



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 10. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vom 13. Oktober 2004 betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und die Wiederaufnahme dieser Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Zur Vorgeschichte ist auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, GZ. A vom 13. Februar 2004 zu verweisen, in welcher der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 der Berufungswerberin stattgegeben und die Berufung betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 als unzulässig zurückgewiesen worden ist.

Der Text der genannten Entscheidung lautet:

"Der Gegenstand des Unternehmens der mit Gesellschaftsvertrag vom 22. und Nachtrag vom 25. Januar 1992 gegründeten Berufungswerberin ist die Verwaltung und Anlage von Kapitalvermögen, der Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen, sowie von Immobilien und deren Vermietung. Dementsprechend erklärte die Berufungswerberin im Fragebogen anlässlich der Gründung, dass sie kein Gewerbe ausübe, sondern Vermögensverwaltung betreibe. Geschäftsführerin war und ist B, welche nach abgeschlossener Gründungshilfe durch ihren Ehegatten C auch die einzige Gesellschafterin der Berufungswerberin geblieben ist.

Die Berufungswerberin wurde für die Jahre 1995 bis 1998 mit den Bescheiden vom 30. Oktober 1996 (1995), 28. Juli 1997 (1996), 3. März 1999 (1997) und 6. Juli 1999 (1998) antragsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Im August bis September 1999 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem folgendes fest:

'GEWINNERMITTLUNG

Tz. 17 Berichtigungen zu den Bilanzansätzen

a) Beteiligung D:

Herr D ist der Bruder der Alleingeschafterin der Berufungswerberin, Frau B und als Handelsvertreter in Deutschland tätig. Die an ihn gegebenen Geldbeträge stellen nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes keinen Erwerb einer Beteiligung dar, da zu den hingegebenen Beträgen keinerlei fremdübliche Vereinbarungen getroffen wurden. Der gesamte Vorgang wäre unter Fremden niemals in dieser unverbindlichen Form (Hingabe der Gelder *'wenn nötig', 'vielleicht wird etwas daraus', 'wahrscheinlich ohnehin abzuschreiben'*) abgewickelt worden. Nach Ansicht der BP handelt es sich um Privatdarlehen der Geschafterin an ihren Bruder. Die Beteiligung wird daher aus der Bilanz ausgeschieden:

	31.12.1995	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
It. HB	52.500,00	82.050,00	122.050,00	172.870,00
It. PB	0,00	0,00	0,00	0,00
	-----	-----	-----	-----
Änderung It. BP	-52.500,00	-82.050,00	-122.050,00	-172.870,00
-Änderung Vorjahr	0,00	+52.500,00	+82.050,00	+122.050,00
	-----	-----	-----	-----
Gewinnänderung	-52.500,00	-29.550,00	-40.000,00	-50.820,00

Die hingegebenen Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen an die Geschafterin B dar (siehe Tz. 18b). Eine Gegenverrechnung der strittigen Beträge mit dem bestehenden Geschafterverrechnungskonto widerspricht dem rechtsüblichen Grundsatz, dass eine verdeckte Ausschüttung zum Zeitpunkt der Aufdeckung nicht mehr sanierbar ist.

b) Forderung KEST:

Die für verdeckte Ausschüttungen anfallende KEST wird von der Geschafterin getragen, es ist daher eine entsprechende Forderung in die Bilanz einzustellen.

...

Tz. 18 Verdeckte Ausschüttungen

a) Geschäftsführervergütung:

Frau B übt nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes keine Tätigkeiten für die GmbH aus, die einer fremdüblichen Geschäftsführertätigkeit entsprechen. Bis auf die in der Stellungnahme (vom 28.9.1999 zum Besprechungsprogramm der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes) angeführten Einzeltätigkeiten (und außerdem die nicht näher erläuterte Tätigkeiten wie *'Besprechungen'*) konnte keine entsprechende Leistung für die Gesellschaft nachgewiesen werden. Auch im Zuge der Betriebsprüfung selbst ist als Vertreter der Gesellschaft ständig Herr C aufgetreten. Dessen Leistungen für die GmbH erfolgen laut Stellungnahme *'grundsätzlich unentgeltlich'*.

Die Abstimmung der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Gegebenheiten (siehe Stellungnahme zu Punkt 2, 5. + 6.Absatz) spricht ebenfalls gegen eine fremdübliche Entlohnung.

Die in den Jahren 1995 und 1998 ausbezahlten Geschäftsführerbezüge stellen daher verdeckte Ausschüttungen der GmbH an die Gesellschafterin dar.

	1995	1998
verdeckte Ausschüttung GF-Bezüge	300.000,00	45.960,00

b) Beteiligung D:

siehe Tz. 17a)

	1995	1996	1997	1998
verdeckte Ausschüttung	52.500,00	29.550,00	40.000,00	50.820,00

c) Verzinsung Verrechnungskonto:

Die zur Verzinsung des Verrechnungskontos der Gesellschafterin B angesetzten Zinssätze erscheinen überhöht, die Neuberechnung laut Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes wurde mit den unten angeführten Durchschnittszinssätzen vorgenommen. Der übersteigende Aufwand stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin B dar:

	1995	1996
Zinssatz lt. BP	10 %	8,5%
verdeckte Ausschüttung lt. BP	19.000,00	14.000,00 "

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 datiert vom 14. Februar 2000 (1995 bis 1997) und 16. Februar 2000 (1998). Auf eine Begründung für die verfügte Wiederaufnahme dieser Verfahren in den genannten Bescheiden wurde verzichtet. Es fehlt darin auch jeder Hinweis auf die durchgeführte abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung.

Gegen die letztgenannten Bescheide, nämlich jene für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und die Wiederaufnahme dieser Verfahren richtet sich die Berufung vom 14. März 2000, in welcher vorgebracht wird, dass alle maßgeblichen Umstände in den eingereichten Steuererklärungen ersichtlich und daher auch bekannt gewesen wären, weswegen es an neuen Tatsachen als Grundlage für eine Wiederaufnahme der Verfahren gefehlt habe. Das schon bei der ursprünglichen Veranlagung mögliche Hinterfragen der Absetzbarkeit der Geschäftsführerentschädigung sei unterblieben. Unstrittig sei, dass dem Bruder der Alleingesellschafterin der Berufungswerberin, Frau B, welcher nach längerem Aufenthalt in Deutschland zurückgekehrt wäre, zum Aufbau seiner Handelsvertretung aufgrund mündlicher Vereinbarung Geld zur Verfügung gestellt bekommen habe, welches nach dem Aufbau dieses Geschäftes in einen Anteil daran umgewandelt oder vollständig zurückgezahlt werde. Dies decke sich mit den vertraglichen Aufgaben der Berufungswerberin und habe mit der Verwandtschaft von B und D nichts zu tun. Die belangte Behörde habe die betriebliche Hingabe von Beteiligungsdarlehen an Herrn D anerkannt, vertrete aber ohne jegliche Begründung die Auffassung, dass diese Gelder dubios geworden wären, da die Beträge in den einzelnen Jahren aufwandswirksam ausgebucht worden seien. Es wäre für die Berufungswerberin die Ansicht völlig unverständlich, dass diese Beträge ohnehin abzuschreiben seien. Gegen die aufwandswirksame Abschreibung werde aber kein Einwand erhoben. Die Ansicht, dass die Geschäftsführerin keine Tätigkeit für diese entfalte, sei durch nichts untermauert worden. Insofern sei die Begründung der Bescheide mangelhaft. Es sei rechtlich unzulässig eine ausbezahlte Geschäftsführerentschädigung ohne Begründung nicht anzuerkennen. Auch hätte diese Position der Gewinn- und Verlustrechnung schon bei der ursprünglichen Veranlagung hinterfragt werden können, weswegen im Rahmen der Billigkeitsabwägung der Rechtsbeständigkeit vor der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben gewesen wäre. Die Alleingesellschafterin B habe bei der

Berufungswerberin ein Verrechnungskonto in Höhe von S 1.200.000,00 (1995) bis S 850.000,00 (1998) geführt, welches jährlich zu banküblichen Zinsen abgerechnet worden wäre. Diese sei vom Prüfer in den Jahren 1995 und 1996 herabgesetzt, jedoch für 1997 und 1998 nicht beanstandet worden. Es dränge sich der Verdacht auf, dass dies nur deshalb geschehen sei, um so einen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens zu schaffen. Auf die im Betriebsprüfungsverfahren beigebrachten Photokopien des Kontokorrentkontos bei der E-Bank sei nicht eingegangen worden. Das Hingeben von Geld an den Bruder der Alleingesellschafterin, Herrn D, mit der mündlichen Vereinbarung, daraus einen Beteiligungsertrag oder zumindest eine Verzinsung zu erhalten, stelle für die Berufungswerberin keinen Aufwand dar, welcher ihren Gewinn mindere. Darüber hinaus vertrete die belangte Behörde 'selbst den Standpunkt, dass die Beträge jährlich als Aufwand zu verbuchen sind, was dann überhaupt zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung führen könnte, da nur solche Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und einem Geschäftsführer zugeflossen sind, als solche zu qualifizieren sind.' Dies treffe jedoch nicht zu, dass diese Beträge an Herrn D geflossen wären. Die Geschäftsführerentschädigung für die Jahre 1995 und 1998 sowie die Teilbeträge aus der Verzinsung der Verrechnungssalden für 1995 und 1996 seien auch dann nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, wenn ihnen die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt bliebe, sondern wären diese als Privatentnahme umzubuchen, weil ja die Alleingesellschafterin B in den betroffenen Jahren über einen ausreichend hohen Guthabenssaldo verfügt hätte. Es sei auch erlaubt die verdeckte Ausschüttung rückgängig zu machen, da diese nicht aufgedeckt worden wäre und zumindest die Behandlung der Geschäftsführerentschädigung schon beim Einreichen der Steuererklärungen ersichtlich gewesen und nicht beanstandet worden wäre. Es wäre bei allen bestrittenen Positionen eine Begründung des Bescheides unterblieben und sei auf die Argumente der Berufungswerberin im Betriebsprüfungsverfahren im Schreiben vom 28. September 1999 nicht eingegangen worden.

Im genannten Schreiben, welches als Stellungnahme zum Schlussbesprechungsprogramm für die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung abgefasst worden ist, hat B ausgeführt, dass sie als zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin verschiedene Tätigkeiten wie Bankkonteneröffnungen, die Unterfertigung von Verträgen und das Suchen von Mietern persönlich durchgeführt habe. Die Buchhaltungsarbeit sei von ihrem Ehemann Herrn C durchgeführt worden. B sei seit 1963 selbständig tätig und hätten sie und ihr Ehemann das auf ihren Namen laufende Geschäft seit der Verheiratung 1965 gemeinsam geführt. Gewinne und Verluste habe sie erhalten. 1990 sei es möglich gewesen, den Betrieb zu verkaufen und wären ihr daraus vortragsfähige Verluste verblieben. Als 'Gewerbepensionistin' beziehe sie eine Kleinstrente, von der sie nicht leben könne. Da die Rente ihres Ehemannes, der anderweitig und viele Jahre nur teilzeitbeschäftigt gewesen sei, auch nicht groß wäre, seien beide genötigt auch im Alter einer Tätigkeit nachzugehen, um nicht an der Armutsgrenze leben zu müssen. Deshalb werde auch die Berufungswerberin von beiden Ehegatten gemeinsam betrieben, wobei die Tätigkeit des Ehegatten C grundsätzlich unentgeltlich erfolge. Da kein Unternehmen ohne Einsatz und Risiko des Inhabers funktionieren könne, sei eine Geschäftsführerentschädigung in angemessener Höhe jedenfalls zulässig. Nach deutscher Judikatur sei eine Geschäftsführerentschädigung anzuerkennen, wenn dem Unternehmen eine bankmäßige Verzinsung des Eigenkapitals als Gewinnanteile verbleibe. Im Jahr 1995 sei B einerseits in der Position als Geschäftsführerin und andererseits als Alleingesellschafterin mit sich selbst übereingekommen, die Geschäftsführerentschädigung für drei Jahre in einem auszuzahlen, um für das für die Jahre 1996 und 1997 bestehende Verlustausgleichsverbot aufgrund des Sparpaktes der Regierung 'abzufedern'. Der noch vorhandene Verlustvortrag wäre ansonsten wegen Ablaufs der siebenjährigen Vortragsfrist verloren gegangen. Weder dem Unternehmen noch dem Finanzamt sei dadurch ein Vor- oder Nachteil entstanden, da durch den gleich bleibenden Körperschaftsteuersatz für alle drei Jahre sich 'im Ergebnis' nichts geändert habe. Ab dem Jahr 1998 habe die

Geschäftsführerentschädigung, auch aufgrund des vorher erwähnten Sparpaketes, auf das Maß der 'geringfügigen Einkünfte' reduziert werden müssen, da darüber hinausgehende Geschäftsführergehälter der vollen Sozialversicherungspflicht und anderer Lohnabgaben unterlägen wären. Da B bereits 1998 ihr 69 Lebensjahr erreicht habe und von den Sozialversicherungsbeiträgen keinen wie immer gearteten Nutzen erwarten könne, versteuere sie lieber ein höheres Einkommen im Rahmen der Berufungswerberin als nutzlose Sozialversicherungsbeiträge zu leisten. Hinsichtlich der Zahlungen an ihren Bruder D bestreite die Berufungswerberin nicht, dass die Hingabe solcher Beträge an völlig Fremde in dieser Form nicht erfolgt wäre. Es handle sich jedoch nicht um eine verdeckte Ausschüttung da die Berufungswerberin gegenüber B eine Verbindlichkeit besessen habe, gegen welche die Zahlung an nahe Verwandte aufgerechnet hätte werden können, sofern es nicht ohnehin zu einer Beteiligung mit Ertragsauszahlung oder einer Rückzahlung kommen sollte. Die verdeckte Ausschüttung könne daher nur in der (mangelnden) Verzinsung liegen. Die Zinsen beim Verrechnungskonto von B seien angemessen, wenn man sie mit Kontokorrentzinsen der E-Bank für einen Geschäftskredit vergleiche. Diese hätte 1995 bis 1998 von anfänglich 9% fallend über 7,75% bis 8% per anno kontokorrent sowie eine Bereitstellungs- und Umsatzprovision von 2,88% verrechnet. Die von der Berufungswerberin anerkannten Zinsen seien daher marktkonform.

In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung datiert vom 2. Mai 2000 führte dieser aus, dass erst zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung näheren Einzelheiten zur Geschäftsführungstätigkeit von B beziehungsweise ihrer Untätigkeit hervorgekommen wären, da diese Umstände aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen nicht ersichtlich gewesen seien. Die Umstände der Zahlungen an D seien dem 'Finanzamt' bis zur abgabenbehördlichen Prüfung unbekannt gewesen. Im Betreibprüfungsverfahren sei C als Vertreter des Unternehmens aufgetreten und habe ausgesagt, dass B im Unternehmen nicht tätig gewesen sei. Dies wäre später im Schreiben vom 28. September 1999 bestritten worden, allerdings habe es sich bei den dort beschriebenen Tätigkeiten zum Teil um Gesellschafteragenden, zum anderen um verallgemeinerte Beschreibungen wie 'Besprechungen', 'Vertragsabschlüsse' et cetera gehandelt, die nur geringen zeitlichen Aufwand verursachen würden. Die weiteren Ausführungen in diesem Schreiben, nämlich das Abstimmen der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse der Alleingesellschafterin würden den Eindruck einer fremdunüblichen Entlohnung verstärken. Hinsichtlich der Zahlungen an D wären von der Berufungswerberin in der Berufungsschrift keine neuen Argumente vorgebracht worden. Allerdings sei im Schreiben vom 28. September 1999 bestätigt worden, dass die Vereinbarung mit D unter Fremden niemals in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Auch Geschäfte, die mit den vertraglichen Aufgaben der Berufungswerberin übereinstimmten, würden zur steuerlichen Anerkennung die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen erfordern. Die im Berichtstext angeführte unverbindliche Form der Vereinbarungen' beziehe sich auf Aussagen des Herrn C. Die unter Anführungszeichen stehenden Texte seien Zitate von Bemerkungen des Herrn C aus der Befragung im Zuge der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung und nicht Meinung der Behörde. Hinsichtlich der steuerlich als Betriebsausgabe anzuerkennenden Zinsen für das Verrechnungskonto der Alleingesellschafterin B seien die im Besprechungsprogramm vom 21. September 1999 angeführten Zinssätze aufgrund der Einwendungen der Berufungswerberin im Schreiben vom 28. September 1999 angepasst und die Neuberechnung beziehungsweise Differenzermittlung dargestellt worden. Lediglich die Höhe für 1995 mit 12% beziehungsweise für die Folgejahre mit 9% konnte nicht nachvollzogen werden. Für die Jahre 1997 und 1998 ergaben sich nach Korrektur keine wesentlichen Differenzen mehr. Insofern sei jedenfalls auf die vorgelegten Beweismittel eingegangen und die Änderung auch im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung begründet worden. Durch das Abschreiben der an D vergebenen

Gelder habe Gewinn der Gesellschaft durchaus eine Minderung erfahren, was zu einer verdeckten Ausschüttung führe. Die Berufungswerberin vertrete allerdings zum wiederholten Male die irrige Meinung, dass alle Umstände zu den strittigen Themen bereits in den Abgabenerklärungen offengelegt worden wären und hätte eine Gegenverrechnung mit dem Gesellschafterverrechnungskonto für die Tatbestände 'Geschäftsführervergütung' und 'Verzinsung Verrechnungskonto' vorgeschlagen. Eine verdeckte Ausschüttung sei jedoch im Zeitpunkt des Aufdeckens nicht mehr sanierbar.

Dem entgegnete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. Juli 2000, dass die Stellungnahme des Prüfers keine Neuerungen beinhalte und verzichtete ausdrücklich auf weitere Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998:

Entsprechend § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (nova reperta). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², RZ 13ff, 729f).

Im oben dargestellten Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin betreffend die Jahre 1995 bis 1998 wird in der Tz 31 erklärt, dass die Feststellungen in den oben in wesentlichen Teilen zitierten Tz. 17 bis 26 dieses Berichtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In den verwiesenen Textziffern werden die Gründe für die Hingabe von Geldern an D, die Umstände aufgrund derer B eine Geschäftsführerentschädigung in der erklärten Höhe erhielt und die Art der Verzinsung des Verrechnungskontos von B dargestellt.

Aus den Körperschaftsteuererklärungen 1995 bis 1998 und deren Beilagen war nicht ersichtlich, dass bei den jeweils bloß mit einer Summe bei den unter Finanzanlagen mit dem Familiennamen des D und dem Zusatz BRD angegeben Beträgen, um Gelder gehandelt hat, die an den Bruder der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Berufungswerberin aufgrund einer mündlichen Vereinbarung hingegeben worden waren, welche in keiner Weise nach außen zum Ausdruck gekommen ist, deren Inhalt auch nach Befragen der Betroffenen unklar geblieben ist und deshalb offen steht, ob sich nach Ansicht von B beziehungsweise C um ein Darlehen oder eine Beteiligung gehandelt hat und von welcher selbst B im Verfahren erklärt hat, dass sie diese nicht abgeschlossen hätte, wenn es sich nicht um ihren Bruder gehandelt hätte.

Soweit es die Geschäftsführervergütung der B angeht ist diese in den Abgabenerklärungen in einer Summe unter dem Posten Personalaufwand angegeben. Daraus lassen sich keine Schlüsse auf die Angemessenheit der

Geschäftsführerentschädigung ziehen und bieten diese Angaben auch fürs Erste keinen Anlass für weitergehende Ermittlungen. Nur solche hätten aber hervorbringen können, dass B diese Geschäftsführerentschädigungen sich selbst als gesetzliche Vertreterin der Berufungswerberin in der erklärten Höhe genehmigt hat, um ihre persönliche Abgaben- und Sozialversicherungslast zu minimieren. Wie B selbst erläutert hat, diene diese Gestaltung dazu das Verwerten von Verlustvorträgen bei ihrer persönlichen Einkommensteuer zu ermöglichen und um zu verhindern, dass sie Sozialversicherungsbeiträge leisten muss, für welche sie aufgrund ihres Alters wohl keine Gegenleistung mehr erhalten würde.

Die Zinsen für das Verrechnungskonto von B waren in den Abgabenerklärungen in der Position Zinsenaufwand in einer Summe enthalten, sodass nicht einmal ersichtlich war, dass es sich hier (zum Teil) um die Zinsen für das Verrechnungskonto von B gehandelt hat. Hinweise auf den gewählten Zinssatz und dessen Fremdüblichkeit fehlten in den Abgabenerklärungen.

Es kann daher festgehalten werden, dass in allen Punkten, welche nach dem Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung zu Änderungen bei der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 geführt haben, neue Sachverhaltselemente im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen sind und auch entsprechende Veränderungen der Bescheidsprüche vom Prüfer vorgeschlagen wurden.

In Hinblick darauf, dass bei jeder einzelnen Änderung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 der Berufungswerberin solche neue Tatsachen hervorgekommen sind, kann nicht gesagt werden, dass die Auswirkungen dieser Feststellungen bloß geringfügig gewesen wären und deshalb im Rahmen des bei der Anwendung des § 303 Abs. 4 auszuübenden Ermessens eine Wiederaufnahme unterbleiben müsste (Ritz, aaO. Rz 40 ff, 735f). Ebenso wenig liegt ein gravierendes Verschulden der Behörde aufgrund Unterlassens der auf Basis der Abgabenerklärungen dringend notwendigen Ermittlungen vor, wodurch die Berufungswerberin dadurch ein Schutzwürdiges Interesse am Weiterbestehen der ursprünglichen Bescheide behaupten könnte, wenn, wie oben klargestellt, die Abgabenerklärungen keinen Anlass für weitergehende Ermittlungen geboten haben.

Geht man, wie die herrschende Lehre und Judikatur (Ritz, aaO. Rz 38f, 735) vom Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem der Rechtsbeständigkeit aus, wäre daher eine Wiederaufnahme von Amts mit den bisher erwähnten Gründen aus dem Blickwinkel der Ermessensübung wie im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin vorgeschlagen, nicht zu rügen.

Betrachtet man jedoch die Bescheide datiert vom 14. Februar und jenen vom 16. Februar 2000, mit welchen die Verfahren für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin der Jahre 1995 bis 1997 beziehungsweise 1998 wiederaufgenommen worden sind, fällt auf, dass dort jeder Hinweis auf die Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens bei der Berufungswerberin und auch sonst jegliche Begründung für diese Wiederaufnahmen fehlt.

Nun ist es zwar zulässig in der Begründung eines Bescheides auf andere dem Bescheidempfänger bekannte Dokumente wie etwa dem Bericht über eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung zu verweisen (Ritz, aaO. Rz 15, 211), allerdings fehlt dieser Verweis in den hier angefochtenen Bescheiden, welche die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 verfügen und auch in den damit gemäß § 307 BAO verbundenen Sachbescheiden.

Damit hat die Abgabenbehörde erster Instanz ihren Bescheiden jedoch nicht die im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung wiedergegebenen Überlegungen zugrunde gelegt.

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz steht es nach der Judikatur und Lehre (siehe Ritz, aaO., Rz 12, 684 und die dort zitierten Fundstellen sowie zuletzt VwGH 2.2.2000, 97/13/0199) nicht zu Wiederaufnahmsgründe aufzugreifen, welche von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen worden sind, da ansonsten die im insofern unveränderten § 289 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschritten würde und war daher der Berufung gegen die Bescheide welche die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin für die Jahre 1995 bis 1998 verfügen stattzugeben und waren diese Bescheide ersatzlos aufzuheben.

II) Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1998:

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin verfügenden Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 sind die Sachbescheide für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO ('Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.') weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 14. März 2000, soweit die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 betroffen ist, gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. Rz 12, 646)."

Bei der Geschäftszahl F hat sich der unabhängige Finanzsenat, wenn auch aus dem Blickwinkel der Feststellung von Kapitalertragsteuerverdifferenzen der Berufungswerberin im Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 mit dem Vorbringen der Berufungswerberin zu den verdeckten Ausschüttungen bei der Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 der Berufungswerberin auseinandergesetzt und folgendes festgehalten:

"A) Geldflüsse an den Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin der Berufungswerberin:

Wie der Berufungswerberin im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgehalten wurde und von dieser im Schreiben vom 28. September 1999 bestätigt hat, hätte die Berufungswerberin niemandem anderen als dem Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin Geld ohne nähere Ausgestaltung oder Beschreibung des Rechtsgrundes für dieses Vorgehen hingegeben. Nach der eigenen Beschreibung der Berufungswerberin handelt es sich um eine Bittleihe aufgrund mündlicher Vereinbarung, welche je nach finanzieller Lage des Bruders der Alleingesellschaftergeschäftsführerin zurückgezahlt oder in eine Beteiligung umgewandelt werden würde. Sogar die Berufungswerberin sieht hinsichtlich des Unterbleibens einer Zinsvereinbarung den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung als gegeben an (Schreiben vom 28. September 1999).

Will man die Frage beantworten, ob der im vorangegangenen Absatz wiedergegebene Sachverhalt, so steuerlich anzuerkennen ist, wie er in den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin dargestellt wurde, hat dies anhand der von der Judikatur und Lehre entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von (Leistungs-) Beziehungen zwischen nahen Angehörigen, die auch auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, deren Gesellschaftern, an einander beteiligten Gesellschaften und Gesellschaften mit teilweiser Gesellschafteridentität anzuwenden sind (vergleiche etwa zuletzt VwGH 31.7.2002, 98/13/0011, 29.1.2002, 2001/14/0074; ständige Judikatur), zu geschehen. Danach müssen solche Vorgänge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Hintergrund dieser Prüfung auf der Ebene der Beweiswürdigung ist es, dass im Bereich der natürlichen Personen etwa Ehepartner und Verwandte ihr Familieneinkommen (verständlicherweise) dadurch vergrößern wollen, dass sie ihre Beziehungen so gestalten, dass

dabei die auf das gemeinsame Einkommen entfallende Steuerlast minimiert wird. Gleiches gilt für miteinander verbundene Kapital- und Personengesellschaften und deren Gesellschafter. In diesem Fall soll die gemeinsame Steuerlast der miteinander verbundenen Unternehmen und Personen verringert werden. Das Bestreben einer steueroptimalen Gestaltung der eigenen Rechtsbeziehungen an sich hindert nicht für sich allein die steuerliche Anerkennung. Die Grenze der (steuerlichen) Gestaltungsfreiheit ist erst dort erreicht, wo die am Anfang dieses Absatzes erwähnten Kriterien nicht mehr erfüllt werden.

Nun ist die Existenz einer mündlichen Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin repräsentiert durch ihre Alleingesellschaftergeschäftsführerin B und ihrem Bruder erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Abgabenbehörde bekannt geworden. Es ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar auch möglich, Verträge zwischen nahen Angehörigen mit steuerlicher Wirksamkeit mündlich abzuschließen (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Tz 163 zu § 2, 86) jedoch kommt der Schriftlichkeit wesentliche Bedeutung bei der Beweiswürdigung zu. Fehlt diese wie im konkreten Fall, muss auf andere Weise der Inhalt des Vertrages belegt werden können. Wie schon oben dargestellt, ist jedoch der Inhalt der möglichen Vereinbarung variabel und sogar nach der Darstellung der Berufungswerberin noch nicht klar, ob ein Darlehen hingegeben oder eine Beteiligung eingegangen worden sein sollte oder ob es sich um eine Privatdarlehen von B an ihren Bruder gehandelt hat. Fehlt schon die Möglichkeit den Inhalt der Vereinbarung zu prüfen, muss ihr auch jede Publizität abgesprochen werden. Aufgrund der von der Berufungswerberin selbst dargelegten Unsicherheit über den Inhalt der Vereinbarung, liegt auch kein eindeutiger und klarer Inhalt derselben vor. Letztlich gesteht auch die Alleingesellschaftergeschäftsführerin der Berufungswerberin zu, so ein Geschäft mit niemandem anderen als ihrem Bruder abschließen zu wollen. Aus Beweissicherungsgründen hätte die Berufungswerberin wohl einen Vertrag, der ein Darlehen, welches in eine Beteiligung umgewandelt werden kann, mit einem Fremden zumindest schriftlich abgeschlossen und darin die Bedingungen der Rückzahlung der hingegebenen Gelder, Zinsen, Haftung, Sicherheit, Termine und so weiter, ebenso wie die Bedingungen, unter welchen das Darlehen in eine Beteiligung umgewandelt werden kann, geregelt. Nur um spätere (gerichtliche) Auseinandersetzungen zu vermeiden, wäre es notwendig gewesen, klarzustellen, wem das Recht zusteht, eine solche Umwandlung zu verlangen, welche Voraussetzungen in Hinblick auf die Ertragsfähigkeit des Unternehmen des D eingetreten wären, et cetera.

Kurz zusammengefasst kann daher gesagt werden, dass die hier behandelte Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und D keine der von der Judikatur und Lehre aufgestellten Bedingungen für das steuerlichen Anerkennen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt. Es ist daher zu fragen, wie das Hingeben von Geldern in den oben genannten Beträgen durch die Berufungswerberin an den Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin steuerlich zu beurteilen ist, wenn dies in den Bilanzen der Berufungswerberin als Beilage zu den jeweiligen Abgabenerklärungen nicht auf dem Verrechnungskonto der Berufungswerberin, sondern als 'Finanzanlage' ausgewiesen worden ist.

Vom Finanzamt Gmunden wurde die jährliche Erhöhung des Postens Finanzanlage D als verdeckte Ausschüttung an die Alleingesellschaftergeschäftsführerin B behandelt, da die Gelder an deren Bruder D ausbezahlt wurden.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (ständige Judikatur zuletzt VwGH 99/15/0072, 10.2.2004).

Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vergleiche zuletzt VwGH 99/15/0063, 22.5.2003).

Der Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin, welcher eine solche nahe stehende Person im Sinn der Judikatur ist (vergleiche etwa VwGH 19.9.1986, 85/14/0163), hat Gelder von der Berufungswerberin erhalten, die wie oben dargestellt einem Fremden in der Situation des D auch nach Ansicht der Berufungswerberin nicht überlassen worden wären. Dass das Ausbezahlen von Geld, über dessen Rückzahlungsverpflichtung beziehungsweise Umwandlung in Geschäftsanteile keine klaren Vereinbarungen bestehen, für D einen Vorteil in Höhe der überlassenen Beträge darstellen, liegt auf der Hand. Gerade darauf ist es der Berufungswerberin vertreten durch die Alleingesellschaftergeschäftsführerin auch angekommen. Wie sie selbst überzeugend darstellt, wollte sie ihrem Bruder finanziell aushelfen, auch wenn ihr nicht von vornherein klar war, ob sie dieses Geld je wieder erhalten würde. Dieses Verhalten erfüllt einen hohen moralischen Standard, führt aber nicht automatisch zum Anerkennen der in den Abgabenerklärungen beabsichtigen steuerlichen Folgen, sondern werden durch dieses Verhalten alle oben beschriebenen Merkmale einer verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Richtig führt die Berufungswerberin aus, dass, wenn die an D geflossenen Gelder vom Verrechnungskonto der Alleingesellschaftergeschäftsführerin B abgebucht worden wären, ohne eine Finanzanlage einzustellen, diese Vorgangsweise zu keiner steuerlichen Auswirkung beziehungsweise verdeckten Ausschüttung bei der Berufungswerberin geführt hätte. Dies ist jedoch in den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin nicht geschehen, sondern wurde die Tatsache, dass die geflossenen Gelder gleich einem Ertrag aus der Beteiligung der Alleingesellschaftergeschäftsführerin B zukommen sind, im Ansatz der Finanzanlage D verborgen. Wenn die Berufungswerberin also anregt, ihre Abgabenerklärungen im Nachhinein so zu korrigieren, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliegt, ist auf die Judikatur und Lehre zu verweisen, wonach eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann (siehe Hartl-Laudacher-Moser-Renner-Rumpl, Praxisleitfaden Körperschaftsteuerrichtlinien 2001, Rz 847, 203f und die dort zitierten Fundstellen) und war daher die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

B) Geschäftsführervergütung an die Alleingesellschafterin B:

Hinsichtlich der für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im steuerlichen Sinn notwendigen allgemeinen Kriterien wird auf die oben dargestellte Lehre und Judikatur verwiesen.

Eine verdeckte Ausschüttung an einen einer Körperschaft nahe stehenden Geschäftsführer durch das Bezahlen einer (überhöhten) Geschäftsführervergütung liegt dann vor, wenn diese im Verhältnis zur vom Geschäftsführer für die Gesellschaft erbrachten Leistungen unangemessen hoch ist (vergleiche VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Dabei kommt es auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung (alle Geldbezüge und geldwerte Vorteile) an. Maßstab ist, welche Geschäftsführervergütung die Berufungswerberin einem fremden Geschäftsführer in der Position von B zugestanden hätte (Hartl-Laudacher-Moser-Renner-Rumpl, aaO. Rz 960ff, 221f und die dort zitierten Fundstellen).

Nun ist als erstes zu beachten, dass die Berufungswerberin eine vermögensverwaltende GmbH ist, welche ihre Tätigkeit auf das Halten von drei Beteiligungen und das Vermieten einer Wohnung beschränkt. Der Aufwand zur Betreuung der Agenden der Berufungswerberin hält sich daher in engen Grenzen, welche sich auch im Umfang des Jahresabschlusses samt Gewinn- und Verlustrechnung sowie Beilagen von insgesamt jeweils drei Seiten pro Jahr widerspiegelt. Noch dazu werden die Buchhaltung und die Jahresabrechnung vom Ehegatten der Alleingesellschaftergeschäftsführerin kostenlos geführt und ist die Alleingesellschaftergeschäftsführerin nicht einmal bei der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung als handelnde Person in Erscheinung getreten, sondern hat ihr Ehemann diese Aufgabe (kostenlos) übernommen. Die vom Finanzamt Gmunden vorgenommene

Beweiswürdigung, welche im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung feststellt, dass Frau B keine Tätigkeit für die Berufungswerberin ausübt, welche einer fremden Geschäftsführertätigkeit entsprechen, gibt daher das tatsächliche Geschehen wieder. Allfällige von der Berufungswerberin angeführte Besprechungen, gehören auch zum Aufgabenbereich des Gesellschafters und können nicht eindeutig der Geschäftsführertätigkeit zugeordnet werden.

Allerdings ist zu beachten, dass auch dann, wenn B keine persönliche Tätigkeit für die Berufungswerberin als Geschäftsführerin entfaltet und ihr Ehegatte C als faktischer Geschäftsführer angesehen werden muss, B die im Gesetz vorgesehene Haftung nämlich Organhaftung, deliktische Haftung, Abgabenhaftung, Sozialversicherungsrechtliche Haftung, strafgerichtliche Verantwortlichkeit und gewerberechtlichen Haftung unter den jeweils vorgesehenen Voraussetzungen treffen kann (zum Beispiel §§ 25 Abs. 1, 83 Abs 2 GmbHG, § 69 KO, §§ 1311, 1489 ABGB, § 159 StGB, § 114 Abs. 2 ASVG, §§ 17ff UWG, §§ 48, 355 EO, § 67 Abs. 10 ASVG, § 59 Abs. 1 iVm §§ 161 Abs.1 und 309 Abs. 2 StGB, §§ 156, 158 StGB, §§ 33 ff FinStrG, §§ 9 Abs. 1 iVm § 80 BAO und so weiter).

Es ist daher zu fragen, welcher Geschäftsführerlohn eine angemessenen Abgeltung des Haftungsrisikos, welches den Geschäftsführer einer vermögensverwaltenden GmbH trifft, ist (zur grundsätzlichen Problematik siehe auch VwGH 26. 9. 2000, 99/13/0051). Auch hier kommt es aber nicht auf ein abstraktes Haftungsrisiko, sondern die tatsächliche Wahrscheinlichkeit für die Haftung in Anspruch genommen zu werden an. Aufgrund der ausschließlich vermögensverwaltenden Tätigkeit der Berufungswerberin, der Tatsache, dass C kompetent und kostenlos alle anfallenden Arbeiten in der GmbH übernimmt und den regelmäßigen Einnahmen aus der Vermietung und nicht zuletzt den fortwährend positiven und nicht unerheblichen Einkünften der Berufungswerberin kann geschlossen werden, dass für B faktisch kein Risiko besteht, als Haftende in den oben beschriebenen Fällen in Betracht zu kommen und würde auch einem fremden Geschäftsführer für ein so zu vernachlässigendes Risiko kein Entgelt zugestanden werden.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass auch in diesem Punkt die Berufung abzuweisen war, weil B für die Berufungswerberin faktisch keine geschäftsführende Tätigkeit ausübt und sie konkret ein derart geringes Haftungsrisiko trifft, dass dafür einem Fremden keine Entlohnung zugestanden werden würde, weshalb das Ausbezahlen von Geschäftsführerentgelten zur Gänze als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist. Zu deren detaillierten Begründung siehe die oben gemachten Ausführungen, welche auch hier anzuwenden sind. Nur zur Abrundung sei noch erwähnt, dass schon allein das Abstellen auf die steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bedürfnisse für die (sprunghafte) Bemessung der Geschäftsführerentgelte der Alleingesellschaftergeschäftsführerin B das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung indizieren würde (vergleiche Hartl-Laudacher-Moser-Renner-Rumpl, aaO., RZ 960ff und die dort angeführten Fundstellen).

C) Verzinsung des Verrechnungskontos der Alleingesellschaftergeschäftsführerin

Das Verrechnungskonto der Alleingesellschaftergeschäftsführerin B dient, wie aus den Jahresabschlüssen der Berufungswerberin ersichtlich, zur Finanzierung der Sach- und Finanzanlagen der Berufungswerberin und wird nach den finanziellen Bedürfnissen der Berufungswerberin die Forderung gegen B erhöht, beziehungsweise werden Ausschüttungen gegenverrechnet.

Gemessen an den oben beschriebenen Kriterien für das Anerkennen von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern beziehungsweise das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (siehe oben), kann in diesem Fall, wie es auch die Berufungswerberin sieht, die Entscheidung über das Vorliegen

einer verdeckten Ausschüttung auf die Frage reduziert werden, inwieweit die Berufungswerberin entsprechende Finanzmittel von einem Dritten zu den gleichen Bedingungen erhalten hätte.

Allerdings muss dabei berücksichtigt werden, dass B als Alleingesellschaftergeschäftsführerin auch allein über die Verwendung der Mittel als Sach- und Finanzanlagen bestimmt und niemand ohne ihren Willen diese Anlagegüter veräußern kann. Aus Sicht eines fremden Kreditgebers kommt dies einer Absicherung der hingegebenen Mittel durch (Faust-) Pfand gleich. Derartig effektive Besicherungen haben auch insofern eine Auswirkung auf die für das zur Verfügung Stellen der Mittel zu bezahlenden Entgelt (Zinsen) als etwa hypothekarisch gesicherte Forderungen in der Regel niedriger verzinst werden als ungesicherte Kontokorrentkredite.

Betrachtet man unter diesem Blickwinkel die angefochtenen Bescheide, ist als Erstes festzuhalten, dass das Finanzamt Gmunden in den Haftungsbescheiden betreffend die Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen 1.1.1997 bis 31.12.1998 den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin gefolgt ist. Nach den von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellten Unterlagen haben die von der E-Bank für ein Geschäfts- (Kontokorrent-) Konto verrechneten Zinsen (zuzüglich Bereitstellungs- und Umsatzprovision von 2,88%) 1995 9%, 1996 8% beziehungsweise 7,75%, 1997 7,75% und 1998 8% betragen. Die Berufungswerberin hatte jedoch 1995 12%, 1996 9%, 1997 8% und 1998 7% für das Konto von B verrechnet.

Berücksichtigt man die einer Schätzung grundsätzlich innewohnenden Unsicherheiten und die besondere Position von B, welche eine Pfandgläubigerin gleichkommt, können die Feststellungen des Finanzamtes Gmunden hinsichtlich der fremdvergleichbaren Höhe der Verrechnungszinsen (1995 10%, 1996 8,5%, 1997 und 1998 erklärungsgemäß) nicht kritisiert werden und war daher auch in diesem Punkt die Berufung abzuweisen. "

Dementsprechend wurde das Berufungsbegehren betreffend die Kapitalertragsteuerdifferenzen für die Zeiträume 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 mit der Berufungsentscheidung vom 17. März 2004 abgewiesen.

Mit den Bescheiden datiert vom 11. Oktober 2004, zugestellt am 13. Oktober 2004, wurden die Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 der Berufungswerberin durch das Finanzamt neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und dem Ergebnis der oben beschriebenen abgabenbehördlichen Prüfung entsprechende Sachbescheide für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 erstellt. Dies wurde damit begründet, dass der von der Berufungswerberin angerufene unabhängige Finanzsenat zur GZ. A entschieden habe, dass bei der ursprünglichen Wiederaufnahme der Verfahren ein Formfehler geschehen sei, der die Bescheidaufhebung notwendig gemacht habe. Das Finanzamt sei verpflichtet nunmehr das Verfahren fortzusetzen. Hinsichtlich der Wiederaufnahme werde auf den Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 10. November 1999 in Zusammenhang mit der oben angeführten Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates auf Seite 10 verwiesen. Damit solle der "*seinerzeit verfügte Zustand*" wieder hergestellt werden.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung vom 10. November 2004, in welcher die Berufungswerberin darlegte, dass Sie der Ansicht der Abgabenbehörde, dass nunmehr das Verfahren fortzusetzen sei, nicht folgen könne. Der unabhängige Finanzsenat habe die

ursprünglich angefochtenen Bescheide, mit welchen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 von Amts wegen am 14. Februar 2000 verfügt worden war, wegen Formfehler aufgehoben, aber keinen Auftrag zur Fortführung des Verfahrens erteilt. Das Finanzamt ("*die belangte Behörde*") habe zuvor die Wiederaufnahme des Verfahrens ohne die zwingend notwendige Begründung verfügt. Das Bundesministerium für Finanzen habe in einem Erlass aus dem Jahr 1995 die Problematik der Nichtsanierbarkeit mangelhaft begründeter Wiederaufnahmsbescheide erkannt und der Berufungsbehörde vorgegeben, diesbezüglichen Berufungen stattzugeben und solche Bescheide aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof habe in verschiedenen Erkenntnissen wenig Nachsehen mit nachträglicher Behebung von Fehlern mangelhaft begründeter Bescheide gezeigt. Der unabhängige Finanzsenat habe im Zweiparteienverfahren den Erlassausführungen aus dem Jahr 1995 Folge geleistet, der Berufung stattgegeben und sich daher im Einzelnen mit den sonstigen Berufungsbegründungen nicht mehr auseinandergesetzt. Wenn sich schon die Abgabenbehörde zweiter Instanz ("*Berufungsbehörde zweiter Instanz*") den Anordnungen des Bundesministeriums für Finanzen füge oder fügen müsse, so habe dieser Erlass auch beim Finanzamt zwingend zu gelten. Eine nachträgliche Sanierung durch eine neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens seien nach dem Erachten der Berufungswerberin nicht zulässig. Hinsichtlich der Geschäftsführerentschädigung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, da diese in den Beilagen zu den Steuererklärungen der Jahre 1995 bis 1998 unmissverständlich dokumentiert worden sei. Dem Finanzamt sei aus den im "*Akt*" aufliegenden Unterlagen beziehungsweise den öffentlichen Büchern bekannt gewesen, dass Frau B Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Berufungswerberin gewesen sei. Das Finanzamt habe diesen Sachverhalt beim Erlassen der ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1998 gekannt und Bescheide, welche rechtskräftig geworden seien erlassen. Es sei daher unzulässig in diesem Punkt nachträglich eine Änderung herbeizuführen, da bei der abgabenbehördlichen Prüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Auch in den Jahren vor 1995 sei jährlich eine Geschäftsführerentschädigung ausgewiesen und anlässlich der Veranlagung anerkannt worden. Eine nachträgliche Änderung dieser Ansicht stelle einen Vertrauensbruch dar und sei daher bei der Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug zu geben. Im übrigen werde auf die Begründung der Berufung vom 20. März 2000 verwiesen. Die nunmehr angefochtenen Bescheide würden als Begründung lediglich den Hinweis auf die Wiederaufnahme des Verfahrens enthalten. Da in den aufgehobenen Bescheiden eine ausreichende Begründung zu den Änderungen der Besteuerungsgrundlage beziehungsweise den Stellungnahmen der Berufungswerberin gefehlt habe, sei dieser bereits in der Berufung vom 20. März 2000 geltend gemachte Einwand nochmals "*anzuwenden*". Die

Berufungswerberin beantragte das ersatzlose Aufheben der angefochtenen Bescheide sowie eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Die vom Prüfer verfasste Stellungnahme zur neuerlichen und gegenständlichen Berufung datiert vom 26. November 2004 geht auf die oben wiedergegebenen Berufungspunkte ein und erklärt zur Wiederaufnahme des Verfahrens, dass die näheren Umstände der Geschäftsführertätigkeit von Frau B aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen nicht ersichtlich gewesen und erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden seien. Das gleiche gelte für die "*Beteiligung D*". Auch bei der Geschäftsführungstätigkeit an sich habe die Berufungswerberin nichts neues vorgebracht. Wie schon in der Tz. 18a des Berichtes über die abgabenbehördlich Prüfung ausgeführt, sei während des Betriebsprüfungsverfahrens ausschließlich Herr C als Vertreter der Berufungswerberin aufgetreten. Nach dessen erster Aussage sei B im Rahmen der Berufungswerberin nicht tätig gewesen. Dies sei in der "*Äußerung zum Besprechungsprogramm*" vom 28. November 1999 bestritten worden. Bei den dort dargestellten Tätigkeiten handle es sich allerdings zum Teil um Gesellschafteragenden, zum Teil um verallgemeinerte Tätigkeiten wie Besprechungen und Vertragsabschlüsse und so weiter, jedenfalls aber um zeitlich geringfügige Tätigkeiten. Auch die weiteren Ausführungen in diesem Schriftstück, nämlich die Abstimmung der Auszahlung auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse, würden den Schluss auf eine nicht fremdübliche und Entlohnung und verdeckte Ausschüttung stärken. Bei den an D übergebenen Geldern und der Verzinsung des Verrechnungskontos seien von der Berufungswerberin keine neuen Argumente angeführt worden und wurde vom Prüfer daher die oben bereits zitierte Begründung des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung zu diesen Punkten wörtlich wiederholt. Soweit es die Mangelhaftigkeit der Bescheide betrifft, verwies der Prüfer ebenfalls auf die Begründung des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung, die Erläuterungen im Schlussbesprechungsprogramm und darauf, dass auf niederschriftlich auf das Abhalten einer Schlussbesprechung verzichtet worden sei.

Darauf entgegnete die Berufungswerberin im Schreiben vom 21. April 2005, dass der Geschäftsführer einer GmbH der alleinige Vertreter der Gesellschaft nach außen sei. Bei der Berufungswerberin falle die Position der Gesellschafterin und der Geschäftsführerin in einer Person zusammenfallen. Die Behauptung des Prüfers, dass die Geschäftsführerin untätig sei, gehe daher schon rein rechtlich ins Leere. Gleiches gelte für die Ansicht, dass es sich bei den Tätigkeiten der B um solche handle, die den Gesellschafteragenden zuzuordnen wären, da Frau B als Gesellschafterin nicht berechtigt sei nach außen in Erscheinung zu treten, beziehungsweise für das Unternehmen tätig zu werden. Der Geschäftsführerin bleibe es vorbehalten, Tätigkeiten selbst oder durch Dritte ausführen zu lassen. Wenn der Ehegatte der Geschäftsführerin, in deren Auftrag, im Unternehmen die Buchhaltung führe und die

steuerrechtlichen Agenden betreue, sei es selbstverständlich, dass er bei der abgabenbehördlichen Prüfung als Ansprechpartner zur Verfügung stehe. Daraus abzuleiten, dass er nun der "*verdeckte*" Geschäftsführer sei, wäre kühn und würde alle Steuerberater zu Geschäftsführern der auftraggebenden Unternehmen machen. Der Generaldirektor einer österreichischen Bank beziehe laut Zeitungsmeldung € 2,1 Mio. an Gehalt und werde ihm ein Bonus von weiteren € 2 Mio. dafür gewährt, dass er das Unternehmen nicht verlasse. Dies beweise, dass die Höhe und Gestaltung der Geschäftsführerentschädigung eindeutig und rechtlich gesichert beim Gesellschaftervertreter liege. Dieser entscheide, wie viel ihm der Geschäftsführer wert sei und es stehe dem Finanzamt nicht zu, in die Autonomie der Unternehmer einzugreifen. Würde man dies akzeptieren hätten "*wir ehemalige Ostblockverhältnisse*". Dort würden solche Verhältnisse abgeschafft und "*bei uns*" eingeführt. Die Geschäftsführerentschädigung an Frau B sei daher zu Recht gewährt, in den Bilanzen ordnungsgemäß ausgewiesen und von der Veranlagungsstelle des Finanzamtes akzeptiert worden. Bei der abgabenbehördlichen Prüfung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten. Die persönliche Meinung des Prüfers weise die Berufungswerberin zurück, da sie weder "*rechtlich noch tatsächlich den Sachverhalt*" wiedergebe.

In der am 25. Oktober 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von C, der mit einer von B unterschriebenen Vollmacht als Vertreter der Berufungswerberin erschienen war, ergänzend auf Befragen ausgeführt, dass er in den Jahren 1995 bis 1998 für die Berufungswerberin keine besonderen Tätigkeiten ausgeübt habe. Er habe für die G GmbH, eine der drei Beteiligungen der Berufungswerberin, gewisse Agenden in Verbindung mit Kollegen zu erfüllen gehabt und zum Beispiel auch die Buchhaltung geführt. Die zweite Beteiligung, die H GmbH, sei in Hinblick auf einen ausländischen Interessenten gegründet worden, der ein Hotel habe kaufen wollen. Dieser Interessent sei wieder ausgeschieden und die Gesellschaft sei bis 2002 untätig gewesen. Zu diesem Zeitpunkt habe die H GmbH ein Fremdenverkehrsobjekt gemietet und sei nun sein Sohn Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Die Buchhaltung dieser Gesellschaft werde ebenfalls von ihm, C, geführt. Auch bei der dritten Beteiligung, der I GmbH habe er damals die Buchhaltung geführt. Es habe sich um eine stille Beteiligung gehandelt. Die Wohnung in Wels werde vermietet. Es handle sich zwar um eine Top – Nummer, die allerdings aus drei Wohneinheiten bestehen würde. Es gebe für jede Wohnung einen Mieter und getrennte Mietverträge, welche seine Ehefrau, B, unterzeichnet habe. Es werde bloß die monatliche Entrichtung der Mietzinse beziehungsweise der Eingang der Zahlungen am Konto überwacht. Dies sei das Einzige was die Berufungswerberin ("*uns*") interessiere. Die Wohnungen würden auch nicht besichtigt und hätten "*wir*" diese seit Jahren nicht mehr gesehen. Zur Beteiligung D, erklärte C, dass dieser nunmehr 65 Jahre alt sei und

sein Handelsgeschäft eingestellt habe. Er werde dieses Jahr das Geld zurückzahlen: "*Ich habe ihm gesagt oder wir haben ihm gesagt, das lassen wir jetzt einmal so stehen, weil dieses Verfahren anhängig ist*". Es müsse erst festgestellt werden, wie dieses Verfahren ausgehe. Sollten die Zahlungen D als verdeckte Ausschüttung beurteilt werden, wäre das Geld bei der Berufungswerberin ja ausgebucht und würde an B zurückbezahlt, andernfalls an die Berufungswerberin. Frau B sei deshalb nicht zur Berufungsverhandlung erschienen, weil sie "*gesundheitlich nicht mehr - sehr gut beisammen*" sei.

Ausdrücklich führte C die nach seinem Erachten bestehende Mangelhaftigkeit der ursprünglichen erstinstanzlichen Bescheide an und verwies diesbezüglich auf die eingebrachten Berufungsschriften. Es sei nunmehr aufgrund neuer Tatsachen die Wiederaufnahme begründet worden. In den ursprünglichen Bescheiden habe ein Hinweis darauf gefehlt. Dieser Einwand sei bereits in der Berufung vom März 2000 gemacht worden und gelte auch für dieses Verfahren.

Dazu entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass durch einen Irrtum oder einen Softwarefehler die vierstellige Zahlenkombination (Begründungscode), aufgrund welcher die Begründung, dass die Änderungen sich aus den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergeben würden, in den Bescheid aufgenommen werde, nicht eingegeben oder wirksam geworden sei. Die folgende Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide durch den Unabhängigen Finanzsenat habe nicht zum Verwirken des Abgabenanspruches geführt. Der Begründungsmangel der Wiederaufnahmsbescheide sei im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar gewesen. Solange aber keine Verjährung eingetreten sei, bestehe der Abgabenanspruch fort und könne dieser in verbesserter Form auch geltend gemacht werden, was der Grund für die neuerliche Wiederaufnahme der Verfahren gewesen sei.

Dagegen wandte C ein, "*weil ich es auch so geschrieben habe*", dass "*der Steuerbescheid und auch unsere Berufung*" vor Änderung der Rechtslage in Hinblick auf das Ablösen der Berufungssenate an den Finanzlandesdirektionen durch den Unabhängigen Finanzsenat erlassen worden sei. Der Unabhängige Finanzsenat habe nunmehr die Möglichkeit, Verfahren an die erste Instanz zur neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen und dabei bindende Rechtsansichten zu vertreten. Dies sei zwar aber im konkreten Fall nicht geschehen, sondern seien die Bescheide aufgehoben worden. C sei der Meinung, dass der Verwaltungsgerichtshof die Nichtsanierbarkeit in verschiedenen Entscheidungen festgelegt habe und kein Verständnis dafür zeige, wenn dann ein neues Verfahren abgewickelt werde. Hätte der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion über die Berufung entschieden, wäre das Verfahren aufgrund der Formalmängel schon endgültig zu "*unseren*" Gunsten abgeschlossen worden. Durch Änderung der Rechtslage ergebe sich eine Verschlechterung für die Berufungswerberin. Diese sei jedoch nicht anzuwenden, da das Verfahren schon vorher anhängig gewesen sei. Dies sei bei allen

Entscheidungen der Höchstgerichte so: "*Anhängige Verfahren hängen entweder mit oder treffen nicht mehr zu und das möchte ich hier ausdrücklich heute noch im mündlichen Verfahren vorbringen, dass ich das eben so sehe. Die Finanz kann da nicht ohne weiters sagen, wir haben einen menschlichen oder einen EDV-Fehler gehabt und jetzt bessern wir es eben einfach aus. Das ist eben zum Nachteil der Beschwerdeführer und bis zum OGH oder VwGH nicht so vorgesehen, dass das so geht.*"

Abschließend beantragte der Finanzanwalt die Abweisung der Berufung und C "*die Zurückweisung des neuerlichen Bescheides beziehungsweise die vollständige Aufhebung mit der Begründung, dass sie nach der Rechtslage wie sich aus unserer Sicht darstellt, nicht gerechtfertigt ist und in eventu die Berücksichtigung unserer Einwände zu den einzelnen Gegenständen, die vom Finanzamt festgehalten wurden.*"

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit den Bescheiden vom 13. Oktober 2004:

Hinsichtlich des Sachverhaltes wird auf die oben zitierte Berufungsentscheidung GZ. A verwiesen, soweit es das Verfahren bis zum 13. Februar 2004 betrifft. Seither wurden die Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 der Berufungswerberin neuerlich mit den Bescheiden vom 13. Oktober 2004 wiederaufgenommen. Anders als in den Bescheiden vom 14. und 16. Februar 2000 mit welchen bereits einmal die Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 beziehungsweise 1998 ohne jede Begründung wiederaufgenommen worden sind, nennen die hier berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmsbescheide vom 13. Februar 2004 ausdrücklich Wiederaufnahmsgründe. In der zusätzlichen Begründung dieser Bescheide wird ausdrücklich auf den Betriebsprüfungsbericht vom 10. November 1999 (BP E) und den Inhalt der Seite 10 der Berufungsentscheidung A vom 13. Februar 2004 verwiesen.

Wie dort schon dargestellt, ist entsprechend § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Dass die im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 10. November 1999 in der Tz. 31 und den Tz. 17 bis 26 erwähnten Wiederaufnahmsgründe diese Voraussetzungen erfüllen und auch die dort vorgenommene Ermessensabwägung nicht zu rügen ist, wurde schon in der zitierten Berufungsentscheidung GZ. A ausführlich dargestellt und folgt auch der Berufungssenat weiterhin diesen Überlegungen.

Allerdings wendet die Berufungswerberin in der gegenständlichen Berufung ein, dass die Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 nicht ein zweites Mal hätten wiederaufgenommen werden dürfen, nachdem die ursprünglichen Wiederaufnahmsbescheide vom 14. und 16. Februar 2000 in der Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2004 (GZ. A) aufgehoben worden waren.

Es ist der Berufungswerberin insofern zuzustimmen, als in der selben Sache, sofern diese formell abgeschlossen worden ist, nur dann eine zweite Entscheidung ergehen kann, wenn dies das Gesetz ausdrücklich vorsieht. Dies ist ein Ausdruck der formellen beziehungsweise auch der materiellen Rechtskraft eines Bescheides ("*ne bis in idem*"). Die diesbezüglichen Bestimmungen befinden sich in der BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) im Abschnitt 7. Rechtsschutz B. Sonstige Maßnahmen (§§ 293 bis 310 BAO). Es liegen im bisherigen Verfahren auch keine Anzeichen dafür vor, dass hinsichtlich der nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Wiederaufnahmsbescheide vom 14. und 16. Februar 2000 eine der in den §§ 293 bis 310 BAO aufgezählten Maßnahmen möglich wäre.

Allerdings übersieht die Beschwerdeführerin, dass es sich bei den in den Bescheiden vom 14. und 16. Februar 2000 und in den Bescheiden vom 13. Oktober 2004 jeweils für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 verfügte Wiederaufnahme der Verfahren um unterschiedliche Rechtssachen gehandelt hat. Es wurde zwar in den Bescheiden aus dem Jahr 2000 genauso wie in den Bescheiden aus dem Jahr 2004 die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 verfügt. Dies geschah jedoch aus völlig anderen Wiederaufnahmsgründen.

Im Jahr 2000 wurde bei der Willensbildung der Abgabenbehörde erster Instanz auf den Hinweis betreffend die abgabenbehördliche Prüfung vergessen, weswegen auch keine Berichtigung nach § 293 BAO möglich war. Es fehlte daher den die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer verfügenden Bescheiden, jeder Wiederaufnahmsgrund, weswegen diese mit der Berufungsentscheidung (GZ. A) vom 13. Februar 2004 aufzuheben waren.

Die Wiederaufnahmsbescheide aus dem Jahr 2004 verweisen hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe ausdrücklich auf die im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung aufgezählten.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der

Gegenstand des Verfahrens geändert. Deshalb wurden in der Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2004 (GZ. A) die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufgehoben, obwohl an sich das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen zu bejahen war, auf welche sich aber die Abgabenbehörde erster Instanz nicht gestützt hatte.

Es handelt sich also bei den Wiederaufnahmsbescheiden aus dem Jahr 2000 und 2004, welche beide die Wiederaufnahme der Verfahren für die Körperschaftsteuer 1995 bis 2004 verfügt haben, um unterschiedliche Rechtssachen, da die Bescheide aus dem Jahr 2000 keine Wiederaufnahmsgründe genannt haben, die Bescheide aus dem Jahr 2004 aber auf die im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung genannten verweisen. So gesehen verstößt das Verfügen der Wiederaufnahme für die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1999 der Berufungswerberin nicht gegen das Verbot der zweimaligen Entscheidung in derselben Sache und war es für die Abgabenbehörde erster Instanz zulässig neuerlich die Wiederaufnahme der genannten Verfahren zu vorzunehmen (siehe auch VwGH 28.5.1997, 94/13/0032: *"Da es für die Vornahme einer Wiederaufnahme des Verfahrens ausschließlich darauf ankommt, ob die im Gesetz vorgesehenen Tatbestände erfüllt sind oder nicht, bestehen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer auch gegen eine wiederholte Wiederaufnahme des Verfahrens - unbeschadet des Erfordernisses der Begründung der Ermessensentscheidung - 'keine rechtsstaatlichen Bedenken'."*)

Da der Berufungssenat sowohl hinsichtlich der Wertung der im zitierten Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung genannten Wiederaufnahmsgründe als auch der bei Ausübung des Ermessens den bereits in der Berufungsentscheidung vom 13. Oktober 2004 auf den Seiten 7 bis 9 (vierter Absatz) dargestellten Überlegungen folgt (siehe auch oben), war dieser Berufungspunkt spruchgemäß abzuweisen.

Bemerkt wird, dass Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen als bloße Rechtsmeinungen aufgrund der verfassungsgesetzlich garantierten Weisungsfreiheit der Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates in Ausübung ihres Amtes (§ 271 BAO) im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz keinerlei bindende Wirkung entfalten.

Soweit die Berufungswerberin die Ansicht vertritt, dass sie in ihren Rechten dadurch verletzt sein könnte, dass über die gegenständliche Berufung vom 10. November 2004 der Unabhängige Finanzsenat und nicht der ehemaligen Berufungssenate bei der Finanzlandesdirektionen entschieden hat, ist darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Berufung vom 10. November 2004 der Unabhängige Finanzsenat bereits seit beinahe zwei Jahren eingerichtet (§ 26 Abs. 1 UFSG) und tätig war und die im konkreten Fall angewendeten Gesetzesbestimmungen, durch die Einführung des Unabhängigen Finanzsenates keine Änderung erfahren haben.

B) Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1998 vom 13. Oktober 2004:

Wie schon unter A) ist auch hier hinsichtlich des Sachverhaltes und auch hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung auf eine andere Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu verweisen, nämlich die Berufungsentscheidung vom 17. März 2004 (GZ. F) wie oben zitiert.

Der Berufungssenat teilt die dort dargestellten Überlegungen und war daher auch dieser Berufungspunkt spruchgemäß abzuweisen.

Der in der gegenständlichen Berufung dargestellten Ansicht, dass es zivilrechtlich den Gesellschaftern einer GmbH freistehe, die Höhe des Geschäftsführergehaltes nach ihrem Gutdünken festzulegen ist zuzustimmen. Dies ist selbst dann steuerlich anzuerkennen, wenn der Gesellschafter und die Geschäftsführer ein und dieselbe natürliche Person sind, soweit dabei die in der oben zitierten Berufungsentscheidung (GZ. F) Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen eingehalten werden. Dies war aber bei der Berufungswerberin, wie in der zitierten Berufungsentscheidung (GZ. F) ausführlich dargestellt, nicht der Fall.

Linz, am 7. November 2006