eigene Verbindlichkeiten Zinsen von 5,21% bis 6,48% bezahlt und Alois K Zinsen von nur 4% - noch dazu ohne Pfandrecht - verrechnet habe, sei ebenfalls nicht fremdüblich. Der ins Treffen geführte Vorteilsausgleich zwischen der unentgeltlichen Erbringung von Geschäftsführerleistungen und den Ausleihungen hindere die Annahme verdeckter Ausschüttungen ebenfalls nicht, weil ein solcher nur bei Vorliegen ausdrücklicher, eindeutiger, wechselseitiger und fremdüblicher Abmachungen über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen samt einer von vornherein bestehenden inneren Beziehung der betreffenden Rechtsgeschäfte anzuerkennen sei.

Die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1999 sei zulässig, weil die Behörde im Zuge der Betriebsprüfung erstmals Kenntnis über den Inhalt des schriftlichen Pensionsvertrages vom Dezember 1996 erlangt habe. Anhand des Pensionsvertrages sei zB erkannt worden, dass Alois K der Begünstigte des Pensionsvertrages sei. Aus den Jahresabschlüssen und den Anhängen zu den Jahresabschlüssen sei kein Bezug zu einer oder mehreren konkreten natürlichen Personen herstellbar gewesen. Bezüglich der Ausleihungen gingen aus den Jahresabschlüssen zwar der Ausleihungsbetrag, die Höhe der Zinsen und Alois K als Empfänger hervor, nicht jedoch die für die Feststellung der verdeckten Ausschüttung maßgeblichen Tatsachen wie fehlende Sicherheitsleistungen, fehlende Rückzahlungen, fehlende Laufzeitvereinbarungen, Differenzen zwischen Ein- und Ausgangszinssätzen usw.

Von der Beschwerdeführerin wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und in einem gesonderten Schriftsatz die Mangelhaftigkeit des Verfahrens wegen Befangenheit des im "erstinstanzlichen Verfahren tätigen Rechtsmittelsachbearbeiters" sowie die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch die Behörde aufgezeigt. Diese wurde damit begründet, dass bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung über die Jahre 1987 bis 1989 stattgefunden habe, in der die Ausleihungen des Alois K nicht beanstandet worden seien. Alois K sei im Rahmen der Vorbetriebsprüfung auch nicht darauf hingewiesen worden, dass es hinsichtlich der Ausleihungen zu Problemen steuerlicher Art kommen könnte, weshalb der eingeschlagene Weg unverändert beibehalten worden sei. Durch die nunmehr eingeschlagene Vorgangsweise - insbesondere durch die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes - habe die Behörde daher das dem Grundsatz von Treu und Glauben innewohnende Gebot der Redlichkeit gröblich missachtet.

Dass die Behörde erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens Kenntnis vom Inhalt des Pensionsvertrages erhalten habe, sei nicht richtig, weil der Pensionsvertrag der Behörde jedenfalls bereits im August 2001 vorgelegen sei. Die Behörde habe anhand der Aktenlage auch erkennen können, dass mangels angemeldeter Dienstnehmer nur "die Geschäftsführung" für eine Pensionszusage in Frage komme. Die Umstände im Zusammenhang mit den Ausleihungen seien der Behörde seit der Betriebsprüfung über die Jahre 1987 bis 1989 bekannt und hätten damals zu keinen Prüfungsfeststellungen geführt.

Materiellrechtlich brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass Pensionszusagen auch ohne Aktivlohn möglich seien, weshalb es unerheblich sei, ob, in welchem zeitlichen Umfang und in welcher Höhe Aktivlöhne ausbezahlt worden seien. Der Pensionsvertrag sehe eine "Deckelung mit 80% des Letztbezuges vor". Bei der zugesagten Pension von 15.000 S monatlich wäre daher ein - auf Basis von 14 Monatsgehältern ermittelter - fiktiver Letztbezug von 16.071,43 S erforderlich. Dieser Betrag entspreche dem Kollektivvertragslohn eines Handelsangestellten in der Beschäftigungsgruppe drei im neunten Berufsjahr und sollte für einen operativ tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls angemessen sein.

Die Umsatzrückgänge zum Zeitpunkt der Pensionszusage seien irrelevant, weil die Änderung des Betriebsgegenstandes zu einer Verbesserung der Ertragslage geführt habe. Der Hinweis auf die "Kleinbetragskategorie" der Beschwerdeführerin werde nicht näher dargelegt und sei auch deswegen nicht nachvollziehbar, weil die Entwicklung von Betriebspensionsmodellen erst am Anfang stehe.

Dass die Finanzlage der Beschwerdeführerin die Auszahlung eines Aktivbezuges nicht zugelassen habe, sei darin begründet, dass während der Aktivzeit von Alois K noch beträchtliche Darlehensrückzahlungen zu leisten gewesen seien, die sich nach dem zwischenzeitig erfolgten Pensionsantritt beträchtlich reduziert hätten. Dies erkläre, weshalb bei gleicher oder ähnlicher Finanzlage die Auszahlung eines Aktivbezuges nicht möglich, eine Pensionsauszahlung jedoch sehr wohl wirtschaftlich und finanziell verkraftbar sei.

Dass die Gewährung einer Firmenpension unabhängig von der Höhe des Anspruches aus einer gesetzlichen Pensionsversicherung jedenfalls nicht fremdüblich sei, treffe nicht zu, weil das von der belangten Behörde diesbezüglich zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2002, 99/15/0059, auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Im angeführten Erkenntnis sei es um eine Pensionszusage von 80 % des letzten Aktivbezuges gegangen, wo es naturgemäß zur Überversorgung des Begünstigten kommen könne. Gegenständlich sei jedoch eine Fixpension von 15.000 S zugesagt worden, die zu keiner Überversorgung führe, weshalb sich die Einziehung einer Obergrenze erübrige. Die Pensionszusage einschließlich Wertanpassung sei zudem mit 80% des "fiktiven Letztbezuges" begrenzt.

Die Zusage von Hinterbliebenenpensionen, auch und insbesondere im Falle des Ablebens des Pensionsberechtigten während der Aktivzeit, sei mittlerweile gang und gäbe und allgemeiner Standard.

Zu den Ausleihungen wurde von der Beschwerdeführerin ergänzend vorgebracht, dass Alois K parifizierte Liegenschaftsteile im Wert von 5.220.000 S besitze und im Dezember 1994 einen im Privatbesitz befindlichen Liegenschaftsteil um 600.000 S an die Beschwerdeführerin verkauft und den Kaufpreis mit Forderungen der Beschwerdeführerin verrechnet habe. Eine Rückführung der Darlehen werde auch aus privaten Mieteinnahmen des Alois K möglich sein, sobald sich dessen private Rückzahlungsverpflichtungen reduzierten, was in den nächsten Monaten der Fall sein werde. Es könne daher kein Rede davon sein, dass eine Darlehensrückzahlung unmöglich sei. Durch die Offenlegung der Forderungen in den Jahresabschlüssen und der Veräußerung eines Liegenschaftsteiles im Jahr 1994 sei klar und deutlich zum Ausdruck gekommen, dass Alois K die Verbindlichkeiten gegenüber der Beschwerdeführerin zurückzahlen wolle. Zudem beziehe Alois K neben seiner ASVG - Pension von derzeit 1.227,64 EUR brutto monatlich die Firmenpension, die zur Gänze schuld mindernd verrechnet werde.

Der Ansicht, die Ausleihungen seien schon deshalb als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, weil es keine schriftlichen Vereinbarungen gebe, sei entgegenzuhalten, dass die erforderliche Publizität nicht mit der Schriftform gleichzusetzen sei; verlangt werde nur ein nach außen in Erscheinung tretender "Manifestationsakt" (Hinweis auf SWK 2002, S 1132 ff). Ruppe habe den überzeugenden Nachweis erbracht, dass Formvorschriften - speziell in Schriftform - gerade bei inhaltlich bedenklichen Geschäften peinlich genau eingehalten würden. Daher vertrete die jüngere Judikatur zu Recht den Standpunkt, dass die Schriftform auch zwischen nahen Angehörigen nicht unbedingt erforderlich sei, wenn die Vereinbarung bereits auf andere Weise hinreichend zum Ausdruck komme.

Die Abgabenbehörde behaupte, dass es nicht fremdüblich sei, Darlehen verlustbringend weiterzureichen, weil die Beschwerdeführerin für ihre Darlehen 5,21 bis 6,48% an Zinsen bezahle, wohingegen Alois K nur 4% in Rechnung gestellt worden seien. Dabei werde übersehen, dass zwischen den von der Beschwerdeführerin aufgenommenen Darlehen und den Darlehen an Alois K kein Zusammenhang bestehe. Die Darlehen an Alois K könnten daher nur aus laufenden Einnahmen der Beschwerdeführerin stammen und sei eine Verzinsung von 4% wohl mehr als angemessen.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Berufung im strittigen Umfang als unbegründet abgewiesen.

Zum Vorwurf der Befangenheit führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die allfällige Befangenheit des "Rechtsmittelsachbearbeiters im erstinstanzlichen Verfahren" durch die Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz saniert werde.

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liege schon deswegen nicht vor, weil der Stand des Verrechnungskontos in den Jahren 1987 bis 1989 geschwankt habe und zum damaligen Zeitpunkt nicht erkennbar gewesen sei, dass die Beschwerdeführerin in späteren Jahren Alois K "ohne Besicherung und ohne nähere

Vereinbarung über den Kreditrahmen, die Laufzeit des Kredites, dessen Fälligkeit, die Höhe der Rückzahlungsraten und die Verzinsung laufend finanzielle Mittel zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten zur Verfügung stellen werde". Abgesehen vom völlig anders gelagerten Sachverhalt der Jahre 1987 bis 1989 sei das in Art. 18 B-VG normierte Legalitätsprinzip stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben, weshalb der Umstand, dass eine bestimmte Vorgangsweise in einem früheren Verfahren nicht beanstandet worden sei, die Behörde nicht daran hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Da das Gesetz keine auf drei Veranlagungsjahre befristete Betriebsprüfung vorsehe, stelle auch die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar.

Die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren sei zulässig, weil in den Jahresabschlüssen 1996 bis 1999 lediglich eine Bilanzposition "Rückstellung für Pensionen" ausgewiesen werde. Wer Bezieher der Pension sei, in welcher Höhe diese gewährt werde usw. werde auch in den Anhängen zu den Jahresabschlüssen nicht offengelegt. Diese Umstände seien dem Finanzamt erst mit der Einsicht in den Pensionsvertrag zugänglich gewesen. Richtig sei, dass der Pensionsvertrag dem Finanzamt bereits im August 2001 vorgelegen sei. Dies hindere die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1999 aber nicht, weil alle bezughabenden Bescheide vor August 2001 erlassen worden seien. Da bereits ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund für die Durchbrechung der Rechtskraft reiche, könne auf Ausführungen zum Streitpunkt Ausleihungen verzichtet werden. Der Vollständigkeit halber werde aber darauf hingewiesen, dass dem Finanzamt die für die rechtliche Beurteilung einer verdeckten Ausschüttung erforderlichen Tatsachen wie fehlende Sicherheitsleistungen, fehlende Rückzahlungen, fehlende Laufzeitvereinbarungen, etc. nicht bekannt gewesen seien.

Zur Pensionszusage wurde ausgeführt, dass Alois K von Juni 1992 bis Dezember 1993 bei der Beschwerdeführerin angestellt gewesen sei und in diesem Zeitraum Einkünfte vom 121.411 S (1992) und 235.200 S (1993) bezogen habe, weshalb die Ausführungen in der Präambel des Pensionsvertrages, dass Alois K von der Beschwerdeführerin seit ihrer Gründung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen und der letzte Bezug 33.600 S betragen habe, nicht stimmten. In der Präambel des Vertrages werde weiter ausgeführt, dass das Dienstverhältnis mit Alois K im Hinblick auf die Finanz- und Ertragslage der Beschwerdeführerin einvernehmlich "vorübergehend" gelöst worden sei. Ein Indiz für eine einem Fremdvergleich standhaltende Pensionszusage sei ihre finanzielle Deckung in der voraussichtlichen Ertragsentwicklung der Körperschaft. Wenn die Beschwerdeführerin aber aus finanziellen Gründen ihren einzigen Dienstnehmer kündigen müsse, so könne die Verpflichtung der Beschwerdeführerin, ihrem Geschäftsführer eine Firmenpension von monatlich 15.000,00 S "unabhängig davon zu bezahlen, ob und in welcher Höhe dieser Anspruch aus einer gesetzlichen Pensionsversicherung hat, nur durch die bewusste Ausnützung der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers erklärt werden".

Tatsache sei weiters, dass die Dotierung der Pensionsrückstellung in den Streitjahren den in diesen Jahren erzielten Umsatz überschritten habe, die erforderliche Wertpapierdeckung aus Liquiditätsgründen unterblieben sei und die Geschäftsführung die nominelle Überschuldung des Unternehmens festgestellt habe. Da die Höhe der Pensionsrückstellung bis zur Pensionierung von Alois K bereits zum Zeitpunkt der Pensionszusage habe berechnet werden könne, sei die Pensionszusage - auch unter Berücksichtigung der im Betriebsgebäude steckenden stillen Reserven - nicht fremdüblich, zumal Pensionszahlungen nur durch die Zerschlagung des Betriebsvermögens möglich gewesen wären.

Die nunmehrige Verrechnung der monatlichen Pensionszahlungen mit den aushaftenden Verbindlichkeiten des Alois K könne nicht zur Fremdüblichkeit der Pensionszusage führen, weil unter Fremden Pensionszusagen nicht zu dem Zweck erteilt würden, die während der Aktivzeit durch ständige Entnahmen zur Deckung des Lebensunterhaltes angewachsene Verbindlichkeiten nach der Pensionierung wieder abzubauen.

Dem Berufungsvorbringen, dass es bei einer zugesagten monatlichen Fixpension von 15.000 S auch bei Auszahlung einer ASVG - Pension zu keiner Überversorgung kommen könne, sei entgegenzuhalten, dass der Ausschluss jeder mindernden Anrechnung der Sozialversicherungspension ganz allgemein als unangemessen anzusehen und unter Fremden auch nicht üblich sei. Auch die Zuerkennung einer Witwenpension vor Erreichen des Pensionsanspruches des Pensionsberechtigten sei nicht fremdüblich.

Zu den Ausleihungen des Alois K führte die belangte Behörde aus, dass ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung nur dann anzuerkennen sei, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeiten, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt worden seien.

Bereits aus dem Berufungsvorbringen, dass Rückzahlungen "nach Maßgabe der finanziellen Möglichkeiten" entweder nach Gewinnausschüttungen oder durch Übereignung von Privateigentum des Alois K erfolgen sollten, sei zu ersehen, dass ein annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin nicht festgelegt worden sei. Wann und in welcher Höhe Alois K der Beschwerdeführerin Privateigentum zu übereignen gehabt hätte, sei völlig offen, woran der Umstand nichts ändere, dass Alois K verwertbares Privatvermögen besitze, das zur Abdeckung der Verbindlichkeiten herangezogen werden könnte. Keine Kapitalgesellschaft würde einem Fremden ohne Festlegung eines Kreditrahmens, ohne zeitliche Begrenzung und ohne Besicherung Kredit gewähren, wenn der Kreditnehmer den Rückzahlungszeitpunkt nach eigenem Gutdünken festsetzen könne. Darüber hinaus würde keine Kapitalgesellschaft, die für eigene Kredite Zinsen zwischen 5,21 und 6,48% zu entrichten habe, einem Gesellschaftsfremden für eine nach oben nicht limitierte und jährlich steigende Darlehenssumme einen Zinssatz von 4% in Rechnung stellen und die Zinsen am Ende jeden Jahres zur Kreditsumme addieren.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin in Bezug auf Kontokorrentkredite bei Banken gingen ins Leere, weil es sich beim Konto "Ausleihungen" nicht um ein Kontokorrentkonto gehandelt habe. Einzahlungen auf das Konto seien von 1995 bis 2000 nicht geleistet worden.

Dass die Familie K unentgeltliche Leistungen für die Beschwerdeführerin erbracht habe, mache die verfahrensgegenständlichen Entnahmen nicht fremdüblich, weil für die steuerliche Anerkennung eines Vorteilsausgleiches eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen erforderlich sei, die bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen müsse. Dass gegenständlich die Voraussetzungen für einen derartigen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich erfüllt seien, insbesondere eine entsprechende Vereinbarung getroffen worden sei, habe die Beschwerdeführerin weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Die Abgabenbehörde sei daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Darlehenshingabe an AK als verdeckte Ausschüttung anzusehen und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhangs verbunden und darüber nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschritten durch die belangte Behörde erwogen:

1. Die Beschwerdeführerin rügt neuerlich die Mangelhaftigkeit des Verfahrens wegen Befangenheit des "Rechtsmittelsachbearbeiters im erstinstanzlichen Verfahren" und vermeint, dass die belangte Behörde nicht in der Lage sein könne; "alle entscheidungsrelevanten Sachverhalte eines fast einjährigen Rechtsmittelverfahrens aus eigener Anschauung zu überblicken und daher auf die vorgelagerte, fokussierende Sachverhaltsaufbereitung eines befangenen Sachbearbeiters angewiesen sei". Zweifel an der Unvoreingenommenheit des im "erstinstanzlichen Verfahren tätigen Rechtsmittelsachbearbeiters" seien angebracht, weil in der Berufungsvorentscheidung Missverständnisse in der Sachverhaltsermittlung hochgespielt würden, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin lächerlich gemacht und die in der Berufungsschrift enthaltene Darstellung nahezu kabarettistisch verzerrt und ins Gegenteil verkehrt werde. Ungewöhnlich sei auch, dass der Antrag der Beschwerdeführerin auf Verlängerung der Vorlagefrist abgelehnt worden sei.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, ihre Anschauung sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen, wobei die Abweisung einer Berufung als unbegründet so zu werten ist, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (vgl. die bei Ritz, BAO3, § 289 Tz 47 wiedergegebene Judikatur). Dem Rechtsbestand gehört folglich nur die Rechtsmittelentscheidung an, weshalb im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Befangenheit der verantwortlichen Organträger der Abgabenbehörde zweiter Instanz dargetan werden müsste. Die allfällige

Befangenheit von Organen der Abgabenbehörde erster Instanz ist im Hinblick auf § 289 Abs. 2 BAO für die Rechtmäßigkeit der Berufungsentscheidung unbeachtlich (vgl. Ritz, BAO3, § 76 Tz 16 mit Hinweis auf die Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts).

2. Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren

Zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1999 wird von der Beschwerdeführerin die Auffassung vertreten, dass der Abgabenbehörde die zur Wiederaufnahme führenden Umstände längst bekannt gewesen seien. Der Pensionsvertrag sei der Abgabenbehörde bereits im August 2001 vorgelegt worden und sei dieser auch "die Erkenntnis zuzumuten, dass mangels angemeldeter Dienstnehmer nur die tatsächliche und operativ tätige Geschäftsführung für eine Pensionszusage in Frage kommen konnte". Die Umstände in Bezug auf die Ausleihungen seien der Abgabenbehörde seit der Betriebsprüfung über die Jahre 1987 bis 1989 bekannt, die 1991 stattgefunden und zu keinen Feststellungen geführt habe.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neu hervorgekommene Tatsachen sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, als dies in dem im wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheid zum Ausdruck kommt (vgl. Ritz, BAO3, § 303 Tz 7). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 2000/14/0018, mwN).

Gegenständlich ist von Belang, dass in den Jahresabschlüssen 1996 bis 1999 nur eine Bilanzposition "Rückstellung für Pensionen" ausgewiesen und den Anhängen zu den Jahresabschlüssen lediglich zu entnehmen war, dass die Rückstellung für Pensionen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen nach dem Gegenwartswertverfahren auf Basis eines Rechnungszinssatzes von 6% berechnet wurde. Wem eine Pension, in welcher Höhe und zu welchen konkreten Bedingungen zugesagt wurde, geht erst aus dem Pensionsvertrag hervor, der der Abgabenbehörde - zufolge der Ausführungen in der Beschwerde - im August 2001 (also nicht im Rahmen der Veranlagungen für die Jahre 1996 bis 1999) vorgelegt wurde. Die Körperschaftsteuerbescheide 1996 bis 1999 wurden - laut angefochtenem Bescheid und Aktenlage - vor August 2001 erlassen. Dem Finanzamt waren demnach bei Erlassung der ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide die Höhe der Pension, der Anspruchsberechtigte und die Ausgestaltung des Pensionsvertrages nicht bekannt. Diese Umstände sind für die Beurteilung der Frage, ob eine Pensionsrückstellung steuerwirksam gebildet werden kann oder nicht, von ausschlaggebender Bedeutung, weshalb der belangten Behörde nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, dass sie die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1996 bis 1999 - bereits deswegen - für zulässig erachtet hat.

Die Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO erweist sich daher als mit der Rechtslage im Einklang.

3. Körperschaftsteuer

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines geschäftsführenden Gesellschafters sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 zu werten, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und sie daher für den Bereich des Steuerrechts keine Anerkennung finden kann.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu prüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem

den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0223).

Gegenständlich wurde die Dotation der Pensionsrückstellung u. a. deswegen als verdeckte Ausschüttung an Alois K angesehen, weil der Pensionsvertrag die Anrechnung der Sozialversicherungspension des Alois K auf die Firmenpension ausdrücklich ausschließt. Dem hält die Beschwerde entgegen, dass der Pensionsvertrag eine Deckelung mit 80% des letzten Bezuges vorsehe, was bei einer Pension von 15.000 S monatlich einem - auf Basis von 14 Gehältern berechneten - fiktiven Monatslohn von 16.071,43 S entspreche, der für einen operativ tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls angemessen sei. Es sei denkbar, dass es in Einzelfällen oder auch generell zur Überversorgung kommen könne, wenn sich die Firmenpension von einem hohen Letztbezug bemesse und zusätzlich eine hohe Sozialversicherungspension zustehe. Solche Überlegungen könnten jedoch nicht angestellt werden, wenn kein Aktivbezug vorliege und die Firmenpension ohnehin sehr niedrig sei.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf und ist im übrigen unverständlich, weil die Zusage einer betraglich bestimmten Firmenpension bei fehlenden Aktivbezügen zwangsläufig dazu führt, dass das Einkommen des Anspruchsberechtigten bei Übertritt in den Ruhestand höher ist als der Aktivbezug. Aber selbst der Ansatz des von der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Pensionszusage als angemessen erachteten "fiktiven Aktivbezugs" von 16.071,43 S schliesse eine Überversorgung nicht aus, weil es bei einem Aktivbezug von 16.071,43 S (100%) und einer wertgesicherten Firmenpension von 15.000 S (80%) wahrscheinlich ist, dass ein wie immer erwachsender Anspruch aus der Sozialversicherung für Alois K - dessen ASVG Pension im Jahr 2004 1.227,64 EUR (rund 16.900,00 S) betrug - die Konsequenz hat, mit Übertritt in den Ruhestand und Einstellung der Erwerbstätigkeit ein insgesamt höheres als das "fiktive Arbeitseinkommen" zu beziehen.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die streitgegenständliche Pensionszusage nur mit der gesellschaftsrechtlichen Stellung von Alois K zu erklären ist, sieht die belangte Behörde darin, dass Barbara K eine monatliche Witwenpension von 9.000 S ohne jede Wartezeit zugesagt wurde. Den diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid hält die Beschwerde letztlich nur entgegen, dass die Hinterbliebenenversorgung im Falle des Ablebens eines Versicherten in seiner Aktivzeit und vor Erreichung seiner Ansprüche auch im "öffentlichen Pensionsrecht" sehr eingehend und genau geregelt sei, was ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen vermag, weil das "öffentliche Pensionsrecht" unterschiedliche Regelungen über Anspruch und Ausmaß der Witwenpension enthält (vgl. etwa §§ 258, 264 ASVG, §§ 136, 145 GSVG und §§ 127, 136 BSVG).

Da die Pensionszusage schon dem Grunde nach einem Fremdvergleich nicht standhält, durfte die belangte Behörde in unbedenklicher Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die Dotierung der Pensionszusage eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Alois K darstellt. Dies gilt umso mehr, als die Pensionszusage im Hinblick auf das 1993 beendete Dienstverhältnis erfolgte und Pensionszusagen nach Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht fremdüblich sind.

4. Kapitalertragsteuer

Dass Gesellschafter einer GmbH "Entnahmen" aus dem Gesellschaftsvermögen tätigen, die auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit der sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt befasst hat. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof auch mehrfach klargestellt, dass es das zwischen dem Gesellschafter und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074).

In Bezug auf die am Verrechnungskonto festgehaltenen Zahlungen der Kapitalgesellschaft hat demnach die Abgabenbehörde auf der Sachverhaltsebene die Feststellung zu treffen, ob eine ernst gemeinte Rückzahlungsverpflichtung besteht. Dabei ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles abzustellen. Wesentliche Bedeutung kommt dem Umstand zu, ob die Gestaltung einem Fremdvergleich standhält.

Auch im Beschwerdefall geht es darum, ob die auf einem Verrechnungskonto festgehaltenen Zahlungen der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter nur darlehensweise geleistet worden sind, also der Gesellschaft wiederum zu erstatten sind. Andernfalls läge eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögenszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter vor.

Die belangte Behörde hat die Feststellung getroffen, dass für die streitgegenständlichen Zahlungen an Alois K weder ein Kreditrahmen noch ein auch nur annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin festgelegt und auch keine Sicherheiten vereinbart wurden, und ist in Würdigung dieses Umstandes zur Überzeugung gelangt, dass keine Kapitalgesellschaft einem Fremden ohne Festlegung eines Kreditrahmens, ohne zeitliche Begrenzung und ohne jede Besicherung Kredit gewähren wird, wenn der Kreditnehmer den Rückzahlungszeitpunkt nach eigenem Gutdünken festsetzen kann. Weiters hat die belangte Behörde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin für eigene Kredite Zinsen von 5,21 bis 6,48% zu entrichten hat, und die Auffassung vertreten, dass keine Kapitalgesellschaft einem Gesellschaftsfremden für eine nach oben nicht limitierte und jährlich steigende Darlehenssumme einen Zinssatz von 4% in Rechnung stellen wird, wenn sie für eigene Kredite Zinsen von 5,21 bis 6,48% zu entrichten hat.

Diese Würdigung der belangten Behörde stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil es der forensischen Erfahrung entspricht, dass kein fremder Darlehensgeber ohne Besicherung und ohne konkrete Rückzahlungsvereinbarung zur Hingabe von Beträgen der hier in Rede stehenden Höhe bereit sein wird. Ein fremder Darlehensgeber, der für eigene Kredite Zinsen von 5,21 bis 6,48% zu entrichten hat, wird in aller Regel auch nicht bereit sein, Beträge von (zuletzt) mehr als S 3 Mio. gegen eine Verzinsung von lediglich 4% hinzugeben.

Auf Grund des Fehlens der Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter (Fremdvergleich), durfte die belangte Behörde in Bezug auf die hier in Rede stehenden Zahlungen vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Alois K ausgehen und diese der Kapitalertragsteuer unterziehen.

Der Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Haftende für die Kapitalertragsteuer steht der Grundsatz von Treu und Glauben schon deswegen nicht entgegen, weil sich der im Streitzeitraum verwirklichte Sachverhalt von jenem der Jahre 1987 bis 1989 unterscheidet.

Die Beschwerden erweisen sich daher insgesamt als unbegründet und waren gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Wien, am 4. März 2009

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004150135.X00

Im RIS seit

15.04.2009

Zuletzt aktualisiert am

29.11.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at