



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Gde Lh, SB XXX, vertreten durch Dr. JP, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Gd F, H 37, vom 18. Februar 2004, vom 29. März 2004 sowie vom 18. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes F, vertreten durch HR WA, vom 16. Dezember 2003, vom 4. März 2004 bzw. vom 21. Juni 2006 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997, 2000, 2001 und 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1997 bis 2001 im Beisein der Schriftführerin YP nach der am 27. November 2008 in Gd F, S-Straße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997, 2000, 2001 und 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Körperschaftsteuerbescheid 1997		
<i>Die festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 1997 beträgt</i>	1.593.470,00 S	115.807,98 €
<i>Das Einkommen im Jahr 1997 beträgt</i>	4.688.987,00 S	340.761,97 €
<i>Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling:</i>		
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	4.688.987,00 S	
<i>Verrechenbare Verluste der Vorjahre</i>	0,00 S	
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	4.688.987,00 S	
<i>Einkommen</i>	4.688.987,00 S	
<i>Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:</i> <i>Gem. § 22 KStG 1988.....34,00% von 4.689.000,00 S</i>	1.594.260,00 S	
<i>Anrechenbare Steuer</i>	- 790,00 S	
<i>Festgesetzte Körperschaftsteuer</i>	1.593.470,00 S	

Körperschaftsteuerbescheid 2000		
Die festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 2000 beträgt Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt	2,592.890,00 S 7,620.403,00 S	188.432,66 € 553.796,28 €
Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7,620.403,00 S	
Gesamtbetrag der Einkünfte	7,620.403,00 S	
Verlustabzug	0,00 S	
Einkommen	7,620.403,00 S	
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988.....34,00% von 7,620.400,00 S	2,590.936,00 S	
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	3.056,25 S	
Körperschaftsteuer	2,593.992,25 S	
Anrechenbare Steuer	- 1.102,00 S	
Festgesetzte Körperschaftsteuer	2,592.890,00 S	
Körperschaftsteuerbescheid 2001		
Die festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 2001 beträgt Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt	1,888.659,00 S 5,534.557,00 S	137.254,20 € 402.211,94 €
Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5,534.557,00 S	
Gesamtbetrag der Einkünfte	5,534.557,00 S	
Verlustabzug	0,00 S	
Einkommen	5,534.557,00 S	
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988.....34,00% von 5,534.600,00 S	1,881.764,00 S	
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	8.001,75 S	
Körperschaftsteuer	1,889.765,75 S	
Anrechenbare Steuer	- 1.107,00 S	
Festgesetzte Körperschaftsteuer	1,888.659,00 S	
Körperschaftsteuerbescheid 2002		
Die festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 2002 beträgt Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt	2.355,52 € 0,00 €	
Berechnung der Körperschaftsteuer:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 378.421,63 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 378.421,63 €	
Einkommen	0,00 €	
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988.....34,00% von 0,00 € Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00 €	
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	686,00 €	
Körperschaftsteuer	2.436,00 €	
Einbehaltene Steuerbeträge	- 80,48 €	
Festgesetzte Körperschaftsteuer	2.355,52 €	

2) Der Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1997 bis 2001 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Gesellschaft mbH (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist in der Produktion und dem Vertrieb von Teilen von GD und Zubehör tätig. Alleingesellschafterin der Bw. ist die M. FE (in der Folge kurz: M.) mit Sitz in V (vormals die IA, V; in der Folge kurz: I.).

In dem mit 15. Dezember 2003 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden in hier zu interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen (vgl. Tz 20 "Außerbücherliche Hinzurechnungen" des Berichtes):

a) Nicht absetzbare Beträge gemäß § 162 Abs. 2 BAO:

Jeweils unter Hinweis auf die Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 mit der Republik Österreich, Finanzamt F, R-Straße 154, hätten die steuerlichen Vertreter der Bw. RA Dr. GL (mit Schreiben vom 10. Februar 2003) und Wirtschaftstreuhänder Dr. JP (mit Schreiben vom 12. März 2003) die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1996, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 zurückgezogen.

Daraufhin habe der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle F, mit Bescheid vom 18. März 2003 diese Berufungen gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt und das Berufungsverfahren beendet. Ebenso habe das Finanzamt F mit Bescheid vom 28. März 2003 den Vorlageantrag vom 16. Juni 1999 betreffend die oben angegebenen Bescheide gemäß § 276 Abs. 1 iVm § 256 BAO als gegenstandslos erklärt und darauf hingewiesen, dass die Berufungen somit durch die ergangenen Berufungsvorentscheidungen abschließend erledigt seien.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1993 bis 1996, Gewerbesteuer 1993, Körperschaftsteuervorauszahlung 1999 und Folgejahre sei mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 1999 als unbegründet abgewiesen worden. Der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 sei insoweit stattgegeben worden, als bei der Ermittlung der abzuführenden Kapitalertragsteuer diese nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden sei.

Die Großbetriebsprüfung schließe sich hinsichtlich der bezahlten bzw. verrechneten Beträge

(Lizenzen, Verwaltungsaufwand, Vermittlungsgebühren und Wareneinkäufe) an die Alleingesellschafterin M. FE (FL-Sitz- bzw. Domizilgesellschaft) der Rechtsansicht des Finanzamtes F an und beurteile die im Prüfungs- und Nachprüfungszeitraum an die Alleingesellschafterin bezahlten und verrechneten Beträge mangels Nennung der tatsächlichen Gläubiger bzw. Empfänger ebenfalls als nicht absetzbare Beträge gemäß § 162 Abs. 2 BAO. Auf die ausführlichen Begründungen des Finanzamtes F (vgl. Amtsbetriebsprüfungsbericht für die Jahre 1993 bis 1996 und die oben angegebenen Berufungsvorentscheidungen) werde verwiesen.

BP-Zeitraum, V-Zeitraum	BP 1997	BP 1998	BP 1999	V 2000	V 2001
<i>Lizenzen</i>	<i>2.739.731,75 S</i>	<i>3.377.195,36 S</i>	<i>4.106.096,77 S</i>	<i>5.062.265,79 S</i>	<i>3.382.293,54 S</i>
<i>Verwaltungsaufwand</i>	<i>273.975,24 S</i>	<i>337.719,76 S</i>	<i>410.609,93 S</i>	<i>506.226,98 S</i>	<i>338.229,51 S</i>
<i>WEK von M.</i>	<i>988.060,34 S</i>	<i>892.736,00 S</i>			
<i>Vermittlungsgebühren</i>	<i>114.982,00 S</i>				
<i>strl. Hinzurechnung</i>	<i>4.116.749,33 S</i>	<i>4.607.651,12 S</i>	<i>4.516.706,70 S</i>	<i>5.568.492,77 S</i>	<i>3.720.523,05 S</i>

b) Pensionsrückstellung:

Um Arbeitnehmer stärker an ein Unternehmen zu binden, könnten neben den laufenden Gehältern auch noch Pensionsleistungen zugesagt werden. Würden vom Unternehmen selbst Pensionszusagen rechtsverbindlich und unwiderruflich erteilt, dann seien diese Verbindlichkeiten, die hinsichtlich der Höhe und der Fälligkeit ungewiss seien, zu passivieren. Rechtsverbindliche Pensionszusagen lägen vor, wenn der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf die künftige Pension habe. Pensionszusagen seien unwiderruflich, wenn diese in keinem Fall, somit auch nicht bei einer wirtschaftlichen Notlage, widerrufen werden könnten.

Bei der Bildung der Pensionsrückstellung gehe man davon aus, dass künftige Pensionszahlungen durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers im Unternehmen verdient würden und somit als Teil der Lohn- oder Gehaltsaufwendungen anzusehen seien. Dem Grundsatz der Abgrenzung zufolge müssten daher die Pensionsaufwendungen jenen Perioden zugeordnet werden, in denen die Arbeitsleistungen erbracht würden.

Pensionszusagen:

<i>15.12.1998</i>	<i>rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen</i>
<i>Beginn</i>	<i>rückwirkend ab 1.1.1998</i>
<i>erteilt durch</i>	<i>Bw.</i>
<i>erteilt an</i>	<i>D.K., UUU, Geschäftsführerin P.K., VVV, Prokurist</i>
<i>Unterschriften</i>	<i>D.K. als Mitarbeiterin und als Geschäftsführerin P.K. als Mitarbeiter u. D.K. als Geschäftsführerin</i>

<i>Anfall</i>	<i>ab Ausscheiden, frühestens nach Vollendung des 62. Lebensjahres</i>
<i>§ 1</i>	<i>monatlich 20.000,00 S, 12x jährlich</i>
<i>§ 3</i>	<i>Abtretungen, Verpfändungen oder andere Verfügungen sind nicht möglich.</i>
<i>§ 4</i>	<i>Einmalige Kapitalabfindung könne verlangt werden.</i>
<i>§ 5</i>	<i>Widerrufsklauseln - die zugesagten Pensionen könnten gekürzt, eingestellt, vorübergehend zum Teil oder zur Gänze ausgesetzt werden, wenn sich die Liquidität derart verschlechtern würde, dass durch die Pensionen der Fortbestand der Firma gefährdet wäre oder wenn Handlungen gesetzt würden, die zur fristlosen Entlassung führten.</i>
<i>§ 7</i>	<i>Verpflichtungen aus der Pensionszusage werden durch Pensionsrückdeckungsversicherung gedeckt. Alle Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag stehen ausschließlich der Firma zu.</i>
<i>§ 8</i>	<i>Zur Absicherung der jeweiligen Versorgungsansprüche aus der Pensionszusage würden die Erlebensfall-Leistungen der Rückdeckungsversicherung an D.K. und P.K. verpfändet. Seit 11. April 2001 seien sämtliche Rechte u. Ansprüche zugunsten der CA abgetreten worden (siehe lit. c - Rückdeckungsversicherung).</i>

Angemessenheit der Leistungsvergütungen ohne Pensionszusagen:

DI P.K. habe während der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass sich seine Gattin seit ca. einem Jahr aus dem Arbeitsgeschehen zurückgezogen habe. Davor soll sie ca. acht bis zehn Stunden täglich im Unternehmen tätig gewesen sein.

RA Dr. GL habe mit Schreiben vom 1. August 2001 die Angemessenheit der vereinbarten relativ geringen Gehälter damit begründet, dass auf Grund der Krankheitsfolgen DI K ab 1993 bei der neu gegründeten Bw. in B nur teilzeitbeschäftigt gewesen sei. Er verweise auf die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse und auf den von der Republik Österreich ausgestellten Behindertenpass, welcher DI K einen Behinderungsgrad von 80% bescheinige. Er habe weiter ausgeführt, dass auch D.K. bei der Bw. immer nur teilzeitbeschäftigt (gewesen) sei und begründe somit die Angemessenheit der geringen vereinbarten Gehälter.

Angemessenheit der Leistungsvergütungen mit Pensionszusagen:

Dem bereits oben erwähnten Grundsatz entsprechend sei im § 14 Abs. 7 Z 3 EStG normiert worden, dass der Pensionsrückstellung im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen sei, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfalle. Weiters dürfe gemäß Z 5 der Berechnung der Pensionsrückstellung maximal 80% des letzten laufenden Aktivlohnes zu Grunde gelegt werden.

Im Zusammenhang mit der Angemessenheitsprüfung der Leistungsvergütungen inkl. Pensionszusagen sei um die Beantwortung und Beibringung von folgenden Fragen und Unterlagen gebeten worden (siehe BP-Besprechungspunkte vom 26. November 2001, an Dr. P persönlich am 6. Dezember 2001 übergeben):

Es sei zu erklären, warum bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf das einzelne Wirtschaftsjahr für unverändert gebliebene Arbeitsleistungen (Teilzeitbeschäftigungen von Herrn und Frau K, Frau K habe ihre aktive Tätigkeit im Laufe des Jahres 2000 eingestellt, die Bezüge seinen hingegen nicht eingestellt worden) zusätzliche Gehaltsaufwendungen

<i>für 1998 von</i>	<i>570.612,00 S</i>	<i>(hrl. 765.814,00 S),</i>
<i>für 1999 von</i>	<i>830.734,00 S</i>	<i>(hrl. 1.081.249,00 S),</i>
<i>für 2000 von</i>	<i>960.058,00 S</i>	<i>(hrl. 1.252.569,00 S),</i>
<i>für 2001 von</i>	<i>1.035.124,00 S</i>	

angemessen seien.

Es sei der Nachweis zu erbringen, welche Aktivbezüge bei der Pensionszusage mitberücksichtigt worden seien.

Die Pensionsrückstellungen seien nach dem Gegenwartsverfahren ermittelt worden, dh. zu den Bewertungsstichtagen sei jenes Deckungskapital ermittelt worden, welches für eine gleichmäßige, über die aktive Dienstzeit verteilte Finanzierung erforderlich sei. Welche aktive Dienstzeit sei dieser Berechnung zugrunde gelegt worden?

In der schriftlichen Stellungnahme vom 19. Februar 2002 sei RA Dr. GL auf die Fragen nur allgemein eingegangen und die angeforderten Nachweise seien nicht vorgelegt worden. Im Übrigen habe Dr. L vorgebracht, dass die Angemessenheit oder Unangemessenheit einer Pensionszusage nicht von der Finanzbehörde zu beurteilen sei.

Beurteilung durch die BP unter Berücksichtigung der schriftlichen Stellungnahmen:

Die Pensionszusagen seien auf Grund des Alters von Frau K (geb. SSS) und von Herrn K (geb. TTT), der tristen Existenz bedrohenden finanziellen Lage der Bw., die hauptsächlich durch die Verrechnungen an die liechtensteinische Alleingesellschafterin M. entstanden seien, dem Grunde nach unangemessen.

Betreffend die Angemessenheit der Leistungsvergütungen ohne und mit Pensionszusagen seien widersprüchliche Angaben gemacht worden, sodass der Erklärung betreffend der Angemessenheit der relativ geringen Aktivbezüge mehr Bedeutung zugemessen werde.

Die triste finanzielle Lage sei von Dr. P in den zahlreichen Berufungen, Anträgen um Aussetzung der Abgabeneinhebung, Anträgen um Zahlungserleichterungen, Antrag auf Abgabennachsicht ausreichend dokumentiert worden. Nur durch die großzügige Vereinbarung mit der Republik Österreich vom 23. Jänner 2003 habe die Zahlungsunfähigkeit vermieden werden können.

Die Abgabenerfordernisse des Finanzamtes aus der Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1996 hätten jedenfalls auf Grund der Zurücknahme der Berufungen zu Recht bestanden (Verweis auf lit. a) und auch die Abgabenerfordernisse betreffend die Abzugsteuer gemäß

§ 99 EStG für die ab dem Jahr 1993 bezahlten Lizenzgebühren habe zu Recht bestanden. Die Unangemessenheit zeige sich deutlich im ungleichen Verhältnisse von Eigenkapital und der Höhe der Pensionsverpflichtung. Das Eigenkapital sei stark negativ. Dies sei vor allem auch auf die hohen Pensionsrückstellungen zurückzuführen. Die Existenzgefährdung ergebe sich daher auch aufgrund der Pensionszusagen. Auf Grund der schon seit Aufnahme der Betriebstätigkeit bestehenden prekären Wirtschafts- und Liquiditätslage hätten diese Pensionszusagen nicht erteilt werden dürfen (Verweis auf § 5 der Pensionszusagen). Die Unangemessenheit der Pensionszusagen dem Grunde nach habe zur Folge, dass in steuerlicher Hinsicht die Rückstellungsdotierung zur Gänze zu versagen sei.

<i>BP-Zeitraum, V-Zeitraum</i>	<i>BP 31.12.1998</i>	<i>BP 31.12.1999</i>	<i>V 31.12.2000</i>	<i>V 31.12.2001</i>
P.K.	266.288,00 S	654.206,00 S	1.107.379,00 S	1.799.986,00 S
D.K.	304.324,00 S	747.140,00 S	1.254.025,00 S	1.596.542,00 S
<i>Bilanzansatz</i>	570.612,00 S	1.401.346,00 S	2.361.404,00 S	3.396.528,00 S
<i>strl. Hinzurechnung</i>	570.612,00 S	830.734,00 S	960.058,00 S	1.035.124,00 S

c) Rückdeckungsversicherungen für Pensionen:

Rückdeckungsversicherungen dienen dazu, dem Unternehmer (als Versicherungsnehmer) die Mittel zur Erfüllung seiner Verpflichtung zur Zahlung von Pensionsansprüchen an seine Dienstnehmer zu verschaffen. Dabei sei nur der Unternehmer unmittelbar bezugsberechtigt, der versicherte Dienstnehmer habe keinen Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen. Die laufenden Versicherungsprämien seien als Betriebsausgaben zu behandeln. Der durch die Prämienleistungen erworbene jährlich steigende Vermögensanspruch gegenüber dem Versicherungsunternehmen sei im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu aktivieren. Dieser Anspruch sei jährlich mit dem versicherungsmäßigen Deckungskapital zuzüglich der Ansprüche aus einer Gewinnbeteiligung zu bewerten.

Die Versicherungsprämien seien nicht als Betriebsausgaben behandelt worden, sondern auf das Buchungskonto 2440 "Rückkaufwert Deckungsversicherung" aktiviert worden. Im Rahmen der Bilanzierung sei keine entsprechende Richtigstellung durch Ansatz des versicherungsmäßigen Deckungskapitals zuzüglich der Ansprüche aus der Gewinnbeteiligung erfolgt. Lediglich für das Jahr 1998 seien die aktivierten Versicherungsprämien von 525.863,00 S außerbücherlich erfolgsmindernd um 90.217,00 S auf den Rückkaufwert von 435.646,00 S adaptiert worden. Im Jahr 2000 sei ein Aufwand für Rückdeckungsversicherung von 184.000,00 S in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen worden.

Die Prämien für das Jahr 1998 seien rückwirkend in Form einer Einmalzahlung in Höhe von 525.863,00 S zu Lasten des CA-Kreditkontos YYY per 18. Dezember 1998 entrichtet worden,

welches 1999 über das laufende CA-Konto WWW abgedeckt worden sei (monatliche Raten von 44.000,00 S). Ebenso sei über dieses Konto die Versicherungsprämie für das Jahr 1999 laufend abgebucht worden (monatliche Raten von 46.455,70 S).

Die Ansprüche aus der Erlebensfall-Leistung aus den Rückdeckungsversicherungen seien laut Pensionszusagen an Herrn und Frau K verpfändet worden.

Bei Ausübung des Rentenwahlrechtes seien die Berechtigten die Versicherten (P.K. und D.K.). Bezugsberechtigt beim Erlebens- und Ablebensfall sei jeweils die Bw., wobei das Bezugsrecht für den Ab- und Erlebensfall auf die Dauer der Vinkulierung und bis zur Höhe des aushaftenden Kreditbetrages, maximal des vinkulierten Betrages, zu Gunsten der CA geändert worden sei.

Laut Neufassung der Polizen vom 11. April 2001 bestehe derzeit eine Sicherstellung zu Gunsten der CA - Filiale F jeweils über die gesamte Versicherungssumme. Sämtliche Rechte und Ansprüche aus den Lebensversicherungen seien zugunsten der CA abgetreten worden. Das Bezugsrecht sei auf die Dauer der Zession zugunsten der CA geändert worden.

Die steuerliche Anerkennung sei abhängig von der steuerlichen Behandlung der Pensionszusage (Verweis auf lit. b - Ausführungen zur Pensionszusage und Pensionsrückstellung).

Die Versicherungsprämien, die erworbenen Vermögensansprüche sowie die Finanzierungen und Finanzierungskosten seien in steuerlicher Hinsicht nicht anzuerkennen. Soweit sich erfolgsmäßige Auswirkungen ergeben hätten, seien diese außerbücherlich zu korrigieren bzw. erfolgsneutral zu stellen.

BP-Zeitraum, V-Zeitraum	BP 31.12.1998	BP 31.12.1999	V 31.12.2000	V 31.12.2001
<i>Bilanzansatz RDV außerb. Korrektur</i>	<i>525.863,00 S - 90.217,00 S 435.646,00 S</i>	<i>1.083.324,00 S</i>	<i>1.456.772,00 S</i>	<i>2.241.776,02 S</i>
<i>Zuführung 106-083033 P.K. 106-083033 D.K. gesamt</i>	<i>270.845,00 S 255.018,00 S 525.863,00 S</i>	<i>288.779,00 S 268.682,00 S 557.461,00 S</i>	<i>373.448,00 S</i>	<i>785.004,02 S</i>
<i>Erfolgsauswirkung Finanzierungskosten It. CA-0986-41236/01 für 1998 It. BP lfd. Jahr Zuf./2 * 7,5% It. BP Bit. Ansatz Vorj. * 7,5%</i>		<i>19.632,00 S 20.900,00 S</i>	<i>14.000,00 S 81.250,00 S</i>	<i>29.438,00 S 109.258,00 S</i>
<i>Aufwand RDV</i>	<i>90.217,00 S</i>		<i>184.000,00 S</i>	
strl. Hinzurechnung	90.217,00 S	40.532,00 S	279.250,00 S	138.696,00 S

d) Pe Ca 4,

Privatnutzung - 30%,

Luxustangente gemäß § 20 Abs. 1 Z 2b EStG,

Aktivpost gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG:

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personenkraftwagens seien

insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten 467.000,00 S inkl. USt und NOVA nicht überstiegen. Diese Anschaffungskosten umfassten auch alle Kosten für Sonderausstattungen. Darüber hinausgehende Anschaffungskosten seien der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen bzw. nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Bei Leasingfahrzeugen sei analog vorzugehen. Bei Fahrzeugen, die in gebrauchtem Zustand angeschafft worden seien, habe die Kürzung der Aufwendungen auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung dieses Fahrzeuges zu erfolgen.

Eine Kürzung der Betriebskosten sei nur dann vorzunehmen, wenn auf Grund der gehobenen Ausstattung tatsächlich höhere Kosten anfielen. Wertabhängige Kosten (zB Kaskoversicherung, Finanzierungskosten, Reifen und Felgen) seien jedenfalls zu kürzen.

Gemäß § 8 Abs. 6 Z 1 EStG betrage die Mindestnutzungsdauer für Neufahrzeuge acht Jahre. Bei Gebrauchtfahrzeugen sei die Mindestnutzungsdauer nach der Differenzmethode zu ermitteln. Sei die echte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer höher, so sei diese anzusetzen. Ein Aktivposten nach Z 2 sei nur dann anzusetzen, wenn im Leasingentgelt höhere AfA-Beträge enthalten seien, als sie dem Leasingnehmer nach der Z 1 mindestens zustünden.

Der Pe sei ab April 1998 von der PB AG angemietet worden. Erstmals sei dieses Fahrzeug im Juli 1996 zugelassen worden. Der damalige Neupreis habe 1,395.000,00 S betragen. Die PB AG habe der Berechnung des Leasingentgeltes einen Basispreis von 1,000.000,00 S, ein Restwert von 120.000,00 S sowie eine Depotzahlung von 100.000,00 S zugrunde gelegt. Die Privatnutzung des Pes werde mit 30% angenommen. Durch die Privatnutzung werde die Angemessenheit der Gesamtausstattung von Herrn und Frau K überschritten.

Luxustangente Neuwagenpreis angemessene AK Luxustangente	bisher 1.000.000,00 S 467.000,00 S 533.000,00 S 53,3%	lt. BP 1.395.000,00 S 467.000,00 S 928.000,00 S 66,52%		
BP-Zeitraum, V-Zeitraum Leasingaufwand Vollkaskoversicherung Winterreifen mit Felgen Reifen	BP 1998 153.111,60 S 21.918,90 S 25.000,00 S	BP 1999 202.452,00 S 30.823,00 S 18.337,00 S	V 2000 206.622,00 S 36.240,20 S	V 2001 208.874,53 S 36.907,60 S
Privatnutzung 30%	200.030,50 S <u>- 60.000,00 S</u> 140.030,50 S	251.612,00 S <u>- 75.500,00 S</u> 176.112,00 S	242.862,20 S <u>- 72.900,00 S</u> 169.962,20 S	245.782,13 S <u>- 73.700,00 S</u> 172.082,13 S
Luxustangente lt. BP Luxustangente bisher Differenz	93.148,00 S <u>93.291,00 S</u> 143,00 S	117.149,00 S <u>124.336,00 S</u> 7.187,00 S	113.059,00 S <u>129.446,00 S</u> 16.387,00 S	114.469,00 S <u>131.002,00 S</u> 16.533,00 S
steuerliche Hinzurechnung	59.857,00 S	68.313,00 S	56.513,00 S	57.167,00 S
Zulässige AfA Kaufpreis f. Gebrauchtwagen - Luxustangente AfA-Bemessungsgrundlage Mindestnutzungsdauer zulässige monatliche AfA AfA-Komponente in L-Rate Aktivierungsbetrag je Monat	Bisher 1.000.000,00 S <u>- 533.000,00 S</u> 467.000,00 S 8 Jahre 4.865,00 S 6.849,00 S 1.984,00 S	Lt. BP 1.000.000,00 S <u>- 655.200,00 S</u> 334.800,00 S 5,5 Jahre 5.073,00 S 4.910,00 S 0,00 S		

Aktivposten	BP 31.12.1998	BP 31.12.1999	V 31.12.2000	V 31.12.2001
bisher	17.856,00 S	41.664,00 S	65.472,00 S	89.280,00 S
Lt. BP	0,00 S	0,00 S	0,00 S	0,00 S
Aktivposten	- 17.856,00 S	- 41.664,00 S	- 65.472,00 S	- 89.280,00 S
Ergebnis	- 17.856,00 S	- 23.808,00 S	- 23.808,00 S	- 23.808,00 S

e) Reisespesen und KM-Gelder für die Eheleute K:

Die Ersätze der Mehraufwendungen (Fahrt-, Verpflegungs-, Nächtigungs- und Nebenkosten von Reisen) an Arbeitnehmer im Zusammenhang mit Dienstreisen seien unabhängig davon, ob sie beim Arbeitnehmer steuerfrei oder steuerpflichtig seien, grundsätzlich als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 absetzbar.

Herr K sei jedoch auf Grund seiner umfassenden Befugnisse nicht als Dienstnehmer zu sehen. Darüber hinaus hätten die Eheleute K ihre Einkünfte überwiegend als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG erklärt. Daher sei für die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes der Reisebegriff gemäß § 4 Abs. 5 EStG und nicht jener der Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG heranzuziehen. Eine Reise liege jedoch vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit (5 bzw. 15 Tage) begründet werde. Dies gelte grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- und Auslandsreisen. Zahle der Arbeitgeber höhere Beiträge bzw. liege keine Reise vor, so seien die im § 26 EStG genannten Grenzen übersteigende Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn. Liege keine Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 iVm § 16 Abs. 1 Z 9 EStG vor, weil zB ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei, so seien ab der Anfangsphase die gesamten Mehraufwendungen steuerpflichtiger Arbeitslohn bzw. fänden die bezahlten Beträge/Mehraufwendungen keine Deckung in der Gesamtausstattung, seien sie zu mindestens als nichtabzugsfähige Aufwendungen zu werten. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG seien Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig. Aufwendungen zur Geschäftsfreundebewirtung seien zur Hälfte abzugsfähig, wenn die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiege. Es seien teilweise weitere Mittelpunkte der Tätigkeit begründet worden (zB Reisen nach S). Manche Reisen wiesen neben betrieblichen Aspekten auch Erholungs- bzw. Urlaubsscharakter auf (zB Reisen nach S). Frau D.K. sei vielfach nur die Reisebegleiterin von Herrn P.K.. Es seien teilweise neben den Tagesdiäten auch Bewirtungsspesen und Hotelnachtungen incl. Verpflegung geltend gemacht worden. Die Nächtigungsrechnungen würden teilweise auf D SA bzw. D Se. lauten, an denen die M. bzw. Herr K beteiligt sei. Diverse Aufwendungen (Parkgebühren, etc.) seien durch das Kilometergeld bereits abgegolten. Manche Aufwendungen hätten teilweise ausschließlich repräsentativen Charakter im Sinne des

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG.

Auf Grund dieser Ausführungen sei davon auszugehen, dass ein Teil der geltend gemachten Aufwendungen nicht durch eine Reise begründet sei (§ 4 Abs. 5 EStG, zB S), nicht betrieblich veranlasst sei (§ 4 Abs. 4 EStG, Erholungs- und Urlaubsmotive) bzw. repräsentativ veranlasst sei (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG). Diese Aufwendungen seien somit teilweise nicht abzugsfähig und würden bei den Eheleuten K grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn gemäß § 26 Z 4 EStG darstellen, welcher gemäß § 22 Z 2 EStG zu erfassen sei (Verweis auf Doralt, § 22 Rz 145). Aus Vereinfachungsgründen würden 30% der gesamten, geltend gemachten Reisespesen als nicht abzugsfähige Aufwendungen betrachtet und der KöSt-Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet.

	BP 1997	BP 1998	BP 1999	V 2000	V 2001
Reisespesen	438.237,96 S	537.079,41 S	795.925,43 S	518.720,17 S	414.054,70 S
davon Eheleute K	367.086,33 S	270.966,62 S	203.014,53 S	245.863,40 S	??
strl. Hinzurechnung	110.000,00 S	81.000,00 S	61.000,00 S	74.000,00 S	60.000,00 S

Der Nachweis, dass die an die Eheleute K ausbezahlten bzw. verrechneten Kilometergelder bei diesen nur Durchlaufcharakter gehabt habe und an die M. ESt, FL (Eigentümerin des PKW Me), weiterbezahlt worden seien, sei nicht erbracht worden. Die ausbezahlten Kilometergelder würden daher bei den Eheleuten K grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn gemäß § 26 Z 4 EStG darstellen, welcher gemäß § 22 Z 2 EStG zu erfassen sei (Verweis auf Doralt, § 22 Rz 145).

Ebenfalls aus Vereinfachungsgründen würden die geltend gemachten Kilometergelder als nicht abzugsfähige Aufwendungen betrachtet und der KöSt-Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet werden.

KM-GELDER	31.12.1997	31.12.1998
P.K.	54.522,00 S	14.582,00 S
D.K.	27.634,00 S	0,00 S
strl. Hinzurechnung	82.156,00 S	14.582,00 S

f) Darlehensforderungen - entgangener Zinsertrag:

Die Darlehensforderungen an die Eheleute K seien nicht verzinst worden. Der entgangene Zinsertrag sei steuerlich als außerbücherliche Hinzurechnung zu berücksichtigen. Die angemessene Verzinsung orientiere sich an der Verzinsung für die erhaltenen Darlehen (Bu und Op je 6%, Ta 9%) und werde daher mit 6% angenommen.

Kto 2630 P.K.	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995	31.12.1996	
---------------	------------	------------	------------	------------	--

<i>Darlehensforderung</i>	882.700,00 S	564.700,00 S	564.700,00 S	564.700,00 S	
<i>fiktiver Bilanzansatz</i>	909.181,00 S	743.731,86 S	788.355,77 S	835.657,12 S	
<i>entgangener Zinsertrag</i>	26.481,00 S	54.550,86 S	44.623,91 S	47.301,35 S	
Kto 2630 P.K.	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
<i>Darlehensforderung</i>	344.700,00 S	204.700,00 S	354.700,00 S	450.558,28 S	124.123,28 S
<i>fiktiver Bilanzansatz</i>	665.796,55 S	565.744,34 S	749.689,00 S	890.528,62 S	617.525,33 S
<i>entgangener Zinsertrag</i>	50.139,43 S	39.947,79 S	33.944,66 S	44.981,34 S	53.431,71 S
strl. Hinzurechnung	50.139,43 S	39.947,79 S	33.944,66 S	44.981,34 S	53.431,71 S
Kto 2640 D.K.			31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
<i>Darlehensforderung</i>			495.000,00 S	440.443,20 S	463.617,20 S
<i>fiktiver Bilanzansatz</i>			509.850,00 S	485.884,20 S	538.211,20 S
<i>entgangener Zinsertrag</i>			14.850,00 S	30.591,00 S	29.153,00 S
strl. Hinzurechnung			14.850,00 S	30.591,00 S	29.153,00 S

g) Darlehensverbindlichkeiten - nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen:

Mangels Vorlage entsprechender Unterlagen seien die Darlehen Bu, Ta C und I./M. als Eigenkapital ersetzende Zuwendungen zu sehen. Es sei davon auszugehen, dass diese Zuwendungen durch die Gesellschaftersphäre (I./M.) veranlasst seien. Die Zinsaufwendungen, welche verbindlichkeitserhöhend verbucht worden seien, seien daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Fragenbeantwortung vom 29. Mai bzw. 1. August 2001 durch RA Dr. Guntram Lins:

Darlehen Bu:

29. Mai 2001: Punkt 30) Das Ehepaar Bu habe bei D eine Geldanlage getätigt, um damit eine bessere Rendite als bei Spareinlagen bei einer Bank zu erzielen. Das weitere ergebe sich aus der Buchhaltung.

1. August 2001: Punkt 1) Über die Darlehen des Ehepaars Bu bestünden über bereits vorliegende Unterlagen hinaus keine weiteren schriftlichen Urkunden. Wie aus der Buchhaltung ersichtlich sei, würden seit Jahren die vereinbarten Zinsen verbucht werden. Im Rahmen der BP seien keine Unterlagen vorgelegt worden.

Darlehen Ta C:

29. Mai 2001: Punkt 22) Darlehensvertrag liege vor.

1. August 2001: Punkt 2) Der Darlehensvertrag müsse bereits vorliegen. Möglicherweise befinde er sich bei den vielen Unterlagen, die anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden seien. Im Übrigen ergebe sich die Darlehensvereinbarung aber auch aus der Buchhaltung, inklusive der jahrelang bestehenden Zinsvereinbarung.

Im Rahmen der Betriebsprüfung seien keine Unterlagen vorgelegt bzw. sonstwo vorgefunden worden.

BU	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995	31.12.1996	
<i>Darlehensauszahlung</i>	70.000,00 S	70.000,00 S	70.000,00 S	70.000,00 S	
<i>Bilanzansatz</i>	70.000,00 S	70.000,00 S	76.300,00 S	80.878,00 S	

<i>Zinsen</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	<i>6.300,00 S</i>	<i>4.578,00 S</i>	
Bu	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
<i>Darlehensauszahlung</i>	<i>210.000,00 S</i>	<i>210.000,00 S</i>	<i>210.000,00 S</i>	<i>210.000,00 S</i>	<i>210.000,00 S</i>
<i>Bilanzansatz</i>	<i>231.143,00 S</i>	<i>245.526,00 S</i>	<i>260.592,05 S</i>	<i>276.582,95 S</i>	<i>293.177,00 S</i>
<i>Zinsen</i>	<i>10.265,00 S</i>	<i>14.383,00 S</i>	<i>15.066,05 S</i>	<i>15.990,90 S</i>	<i>16.594,05 S</i>
strl. Hinzurechnung	<i>10.265,00 S</i>	<i>14.383,00 S</i>	<i>15.066,05 S</i>	<i>15.990,90 S</i>	<i>16.594,05 S</i>
Ta	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995	31.12.1996	
<i>Darlehensforderung</i>		<i>1.050.000,00 S</i>	<i>1.050.000,00 S</i>	<i>1.050.000,00 S</i>	
<i>fiktiver Bilanzansatz</i>		<i>1.081.677,00 S</i>	<i>1.182.363,10 S</i>	<i>1.292.421,38 S</i>	
<i>entgangener Zinsertrag</i>		<i>31.677,00 S</i>	<i>100.686,10 S</i>	<i>110.058,28 S</i>	
Ta	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
<i>Darlehensauszahlung</i>	<i>1.050.000,00 S</i>	<i>1.050.000,00 S</i>	<i>1.050.000,00 S</i>	<i>1.050.000,00 S</i>	<i>1.050.000,00 S</i>
<i>Bilanzansatz</i>	<i>1.412.724,25 S</i>	<i>1.544.225,32 S</i>	<i>1.687.966,96 S</i>	<i>1.845.088,57 S</i>	<i>2.011.146,00 S</i>
<i>Zinsen</i>	<i>120.302,87 S</i>	<i>131.501,07 S</i>	<i>143.741,64 S</i>	<i>157.121,61 S</i>	<i>166.057,43 S</i>
strl. Hinzurechnung	<i>120.302,87 S</i>	<i>131.501,07 S</i>	<i>143.741,64 S</i>	<i>157.121,61 S</i>	<i>166.057,43 S</i>
I.M.	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995	31.12.1996	
<i>Darlehensforderung</i>	<i>175.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>	
<i>fiktiver Bilanzansatz</i>					
<i>entgangener Zinsertrag</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	
I.M.	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
<i>Darlehensauszahlung</i>	<i>378.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>	<i>378.000,00 S</i>
<i>Bilanzansatz</i>				<i>400.680,00 S</i>	<i>424.720,00 S</i>
<i>Zinsen</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	<i>0,00 S</i>	<i>22.680,00 S</i>	<i>24.040,00 S</i>
strl. Hinzurechnung				<i>22.680,00 S</i>	<i>24.040,00 S</i>

Zusammenfassend ergebe sich damit Folgendes:

Zusammenfassung	BP 1997	BP 1998	BP 1999	V 2000	V 2001
a) Nicht absetzb. Beträge	4.116.749,33 S	4.607.651,12 S	4.516.706,70 S	5.568.492,77 S	3.720.523,05 S
b) Pensionsrückstellung		570.612,00 S	830.734,00 S	960.058,00 S	1.035.124,00 S
c) Rückdeckungsvers.		90.217,00 S	40.532,00 S	279.250,00 S	138.696,00 S
d) Porsche, PA, Luxustang.		59.847,00 S	68.313,00 S	56.513,00 S	57.167,00 S
e) Reisespesen, KM-Gelder	192.156,00 S	95.582,00 S	61.000,00 S	74.000,00 S	60.000,00 S
f) D-Ford., entg. Zinsertrag	50.139,43 S	39.947,79 S	48.794,66 S	75.572,34 S	82.584,71 S
g) D-Verb., n. abzugsf. Zinsen	130.567,87 S	145.884,07 S	158.807,69 S	195.792,15 S	206.691,48 S
strl. Hinzurechnungen	4.489.612,63 S	5.609.750,98 S	5.724.888,05 S	7.209.678,62 S	5.300.786,24 S
Aktivposten Pe				<u>- 23.808,00 S</u>	<u>- 23.808,00 S</u>
Korr. Veranl. 2000 + 2001				7.185.870,62 S	5.324.594,24 S

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt für die Jahre 1997, 1998, 2000 und 2001 (endgültige) Körperschaftsteuerbescheide (jeweils datiert mit 16. Dezember 2003), nahm mit Bescheid vom 16. Dezember 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren betreffend der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wieder auf und erließ für dieses Jahr einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid (datiert ebenfalls mit 16. Dezember 2003). Gleichzeitig setzte es ebenfalls mit Bescheiden vom 16. Dezember 2003 für die Jahre 2000 (17.057,84 €) und 2001 (5.929,23 €) Anspruchszinsen fest.

Die Bw. erhob gegen die genannten Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2001 bzw. diese Anspruchszinsenbescheide 2000 und 2001 sowie Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2004 und Folgejahre jeweils vom 16. Dezember 2003 das Rechtsmittel der Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 18. Februar 2004 führte die Vertretung der Bw. unter Vorlage eines Aktenvermerkes vom 8. November 2002 im Wesentlichen aus, dass am 17. Jänner 2003 mit dem Finanzamt F vereinbart worden sei, dass - wie in der schriftlichen Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 niedergelegt worden sei - sämtliche Forderungen des Finanzamtes F an Steuern und Lohnabgaben mit der Bezahlung eines Betrages von 110.000,00 € in 60 gleichen Monatsraten endgültig abgefunden seien und daher keine weitergehenden Ansprüche mehr gegen die Bw. und deren Geschäftsführer geltend gemacht würden. Zur formellen Erledigung der anhängigen Verfahren sei festgelegt worden, dass die Bw. die von ihr erhobenen Berufungen zurückziehe und das Finanzamt F sogleich nach Vorliegen der Bankgarantie über den Betrag von 110.000,00 € alle weiteren Forderungen an Steuern und Lohnabgaben lösche. Gemäß dieser Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 sei in weiterer Folge auch vorgegangen worden. Die Bankgarantie sei erbracht worden und das Finanzamt F habe seinen Konkursantrag zurückgezogen. Die Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 sei eine Generalvereinbarung für alle bis zu diesem Zeitpunkt offenen Steuern und Abgaben gewesen. Demnach habe das Finanzamt F auf alle Steuern und Abgaben und damit auch auf die Festsetzungen für die Zeit davor verzichtet und diese, bis auf den Betrag von 110.000,00 €, der durch Bankgarantie gesichert worden sei, nachgesehen. Es fehle daher jede Rechtsgrundlage, auf Grund von Prüfungsergebnissen der Großbetriebsprüfung, die damals bereits abgeschlossen gewesen sei und zur Festsetzung der Abzugssteuern geführt hätte, neuerlich Körperschaftsteuern für die Jahre bis einschließlich 2002 festzusetzen. Dasselbe gelte für Anspruchszinsen, zumal in der Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 ausdrücklich festgehalten sei, dass keine Zinsen verrechnet würden. Ebenso seien die Lohnabgaben und die Anerkennung von Pensionsrückstellungen, Rückdeckungsversicherung, Privatnutzung von Pkws, Reisespesen, Darlehensforderungen, Zinsaufwendungen, etc. von dieser Generalvereinbarung umfasst.

Zu Tz 20 lit. a - Nicht absetzbare Beträge:

Bereits in der Berufung vom 22. Februar 1999 gegen die Bescheide aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung des Finanzamtes F sei zur Frage der Nichtanrechnung von Lizenzzahlungen, Verwaltungsaufwand, Wareneinkauf von M. und Vermittlungsgebühren eingehend Stellung genommen worden. Um umfangreiche Wiederholungen zu vermeiden, werde auf den Inhalt der vor angeführten Berufungsschrift verwiesen und geltend gemacht, dass die Lizenzzahlungen in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zu den von der Finanzierungsgesellschaft beigestellten Unterlagen und Materialien stehen würden, der

Verwaltungsaufwand für die Geschäftsführung angemessen verrechnet worden sei, die Warenlieferungen der Muttergesellschaft zu angemessenen Preisen erfolgt seien - die Waren seien keineswegs wertlos gewesen - und somit keine Überfakturierung erfolgt sei.

Auch sei entgegen der Prüfungsfeststellung der wirtschaftliche Empfänger der Lizenzzahlungen bereits im ersten Berufungsverfahren mit Herrn SG E aus S namhaft gemacht worden. Die Einvernahme desselben werde nunmehr auch in diesem Berufungsverfahren beantragt.

Nach der Vorgabe der Großbetriebsprüfung seien für alle Lizenzzahlungen von 1993 bis einschließlich 2001 die 25%igen Abzugssteuern erklärt und seien entsprechende Bescheide vom Finanzamt F erlassen worden. Wenn nun die Großbetriebsprüfung die Auffassung vertrete, dass die Lizenzzahlungen als nicht absetzbare Auslagen anzusehen seien und daher bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt blieben, führe dies zu einer doppelten Besteuerung dieser Beträge und zwar für den beschränkt Steuerpflichtigen mit 25% und mit einer Körperschaftsteuer von 34%. Dies werde für rechtswidrig gehalten.

Zu Tz 20 lit. b - Pensionsrückstellung:

Die Großbetriebsprüfung vertrete diesbezüglich die Rechtsmeinung, dass in Ansehung der Existenz bedrohenden finanziellen Lage der Bw. die Pensionszusagen an D. und DI P.K. dem Grunde nach unangemessen hoch seien und daher die steuerliche Anerkennung der Rückstellungsdotierung versagt werde. In der Folge ergäben sich Erhöhungen des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes des Jahres 1998 um 960.058,00 S und des Jahres 2001 um 1.035,00 S.

Dem entgegen vertrete die Bw. nach wie vor die Rechtsmeinung, dass sich die Angemessenheit einer Pensionszusage einer Überprüfung durch die Finanzbehörde entziehe. Ursache für die prekäre finanzielle Lage der Bw. seien nach deren Meinung nicht die gemachten Pensionszusagen, sondern vielmehr die steuerlichen Nachforderungen auf Grund der gehaltenen Betriebsprüfung über die Kalenderjahre 1993 bis 1996. Dass das Finanzamt aus der Zurücknahme der Berufungen gegen die seinerzeit ergangenen Steuerbescheide auf die Rechtmäßigkeit derselben schließe, sei irrig. Die Zurücknahme der ordnungsgemäß eingebrachten Berufungen sei ein integrierender Bestandteil der Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 gewesen, wodurch sämtliche Steuerschulden auf Grund von Betriebsprüfungen und amtlichen Festsetzungen durch einen Pauschalbetrag abgegolten worden seien und zwar unter der Bedingung, dass die anhängigen Rechtsmittel zurückgezogen würden. Dass durch die Zurücknahme der Berufungen die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide erwiesen sei, werde von Seiten der Bw. als Trugschluss bewertet. Die Bw. vertrete daher die Meinung, dass die gegenständliche Prüfungsfeststellung nicht rechtmäßig sei und stelle den Berufungsantrag, die zu Lasten der steuerlichen Gewinne der Kalenderjahre 1998 bis 2001 gebildeten Pensions-

rücklagen anzuerkennen.

Zu Tz 20 lit. c - Rückdeckungsversicherungen für Pensionen:

Wegen Nichtanerkennung der Pensionszusagen unter obgenannten Textziffer des Prüfungsberichtes habe das Finanzamt unter lit. c auch die Bildung von Rückdeckungsversicherungen zu den vereinbarten Pensionen, damit die daraus resultierenden Prämien, erworbenen Vermögensansprüche, Finanzierungskosten, etc., in steuerlicher Hinsicht nicht anerkannt.

Da die unter Tz 20 lit. b beanstandeten Pensionszusagen rechtmäßig erfolgt seien, seien auch die Rückdeckungsversicherungen für die eingegangenen Pensionsverpflichtungen und der daraus resultierende Aufwand steuerlich anzuerkennen. Die steuerlichen Hinzurechnungen laut Betriebsprüfung in Höhe von 90.217,00 S (1998), von 40.532,00 S (1999), von 279.250,00 S (2000) und von 138.696,00 S (2001) seien daher zu Unrecht erfolgt. Es werde daher auch diesbezüglich der Antrag gestellt, den getätigten Aufwand steuerlich anzuerkennen und die angefochtenen Bescheide entsprechend zu berichtigen.

Zu Tz 20 lit. d - Pe Ca 4 - Privatnutzung 30%:

Unter dieser Textziffer habe das Finanzamt die Luxustangente des Betriebsfahrzeuges Pe einer Berichtigung unterzogen und einen geschätzten Privatanteil von 30% aus dem Betriebsaufwand ausgeschieden. Die Nutzung eines Betriebsfahrzeuges, das einem Dienstnehmer durch den Dienstgeber für private Fahrten überlassen werde, stelle einen Sachbezug dar, welcher durch Verordnung, BGBl. II Nr. 460/2001, geregelt sei (Verweis auf Rz 424 der Lohnsteuerrichtlinien). Bei der zuletzt gehabten Lohnsteuerprüfung seien die betreffenden Normen angewendet worden, allerdings unrichtig. Bei der Vereinbarung vom 23. Jänner 2004 (wohl: 2003) seien die Nachforderungen durch die Lohnsteuerprüfung inbegriffen und im vereinbarten Pauschalbetrag enthalten. Eine nochmalige Nachverrechnung des betreffenden Sachbezuges sei daher nicht gerechtfertigt und es werde beantragt, die betreffenden Hinzurechnungen ersatzlos aufzuheben.

Zu Tz 20 lit. e - Reisespesen und KM-Gelder für die Eheleute K:

Unter der Annahme, dass DI P.K. nicht als Dienstnehmer der Bw. anzusehen sei und darüber hinaus D.K., die zwar die Geschäftsführerin der Bw. sei, dennoch nur als Reisebegleiterin von Herrn K fungiert habe, habe das Finanzamt ohne weitere Sachverhaltsermittlungen 30% des gesamten geltend gemachten Reisekostenaufwandes dem Gewinn hinzugerechnet. Aus Vereinfachungsgründen habe das Finanzamt weiters die geltend gemachten Kilometergelder als nicht abzugsfähige Aufwendungen betrachtet und der Körperschaftsteuer unterzogen. Hiezu vertrete die Bw. die Rechtsmeinung, dass alle Reisekosten in der Buchhaltung als Betriebsausgabe erfasst und ordnungsgemäß belegt seien. Das aus Vereinfachungsgründen erfolgte Ausscheiden aus dem Betriebsaufwand mit einem Pauschalbetrag von 30% werde von der Bw. als rechtswidrig betrachtet. Es werde daher beantragt, den geltend gemachten

Reiseaufwand zur Gänze als Betriebsaufwand bei Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes anzuerkennen.

Zu Tz 20 lit. f - Darlehensforderungen - entgangener Zinsertrag:

Die Großbetriebsprüfung habe diesbezüglich festgestellt, dass die Darlehensforderung an die Eheleute K nicht verzinst worden sei. Der entgangene Zinsertrag der DD GesmbH & Co KG (richtig wohl: der Bw.) sei steuerlich als außerbücherliche Hinzurechnung zu berücksichtigen. Für diese außerbücherliche Hinzurechnung gebe die Großbetriebsprüfung keine Begründung bekannt. Da die Eheleute K an der Bw. nicht beteiligt seien, gebe es für die von der Betriebsprüfung vorgenommene Gewinnerhöhung auch keine schlüssige Begründung. Es werde daher beantragt, dass die Gewinne der Kalenderjahre 1993 bis 2001 nicht erhöht und eine außerbücherliche Hinzurechnung von fiktiven Zinsen bei Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens bei Erledigung dieser Berufung unterbleibe.

Zu Tz 20 lit. g - Darlehensverbindlichkeiten - nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen:

Mangels Vorlage entsprechender Unterlagen seien nach Meinung der Großbetriebsprüfung die Darlehen Bu, Ta C, I. und M. als Eigenkapital ersetzende Zuwendungen anzusehen und es sei davon auszugehen, dass die gegenständlichen Darlehen durch die Gesellschaftersphäre veranlasst seien. Die Zinsaufwendungen, die aus diesen Darlehen resultierten, seien daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Hierzu stelle die Bw. fest, dass diese Zuwendungen nicht durch die Gesellschaftersphäre veranlasst worden seien. Die Vorlage von angefochtenen Unterlagen erübrige sich nach Meinung der Bw., da es sich bei einem Darlehen um einen Realvertrag handle, der durch die Zuzählung der Darlehensvaluta zu Stande komme. In der Buchhaltung seien diese Zuzählungen ordnungsgemäß erfasst und belegt worden. Die von der Finanzbehörde getroffene Annahme, dass die Darlehen durch die Gesellschaftersphäre veranlasst seien, sei daher unrichtig. Es werde daher auch zu dieser Prüfungsfeststellung der Antrag gestellt, dass die für die obgenannten Darlehen gezahlten Zinsen Betriebsausgaben der Darlehensschuldnerin darstellen würden und bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Sinn der Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 sei gewesen, die Bw. nicht in den Konkurs zu treiben, sondern alle Steuern und Abgaben nachzusehen, die sie offenkundig auf Grund ihrer wirtschaftlichen Situation nicht leisten habe können. Die Vorgangsweise des Finanzamtes F, auf Grund des neuen Berichtes der Großbetriebsprüfung F vom 15. Dezember 2003 Körperschaftsteuern für die Jahre 1997 bis 2001 neu zu berechnen und vorzuschreiben, Anspruchszinsen festzusetzen sowie die Vorauszahlungen für das Jahr 2004 und Folgejahre auf dieser Basis zu ermitteln, verstoße bei dieser Sachlage gegen die Prinzipien der Rechtstaatlichkeit. Aufgrund der Steuernachsicht vom 23. Jänner 2003 seien alle damals anhängigen Rechtsmittel zurückgezogen worden, sodass die angefochtenen Bescheide rechts-

kräftig worden seien. Auf Grund der Nachsicht habe dies jedoch zu keiner entsprechenden Belastung geführt.

Zur bereits vorliegenden Vereinbarung vom 23. Jänner 2003, deren Vorgeschichte und Wirkung werde Beweis angeboten durch den früheren Amtsvorstand Dr. O, den Gruppenleiter der Einbringung Herr Sz, Wirtschaftstreuhand Dr. P und RA Dr. GL als Zeugen.

Es werde daher beantragt, die oben angeführten Beweise aufzunehmen, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen, das Beweisverfahren zu ergänzen und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Den oben dargestellten Feststellungen der Großbetriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt für das Jahr 2002 den Körperschaftsteuerbescheid vom 4. März 2004; dabei änderte es die erklärten Besteuerungsgrundlagen für 2002 folgendermaßen (vgl. entsprechende Bescheidbegründung vom 16. Februar 2004):

<i>Hinzurechnung Dotierung Pensionsrückstellung</i>	<i>81.074,00 €</i>
<i>Aufwand Rückdeckungsversicherung</i>	<i>236,18 €</i>
<i>Erhöhung Luxustangente Porsche auf 66,52%</i>	<i>3.855,84 €</i>
<i>Verdeckte Gewinnausschüttung aus Darlehensforderung an Gesellschafter</i>	<i>1.047,70 €</i>
<i>Zinsen Darlehensverbindlichkeiten BU und TA</i>	<i>14.432,30 €</i>
<i>Zinsen Finanzierung Rückdeckungsversicherung</i>	<i>12.218,70 €</i>
<i>Abtretung Aktivposten PE</i>	<i>- 1.730,19 €</i>
Summe	111.134,53 €

In der gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 4. März 2004 erhobenen Berufung vom 29. März 2004 brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. unter Verweis auf den Berufungsschriftsatz vom 18. Februar 2004 im Wesentlichen noch vor, dass die steuerliche Absetzbarkeit einer Rückstellungsbildung für Pensionszusagen nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 14 EStG zu erfolgen habe. Aus dem diesem Berufungsschriftsatz angeschlossenen versicherungsmathematischen Guthaben der Fa. AVB (W), gehe hervor, dass die gesetzlichen Bestimmungen zur Bildung einer Pensionsrücklage in jeder Hinsicht berücksichtigt worden seien. Die von der Großbetriebsprüfung vertretene Rechtsmeinung, dass in Ansehung der Existenz bedrohenden finanziellen Lage der Bw. die Pensionszusage unangemessen hoch sei, ist eine über den gesetzlichen Rahmen hinausgehende Einschränkung der Rückstellungsbildung.

Nach wie vor vertrete die Bw. die Rechtsmeinung, dass die Angemessenheit der Pensionszusage sich ausschließlich an den gesetzlichen Bestimmungen zu orientieren habe und sich, sofern diese Bestimmungen eingehalten würden, die Rückstellungsbildung einer Überprüfung durch die Finanzbehörde entziehe. Besonders müsse darauf hingewiesen werden, dass für die prekäre finanzielle Lage der Bw. nach Meinung der Geschäftsführung nicht die gemachten Pensionszusagen, sondern vielmehr die steuerlichen Nachforderungen auf Grund der gehab-

ten Betriebsprüfung für die Kalenderjahre 1993 bis 1996 verantwortlich seien. Gegen die betreffenden Bescheide, die aufgrund der genannten Betriebsprüfung ergangen seien, sei das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und es bleibe abzuwarten, wie die Oberbehörde die Einschränkungen des Finanzamtes bezüglich der Bildung von Pensionsrücklagen beurteile. Weiterhin vertrete das Finanzamt auch die Meinung, dass der im Zusammenhang mit der Pensionsrückstellung stehende Aufwand für die Rückdeckungsversicherung und ebenso die Zinsen für die Finanzierung der Rückdeckungsversicherung steuerlich nicht anzuerkennen seien. Diese Aufwendungen seien aber die schlüssige Folge der rechtmäßigen Bildung der Pensionsrückstellungen und es seien auch diese Aufwendungen zu Unrecht von der steuerlichen Absetzbarkeit ausgeschlossen worden.

Da die Forderungen der Bw. gegenüber den Eheleuten K nicht verzinst worden seien, vertrete das Finanzamt unter Bezugnahme auf den obgenannten Prüfungsbericht auch die Meinung, dass die betreffenden Forderungsbeträge verzinst hätten werden müssen. Das Finanzamt gehe hierbei von der offenkundig irrigen Annahme aus, dass die Eheleute K an der Bw. beteiligt seien. Da diese Annahme falsch sei, sei daher in der Nichtverzinsung der genannten Darlehen keine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken.

Andererseits handle es sich jedoch bei den Darlehen Bu und Ta um echte Darlehensverbindlichkeiten der Bw. Die betreffenden Darlehen seien korrekt der Bw. überwiesen worden und es lägen daher rechtsverbindliche Darlehen vor. Die Ausscheidung der für diese Darlehen verrechneten Zinsen sei daher zu Unrecht erfolgt.

Nach Einholung der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 21. April 2004 zum Berufungsschriftsatz erließ das Finanzamt die Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2006 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 und Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 und 2001; dabei berichtigte das Finanzamt die unter Tz 20 lit. d des obgenannten Betriebsprüfungsberichtes angesetzte Hinzurechnung insofern, als nur mehr die erhöhte Luxustangente zu einer außerbücherlichen Hinzurechnung führte, zumal ein entsprechender Sachbezug bereits bei der die Jahre 1998 bis 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung angesetzt worden sei; im Übrigen wird an dieser Stelle auf die zusätzliche Bescheidbegründung vom 13. März 2006 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 3. Februar 2006 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 1997, 2000, 2001 und 2002 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit diese Berufungen wiederum als unerledigt galten.

Mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden für die Jahre 1997 bis 2001 vom 21. Juni 2006 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen (nicht fremdübliche Lizenzgebühren sowie die übrigen von der M. verrechneten Kosten; vgl. dazu die

zusätzliche Bescheidebegründung vom 13. März 2006 zu den obgenannten Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2006) entfallende Kapitalertragsteuer heran; dabei setzte das Finanzamt folgende Beträge an:

Jahr	Verdeckte Ausschüttungen lt. BVE	KESSt 25% lt. BVE
1997	259.355,00 €	64.838,75 €
1998	285.765,00 €	71.441,25 €
1999	268.561,56 €	67.140,39 €
2000	331.100,00 €	82.775,00 €
2001	221.221,00 €	55.305,25 €
Summe	1,366.002,56 €	341.500,64 €

Mit Schriftsatz vom 18. Juli 2006 erhob die Bw. gegen diese Haftungs- und Zahlungsbescheide vom 21. Juni 2006 Berufung; begründend verwies dabei die steuerliche Vertretung der Bw. im Wesentlichen auf den Berufungsschriftsatz vom 18. Februar 2004.

Das Finanzamt legte die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Auf Grund eines Amtshilfersuchens des Unabhängigen Finanzsenates übermittelte das Landesgericht F das Urteil vom 19. April 2005, ZZZ, in der Strafsache D.K. und DI P. J. K.

In weiterer Folge legte die steuerliche Vertretung der Bw. im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. Schriftsatz vom 26. Mai 2008) den Ausfolgebefschluss des Fürstlichen Landgerichtes vom 6. Juli 2004, AAA, vor, verwies auf den Berufungsschriftsatz vom 18. Februar 2004 und brachte in Erwiderung zur obgenannten Bescheidebegründung (Berufungsvorentscheidungen) vom 13. März 2006 sowie zu diesem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates noch mit Schreiben vom 14. August 2008 vor, dass nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragspartner Sinn und Zweck der Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 die Erhaltung des Betriebes und der Arbeitsplätze der Dienstnehmer sowie die Vermeidung des vom Finanzamt initiierten Konkursverfahren, welches mit Sicherheit zur Betriebsschließung geführt hätte, gewesen sei. Zum Zeitpunkt der gegenständlichen Vereinbarung seien die vom Prüfer getroffenen Feststellungen und die Höhe der sich daraus ergebenden Steuerbelastungen sehr wohl bekannt gewesen. Aus der Verwendung des Plurals unter Ziffer 1 des Vereinbarungstextes sei klargelegt, dass sowohl die Betriebsprüfung über die Kalenderjahre 1993 bis 1996 als auch jene über die Kalenderjahre 1997 bis 1999 von der betreffenden Vereinbarung umfasst seien. Insbesondere gelte das für die express verbis genannten Abzugssteuern von Lizenzzahlungen, welche ausschließlich bei der Betriebsprüfung 1997 bis 1999 Prüfungsgegenstand gewesen seien. Es laufe auch dem Sinn und

Zweck der betreffenden Vereinbarung zuwider, wenn das Finanzamt zunächst hohe Steuernachlässe zur Betriebserhaltung gewähre und einige Monate später auf Grund neuer Bescheide dem Unternehmen Abgabenzahlungen vorschreibe, die zur unverzüglichen Insolvenz des Unternehmens führten. Mit der Vereinbarung vom 23. Jänner 2003 hat das Finanzamt auf alle Steuern und Abgaben und damit auch auf die Festsetzung neuer Steuern für die Zeit bis zum Abschluss der Vereinbarung verzichtet. Wie in der Berufung ausgeführt werde, fehle daher für die Vorschreibung von Körperschaftsteuern für die Kalenderjahre 1997 bis 2002 die Rechtsgrundlage.

Hinsichtlich der bindenden Wirkung der Feststellungen im rechtskräftigen Strafurteil in der Strafsache "DI P. und D.K." werde auf den beiliegenden Ausfolgungsbeschluss des Fürstlichen Landgerichtes und den in demselben festgelegten Fiskalvorbehalt hingewiesen. Dieser Vorhalt besage (Verweis auf Seite 3 dritter Absatz des Ausfolgungsbeschlusses), dass die übersandten Unterlagen für Fiskaldelikte nicht verwendet werden dürften. Es sei daher im gegenständlichen Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht davon auszugehen, dass die Eheleute K die wirtschaftlich Berechtigten der M. gewesen seien und es seien daher auch die gemachten Lizenzzahlungen nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren.

Das Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 14. August 2008 (samt Beilage) wurde in der Folge der Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt.

Am 27. November 2008 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten; im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift sowie bezüglich des wesentlichen Kerns der Aussagen der steuerlichen Vertretung der Bw. bzw. der Amtspartei und deren Würdigung auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Vereinbarung vom 23. Jänner 2003:

Dem Berufungsvorbringen, wonach mit dieser Vereinbarung das Finanzamt auf alle Steuern und Abgaben und damit auch auf die Festsetzung neuer Steuern für die Zeit bis zum Abschluss der Vereinbarung verzichtet habe und daher für die Vorschreibung von Körperschaft- bzw. Kapitalertragsteuer für die Kalenderjahre 1997 bis 2002 die Rechtsgrundlage fehle, ist wie folgt zu entgegnen:

Ein Vergleich über Abgabenansprüche ist grundsätzlich von der Rechtsordnung nicht vorgesehen; dem Abgabenrecht ist das Institut eines "Vergleiches" - im Gegensatz zum Zivilprozess (vgl. § 204 ZPO) - grundsätzlich fremd. Abmachungen ("Vergleiche") zwischen den

Organwaltern des Abgabengläubigers und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld stehen - soweit sie nicht im Gesetz ausdrücklich zugelassen sind - im Widerspruch zu dem aus Art. 18 B-VG abzuleitenden Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und sind daher ohne irgendeine rechtliche Relevanz. Die Entstehung, der Inhalt und das Erlöschen einer Abgabenschuld einschließlich des diesbezüglichen Verfahrens und der diesbezüglichen Rechtsformen hoheitlichen Handelns sind ausschließlich durch das Gesetz geregelt. Die Abgabenbehörde hat keine rechtliche Möglichkeit, über Abgabenansprüche nach Gutdünken zu verfügen. Das Gesetz sieht nicht vor, dass die Abgabenschuld ungeachtet der Verwirklichung des Abgabentatbestandes im Fall einer gegenteiligen vertraglichen Vereinbarung zwischen Abgabenschuldner und Abgabengläubiger nicht entstünde oder zum Wegfall gelange (vgl. zB VwGH 27.7.1994, 92/13/0058; VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035; VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005; VwGH 4.8.2005, 2003/17/0233; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124; siehe auch Ritz³, BAO-Kommentar, Tz 10 zu § 4 BAO).

Einer allfälligen abweichenden Vereinbarung der Behörde mit dem Abgabepflichtigen über nicht vergleichsfähige Abgabenansprüche öffentlich-rechtlicher Natur kommt daher *keinerlei* abgabenrechtliche Bedeutung zu.

Etwaige Zeugeneinvernahmen zu dem in Rede stehenden "Vergleichsabschluss" waren damit hinfällig; die in diesem Zusammenhang von der Bw. im Berufungsschriftsatz sowie im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung beantragten Zeugeneinvernahmen könnten dem diesbezüglichen Berufungsbegehren der Bw. in keiner Weise zum Erfolg verhelfen.

Die strittige Vereinbarung fand im konkreten Fall auch nicht in den angefochtenen Abgabenbescheiden ihren Niederschlag (ein Abgabenbescheid, der Abgaben im Gefolge einer Besprechung zwischen Steuerpflichtigen und Organwaltern niedriger festsetzt, hätte - wegen der ihm zukommenden Bescheidwirkungen - normative Bedeutung).

Abgesehen von diesen Überlegungen hat das Finanzamt im Übrigen auch richtig ausgeführt, dass sich der in Rede stehende Vereinbarungstext (Punkt 1) ausschließlich auf Steuervorschreibungen stützt, gegen die noch nicht erledigte Rechtsmittel offen waren, Steuervorschreibungen und -festsetzungen betreffend die gegenständlichen Berufungsjahre bis zum Zeitpunkt der Vereinbarung keine erfolgt waren und damit auch nicht Gegenstand der strittigen Vereinbarung gewesen sein konnten.

Der in Rede stehende Einwand der Bw. geht daher ins Leere und begründet nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Rechtswidrigkeit der angefochten Bescheide.

Zu den (noch) strittigen Berufungspunkten ist Folgendes zu sagen:

a) Nicht absetzbare Beträge gemäß § 162 Abs. 2 BAO:

Streit besteht diesbezüglich darüber, ob die von der Bw. bezahlten bzw. verrechneten Beträge (Lizenzen, Verwaltungsaufwand, Vermittlungsgebühren und Wareneinkäufe) an die Alleingesellschafterin M. als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Das Finanzamt hat die Nichtanerkennung der strittigen Beträge als Betriebsausgaben zunächst - den Ausführungen der Groß-Betriebsprüfung folgend - auf die Bestimmung des § 162 BAO gestützt; in der Folge - im Zuge der Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2006 (vgl. zusätzliche Bescheidebegründung vom 13. März 2006) - hat es die Abzugsfähigkeit (nur noch) der fremdüblichen Lizenzzahlungen auf Grund der Bestimmung des § 162 BAO verneint, die nicht fremdüblichen Lizenzzahlungen sowie die übrigen von der M. verrechneten Kosten (Verwaltungsaufwand, Wareneinkauf der M., Vermittlungsgebühren) als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert und diesbezüglich die Bw. zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen.

§ 162 BAO lautet:

“(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

Nach den Bestimmungen des liechtensteinischen Steuerrechtes bzw. des Personen- und Gesellschaftsrechtes sind Sitzgesellschaften solche Unternehmen, die in Liechtenstein - mit oder ohne Haltung eines Büros - lediglich ihren Sitz haben, ohne jedoch dort einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten. Einer der Beweggründe - wenn nicht überhaupt der wesentlichste - für die Abwicklung von Geschäftsbeziehungen über Sitzgesellschaften ist, wie die Erfahrung zeigt, durch Gewinnverlagerungen in Steueroasenländer (wie ua. auch Liechtenstein) Steuerspareffekte zu bewirken. Bei einer solchen “Briefkastenfirma” liegt somit der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsmacht ausgeschieden sind (vgl. VwGH 13.10.1999, 93/13/0200; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062). Als Empfänger kann aber an Stelle einer im Ausland ansässigen “Briefkastengesellschaft” die hinter ihr stehende Person angesehen werden (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062).

Unstrittig ist, dass es sich bei der in Form einer Anstalt errichteten M. (wie im Übrigen auch bei der I.) um eine reine Sitz- bzw. Domizilgesellschaft handelt, die in Liechtenstein keine geschäftlichen oder kommerziellen Tätigkeiten entfalten darf (die Domizilgesellschaft übt in

der Regel nur eine sog. passive Tätigkeit aus, die meist in der Vermögensverwaltung oder in der Verwertung von Rechten besteht). Die M. hat ihren Sitz bei einem ortsansässigen Domizilträger bzw. Domizilgeber [hier: Treuhänderin B.G. als Repräsentantin und Verwaltungsrätin; FL-G V, Bg 4, Postfach bbb (in der Folge Herr Ha; vgl. Schreiben der Rechtsanwälte L vom 29. Mai 2001)], beschäftigt keine Fremdmitarbeiter und veröffentlicht auch keine Erfolgs-, Umsatz- oder Bilanzzahlen (vgl. dazu Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1993 bis 1996, Gewerbesteuer 1993 sowie Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1999 und Folgejahre; Auskunft des Kreditschutzverbandes von 1870; siehe dazu auch Tz 29 des BP-Berichtes vom 2. Dezember 1998 betreffend die Jahre 1993 bis 1996; Schreiben der M. an Frau K vom 8. August 1998).

Das Finanzamt durfte daher - es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Vorhaltewirkung einer Berufungsvorentscheidung verwiesen - zu Recht davon ausgehen, dass die M. nicht die tatsächliche Empfängerin der in Rede stehenden bezahlten bzw. verrechneten Beträge gewesen ist, was im Übrigen auch darin seine Bestätigung findet, dass von Seiten der Bw. (vgl. Schreiben der Rechtsanwälte L vom 14. Juli 2000) schließlich SG E, Kaufmann aus S, als tatsächlichen Empfänger der strittigen Beträge bzw. als wirtschaftlich Berechtigten namhaft gemacht wurde. Das Vorgehen des Finanzamtes nach § 162 Abs. 1 BAO [in diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass auch im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung die steuerliche Vertretung der Bw. vom Referenten ausdrücklich aufgefordert wurde, den (wahren) Gläubiger oder Empfänger der geltend gemachten Beträge genau zu bezeichnen] war damit - gerade auch in Anbetracht der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154; vgl. dazu auch Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1726 ff) - grundsätzlich gerechtfertigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrfach zu Zahlungen an eine liechtensteinische "Briefkastenfirma" ausgeführt, dass mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen ist, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind. Die bloße Nennung einer Steueroasenfirma (ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und daher keine Leistungen erbringen kann), ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bzw. ohne jene Personen, denen die Erträge aus der Domizilgesellschaft zufließen, bekannt zu geben, reicht damit ebenso nicht aus, wie die bloße Namhaftmachung einer beliebigen Person (siehe VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145, 0146; VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007; vgl. auch Ritz³,

a.a.O., Tz 7 zu § 162 BAO; Stoll, a.a.O., Seiten 1726 ff). Diese Person muss vielmehr auch der tatsächliche wirtschaftliche Empfänger der Beträge sein, dh. der Empfänger muss eine Leistung erbracht haben. Eine zwischengeschaltene Person, die die als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge zB vereinbarungsgemäß an einen Dritten weiterzuleiten hat, ist deshalb nicht der eigentliche Empfänger. Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen (und sei es auch eine juristische) nicht die (tatsächlichen, richtigen, wahren) Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0032; VwGH 22.3.1995, 93/13/0076; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0099; VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Die Bw. hat durch die "Umleitung der strittigen Aufwendungen" über eine liechtensteinische Briefkastengesellschaft ein Verhalten gesetzt, das es rechtfertigt, an ihren Angaben Zweifel zu hegen. Von Seiten der Bw. wurde wiederholt SG E als wahrer (wirtschaftlicher) Empfänger der strittigen Beträge namhaft gemacht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entbehrt es weder der Schlüssigkeit noch der Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen, wenn das Finanzamt im Sachverhaltsbereich zu der Annahme gelangt ist, dass SG E, ein Kaufmann aus S, nicht der wahre wirtschaftliche Empfänger der als Betriebsausgaben geltend gemachten Lizenzzahlungen, ua. war. Gegenständlich lagen gewichtige Indizien vor, die diese Vermutung rechtfertigen. So wurden etwa Bilanzen der M. bei der Hausdurchsuchung der Kriminalpolizei Bregenz im Büro der Bw. gefunden und bei der Computerauswertung in den Büroräumlichkeiten der Bw. wurde festgestellt, dass die Korrespondenz der M. und die Vorschreibung der strittigen Lizenz-, Vermittlungs- und Verwaltungsgebühren über die EDV-Anlage der Bw. in B erstellt worden sind. Weiters wurden im Büro der Geschäftsführerin der Bw. (D.K.) Blankoformulare der in Liechtenstein ansässigen M. vorgefunden.

Im Übrigen wird von Seiten der Bw. übersehen, dass für die Behauptung, dass SG E der wahre wirtschaftliche Empfänger sei, keinerlei Nachweise beigebracht wurden. Wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland oder gar in einem Land haben, in dem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt sind (Liech-

tenstein leistet grundsätzlich keine Rechtshilfe bei der Aufklärung zweifelhafter Sachverhalte; Rechtshilfe wird überhaupt nur in einem anhängigen Verständigungsverfahren geleistet, das aber nur über Initiative einer im Vertragsstaat ansässigen Person eingeleitet wird), ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. VwGH 12.9.1978, 1511, 1512, 2344/75; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Dementsprechend hat ein Abgabepflichtiger, wenn er in Geschäfte eintritt, die Beziehungen zu einer Steueroase aufweisen, von Anbeginn an dafür Sorge zu tragen, dass er in der Lage sein wird, gegenüber der Abgabenbehörde im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (vgl. VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Der Abgabepflichtige hat das abgabenrechtliche Risiko aus Geschäftstätigkeiten, die sich in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich - wie zB in Liechtenstein oder der Schweiz - abspielen, selbst zu tragen, wenn die diesen Geschäften zu Grunde liegenden Umstände nicht durch lückenlose Beweisführung erhellt werden vermögen (vgl. VwGH 25.9.2001, 97/14/0061).

Soweit die Bw. beantragte, SG E als Zeugen zu vernehmen, ist darauf zu verweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe der Bw. gewesen wäre, diese im Ausland lebende Person als Zeugen stellig zu machen, sofern dies ihrer Meinung nach der Wahrheitsfindung dienlich gewesen wäre (vgl. zB VwGH 24.6.2003, 2001/14/0084). Nachdem SG E von der Bw. nicht stellig gemacht wurde, hat sie sich somit seiner (möglichen) Zeugenaussage begeben. Die Zustellung einer Zeugenladung in S - als Hoheitsakt im anderen Staat - würde im Übrigen ein unzulässiger Eingriff in die Hoheitsrechte Ss darstellen.

Es wäre daher an der Bw. gelegen, im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht alles, was ihre Angaben über die behaupteten Zuflüsse bei SG E stützt, vorzubringen und zu dokumentieren (zB Stelligmachung von SG E, Angabe von anderen Zeugen und Auskunftspersonen, Offenlegung der Einzelheiten der Geschäftsabwicklung, Vorlage von entsprechenden Verträgen sowie von vorhandenen Kontoauszügen, Vorlage der Beistatuten der M.). Eine diesbezügliche zweifelsfreie Dokumentation bzw. Konkretisierung ist gegenständlich nicht erfolgt. Wird diese "erhöhte"

Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Abgabenbehörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen.

Zur Bindungswirkung des vorliegenden rechtskräftigen Strafurteiles in der Strafsache "DI P. und D.K." vom 19. April 2005, ZZZ, und zu dem in diesem Zusammenhang von Seiten der Bw. vorgelegten Ausfolgungsbeschluss des Fürstlichen Landgerichtes mit den darin aufgenommenen Auflagen (vgl. Seite 3 des Beschlusses) ist Folgendes zu sagen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil (erster Instanz) bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch, mit welchem der Beschuldigte eines Deliktes für schuldig befunden wurde, beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Diese Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Urteilsspruch gedeckten Tatsachen, wogegen keine Bindung hinsichtlich der bloß in den Entscheidungsgründen genannten Feststellungen des Gerichtes gegeben ist. Von einem in einem solchen Verfahren festgestellten Sachverhalt darf die Abgabenbehörde in einem nachfolgenden Verwaltungsvorgang nicht abweichen. Die steuerrechtliche Beurteilung des Lebenssachverhaltes, an dessen Feststellung sie gebunden ist, obliegt dessen ungeachtet weiterhin der mit der Vollziehung der Abgabengesetze betrauten Abgabenbehörde (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214; VwGH 30.1.2001, 95/14/0043; VwGH 3.11.2001, 95/4/0043; VwGH 18.11.2003, 97/14/0079; siehe auch Ritz³, a.a.O., Tz 14 zu § 116 BAO).

Eine Ausnahme von dieser grundsätzlich gegebenen Bindungswirkung bzw. ein Beweisverwertungsverbot - dem Verfahren zur Abgabenerhebung nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung ist grundsätzlich ein Beweisverwertungsverbot fremd - kann sich aus zwischenstaatlichen Vereinbarungen gesetzeseergänzenden Inhalts ergeben, wenn die Rechtshilfe nur unter der ausdrücklichen Bedingung der Verwendung ausschließlich für jene strafbaren Handlungen, auf die sich die Rechtshilfe bezieht, gewährt wird [vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 9 f zu § 166 BAO; europäische Übereinkommen vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen samt Vorbehalten und Erklärungen, BGBl. Nr. 41/1969 sowie BGBl. Nr. 25/1970; Bundesgesetz vom 4. Dezember 1979 über die Auslieferung und die Rechtshilfe in Strafsachen, BGBl. Nr. 529/1979, (ARHG); VwGH 22.1.1992, 90/13/0237; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190]. Für den Verwaltungsgerichtshof ist entsprechend den zitierten Erkenntnissen maßgeblich, unter welchen, von den inländischen Justizbehörden nicht zurückgewiesenen Bedingungen die ausländischen Behörden die begehrte Rechtshilfe im konkreten Fall geleistet haben. Hat sich das den Abgabepflichtigen verurteilende strafgerichtliche Urteil auf die Ergebnisse von Rechtshilfehebungen gestützt, die nur unter einer nicht zurückgewiesenen Bedingung gewährt worden sind, welche auch die Behörden des Abgabensatzungsver-

fahrens kraft der normativen Wirkung des § 4 ARHG an der Verwendung der Rechtshilfeergebnisse gehindert hätte, muss ein solcherart wirksam begründetes Beweisverwertungsverbot auch das strafgerichtliche Urteil erfassen. Das Höchstgericht führt weiters aus, dass es eine unzulässige Umgehung solcherart allenfalls bestehender Beweisverwertungsverbote bedeuten würde, wollte man ihre einmal erkannte Wirksamkeit auf die Rechtshilfeergebnisurkunden allein beschränken, gerichtliche Entscheidungsergebnisse, die auf ihnen beruhen, hingegen vom Verwertungsverbot als nicht umfasst betrachten.

Angesichts des vorgelegten Ausfolgungsbeschluss des Fürstlichen Landgerichtes und dem darin festgelegten Fiskalvorbehalt, der sich entgegen der Auffassung des Finanzamtes sehr wohl auch auf das gegenständliche Abgabenfestsetzungsverfahren erstreckt (vgl. dazu Seite 3 dritter Absatz des Ausfolgungsbeschlusses), erachtete sich der Unabhängige Finanzsenat den obigen Überlegungen entsprechend im konkreten Fall, zumal es auch keine Anhaltspunkte für die Zurückweisung dieser Bedingung durch die inländische Justizbehörde gab, an die vom Landesgericht F im Spruch des oben bezeichneten Urteils aufgenommenen tatsächlichen Feststellungen, die ua. auf einer im Rechtshilfeweg vorgenommenen Einvernahme der obgenannten Treuhänderin gründen, nicht gebunden. Das wirksam begründete Beweisverwertungsverbot der Rechtshilfeergebnisse erfasst somit auch das in Rede stehende strafgerichtliche Urteil.

Im Berufungsfall war - gerade auf Grund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde - eine Auslegung zu Lasten der Bw. deswegen vorzunehmen, weil der Zufluss der in Rede stehenden Beträge an den behaupteten Empfänger (SG E) nicht erwiesen ist und die Zweifel an der behaupteten Sachverhaltsabwicklung von Seiten der Abgabepflichtigen nicht schlüssig ausgeräumt werden konnten. Damit war aber mit der Benennung der M. bzw. SG E dem Auftrag nach § 162 Abs. 1 BAO nicht entsprochen und waren die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO zwingend nicht anzuerkennen. Das diesbezügliche Berufungsbegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

Was nun die vom Finanzamt (Berufungsvorentscheidung) vorgenommene Qualifizierung der nicht fremdüblichen Lizenzzahlungen sowie der übrigen von der M. verrechneten Kosten (Verwaltungsaufwand, Wareneinkäufe von M., Vermittlungsgebühren) als verdeckte Ausschüttungen anlangt, ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Grundsätzlich können verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Zum einen kann die verdeckte Ausschüttung in der Form überhöhter (scheinbarer) Ausgaben auftreten, zum anderen in der Form zu geringer (fehlender) Einnahmen. Die ersterwähnte Erscheinungsform führt zu einer Aufwandskürzung, die zweiterwähnte zu einer Einnahmenerhöhung (vgl. VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162 und 0165).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen ua. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine verdeckte Ausschüttung setzt somit grundsätzlich die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt ist. Entscheidend ist somit, dass sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären lassen.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann; sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl. zB VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; siehe auch Renner, in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988, Rz 105 ff zu § 8 KStG; Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Tz 18 zu § 27).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Es darf aber nicht übersehen werden, dass Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft haben können, insbesondere dann, wenn

sie als überwiegend am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH die Willensbildung der Gesellschaft zu bestimmen vermögen. In solchen Fällen besteht die Möglichkeit, über entsprechende Gesellschafterbeschlüsse zu Lasten des Gesellschaftserfolges und des Gesellschaftsvermögens eigene Vorteile zu erwirken. Die Steuerersparnis, die eine derartige Vorteilszuwendung bei der Gesellschaft über die korrespondierende Betriebsausgabe bzw. Schuldpost zur Folge hat, kann durchaus der einzige Grund der Zuwendung sein. Schrifttum und Rechtsprechung haben daher die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen an Gesellschafter einer GesmbH an strenge Voraussetzungen geknüpft (vgl. VwGH 14.9.1979, 1264/78).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist - gerade bei einer Verflechtung von Interessen der an den für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Vorgängen beteiligten Personen - die einkommensteuerliche Angehörigenjudikatur auch für die Nahebeziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber anzuwenden. Es sollen nicht entgegen dem aus den §§ 114 f BAO hervorleuchtenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Renner, in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werrilly, a.a.O., Rz 169 ff zu § 8 KStG; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173). Rechtsgeschäfte finden somit - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Bei den obgenannten von der Judikatur aufgestellten und von der Praxis übernommenen besonderen Anerkennungskriterien für Angehörigenvereinbarungen handelt es sich um Behauptungs- oder Beweislastregelungen. Sie haben somit keine tatbestandsartige Bedeutung. Diese Anerkennungsgrundsätze kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten zivilrechtlichen Vereinbarung bestehen und somit den Verdacht nahelegen, das Rechtsgeschäft würde nur zum Zwecke der Steuerersparnis behauptet (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223, 2235/78; VwGH 11.11.1980, 1175, 1533/80; VwGH 20.11.1990, 89/14/0090, VwGH 22.6.1993, 93/14/0067; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; Doralt/Renner⁸, EStG, Tz 158 ff zu § 2 EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 44 zu § 20 EStG 1988).

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 Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Be-

rücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind.

Im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zwischen einer juristischen Person und dem Anteilshaber kann auch bei ausreichender formeller Absicherung die verdeckte Ausschüttung in einer unangemessen hoch bemessenen Honorierung von Leistungsvorgängen und in der Honorierung von offenbar bzw. tatsächlich nicht erbrachten Leistungen liegen. Bei der Angemessenheitsprüfung sind die vertraglichen Leistungsverpflichtungen mit den Umständen des konkreten Falles zu verbinden und vergleichbaren Leistungsvereinbarungen außerhalb des konkreten Falles gegenüberzustellen. Grundsätzlich ist vom Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung auszugehen.

Das Finanzamt stellt in den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2006 (vgl. zusätzliche Bescheidbegründung vom 13. März 2006) fest, dass sich der Prozentsatz bei Umsatzlizenzen auf Grund von äußeren Betriebsvergleichen zwischen einem und zwei Prozent bewege, daher 2% der geltend gemachten Lizenzzahlungen fremdüblich sei und daher in dieser Höhe Betriebsausgaben darstellten. Hinsichtlich der übrigen Kosten vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass diesen Zahlungen keine Leistungen der M. (als klassische Sitzgesellschaft) gegenüberstünden und daher diesbezüglich mangels Fremdüblichkeit bzw. Betriebsausgabeneigenschaft von verdeckten Ausschüttungen auszugehen sei.

Nach dem Berufungsvorbringen vom 22. Februar 1999 (betreffend die Jahre 1993 bis 1996) bzw. vom 18. Februar 2004 (betreffend die Jahre 1997 bis 2001) habe die Finanzierungsgesellschaft (I. bzw. M.) aus dem Konkurs der liechtensteinischen D AG, Balzers, die gesamten technischen Werkstattzeichnungen, Montage- und Fertigstellungsanleitungen, Kundenkartei, Qualitätsanforderungen, Informationen über Einkaufsquellen, usw. sowie das gesamte Warenlager erworben (vgl. diesbezüglich auch die Bestätigung des Masseverwalters Dr. Wolff vom 5. Dezember 1994) und der Bw. (Tochtergesellschaft) zur Verfügung gestellt. Weiters habe die Muttergesellschaft (M.) 1% des vereinbarten Geschäftsführerentgeltes als Verwaltungsaufwand für sich berechnet, was keine unangemessene Entlohnung darstelle. Die Lizenzzahlungen stünden in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zu den von der Finanzierungsgesellschaft beigestellten Unterlagen und Materialien, der Verwaltungsaufwand für die Geschäftsführung sei angemessen verrechnet worden, die Warenlieferungen der Muttergesellschaft seien zu angemessenen Preisen erfolgt - die Waren seien keineswegs wertlos gewesen - und somit sei keine Überfakturierung erfolgt. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass ohne die entsprechenden Pläne, Benutzungsbeschreibungen,

Herstellungsanweisungen, etc. man die Produktion gar nicht wieder aufnehmen hätte können und die halbfertigen Produkte ohne diese Pläne bzw. Anleitungen nichts wert gewesen wären. Entsprechend der Bestätigung des Masseverwalters Dr. Wf vom 5. Dezember 1994 habe die M. das gesamte Warenlager der D AG und die in Zusammenhang mit den vor der Konkurseröffnung von der D AG erzeugten Waren stehenden Produkt-Konstruktionen, Formulierungen, künstlerische und technische Zeichnungen, Fotografien, Druckvorlagen, Originaldruckfilme, Katalogunterlagen und Ähnliches sowie alle gewerblichen Schutz-, Nutzungs-, Verwertungs-, Registrierung-, Urheber- und Erzeugerrechte käuflich erworben und sei diese damit berechtigt, das obgenannte Eigentum und die obgenannten Rechte auf eigene Rechnung gegen Dritte zu verteidigen und gerichtlich durchzusetzen bzw. von Dritten anzufordern.

Angesichts dieser Ausführungen der Bw. bzw. des damaligen Masseverwalters, bei denen es sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durchaus um keine der Lebenserfahrung widersprechende Behauptungen darstellt, war gegenständlich nicht davon auszugehen, dass den in Rede stehenden unstrittig auf der Lizenzvereinbarung vom 13. August 1993 beruhenden Beträgen keine konkreten Gegenleistungen der M. bzw. von den hinter dieser Briefkastengesellschaft stehenden, unbenannt gebliebenen Personen gegenüberstanden. Das Finanzamt hat es unterlassen, konkret darzulegen bzw. hinreichend zu begründen, weshalb die strittigen als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen der Bw. - im Vergleich zu einem fremden Unternehmer - nicht erforderlich, nicht angemessen bzw. nicht betrieblich veranlasst waren bzw. inwieweit gegenständlich die Bw. ihrer Alleingesellschafterin bzw. den dahinter stehenden, unbenannt gebliebenen Personen Vorteile zugewendet hat, die aber anderen der Bw. fremd gegenüberstehenden Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen gewährt worden wären. Mit dem bloßen Verweis, dass eine Domizilgesellschaft keine aktive, eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet (in diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass der Gesellschaftszweck einer Domizilgesellschaft neben Vermögensverwaltung durchaus auch auf die Verwertung von Rechten ihrer Begünstigten gerichtet sein kann und sie ihre Erträge allenfalls aus wirtschaftlichen Aktivitäten im Ausland erzielen können) bzw. auf äußere Betriebsvergleiche im Hinblick auf die Angemessenheit der geltend gemachten Lizenzzahlungen [dabei wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Darstellung der branchenbezogenen Vergleichszahlen samt Anpassung an den konkreten Betrieb durch Zu- bzw. Abschläge vorzunehmen gewesen, die wiederum der Bw. zur Kenntnisnahme gebracht hätte werden müssen; eine derartige Dokumentation müsste einem (sachverständigen) Dritten ermöglichen, festzustellen, inwieweit der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet wurde, dh. die Überlegungen und Datenquellen, die zu dem angemessenen Fremdvergleichspreis führten, wären in hinreichender Weise zu dokumentieren ge-

wesen; an dieser Stelle wird auch auf die vom Finanzamt unbestritten gebliebenen Aussagen der Rechtsanwälte L vom 1. August 2001 verwiesen, wonach in einem beispielhaften Fall nur für die Beistellung eines Namens und eine kurze Einführungsschulung eine Lizenzgebühr von 9% des Umsatzes gefordert und bezahlt worden sei] ist das Finanzamt klare nachvollziehbare Feststellungen betreffend die außerbetriebliche Veranlassung bzw. die Unangemessenheit der strittigen Beträge schuldig geblieben und war daher gegenständlich nicht vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen auszugehen. Im Hinblick auf die Angemessenheit der strittigen Lizenzzahlungen ist auch zu bedenken, dass es sich gegenständlich um eine exklusive Lizenz handelte, die der Bw. neben staatlich verliehenen Rechten auch unerlässliche faktische Vorzugstellungen (zB Know-how, geheimes technisches Wissen) zur Nutzung einräumte. Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidungen betreffend das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen insofern mangelhaft und widersprüchlich ist, als das Finanzamt einerseits davon ausgeht, dass den strittigen Zahlungen keine Leistungen der M. gegenüberstehen können, andererseits jedoch die Fremdüblichkeit bzw. die betriebliche Veranlassung von Lizenzgebühren in Höhe von 2% bejaht.

Dass den strittigen Beträgen handelsübliche, einem Fremdvergleich standhaltende Geschäfte zugrunde lagen bzw. von deren betrieblicher Veranlassung war auch deshalb auszugehen, als von Seiten des Finanzamtes noch in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden für 1997, 2000 und 2001 von Betriebsausgaben gemäß § 4 EStG 1988 ausgegangen worden ist bzw. auch von der Groß-Betriebsprüfung die betriebliche Veranlassung sämtlicher strittiger Beträge festgestellt wurde und diese Betriebsausgaben (nur) mangels tatsächlicher Empfängerbenennung nicht zum Abzug zugelassen wurden (vgl. dazu auch die Stellungnahme der Groß-Betriebsprüfung vom 21. April 2004 zum Berufungsvorbringen, Seite 3).

Vollständigkeitshalber wird - gerade auch im Hinblick auf die Ausführungen des Finanzamtes im Betriebsprüfungsbericht vom 2. Dezember 1998 betreffend die Jahre 1993 bis 1996 bzw. in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1993 bis 1996, Gewerbesteuer 1993 sowie Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1999 und Folgejahre - noch erwähnt, dass eine fehlende Empfängerbenennung nach § 162 BAO zwar die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben rechtfertigen vermag, aber keine Rechtsgrundlage zur Beurteilung der Frage darstellt, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 2001:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer, die gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25% beträgt, ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Da - wie oben dargelegt - der Besteuerungstatbestand der verdeckten Ausschüttung nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht verwirklicht wurde, war somit keine Kapitalertragsteuer festzusetzen bzw. erwies sich daher die auf § 93 Abs. 2 Z 1 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 gestützte Heranziehung zur Haftung nicht als rechtsrichtig und war folgedessen der diesbezüglichen Berufung statt zu geben.

b) Pensionsrückstellung:

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 leg. cit. sind nach § 14 leg. cit. zu bilden (Abs. 2).

Steuerpflichtige (wie die Bw.), die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermitteln und nach § 198 Abs. 8 UGB zur Rückstellungsbildung verpflichtet sind, haben auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung eine Pensionsrückstellung anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 14 Abs. 7 EStG 1988 erfüllt sind. Bei Berechnung der Rückstellung gehen die

speziellen steuerlichen Vorschriften der unternehmensrechtlichen Bewertung nach § 211 Abs. 2 UGB vor.

Gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre geltenden Fassung, der nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 und mangels einer speziellen Regelung im Körperschaftsteuergesetz auch bei Ermittlung des Einkommens der Bw. zur Anwendung gelangt, können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes (BPG) in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden.

Für die Bildung gilt folgendes:

1. Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden.
2. Die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden, wobei Veränderungen der Pensionszusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.
3. Der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.
4. Soweit durch ordnungsmäßige Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung nicht erreicht wird, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen.
5. Die zugesagte Pension darf 80% des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen. Auf diese Obergrenze sind zugesagte Leistungen aus Pensionskassen anzurechnen, soweit die Leistungen nicht vom Leistungsberechtigten getragen werden.
6. Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde zu legen.
7. Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs. 5.

Der persönliche Anwendungsbereich des Betriebspensionsgesetzes (BPG) erstreckt sich auf alle Pensionsberechtigten, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 beziehen. Eine schriftliche Zusage wird im BPG nicht verlangt (vgl. Doralt⁴, EStG, Tz 46/1 zu § 14 EStG 1988).

Hinsichtlich der gesetzlich vorgegebenen Voraussetzungen zur Bildung einer Pensionsrückstellung ergab eine Prüfung der der strittigen Rückstellungsbildung zugrunde liegenden Vereinbarung vom 15. Dezember 1998 Folgendes:

Das Element der Schriftlichkeit war auf Grund der entsprechenden Dokumentation der Zusagen ohne Zweifel gegeben. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Zusage erwarben die Berechtigten verbindliche Rechtsansprüche auf künftigen Pensionsbezug. Es musste daher zunächst grundsätzlich von rechtsverbindlichen Zusagen ausgegangen werden.

Zu den in der gegenständlichen Vereinbarung enthaltenden Widerrufsklauseln (§ 5), nämlich dass *“die zugesagten Pensionen gekürzt, eingestellt, vorübergehend zum Teil oder zu Gänze ausgesetzt werden könnten, wenn sich die Liquidität derart verschlechtern würde, dass durch die Pensionen der Fortbestand der Firma gefährdet wäre oder wenn Handlungen gesetzt würden, die zur fristlosen Entlassung führten“*, ist Folgendes zu sagen:

Eine unwiderrufliche Pensionszusage liegt nur vor, wenn sie grundsätzlich nicht bzw. nur unter besonderen Umständen widerrufen, eingestellt oder gekürzt werden kann. Diese Gründe müssen sich daran orientieren, dass die Fortführung der Pensionszusage mit einer erheblichen Härte verbunden wäre oder den Fortbestand des Unternehmens gefährdeten

(Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 48 zu § 14 EStG 1988; Doralt⁴, EStG, Tz 46 zu § 14 EStG 1988). Auch die Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 3376, Abschnitt 61 B 1. Abs. 5 Einkommensteuerrichtlinien 1984) lässt Widerrufsmöglichkeiten wegen besonderer wirtschaftlicher Umstände (in Anlehnung an § 8 Abs. 1 Z 2 BPG), ausdrücklich für den Fall, dass sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte, oder auch auf Grund des Umstandes, wenn der Pensionsberechtigte Handlungen begeht, die an sich zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden, zu. Angesichts dieser Ausführungen stehen daher die in der vorliegenden Pensionszusage enthaltenen Widerrufsklauseln der Rückstellungsbildung nicht entgegen (siehe auch UFS 25.03.2008, GZ RV/0011-K/05).

Die Rückstellungsbildung erfordert auch das Vorliegen einer Pensionszusage bzw. einer direkten Leistungszusage in *Rentenform*. Eine direkte Leistungszusage in Rentenform liegt auch vor, wenn die Pensionszusage eine nach dem BDG wirksame Abfindungsmöglichkeit mindestens in Höhe der nach § 14 Abs. 7 EStG 1988 berechneten Rückstellung vorsieht. Eine eventuelle Abfindungsmöglichkeit vor Beendigung der Aktivitätszeit des Arbeitnehmers darf nur bei außergewöhnlichen Umständen vorgesehen sein (siehe dazu Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 47 zu § 14 EStG 1988; Wiesner, ÖStZ 1979, S 233; Doralt⁴, EStG, Tz 45 zu § 14 EStG 1988; Bednar/Reisch, Abfindung bei Pensionszusagen, RdW 1995/7, S 277; EStR 2000,

Rz 3380).

Im gegenständlichen Fall wurde in § 4 der Vereinbarung folgende Abfindungsmöglichkeit vereinbart: *“Sie sind berechtigt, anstelle der Firmenalterspension, eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Pensionsverpflichtung zu verlangen”*.

Eine wie im konkreten Fall vorliegende jederzeitige Abfindungsmöglichkeit ohne Einschränkung auf wirtschaftlich begründete Fälle ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates schädlich und ist damit eine Rückstellungsbildung mit steuerlicher Wirkung - mangels Erfüllens aller Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 9 iVm 14 Abs. 7 EStG 1988 - zur Gänze ausgeschlossen.

Zum Berufungsvorbringen, wonach sich die Angemessenheit einer Pensionszusage einer Überprüfung durch die Finanzbehörde entziehe, ist zu sagen, dass die Finanzbehörde nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet ist, die steuerliche Abzugsfähigkeit von geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu überprüfen. Der Bw. ist insofern zuzustimmen, dass grundsätzlich nicht zu prüfen ist, ob Aufwendungen wirtschaftlich gerechtfertigt, ob sie angemessen, notwendig, üblich oder zweckmäßig sind. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Notwendigkeit, die Unangemessenheit und die Unüblichkeit durchaus ein Indiz dafür sein kann, dass die Aufwendungen nicht betrieblich, sondern privat veranlasst sind.

Dem Finanzamt ist in diesem Zusammenhang zuzustimmen, dass die in Rede stehenden Pensionszusagen aufgrund des Alters der Ehegatten K und der tristen Existenz bedrohenden finanziellen Lage der Bw. dem Grunde nach unangemessen sind.

Die Unangemessenheit zeigt sich - wie vom Finanzamt richtig ausgeführt - deutlich auch im ungleichen Verhältnis von Eigenkapital und der Höhe der Pensionsverpflichtung. Das Eigenkapital war im konkreten Fall stark negativ. Auf Grund der schon seit Aufnahme der Betriebs Tätigkeit bestehenden prekären Wirtschafts- und Liquiditätslage hätten diese Pensionszusagen nicht erteilt werden dürfen. Im Übrigen war auch zu berücksichtigen, dass der Bw. - wie oben dargelegt - die Möglichkeit offen stand, die strittige Pensionszusage zurückzunehmen, dies jedoch trotz erheblicher wirtschaftlicher Schwierigkeiten unterlassen hat. Wenn das Finanzamt somit zur Ansicht gelangte, die strittige Pensionszusage stünde mit der wirtschaftlichen Situation der Bw. in keinem Verhältnis und diese damit als unangemessen und nicht nachvollziehbar zu qualifizieren sei, kann ihm nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Beim Ausmaß der Rückstellung sind jedenfalls auch die zwingenden Vorschriften des § 14 Abs. 7 bis 9 EStG 1988 zu beachten.

Wie von der Groß-Betriebsprüfung richtig ausgeführt und auch von der steuerlichen Vertretung im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt wurde, ist die Pensionszusage

als Teil der Gesamtentlohnung anzusehen. Da der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung während der Aktivitätszeit erbringt und in dieser Zeit auch die "Pension verdient", ist die Pensionsrückstellung nichts anderes als ein Instrument der periodengerechten Bilanzierung von Lohnaufwand (Aktivbezug und Pensionserwartungen als wirtschaftliche Einheit). Die Pensionszusage darf nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit führen. Die zugesagte Pension darf daher einschließlich einer Sozialversicherungspension keinesfalls höher sein als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 43 ff zu § 14 EStG 1988).

Im Zusammenhang mit diesen Überlegungen wurde die Bw. bzw. deren Vertretung von Seiten des Finanzamtes ersucht (siehe BP-Besprechungspunkte vom 26. November 2001, an den steuerlichen Vertreter der Bw. persönlich am 6. Dezember 2001 übergeben), abzuklären, warum bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf das einzelne Wirtschaftsjahr für unverändert gebliebene Arbeitsleistungen (Teilzeitbeschäftigungen der Ehegatten K; Frau K habe ihre aktive Tätigkeit im Laufe des Jahres 2000 eingestellt, die Bezüge seien hingegen nicht eingestellt worden) zusätzliche Gehaltsaufwendungen (1998: 570.612,00 S; 1999: 830.734,00 S; 2000: 960.058,00 S; 2001: 1.035.124,00 S) angemessen gewesen wären. Weiters wurde die Bw. ersucht, einen Nachweis zu erbringen, welche Aktivbezüge bei der Pensionszusage mitberücksichtigt worden seien, bzw. bekannt zu geben, welche aktive Dienstzeit der Berechnung der Pensionsrückstellungen zugrunde gelegt worden sei. Die genannten Ersuchen blieben in der Folge - abgesehen von ganz allgemein gehaltenen Ausführungen - unbeantwortet.

Angesichts der Teilzeitbeschäftigung der Ehegatten K, der Einstellung ihrer aktiven Tätigkeit im Jahre 2000 durch Frau K und der - auch von Seiten der Bw. angenommenen - Angemessenheit der vereinbarten (relativ niedrigen) Gehälter der Ehegatten K war - gerade auch unter Berücksichtigung der den Eheleuten K gewährten unverzinsten (Arbeitgeber-)Darlehen (siehe dazu weiter unten) - ein betrieblicher Grund für einen Vermögensvorteil bei den Ehegatten K in Form von Firmenpensionen nicht ersichtlich.

Unter Berücksichtigung sämtlicher vorstehender Erwägungen war somit den gegenständlichen Pensionsrückstellungen die betriebliche Veranlassung zu versagen und konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren daher nicht gefolgt werden.

c) Rückdeckungsversicherungen für Pensionen:

Mangels steuerlicher Berücksichtigung der strittigen Pensionsrückstellungen war auch die Betriebsausgabeneigenschaft der Rückdeckungsversicherungen und der in diesem Zusam-

menhang geltend gemachten Aufwendungen zu versagen und war damit auch das diesbezügliche Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

d) Pe Ca 4,

Privatnutzung - 30%,

Luxustangente gemäß § 20 Abs. 1 Z 2b EStG,

Aktivpost gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG:

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2006 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 (vgl. zusätzliche Begründung vom 13. März 2006) berichtigte das Finanzamt die unter Tz 20 lit d des obgenannten Betriebsprüfungsberichtes angesetzten Hinzurechnungen insofern, als nur mehr die erhöhte Luxustangente zu außerbücherlichen Hinzurechnungen führte, zumal ein entsprechender Sachbezug bereits bei der die Jahre 1998 bis 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung angesetzt worden sei. Die Vorgehensweise des Finanzamtes betreffend "Luxustangente" wurde nicht in Frage gestellt (vgl. diesbezüglich auch die Stellungnahme der Rechtsanwälte L vom 19. Februar 2002; entsprechende Ausführungen des Referenten im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung blieben im Übrigen unbestritten).

e) Reisespesen und KM-Gelder für die Eheleute K:

Vom Betriebsprüfer wurde diesbezüglich auf Grund vorgefundener Belege (vgl. entsprechende im Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung abgelegte Reisekostenabrechnungen und Rechnungen, Ordner 5) im Wesentlichen festgestellt, dass ein Teil der als Betriebsausgaben geltend gemachten Reiseaufwendungen nicht durch eine Reise begründet (§ 4 Abs. 5 EStG 1988, zB S), nicht betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG 1988, Erholungs- und Urlaubsreisen) oder repräsentativ veranlasst gewesen sei (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988), und wurde folgedessen 30% der geltend gemachten, die Eheleute K betreffenden Kosten als nicht abzugsfähige Aufwendungen qualifiziert.

Es seien teilweise weitere Mittelpunkte der Tätigkeit begründet worden (zB Reisen nach S). Manche Reisen hätten neben betrieblichen Aspekten auch Erholungs- bzw. Urlaubsscharakter aufgewiesen (zB Reisen nach S). Frau D.K. sei vielfach nur die Reisebegleiterin von Herrn P.K. gewesen. Es seien teilweise neben den Tagesdiäten auch Bewirtungsspesen und Hotelnachtigungen inklusive Verpflegung geltend gemacht worden. Die Nächtigungsrechnungen würden teilweise auf D SA bzw. D Se. lauten, an denen die M. bzw. Herr K beteiligt sei. Diverse Aufwendungen (Parkgebühren, etc.) seien bereits durch das Kilometergeld abgegolten. Manche Aufwendungen hätten teilweise ausschließlich repräsentativen Charakter im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen nach Lehre und Rechtsprechung dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen, wenn sie aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) anfallen.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei *ausschließlich* durch den Betrieb veranlassten Reisen sind gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Begriff der "Reise" iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff "*Reise*" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, ist aber von der "*Dienstreise*" im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (vgl. Doralt¹¹, EStG, Tz 332 zu § 4 EStG 1988).

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit (Anlaufphase) ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten sind somit nur - andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer "*beruflich veranlassten Reise*" anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt (vgl. dazu auch Zorn: in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Eine "*Reise*" liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 77 ff zu § 16 EStG 1988; Doralt⁹, EStG, Tz 173 zu § 16 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur) dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt, bei Inlandsreisen

eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Fahrtkosten stellen unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer „Reise“ erfüllt ist, Betriebsausgaben dar. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit.

Fahrtaufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (vgl. zB VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196).

Als Schätzungshilfe für die tatsächlichen Aufwendungen beruflicher Fahrten kann grundsätzlich das Kilometergeld herangezogen werden, wobei durch dieses alle Aufwendungen, mit Ausnahme der Reparaturkosten aufgrund außerordentlicher Ereignisse bei Betriebsfahrten, abgegolten sind (vgl. Doralt¹¹, EStG, Tz 330 zu § 4 EStG 1988, Kennwort: Kraftfahrzeug-Kosten).

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet, soweit für die Berufungsentscheidung von Bedeutung:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.“

Entsprechend den zitierten Bestimmungen des § 20 EStG 1988 muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

So können die Kosten von Auslandsreisen nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0092; VwGH 3.2.1992, 91/13/0001).

Unabhängig von der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen durch den Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind und somit steuerlich anzuerkennende Ausgaben darstellen, besteht für Betriebsausgaben sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach eine Nachweispflicht. Diese Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften der Bundesabgabenordnung. Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dennoch haben gemäß § 138 Abs. 1 BAO die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Der Steuerpflichtige hat somit die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen; der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Es ist - gerade auch wenn der Abgabepflichtige der Beweisführung wesentlich näher steht als die Abgabenbehörde - somit grundsätzlich Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die erforderlichen Nachweise bezüglich der geltend gemachten Aufwandspositionen zu erbringen. Kann ihm ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung, die wiederum eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraussetzt. Die bloße Behauptung, dass sich aus einer beruflichen/betrieblichen Tätigkeit ein bestimmter Aufwand ergibt, ist keine hinreichende Glaubhaftmachung (vgl. zB VwGH 6.4.1995, 93/15/0060; VwGH 19.9.1995, 95/14/0039; Stoll, a.a.O., 1559; *Doralt*¹⁷, EStG, Tz 269 ff zu § 4 EStG 1988).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO). Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Reisekosten sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen ist oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, dass gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht (vgl. VwGH 20.11.1996, 89/13/0259). Dementsprechend hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass die Reisekosten (nahezu) ausschließlich die betriebliche Sphäre betreffen.

Der Nachweis der betrieblich veranlassten Fahrtkosten mit dem Pkw (tatsächliche Aufwendungen/Kilometergelder) hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein. Dieser Nachweis der Fahrtkosten kann im Übrigen auch durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, erbracht werden.

Das Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) erfährt - wie oben dargelegt - insofern eine Ausnahme, als die Bewirtung von Geschäftsfreunden dann abzugsfähig ist, wenn sie der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Der Abzug von Bewirtungskosten ist somit nur unter diesen restriktiven Voraussetzungen möglich, wobei diese jedoch vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Nachzuweisen ist daher, dass dem Steuerpflichtigen die Aufwendungen tatsächlich erwachsen sind, dass mit der einzelnen Aufwendung ein Werbezweck verbunden war und dass die berufliche Veranlassung weitaus überwogen hat (vgl. VwGH 2.8.2000, 94/13/0259).

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass bei Arbeitsessen mit Werbecharakter die Aufwendungen nur zur Hälfte abzugsfähig sind (dies gilt auch für die eigene Konsumation). Außerdem ist das abzugsfähige Tagesgeld bei Inlandsreisen um 13,20 € pro Mahlzeit zu kürzen. Bei Auslandsreisen erfolgt bei einem Arbeitsessen keine Kürzung, bei zwei Arbeitsessen steht jedoch nur ein Drittel des jeweiligen Höchstsatzes zu (vgl. Doralt, EStG⁹, Tz 340 zu § 4 bzw. Tz 198 zu § 16 EStG 1988).

Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen über diese Aufwendungen glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Nachdem im konkreten Fall die betriebliche Veranlassung der strittigen Reisekosten sowohl hinsichtlich des Grundes als auch der Höhe keineswegs (durch Vorlage geeigneter Unterlagen) eindeutig erwiesen ist oder hinreichend glaubhaft gemacht wurde, ein entsprechender Nachweis der Fahrtkosten durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch oder andere aussagekräftige Aufzeichnungen, wie etwa Reisekostenabrechnungen, die die oben erwähnten erforderlichen Angaben enthalten, sowie ein Nachweis der betrieblichen Veranlassung sowie des Werbezweckes der strittigen Bewirtungskosten von der Bw. im gegenständlichem Fall nicht erbracht wurde, kann sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Bw. -

gerade auch und unter Berücksichtigung der von der Groß-Betriebsprüfung vorgenommenen Feststellungen in Verbindung mit der oben dargelegten Rechtslage - gesamthaft gesehen durch die Vorgehensweise des Finanzamtes nicht als beschwert erachten.

Die Annahme eines privat veranlassten Reisekostenanteiles von 30% widerspricht im Übrigen - gerade auch in Anbetracht des schlechten Gesundheitszustandes von DI K, der Teilzeitbeschäftigung der Ehegatten K und der Dauer der Reisen - nicht der Lebenserfahrung.

An dieser Stelle wird auch darauf hingewiesen, dass von Seiten der Bw. trotz entsprechender Vorhaltungen (vgl. das Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. Mai 2008; es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Vorhaltewirkung von Berufungsvorentscheidungen verwiesen) den Feststellungen der Großbetriebsprüfung bzw. des Finanzamtes nichts Konkretes (durch Vorlage geeigneter Unterlagen) entgegengehalten wurde bzw. diese in sachdienlicher Hinsicht völlig unbeantwortet blieben. Die Bw. hat im Laufe des Berufungsverfahrens auch nicht plausibel dargelegt (durch Vorlage konkreter Nachweise), aus welchen Gründen bei ihr gerade ein bestimmtes Ausmaß an betrieblicher Veranlassung (100%) vorliegt bzw. weshalb das vom Finanzamt angesetzte Ausmaß bzw. Verhältnis (70% betrieblich, 30% privat) nicht realistisch ist. Eine allfällige Änderung der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung war daher nicht in Erwägung zu ziehen.

Zu den strittigen Kilometergeldern ist noch zu sagen, dass der Nachweis, dass die Kilometergelder nur Durchlaufcharakter hatten und an die M. (Eigentümerin des PKW Me) weiterbezahlt worden seien, weder im Prüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren erbracht wurde, bei betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges die Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 30.11.1999, 97/14/0174), es sich dabei um ein nach der Rechtsprechung nichtabzugsfähigen Drittaufwand (ds. Aufwendungen, die zwar durch die Einkünfteerzielung des Steuerpflichtigen veranlasst sind, die aber nicht den Steuerpflichtigen selbst betreffen, sondern einen Dritten, häufig einen Familienangehörigen) handelt und selbst dann, wenn davon ausgegangen würde, dass die strittigen Kilometergelder an die M. bezahlt wurden und grundsätzlich als Betriebsausgaben zu qualifizieren wären, die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Beträge gemäß § 162 Abs. 2 BAO zwingend nicht anzuerkennen wäre, war doch - wie bereits oben unter Punkt a) dargelegt - mit der Benennung der M. bzw. SG E dem Auftrag nach § 162 Abs. 1 BAO nicht entsprochen.

Das diesbezügliche Berufungsbegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

f) Darlehensforderungen - entgangener Zinsertrag:

Das Finanzamt stützt die in diesem Zusammenhang vorgenommenen außerbücherlichen Hinzurechnungen im Wesentlichen darauf, dass es zwischen Fremden völlig unüblich sei, Darlehen zwischen 770.000,00 S und 1.226.000,00 S (DI P.K.) und zwischen 440.000,00 S und 495.000,00 S (D.K.) unverzinslich und ohne Sicherheiten an Dienstnehmer zu gewähren. Eine derartige Darlehensgewährung sei nur durch das Naheverhältnis der Eheleute K zur Alleingesellschafterin erklärbar.

Gegenständlich steht außer Streit, dass die Ehegatten K nicht unmittelbar an der Bw. beteiligt gewesen sind. Auch wurde von Seiten des Finanzamtes - wie auch vom Unabhängigen Finanzsenat - nicht die Feststellung getroffen, dass die beiden Ehegatten K als (wahre) wirtschaftliche Berechtigte bzw. Eigentümer der Alleingesellschafterin der Bw. (M.) und damit als mittelbare Gesellschafter der Bw. anzusehen sind. Wie bereits oben dargestellt, setzt eine verdeckte Ausschüttung definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Nachdem die Ehegatten K als Geschäftsführerin bzw. Prokurist bei der Bw. lediglich als "Machthaber" fungierten, solche jedoch als Vorteilsempfänger im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 nicht ausreichen (vgl. VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027, 0028; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108), waren Hinzurechnungen angemessener (entgangener) Zinserträge, wenn auch solche einem Fremdvergleich durchaus standhalten würden, unter dem Titel "*versteckte Ausschüttung*" nicht möglich.

Der Verzicht auf Einnahmen (zB Lohnzahlungen, Aufwandsentschädigungen, Zinsen, Mieten) führt beim Verzichtenden nicht zu Einnahmen, und zwar auch dann nicht, wenn die Forderung bereits entstanden ist und der Verzicht aus privaten Motiven erfolgt. Bei der Gewinnermittlung ist die bereits entstandene Forderung aktiviert und damit gewinnwirksam; dem späteren Verzicht steht eine Entnahme gegenüber (vgl. Doralt⁸, EStG, Tz 14 zu § 15 EStG 1988, und die dort zitierte VwGH-Judikate).

Angesichts dieser Überlegungen führt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Verzicht der Bw. auf entsprechende Zinsenzahlungen (diesbezügliche Forderungen wurden gegenständlich nicht aktiviert) nicht zu Einnahmen und war daher der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben.

g) Darlehensverbindlichkeiten - nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen:

Nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung bzw. des Finanzamtes hätten über die Darlehen "Bu" (Darlehensauszahlung 210.000,00 S), "Ta" (Darlehensauszahlung 1.050.000,00 S) und "I./M." (Darlehensauszahlung 378.000,00 S) weder im Prüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren Vereinbarungen bzw. Verträge, in denen die Darlehenshöhe, Rückzahlungen, Verzinsung, Sicherheiten etc. festgelegt worden seien, vorgelegt werden können; vielmehr sei nur die Zuzählung durch die Verbuchung in den Bilanzen belegt worden. Von sämtlichen Darlehen seien seit den Darlehensauszahlungen im Jahre 1993 keine Rückzahlungen vorgenommen noch Zinsen bezahlt worden; die Darlehenskonten seien mit den Zinsen nur belastet worden, wodurch sich die ursprünglichen Darlehensschulden bis zum Jahr 2001 teilweise fast verdoppelt hätten.

Aufwendungen aus Darlehen sind nur bei betrieblicher Veranlassung der Darlehensaufnahme als Betriebsausgaben abzugsfähig. Das Fehlen entsprechender schriftlicher Vereinbarungen ist im Geschäftsleben unüblich und spricht gegen die Leistungserbringung durch den Geschäftspartner (vgl. VwGH 24.9.2002, 2001/14/0208).

Die Bw. legte trotz entsprechender Vorhaltungen (es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Vorhaltewirkung der Berufungsvorentscheidung verwiesen) weder die angeforderten Belege (Darlehensverträge; Vereinbarungen betreffend Zinsen, Rückzahlung, Sicherheitsleistungen; Bestätigungen, etc.) noch andere Bezug habende Unterlagen vor, welche einen eindeutigen Nachweis sowohl hinsichtlich des Grundes als auch der Höhe der betreffenden Aufwendungen erbracht hätten. Die Bw. ist damit ihrer Nachweispflicht (siehe dazu die obigen Ausführungen unter Punkt e) in keinsten Weise nachgekommen. Es wird an dieser Stelle auch nochmals darauf hingewiesen, dass im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Sachverhaltes sowie Beweisvorsorgepflicht besteht.

Mit den Einwendungen der Bw. im Berufungsschriftsatz, dass sich die Vorlage der angeforderten Unterlagen erübrige, da es sich bei einem Darlehen um einen Realvertrag handle, der durch die Zuzählung der Darlehensvaluta zu Stande komme, ist entsprechend den obigen Überlegungen nichts zu gewinnen. Vorbringen der Bw., wonach Darlehensverträge bereits vorgelegt worden seien, sind - gerade auch angesichts dieser Ausführungen der Bw. im Berufungsschriftsatz - im Rahmen der freien Beweiswürdigung als bloße Zweckbehauptungen als nicht glaubhaft zu beurteilen.

Mangels vorgelegter Nachweise waren daher die geltend gemachten Zinsaufwendungen in den Berufungsjahren nicht anzuerkennen.

Das Darlehen "I./M." könnte im Übrigen auch unter Bezugnahme auf die oben dargestellte einkommensteuerliche Angehörigenjudikatur keine steuerliche Anerkennung finden, als ein bloßer bilanzmäßiger Ausweis als Schuldpost nicht ausreichend ist (ein Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen bzw. von eindeutigen Abmachungen über Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung und Besicherung spricht - gerade auch im Hinblick auf die Beweissicherung für den Darlehensgeber - gegen die Fremdüblichkeit des Vertrages); von unklaren Darlehensbedingungen war dabei insbesondere auch deshalb auszugehen, als im Berufungsfall überhaupt keine Rückzahlungen vorgenommen noch Zinsen bezahlt worden sind.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Jänner 2009