

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2002/13/0173

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.11.2006

## Index

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

## Norm

BAO §167 Abs2;  
EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lit a;  
KStG 1988 §8 Abs1;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2002/13/0174

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der L Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Manfred Palkovits, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Rudolfsplatz 12, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeweils vom 11. Juni 2002, Zl. 1) RV/161-11/20/2001, betreffend u.a. Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 (Berufungssenat IV) (2002/13/0173), und 2) RV/162-11/20/2001, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 (2002/13/0174),

## Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die zu 2002/13/0173 protokollierte Beschwerde wird, soweit sie die Absprüche des mit ihr angefochtenen Bescheides über Körperschaftsteuer der Jahre 1994 und 1996 bekämpft, zurückgewiesen;

und 2. zu Recht erkannt:

Die zu 2002/13/0174 protokollierte Beschwerde und die zu 2002/13/0173 protokollierte Beschwerde, soweit diese die Absprüche des mit ihr angefochtenen Bescheides über Körperschaftsteuer der Jahre 1995 und 1997 bekämpft, werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

### **Begründung**

Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt das Malergewerbe. Ihr gegenüber ergangene Abgabenbescheide für das Jahr 1993 bildeten den Gegenstand des schon mit dem hg. Erkenntnis vom 25. September 2002, 2002/13/0040, entschiedenen Beschwerdefalles.

In einem mit dem 29. September 2000 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 1994 bis 1997 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden in hier noch interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 17:

Die Entnahmen vom Verrechnungskonto Gesellschafter (Kto 2960) in den Jahren 1994 und 1995 werden von der Bp. als verdeckte Ausschüttungen gewertet. Als Entscheidungsgründe sind anzuführen:

- .) Es lagen von vorneherein keine (schriftlichen) Vereinbarungen über Rückzahlung, Verzinsung, Sicherheiten etc. vor.
- . ) Insofern entspricht die Vorgangsweise nicht der Fremdüblichkeit, welche nach ständiger Judikatur für die Anerkennung solcher Vereinbarungen gefordert wird.
- .) Rückzahlungsmodalitäten, maximale Darlehenshöhe und Verzinsung wurden erst im Berufungsverfahren für das Jahr 1993 behauptet (siehe auch fehlende Verzinsung bis inklusive 1994).
- .) Im Betriebsprüfungsverfahren wurde behauptet, dass das Verrechnungskonto bereits fast zur Gänze zurückgezahlt wurde. Der mehrmaligen Aufforderung zur Vorlage der entsprechenden Kontoblätter für die Jahre 1998 und 1999 wurde nicht Folge geleistet.

Höhe der verdeckten Ausschüttung:

1994

1995

Verrechnungskonto zum 31.12.

1,485.521,44

1,864.961,92

- Verrechnungskonto zum 01.01.

- 1,000.828,60

- 1,485.521,44

Entnahmensaldo lt. BH.

484.692,84

379.440,48

- Verzinsung

0,00

- 80.000,00

Verdeckte Ausschüttung

484.692,84

299.440,48

Die bisher als Erlös erfassten Zinsen sind gewinnmäßig zu berücksichtigen.

Gewinnminderung 1995:

S 80.000,00

1996:

S 75.000,00

1997:

S 48.000,00

Tz. 18:

Am 21.09.1995 wurde an (Sohn der Hauptgesellschafter) ein Darlehen in Höhe von S 1.000.000,00 zur Finanzierung einer Wohnung ausbezahlt. Die Laufzeit wurde bei einer Besprechung im Zuge der Betriebsprüfung mit zehn Jahren, die Verzinsung mit vorläufig 3,5 % und die Rückzahlungsraten mit zuerst S 8.000,00 und dann mit S 5.000,00 angegeben.

Mangels ausdrücklicher (schriftlicher) Vereinbarungen betreffend Laufzeit, Rückzahlung und (vor allem fehlender) Sicherheiten - so wurde zum Beispiel auf eine in diesem Fall nahe liegende Pfandbestellung verzichtet - und der Tatsache, dass die Art und Weise der Darlehensgewährung keinen Fremdvergleich standhält, wird die Darlehenszuzählung an den Sohn der Gesellschafter von der Bp. als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Die verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 1.000.000,00 wird, da der Sohn keine Gesellschafterstellung hat, aber ein Naheverhältnis zu den Gesellschaftern zweifelsfrei vorhanden ist, der Gesellschafterin (Mutter) zugerechnet.

Die bisher im Erlös verbuchten Zinsen werden von den Gewinnen wieder abgezogen:

Gewinnminderung 1995:

S 9.590,00

1996:

S 35.000,00

1997:

S 33.000,00

...

Tz. 20:

Da der Bp. trotz wiederholter Aufforderung keine Unterlagen für die Rechtmäßigkeit bzw. Zulässigkeit der Rückstellungen (Kto 3790) vorgelegt wurden, werden diese von der Bp. im Jahr 1997 zur Gänze in Höhe von S 874.446,00 aufgelöst.

...

Tz. 26:

Die Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von S 266.013,00 wird mangels zu erwartender Gewerbesteuerzahlungen im Jahr 1995 gewinnerhöhend aufgelöst."

Dem Prüfungsbericht folgend erließ das Finanzamt u.a. Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1997 (für die Jahre 1994 und 1995 als Berufungsvorentscheidungen über Berufungen gegen solche Bescheide für diese Jahre, in denen die Bemessungsgrundlagen mangels rechtzeitiger Erstattung von Abgabenerklärungen geschätzt worden waren) und Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 und 1995.

In ihrer Rechtsmittelschrift, in welcher die Beschwerdeführerin gegen die erlassenen Bescheide Berufung erhob und den ergangenen Berufungsvorentscheidungen mit dem Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz entgegnetrat, erstattete sie zu den hier interessierenden Streitpunkten folgendes Vorbringen:

Zu Tz. 17 des Prüfungsberichtes bestritt die Beschwerdeführerin das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung mit dem Argument, es seien von vornherein konkrete Vereinbarungen vorgelegen, welche mit jedem anderen Vertragspartner in gleicher Weise abgeschlossen worden wären. Diese Vereinbarungen seien "aus gebührenrechtlichen Gründen" in

einem in Ablichtung angeschlossenen Aktenvermerk festgehalten worden.

Dieser Aktenvermerk ist mit dem 1. August 1991 datiert, trägt neben dem handschriftlich beigesetzten Vermerk "Einverstanden" die Unterschrift der dritten, zu 10 % an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschafterin und hat folgenden Wortlaut:

"Aktenvermerk

Einvernehmlich vereinbart wird, dass angesichts der bevorstehenden Darlehensbereinigungen mit der Sparkasse ..., sowie dem Bankhaus ..., ein Kontokorrent-Darlehen in der Form gewährt wird, dass die Gesellschafter

P.F. (Anmerkung: zu 70 % beanteilt)

B. (Anmerkung: zu 20 % beanteilt)

ihre laufenden Fixkosten bis auf Weiteres aus Mitteln der soeben gegründeten Gesellschaft decken können.

Diese Vereinbarung gilt für den Zeitraum bis zur endgültigen Bereinigung der aushaftenden Beträge mit den beiden Banken.

Eine Tilgung bzw. Ausgleich des Verrechnungskontos ist jederzeit möglich, spätestens jedoch muss mit der Rückführung ab dem Zeitpunkt der Schuldenfreiheit bei den beiden Banken begonnen werden.

Eine angemessene Verzinsung wird ausdrücklich vereinbart und derzeit mit 6 % (wie BSPK) festgesetzt.

Falls sich das Zinsgefüge ändert, wird die Verzinsung der Bankrate angepasst. Einfachheitshalber werden die Zinsen dergestalt berechnet, dass ein Mittelwert zwischen Anfangs- und Endstand des jeweiligen Jahres zur Berechnung herangezogen werden.

Dabei wird ausdrücklich festgehalten, dass für beide Gesellschafter der Betrag von jeweils ÖS 1.000.000,00 nicht überschritten werden darf.

Spätestens nach 6 Jahren muss das Verrechnungskonto ausgeglichen sein."

Der ernstliche Wille zur Rückzahlung sei von Anfang an gegeben gewesen, wurde in der Berufung zu diesem Punkt weiter ausgeführt, was sich aus den bereits erfolgten Tilgungen und der laufenden Zinsenzahlung ableiten lasse; hinsichtlich der Gesellschafterin B. sei das Konto schon ausgeglichen und der den Gesellschafter P.F. betreffende Betrag sei schon seit Jahren durch beträchtliche Rückzahlungen "ständig geringer" geworden. Handschriftliche Aufstellungen über die bereits rückgeführten Beträge seien dem Prüfer vorgelegt worden, diese Aufstellungen würden nunmehr in einer Tabelle zusammengefasst, welche dem Schriftsatz als Beilage angeschlossen wurde. Dass die das Verrechnungskonto betreffenden Modalitäten erst im Verfahren betreffend das Jahr 1993 behauptet worden seien, treffe nicht zu, weil die Vereinbarungen nämlich schon im Jahr 1992 durch Verzinsung und tatsächliche Bezahlung ihren Niederschlag gefunden hätten. Die in den Jahren 1992 und 1993 erfolgte Verzinsung sei dem Prüfer bekannt gewesen und von ihm auch nicht in Abrede gestellt worden; nur im Jahr 1994 sei "durch ein Versehen der Buchhaltung" die Verrechnung der Zinsen irrtümlich unterblieben, in welcher Hinsicht mit dem Prüfer eine Korrektur vereinbart worden sei. Der Inhalt des Prüfungsberichtes stimme mit den mit dem Prüfer getroffenen Vereinbarungen nicht überein. Das irrtümliche Unterbleiben einer Verzinsung des Darlehens für das Jahr 1994 rechtfertige die Annahme einer verdeckten Ausschüttung in keiner Weise. Der Vereinbarung vom 1. August 1991 sei in den Bilanzen der Beschwerdeführerin stets entsprochen worden.

Zu Tz. 18 des Prüfungsberichtes führte die Beschwerdeführerin aus, dass der Darlehensgewährung an den Sohn der Hauptgesellschafter "ausschließlich betriebswirtschaftliche Überlegungen" als Motiv zu Grunde gelegen seien. Während die flüssigen Mittel der Gesellschaft zuvor am Girokonto der Bank mit maximal 1 % verzinst gewesen seien, habe mit diesem Darlehen eine die übliche Sparbuchverzinsung weit übersteigende Verzinsung lukriert werden können. Hinsichtlich der Sicherheit sei zu sagen, dass die erworbene Immobilie mit einem rund doppelt so hohen Wert mehr als genügend Deckung geboten habe. Die banküblichen Sicherheiten seien damit weitaus überstiegen worden, zumal "die beste Bonität des Darlehensnehmers" gegeben gewesen sei. Eine Eintragung ins Grundbuch sei in Erwägung gezogen, wegen der damit verbundenen finanziellen Belastungen und Gebühren jedoch "vorerst aufgeschoben" worden, was auch bei Banken eine gebräuchliche Vorgangsweise sei. Sämtliche Punkte dieser Darlehensgewährung würden in gleicher Weise auch mit einem Fremden abgeschlossen worden sein. Eine Vorteilsgewährung sei aus der Vereinbarung nicht zu erkennen. Die Ratenzahlung habe in fremdüblicher Weise

unverzüglich nach Aufnahme des Darlehens in der vereinbarten Form begonnen. Die Zinsen seien regelmäßig entrichtet worden, was auch für die Tilgung zutreffe, wobei die monatliche Rate eine Höhe gehabt habe, wie sie auch bei Bankdarlehen in dieser Höhe verrechnet zu werden pflege. Worin der vom Prüfer gesehene vermögensrechtliche Vorteil bestanden habe, werde im Prüfungsbericht nicht plausibel gemacht. Ein Aktenvermerk werde der Berufung auch zu diesem Punkt angeschlossen.

Dieser Aktenvermerk enthält unter seinem maschinschriftlichen Text den handschriftlichen Vermerk "zur Kenntnis genommen 14.09.1995" und eine dem Sohn zuordenbare Unterschrift und hat folgenden Inhalt:

"Aktenvermerk

Anbei wird ein Scheck über ATS. 1.000.000,00 als Darlehen

übernommen.

Der Betrag dient zur teilweisen Finanzierung des neu erworbenen Büros.

Auf eine grundbücherliche Eintragung wird von Seiten der Gesellschaft aus Kostengründen Abstand genommen, sofern die vereinbarten Ratenzahlungen von ATS. 7.500,00 monatlich fristgerecht bezahlt werden.

(Sohn) verpflichtet sich im Gegenzug, bei Bedarf dem Darlehensgeber jederzeit als Subunternehmer zu den vereinbarten Bedingungen zur Verfügung zu stehen.

Die Laufzeit des Darlehens beträgt 10 Jahre, die Verzinsung wird derzeit mit 3,5 % vereinbart, wobei als Basis für die Zinsberechnung ein Mittelwert zwischen Anfangs- und Endstand des jeweiligen Jahres zur Berechnung herangezogen werden."

Zu Tz. 20 des Prüfungsberichtes wurde im Rechtsmittelschriftsatz ausgeführt, dass nur "diejenigen Rückstellungen bzw. nur in der Höhe aufzulösen" seien, welche auf Grund einer sachlichen Überprüfung nicht mehr oder nicht in der bilanzierten Höhe gerechtfertigt seien, welche "der beiliegenden Aufstellung" zu entnehmen seien. Eine solche Aufstellung lag dem Rechtsmittelschriftsatz entgegen dieser Behauptung nicht bei.

Zu Tz. 26 des Prüfungsberichtes wurde im Rechtsmittelschriftsatz ausgeführt, dass Gewerbesteuerrückstellungen 1993 erst nach Verbuchung des Bescheides 1993 aufzulösen seien. Die Berufung betreffend Gewerbesteuer 1993 sei noch anhängig und es könne die Gewerbesteuerrückstellung nach Rechtskraft des Bescheides in Entsprechung der Stattgebung der Berufung aufgelöst werden. Es sei handelsrechtlich nicht statthaft, Rückstellungen nach Belieben in früheren Jahren ohne sachlich gerechtfertigte Grundlage aufzulösen. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sei daher nicht einmal eine Wahlmöglichkeit zur willkürlichen Auflösung von ordnungsgemäß gebildeten Rückstellungen gegeben. Die Höhe der zu erwartenden Gewerbesteuerveranlagung 1993 sei infolge offener Berufung noch ungewiss und eine Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung im Jahr 1995 daher nicht vorzunehmen.

Der Prüfer erstattete zum Rechtsmittelschriftsatz der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme, in welcher er den Rechtsmittelausführungen mit folgenden Erwiderungen entgegentrat:

Zu Tz. 17 des Prüfungsberichtes sei zu bemerken, dass dem Prüfer handschriftliche Aufzeichnungen vorgelegt worden seien, welche die Entwicklung des Verrechnungskontos hätten dokumentieren sollen. Die vom Prüfer angeforderten Buchhaltungskontoblätter seien indessen trotz mehrmaligen Verlangens nicht vorgelegt worden. Es gehe nicht an, anstatt der angeforderten Buchhaltungskontoblätter "irgendwelche händische Aufzeichnungen" vorzulegen, deren Richtigkeit und Glaubwürdigkeit zweifelhaft seien. Den Behauptungen zur Verzinsung sei entgegenzuhalten, dass sich aus der Bilanz 1993 und den vorgelegten Unterlagen im Zuge des Berufungsverfahrens gegen die Veranlagungsbescheide 1993 entnehmen lasse, dass die behauptete Verzinsung des Verrechnungskontos im Veranlagungsjahr 1993 definitiv unterblieben sei. Welche eine Verzinsung beweisende Unterlagen dem Prüfer damals vorgelegt worden sein sollten, könne damit nicht nachvollzogen werden. Die Vorlage der Originalbuchhaltungskonten betreffend das Verrechnungskonto und das Zinsenkonto stehe der Beschwerdeführerin jederzeit frei. Dass der dem Rechtsmittelschriftsatz angeschlossene, mit dem 1. August 1991 datierte "Aktenvermerk" erst jetzt vorgelegt werde und nicht schon im Berufungsverfahren für das Wirtschaftsjahr 1993 oder während der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei, verwundere sehr. Die Existenz eines schriftlichen Aktenvermerks sei weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im damaligen Berufungsverfahren erwähnt worden. Wenn es sich dabei um eine von sämtlichen Gesellschaftern

zur Kenntnis zu nehmende Vereinbarung gehandelt haben solle, dann müsse es auch als unüblich angesehen werden, dass nur die Minderheitsgesellschafterin ihr Einverständnis mit ihrer Unterschrift beurkundet habe. Es sei der Beweiswert dieses Aktenvermerks daher als äußerst zweifelhaft zu bezeichnen. Zur behaupteten Gesamtaufzeit von sechs Jahren sei zu bemerken, dass das Verrechnungskonto demnach im August 1996 zur Gänze hätte getilgt sein müssen, während im Jahr 1999 tatsächlich aber noch rund S 850.000,-- ausgehaftet hätten.

Zu Tz. 18 des Prüfungsberichtes sei anzumerken, dass nach dem nunmehr vorgelegten Aktenvermerk monatliche Ratenzahlungen in Höhe von S 7.500,-- vereinbart worden sein sollten. Tatsächlich seien Beträge von S 7.500,-- im Jahr 1995, von S 60.000,-- im Jahr 1996 und von S 46.000,-- im Jahr 1997 als Rückzahlungen geleistet worden, woraus sich gegenüber der Vereinbarung Minderzahlungen von S 15.000,-- für das Jahr 1995, von S 30.000,-- für das Jahr 1996 und von S 44.000,-- für das Jahr 1997 ergäben, in welchem Umfang die vereinbarten Rückzahlungen damit nicht eingehalten worden seien, ohne dass die für den Fall nicht fristgerechter Ratenzahlung vereinbarte grundbücherliche Eintragung durchgeführt worden wäre. Selbst wenn die behauptete Rückzahlungsrate eingehalten worden wäre, wäre nach Ablauf der Laufzeit von zehn Jahren noch immer ein erheblicher Betrag (nämlich S 100.000,-- an Kapital und sämtliche angefallenen Zinsen) offen geblieben. Die Verzinsung des Darlehens orientiere sich nicht am Anleihezinssatz, welcher sich im Zeitpunkt der Darlehenshingabe für zehnjährige Bundesanleihen bei etwa 6,3 % bewegt habe, und der Hinweis auf betriebswirtschaftliche Überlegungen übersehe, dass bei Veranlagung in Anleihen oder auf einem Kapitalsparbuch bei vergleichbar weit weniger hohem Risiko eine weit höhere Rendite erzielbar gewesen wäre. Wiederum werde erst im Berufungsverfahren ein schriftlicher Aktenvermerk vorgelegt, welcher sämtliche Darlehensvereinbarungen dokumentieren solle, die allerdings ohnehin zum Teil nicht eingehalten worden seien. Es halte die Darlehenshingabe an den Sohn der Gesellschafter-Geschäftsführerin dem Fremdvergleich nicht stand, weil die Ratenzahlungen nicht in der vereinbarten Höhe erfolgt seien, weil zudem von vornherein nur die Rückzahlung eines geringeren Betrages als hingegeben vereinbart und weil trotz Verzuges mit der Ratenzahlung die vereinbarte grundbücherliche Eintragung nicht vorgenommen worden sei und auch die Höhe der Verzinsung nicht dem zufordernden Anleihezinssatz entspreche.

Zu Tz. 20 des Prüfungsberichtes führte der Prüfer in der Stellungnahme aus, dass die im Rechtsmittelschriftsatz behauptete Beilage zu den Rückstellungen nicht vorgelegt worden sei, sodass zu diesem Berufungspunkt nicht Stellung genommen werden könne.

Zu Tz. 26 des Prüfungsberichtes stellte der Prüfer Überlegungen zur maximalen Gewerbesteuerbelastung der Beschwerdeführerin an.

Nachdem die steuerliche Vertreterin der beschwerdeführenden Gesellschaft vom Finanzamt mit Bescheid vom 8. November 2000 gemäß § 84 Abs. 1 BAO als Bevollmächtigte abgelehnt worden war, wurde - nach mehrfacher Fristerstreckung - von der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme des Prüfers zum Rechtsmittelschriftsatz eine Äußerung durch einen von der abgelehnten steuerlichen Vertreterin verfassten Schriftsatz vom 1. März 2002 erstattet, den die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin unterschrieben hatte. In diesem Schriftsatz wurde den Ausführungen des Prüfers mit gehäuften Vorwürfen diesem gegenüber entgegengetreten. Weshalb die händische Gestaltung von Aufzeichnungen Auswirkungen auf deren Richtigkeit oder Glaubwürdigkeit haben solle, sei nicht zu erkennen. Alle Buchhaltungskonten seien vorhanden und die gegenteiligen Feststellungen des Prüfers seien als Akt "bewusster Verfälschung von Tatsachen" anzusehen. Die Verbuchung der Verzinsung des Verrechnungskontos sei lediglich in einem Jahr, "glaublich in 1993", versehentlich unterblieben. Dem Prüfer seien alle von ihm geforderten Unterlagen vorgelegt worden. Nur deshalb habe der Prüfer das Versehen hinsichtlich der unterlassenen Verbuchung von Zinsen im Jahr 1993 überhaupt entdecken können. Wenn der Prüfer den Verlauf seiner eigenen Prüfung nicht mehr nachvollziehen könne, dann erschienen seine Aussagen auch deshalb "absolut unglaubwürdig". Der Aktenvermerk über das Verrechnungskonto sei unverzüglich nach Anforderung durch die Finanzbehörde vorgelegt worden, zu früherer Vorlage habe deswegen kein Anlass bestanden, weil die getroffene Vereinbarung zuvor ohnehin nicht in Zweifel gezogen worden sei. Die Führungen der Aufzeichnungen durch den Prüfer ließen offenbar keine Rückschlüsse über den tatsächlichen Verlauf der Prüfung zu. Die "völlig aus der Luft gegriffene Feststellung" des Prüfers über die Unüblichkeit der Unterfertigung dieses Aktenvermerks sei nicht nachvollziehbar. Die vom Inhalt des Aktenvermerks ausschließlich betroffenen Verfasser hätten den Inhalt dieses Aktenvermerks ohnehin in der Praxis umgesetzt, während die einzige nicht in den Betrieb involvierte Gesellschafterin der Vereinbarung durch Unterschriftenleistung zugestimmt habe. Die "Vermeidung von Gebühren durch bewusstes Unterlassen von

Unterschriften" entspreche einer Gepflogenheit im gesamten Bankenapparat. Die Gesamtlaufzeit der Vereinbarung gegenüber den Gesellschaftern sei mit sechs Jahren auf Grund der damaligen Sachlage festgelegt worden. Der auf dem Konto noch aushaltende Restbetrag resultiere aus einer völlig unvorhersehbaren Forderung des Finanzamtes aus dem seinerzeitigen IMMAG-Skandal. Ohne diese Forderung hätte das Verrechnungskonto innerhalb der vereinbarten sechs Jahre "rückgeführt" werden können. Auch in Bankenkreisen seien Laufzeitverlängerungen bei unerwarteten Ereignissen üblich.

Zu Tz. 18 des Prüfungsberichtes wurde ausgeführt, dass die Rückzahlungen stets vereinbarungsgemäß erfolgt seien. Die "Herabsetzung der monatlichen Raten" sei in Anbetracht der allgemeinen Zinsentwicklung in dieser Zeit erfolgt, welche durch rasant fallende Zinsen geprägt gewesen sei. Die Monatsraten an diese gesenkten Zinsen anzupassen und deshalb herabzusetzen, sei im gesamten Bankenapparat üblich gewesen. Eine grundbürgerliche Eintragung "des Darlehens" hätte vereinbarungsgemäß ein Fehlverhalten des Darlehensnehmers vorausgesetzt, welches aber nicht vorgelegen sei. Der Darlehensnehmer veräußere die Wohnung derzeit und werde den aushaltenden Darlehensrest vereinbarungsgemäß zur Gänze rückführen. Entgegen der Auffassung des Prüfers stelle eine unbelastete Immobilie die größtmögliche Sicherheit für ein Darlehen dar, sodass diese "Veranlagung" daher "betriebswirtschaftlich als geradezu optimal" zu bezeichnen sei. Sämtliche monatliche Raten seien pünktlich in voller Höhe bezahlt worden, die allfällige irrtümliche Verbuchung einzelner Zahlungen auf ein anderes Konto könne der Tatsache der lückenlosen fristgerechten Bezahlung nicht entgegenstehen. Der Hinweis des Prüfers auf Bundesanleihen sei irrelevant, weil die subjektive Präferenz des Prüfers für Anlageformen unbeachtlich sei.

Zu Tz. 20 des Prüfungsberichtes beschränkte sich die Beschwerdeführerin auf die Aussage, dass die Rückstellungen "ebenfalls größtenteils im Zuge der Prüfung im Detail" hätten geklärt werden können, dass sie "jedoch gerne bereit" sei, "diese Aufklärung nochmals beizubringen".

Zur Gewerbesteuerrückstellung (Tz. 26) bemerkte die Beschwerdeführerin, dass es als einzige zielführende Vorgehensweise anzusehen sei, den Ausgang der Berufungsentscheidungen "bzw. Entscheidung der Höchstgerichte" abzuwarten, weil nur dann eine richtige Aussage über die tatsächliche Höhe der Gewerbesteuerbelastung getroffen werden und die Differenz erst dann in richtiger Höhe aufgelöst werden könne. Eine frühere, auf reinen Vermutungen basierende Auflösung würde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werden.

Mit dem zu 2002/13/0173 angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufungen der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes u.a. betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 und gab diesen Berufungen teilweise durch Abänderung der bekämpften Bescheide Folge. In der Begründung dieses Bescheides traf die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens in hier interessierender Hinsicht folgende Ausführungen:

Zu den Entnahmen vom Gesellschafter-Verrechnungskonto (Tz. 17 des Prüfungsberichtes) verwies die belangte Behörde nach Wiedergabe der Bestimmung des § 8 Abs. 2 KStG 1988 auf die in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, an denen auch Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zu messen seien, wenn es darum gehe, die gesellschaftsrechtliche Beziehung als Ursache einer Zuwendung von Vermögensvorteilen zu erkennen. Dass der mit dem 1. August 1991 datierte Aktenvermerk trotz mehrfacher Vorhalte weder dem Finanzamt noch dem Prüfer vorgelegt worden sei, deute darauf hin, dass er erst im Nachhinein zum Zwecke der Vorlage im Berufungsverfahren angefertigt worden sei. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Vorlage dieses Aktenvermerks sei vom Prüfer nicht verlangt worden, stehe mit der Aussage des Prüfers in seiner Stellungnahme im Widerspruch. Bei dem Aktenvermerk handle es sich um einen zu den Büchern der Beschwerdeführerin gehörigen Beleg, welcher im Sinne des § 131 Abs. 1 Z. 5 BAO hätte aufbewahrt werden müssen. Einer Aufforderung des Prüfers zur Vorlage des Aktenvermerks hätte es damit gar nicht bedurft, weil der Prüfer diesen Aktenvermerk schon bei den zu den Büchern gehörigen Belegen hätte vorfinden müssen. Vom Vorliegen einer nach außen ausreichend in Erscheinung getretenen Vereinbarung könne damit nicht gesprochen werden. Darüber hinaus könne ein bloß von der Minderheitsgesellschafterin unterfertigter Aktenvermerk auch nicht als genügend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile angesehen werden, weil die Unterzeichnung durch die Geschäftsführerin und durch die Kreditnehmenden Gesellschafter gefehlt habe. Zum Inhalt des Aktenvermerks sei festzustellen, dass die damit dokumentierte Vereinbarung über die Gewährung eines Kontokorrentkredites an die Gesellschafter keine Sicherheiten für die Beschwerdeführerin enthalte. Schon die Höhe der Entnahmen hätte "fremdüblicherweise" die Einräumung von

Sicherheiten erfordert; im Zusammenhang mit der "mangelnden Bonität der entnehmenden Gesellschafter" hätte die Einräumung von Sicherheiten als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Kreditgewährung angesehen werden müssen. Im Berufungsverfahren betreffend das Jahr 1993 seien die Gründe für die Aufnahme des "Kontokorrentdarlehens" mit dem Vorbringen dargestellt worden, dass der Hauptgesellschafter seinen Einzelbetrieb wegen Pensionierung eingestellt, jedoch zwei Bankverbindlichkeiten noch nicht ausgeglichen habe und aus gesundheitlichen Gründen zur Weiterführung des Betriebes bis zur Abdeckung dieser Bankverbindlichkeiten nicht mehr imstande gewesen sei. Da ihm nur mehr die Pensionsbezüge zur Verfügung gestanden seien, sei dem Hauptgesellschafter und seiner Ehefrau zur Ermöglichung der "Bereinigung der Restkredite" mit ausdrücklichem Einverständnis der Minderheitsgesellschafterin von der beschwerdeführenden Gesellschaft der in Rede stehende Kredit eingeräumt worden. Unter diesen Umständen hätte eine Bank Kredit ohne Sicherheit nicht gewährt. Außerdem entspreche die Zusammenfassung der Kredite der beiden Hauptgesellschafter auf einem einzigen Konto, welche die Nachvollziehbarkeit der Entwicklung der einzelnen Kredite unmöglich mache, nicht einer üblichen Vorgangsweise. Zinsenzahlungen und Rückzahlungen seien unregelmäßig erfolgt und die erste Rückzahlung sei erst im Jahre 1996 verbucht worden, nachdem das Finanzamt den Sachverhalt als verdeckte Ausschüttung beurteilt gehabt habe. Selbst nach den laut Aktenvermerk vereinbarten sechs Jahren sei das Verrechnungskonto noch nicht zur Gänze abgedeckt, sodass das Vorliegen einer ernstlichen Rückzahlungsabsicht in Frage zu stellen sei. Selbst wenn man von einem Gesamtkredit in Höhe von S 2.000.000,-- an beide Hauptgesellschafter ausgehe, sei völlig unklar, auf welche Weise Zinsen und Rückzahlungsbeträge konkret berechnet worden und ob Zinsen und Rückzahlungsbeträge bei der Beschwerdeführerin nicht nur verbucht, sondern auch tatsächlich bezahlt worden seien. Das sich hieraus ergebende Gesamtbild entspreche keinesfalls einem banküblichen Kontokorrentverhältnis, sodass die in den Jahren 1994 und 1995 vom Gesellschafter-Verrechnungskonto getätigten Entnahmen als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen gewesen seien.

Auch die Darlehensgewährung an den Sohn der Hauptgesellschafter (Tz. 18 des Prüfungsberichtes) sei vom Prüfer mit Recht als verdeckte Ausschüttung beurteilt worden. Die Grundsätze für Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern hätten auch für den Anteilsinhabern nahe stehende Personen zu gelten. Auch der hier vorliegende Aktenvermerk sei dem Prüfer nicht vorgelegt worden, was darauf hindeute, dass er erst im Nachhinein angefertigt worden sei. Die zum Gesellschafter-Verrechnungskonto angestellten Überlegungen gälten in ähnlicher Weise auch für das behauptete Darlehensverhältnis zum Sohn. Der Aktenvermerk sei nur vom Darlehensnehmer unterfertigt, was nicht als ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile angesehen werden könne. Auch der Inhalt lasse eine eindeutige und jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung nicht erkennen. Die monatlich zu entrichtende Rückzahlungsrate nach dem Aktenvermerk betrage S 7.500,-- was im Zusammenhang mit der angegebenen Laufzeit von zehn Jahren und der angegebenen Verzinsung von 3,5 % zum Ergebnis führe, dass innerhalb der Laufzeit letztlich nur S 900.000,-- an Kapital und Zinsen zur Rückzahlung gelangen würden. Tatsächlich seien auch die Rückzahlungsraten von S 7.500,-- bis zum Ende des Prüfungszeitraumes 1997 nicht eingehalten worden. Die Behauptung der Beschwerdeführerin in ihrer Gegenäußerung, dass die Raten zufolge der allgemeinen Zinsentwicklung herabgesetzt worden seien, enthalte weder einen Zeitpunkt noch konkrete ziffernmäßige Angaben und sei deshalb zu einer Glaubhaftmachung einer Herabsetzung der Raten nicht geeignet. Auch die laut Aktenvermerk für den Verzugsfall vereinbarte grundbücherliche Sicherung der Darlehensforderung durch Eintragung eines Pfandrechtes sei nicht erfolgt. Auf jede Besicherung der Darlehensforderung sei verzichtet worden, was sich mit Kostenersparnisgründen nicht rechtfertigen lasse, weil solche Kosten ohnehin vom Darlehensnehmer zu tragen gewesen wären. Schon die Höhe des Darlehensbetrages hätte "fremdüblicherweise" die Einräumung von Sicherheiten erfordert; eine Bank oder ein "fremder Privater" hätte unter den vorliegenden Umständen von einer Pfandrechtseintragung im Grundbuch nicht abgesehen. Auch die Höhe der im Aktenvermerk angegebenen Verzinsung von 3,5 % sei nicht fremdüblich, weil der Anleihezinssatz zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe für zehnjährige Bundesanleihen etwa 6,3 % betragen habe. Dass sich der Darlehensnehmer laut Aktenvermerk als Subunternehmer zur Verfügung stelle, könne nicht als wirksame Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs gedeutet werden, weil auch diese Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Da sich die Darlehensgewährung nicht als fremdüblich erweise, sei sie als verdeckte Ausschüttung in jenem Jahr zu beurteilen gewesen, in welchem das Einkommen der Gesellschaft durch diese Ausgabe beeinflusst worden sei, dies sei das Jahr 1995. Die Rückzahlung des Darlehens im Jahr 2002 könne an der im Jahr 1995 erfolgten verdeckten Ausschüttung nichts mehr ändern.

Zur Auflösung von Rückstellungen (Tz. 20 des Prüfungsberichtes) führte die belangte Behörde in der

Bescheidbegründung aus, dass die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellungen in Höhe von S 874.446,-- durch den Prüfer im Jahre 1997 zu Recht erfolgt sei, weil die Beschwerdeführerin die Zulässigkeit dieser Rückstellungen weder dem Grunde noch der Höhe nach habe nachweisen können; nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 sei die Bildung von pauschalen Rückstellungen schließlich auch nicht zulässig. Abgesehen davon, dass die im Rechtsmittelschriftsatz erwähnte Aufstellung jener Rückstellungen, die nicht mehr zulässig seien, dem Rechtsmittelschriftsatz tatsächlich nicht angeschlossen gewesen sei, würde eine solche Aufstellung den Nachweis der Zulässigkeit der Rückstellungen auch noch nicht erbringen können.

Zur Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung (Tz. 26 des Prüfungsberichtes) heißt es in der Begründung dieses angefochtenen Bescheides, dass die Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von S 266.013,-- durch den Prüfer im Jahre 1995 zu Recht erfolgt sei. Die Höhe der Rückstellung sei nämlich unrichtig gewesen, weil selbst im Falle einer abweisenden Berufungsentscheidung die Gewerbesteuer 1993 nur S 181.809,-- betragen hätte, wobei die Beschwerdeführerin aber schon S 141.216,-

- an Gewerbesteuervorauszahlungen geleistet habe. Die Gewerbesteuer 1993 betrage nach Entscheidung über die Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1993 S 132.330,-- woraus sich unter Berücksichtigung der geleisteten Vorauszahlung eine Gutschrift an Gewerbesteuer für das Jahr 1993 ergebe, sodass die rechtliche Grundlage für die Bildung einer Rückstellung fehle.

Mit dem zu 2002/13/0174 angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 und 1995, indem sie die Berufung abwies und in der Begründung auf den zu 2002/13/0173 angefochtenen Bescheid verwies.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin eine an den Verwaltungsgerichtshof adressierte Beschwerde, in welcher an den Verwaltungsgerichtshof auch der Antrag gestellt wird, die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben, welche gleichzeitig aber auch Ausführungen enthält, die eher einer Verfassungsgerichtshofsbeschwerde zuzuordnen wären, was den Verwaltungsgerichtshof zur Erlassung eines auch diesbezüglichen Mängelbehebungsauftrages veranlasst hat. In Befolgeung dieses Mängelbehebungsauftrages wurde von dem die Beschwerdeschrift unter Berufung auf die erteilte Vollmacht unterschreibenden Rechtsanwalt erklärt, dass mit der Beschwerdeschrift die Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beabsichtigt sei, und im Versuch einer Formulierung von Beschwerdepunkten im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG ein Vorbringen erstattet, dem entnommen werden kann, dass sich die Beschwerdeführerin durch die angefochtenen Bescheide insoweit in ihren Rechten als verletzt ansieht, als diesen das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen zu Grunde gelegt wurde (Tz. 17 und 18 des Prüfungsberichtes) und als die erinstanzlich erfolgte Auflösung von Rückstellungen von der belangten Behörde gebilligt wurde (Tz. 20 und 26 des Prüfungsberichtes). Dies lässt erkennen, dass die Beschwerdeführerin den zu 2002/13/0174 angefochtenen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 in vollem Umfang, den zu 2002/13/0173 angefochtenen Bescheid hingegen nur im Umfang seiner Absprüche über Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997, nicht hingegen in seinen Absprüchen über Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 samt Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 bekämpft.

Über die in diesem Sinn verstandene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde und Erstattung einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen:

Zu dem mit der zu 2002/13/0173 protokollierten Beschwerde bekämpften Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997:

Durch die in den Tz. 17 und 18 des Prüfungsberichtes festgestellten verdeckten Ausschüttungen konnte in ertragsteuerlicher Hinsicht eine Verletzung der von der Beschwerdeführerin verfolgten Rechte aus dem ihr schon im hg. Erkenntnis vom 25. September 2002, 2002/13/0040, dargestellten Grund nicht bewirkt werden. Auch im vorliegenden Beschwerdefall führte die Beurteilung sowohl der Entnahmen vom Gesellschafterverrechnungskonto als auch des Darlehens an den Sohn der Hauptgesellschafter als verdeckte Ausschüttungen ertragsteuerlich nur zur

Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer der Jahre 1995 bis 1997 durch Eliminierung der gewinnerhöhend angesetzten Zinsenbeträge, während die Körperschaftsteurbemessungsgrundlage für das Jahr 1994 unter diesem Gesichtspunkt überhaupt keine Änderung erfahren hatte.

Eine durch die ertragsteuerlichen Absprüche dieses bekämpften Bescheides bewirkte Verletzung von Rechten der Beschwerdeführerin konnte damit nur durch die in Tz. 20 des Prüfungsberichtes behandelte Auflösung von Rückstellungen mit Wirkung für das Jahr 1997 und durch die zu Tz. 26 des Prüfungsberichtes behandelte Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung mit Wirkung für das Jahr 1995 herbeigeführt werden, während die Möglichkeit einer Verletzung von Rechten der Beschwerdeführerin durch die Absprüche des angefochtenen Bescheides über Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1996 aus den von der Beschwerdeführerin angeführten Gründen gedanklich ausscheidet.

Im Umfang der Bekämpfung der Absprüche dieses angefochtenen Bescheides auch über Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1996 war die Beschwerde somit gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Verwaltungsgerichtshof in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Zu dem in Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes behandelten Sachverhalt beschränkt sich die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof auf die Behauptung, es sei sowohl die Zulässigkeit als auch die Höhe der Rückstellungen im Zuge des Prüfungsverfahrens ausführlich erörtert und dabei "einvernehmlich festgestellt" worden, dass lediglich ein Betrag in Höhe von S 120.000,-- "irrtümlich in der Periode der Zahlung nicht gegen Rückstellungen aufgelöst" worden sei, was "den Akten der BP zu entnehmen sein müsste".

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die von der belangten Behörde gebilligte Auflösung der Rückstellungen im Jahr 1997 als rechtswidrig zu erweisen, weil sich die Beschwerdeführerin wie schon im Verwaltungsverfahren auf inhaltslose Ausführungen zurückzieht, anstatt zielführendes Vorbringen zu erstatten. Zielführendes Vorbringen im Verwaltungsverfahren wäre die behauptete (tatsächlich aber unterbliebene) Darstellung des jeweiligen Rechtfertigungsgrundes der einzelnen Rückstellungen gewesen. Zielführendes Vorbringen gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof hätte ein schon im Verwaltungsverfahren sachgerecht erstattetes Vorbringen vorausgesetzt, dessen Missachtung der belangten Behörde gegebenenfalls erfolgreich hätte vorgeworfen werden können. Nichts davon hat die Beschwerdeführerin verfahrensrechtlich geleistet, sodass das Ausbleiben eines Beschwerdeerfolges nicht verwundern kann.

Auch zu der in Tz. 26 des Prüfungsberichtes behandelten Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung für das Jahr 1993 und ihrer Billigung durch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid vermag die Beschwerdeführerin nichts Zielführendes vorzutragen. Die belangte Behörde hat der Beschwerdeführerin zu diesem Punkt im angefochtenen Bescheid erläutert, dass sich nach dem Ergebnis der Berufungsentscheidung über Gewerbesteuer 1993 unter Berücksichtigung der geleisteten Gewerbesteuervorauszahlung eine Gutschrift der Beschwerdeführerin an Gewerbesteuer für das Jahr 1993 ergeben habe, was der Aufrechterhaltung einer Rückstellung unter diesem Titel entgegenstehe. Eine Auseinandersetzung mit dieser Bescheidbegründung wird von der Beschwerdeführerin zur Gänze verweigert, welche - unter Verletzung des Neuerungsverbotes - über Gewerbesteuerfestsetzungen für die Jahre 1991 und 1992 berichtet und auf das Argument des angefochtenen Bescheides, die Gewerbesteuerfestsetzung für das Jahr 1993 habe sogar zu einer Gutschrift der Beschwerdeführerin geführt, mit keinem Wort eingeht.

Da die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit der zulässig bekämpften Absprüche des zu 2002/13/0173 angefochtenen Bescheides nicht aufzeigen konnte, war die Beschwerde gegen diesen Bescheid im zulässig erhobenen Umfang somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Zu dem zu 2002/13/0174 bekämpften Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 und 1995:

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen zu solchen Bedingungen erfolgen, die auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen als üblich anzusehen wären. Andernfalls liegen Ausschüttungs- oder Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung

nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung ungeachtet ihrer Bezeichnung als verdeckte Einlage oder als verdeckte Ausschüttung anzusehen. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was anhand des Fremdvergleiches ermittelt werden muss. Die Zuwendung des Vorteils an den Anteilsinhaber kann auch durch die Begünstigung einer dem Anteilsinhaber nahe stehenden Person erfolgen. Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, welche gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, ist vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang der belangten Behörde nicht den Denkgesetzen oder der Lebenserfahrung widerspricht und ob der durch diesen Denkvorgang gewürdigte Sachverhalt in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. zu all diesen Aussagen die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027, 0028, vom 23. September 2005, 2002/15/0010, vom 25. Februar 2004, 99/13/0154, vom 25. September 2002, 97/13/0175, 0192, vom 31. Juli 2002, 98/13/0011, 0040, und vom 26. Mai 1999, 99/13/0039, 0072). Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 (siehe das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2003/13/0015 und 0016, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen).

Soweit die Beschwerdeführerin der rechtlichen Beurteilung des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen durch die belangte Behörde eine damit bewirkte Verletzung verschiedener verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte entgegenhält, geht ihr Vorbringen vor dem Verwaltungsgerichtshof ins Leere, weil dieser Gerichtshof zur Prüfung der Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte nicht berufen ist. Unter dem Blickwinkel einer in Betracht kommenden Verletzung einfach gesetzlich gewährleisteter Rechte stellt sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin als Versuch der Ausführung einer Verfahrensrüge dar, mit welcher jene Beweiswürdigung der belangten Behörde bekämpft werden soll, in der sie zum einen nicht geglaubt hat, dass die in den wiedergegebenen Aktenvermerken beurkundeten Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern B. und P.F. einerseits (Tz. 17 des Prüfungsberichtes) und zwischen der Gesellschaft und dem Sohn der Hauptgesellschafter andererseits (Tz. 18 des Prüfungsberichtes) in der dokumentierten Weise überhaupt zustande gekommen und fixiert worden waren, und in welcher die belangte Behörde zum anderen zur Einsicht gelangte, dass auch die in den Aktenvermerken dokumentierten Vereinbarungen mit einer der Gesellschaft fremden Person so nicht abgeschlossen und auch nicht abgewickelt worden wären.

Dass die von der belangten Behörde dazu angestellten Überlegungen gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstößen würden oder der zu beurteilende Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt worden wäre, ist ebenso wenig zu erkennen wie das Vorliegen einer relevanten Verletzung von Verfahrensrechten der Beschwerdeführerin. Dass kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch bereit wäre, einer ihm fremden Person ohne attraktiven Ertrag ein riskantes Darlehen nach dem Inhalt der - dann nicht einmal vertragskonform abgewickelten - Aktenvermerke zu gewähren, ist so offensichtlich, dass die zutreffenden Überlegungen des Prüfers und der belangten Behörde keiner weiteren Kommentierung mehr bedürfen. Waren die behaupteten Vereinbarungsinhalte schon von solcher Beschaffenheit, dass sie einem Fremdvergleich nicht hätten standhalten können, dann kommt der Frage, ob die Aktenvermerke nicht ohnehin erst nachträglich produziert worden waren, keine rechtserhebliche Bedeutung mehr zu. Angemerkt sei allerdings, dass auch den in dieser Hinsicht von der belangten Behörde angestellten Überlegungen einschließlich jener zur Fragwürdigkeit der äußeren Form der in Rede stehenden Schriftstücke kein vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifender Fehler anhaftet. Worin eine Verletzung von Verfahrensrechten der Beschwerdeführerin liegen soll, weiß sie mit ihren generalisierend polemischen und sich floskelfhaft auf allgemeine Behauptungen beschränkenden Beschwerdeaufführungen nicht plausibel zu machen. Die in der Beschwerde gerügte Zuordnung der in der Darlehensgewährung an den Sohn erblickten verdeckten Ausschüttung an die Mutter des Darlehensnehmers war von der Beschwerdeführerin, worauf die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend verweist, im Verwaltungsverfahren unbeantwortet geblieben; welchem der Gesellschafter der Vermögensvorteil an die nahe stehende Person als Akt der Ausschüttung zugerechnet wird, ist für die hier allein interessierende Frage des Kapitalertragsteuerabzuges zudem ohne rechtliche Bedeutung.

Die zu 2002/13/0174 protokollierte Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde betreffend Haftung der Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 erwies sich damit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Von der Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung hat der Verwaltungsgerichtshof aus dem in § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand genommen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. II Nr. 333/2003. Die Abweisung des Kostenmehrbegehrens der belangten Behörde gründet sich darauf, dass zufolge gemeinsamer Aktenführung im Verwaltungsverfahren Vorlageaufwand nur einmal entstanden war und dass die Entbehrlichkeit der Erstattung einer zweiten Gegenschrift von der belangten Behörde schon dadurch dokumentiert wurde, dass sie sich in dieser mit dem Verweis auf die erste Gegenschrift begnügte.

Wien, am 29. November 2006

**Schlagworte**

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein  
Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130173.X00

**Im RIS seit**

27.12.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)