

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.09.1999

Geschäftszahl

96/15/0232

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

96/15/0239

96/15/0238

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerden 1. der A Gesellschaft m.b.H. in B, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10 (Erstbeschwerdeführerin), gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 2. Oktober 1996, Zl. 2404-2/94, betreffend Umsatzsteuer 1990, Körperschaftsteuer 1989 bis 1992 und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1989 bis 1992; 2. des AR in N, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10 (Zweitbeschwerdeführer), gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 2. Oktober 1996, Zl. 1132-6/95, betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1988 und 1989; 3. der Erstbeschwerdeführerin gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 18. September 1996, Zl. 1055-6/95, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Erstbeschwerdeführerin hat Aufwendungen in der Höhe von S 9.130,--, der Zweitbeschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- dem Bund binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die erstbeschwerdeführende Gesellschaft wurde im März 1988 gegründet. Beteiligt waren mit je einem Viertel des Stammkapitals der Beschwerdeführer, dessen beiden Söhne und W.T.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid, gegen den sich die zur Zl. 96/15/0238 protokollierte Beschwerde richtet, wurde gegenüber der erstbeschwerdeführenden AR Gesellschaft m.b.H. die Umsatzsteuer für das Jahr 1990, die Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 und der Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 1989 bis 1992 festgesetzt. Mit dem zweitangefochtenen Bescheid, gegen den sich die zur Zl. 96/15/0239 protokollierte Beschwerde richtet, wurden gegenüber dem Zweitbeschwerdeführer AR Umsatz- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1988 und 1989 festgesetzt. Mit dem drittangefochtenen Bescheid, gegen den sich die zur Zl. 96/15/0232 protokollierte Beschwerde richtet, wurde die Erstbeschwerdeführerin für die Kapitalertragsteuer des Zweitbeschwerdeführers für die Jahre 1988 und 1989 in Anspruch genommen.

Über die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die im Beschwerdeverfahren noch strittigen Sachbereiche sind zunächst kurz wie folgt zu skizzieren: Die belangte Behörde steht auf dem Standpunkt, die vom Zweitbeschwerdeführer und seinen nahen Angehörigen beherrschte erstbeschwerdeführende Gesellschaft habe das Einzelunternehmen des Zweitbeschwerdeführers

(Handel mit Tierfutter) zum 31. März 1988 (zur Gänze) erworben. Damit folgte die belangte Behörde nicht der Behauptung der Beschwerdeführer, die Erstbeschwerdeführerin habe das Umlaufvermögen des Einzelunternehmens zum 31. März 1988, das Anlagevermögen und den Firmenwert hingegen zum 15. März 1989 käuflich erworben, wobei Anlagevermögen und Firmenwert in der Zeit vom 1. April 1988 bis 15. März 1989 an die Erstbeschwerdeführerin verpachtet gewesen seien. Aus dem von ihr festgestellten Sachverhalt folgerte die belangte Behörde, bei Zahlungen aus dem Titel der Pacht des Anlagevermögens handle es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen. Die im Hinblick auf den Übergang des Betriebes im Jahre 1988 nach dem EStG 1972 zu lösende Frage der Abnutzbarkeit des Firmenwertes sei zu verneinen, weil eine Fortführung des vom Zweitbeschwerdeführer selbst geschaffenen Firmenwertes vorliege. Bei einem Teil der von der Erstbeschwerdeführerin dem Zweitbeschwerdeführer bezahlten Geschäftsführergehälter sei unter Gesichtspunkten des Fremdvergleiches eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Die Erstbeschwerdeführerin hafte für die Kapitalertragsteuer, die auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttungen an den Erstbeschwerdeführer (Pachtzinse und Geschäftsführerbezüge) aushafte.

Vorweg ist auf die von der Beschwerde gegen den erst- und zweitangefochtenen Bescheid erhobenen Vorwürfe einzugehen, die Bescheide seien schon deshalb rechtswidrig, weil eine zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde konkret festgestellten Sachverhaltes fehle. Dazu käme, dass die belangte Behörde an die Lösung der Sachverhaltsfragen mit einem verfehlten Prüfungsmaßstab herangegangen sei, indem sie die getroffenen Vereinbarungen als solche zwischen nahen Angehörigen angesehen habe; dabei übersehe sie die Sperrminorität des W.T., der mit den anderen Gesellschaftern nicht verwandt sei.

Damit wird keine Rechtswidrigkeit aufgezeigt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes; gemeint ist damit die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. hiezu z. B. das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Es trifft zu, dass die Begründung der angefochtenen Bescheide dem Erfordernis einer zusammenhängenden Darstellung des Sachverhaltes nur unvollkommen entspricht. Dies führt im Beschwerdefall jedoch nicht zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide, weil sich den Bescheidbegründungen im Kontext - insbesondere im Zusammenhang der Auseinandersetzung mit den Berufungsgründen - mit noch ausreichender Deutlichkeit entnehmen lässt, welche Sachverhaltskonstellationen die belangte Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegt hat. Die Beschwerdeführer waren somit nicht an der Verfolgung ihrer Rechte gehindert.

Die belangte Behörde hat - insoweit ohne konkrete Bezugnahme auf einzelne Sachverhaltselemente, sondern in Erwiderung auf das Argument der Berufungen, der Fremdvergleich käme im Hinblick auf die Sperrminorität des W.T. nicht zum Tragen - dargelegt, angesichts der Beteiligungsverhältnisse bei der Erstbeschwerdeführerin und der Position des Zweitbeschwerdeführers, der sein Einzelunternehmen in die Gesellschaft eingebracht habe, als deren Geschäftsführer und Gesellschafter sei eine genaue Prüfung der Vereinbarungen dahin, ob diese durch tatsächliche fremdübliche Leistungsbeziehungen oder das Naheverhältnis und das damit verbundene Fehlen eines Interessengegensatzes bestimmt seien, gerechtfertigt. Diese Auffassung kann durch den Hinweis der Beschwerde auf die Beteiligung eines Familienfremden (des früheren Angestellten im Einzelunternehmen des Zweitbeschwerdeführers) an der Erstbeschwerdeführerin nicht falsifiziert werden, weil dieser Umstand nichts an der beherrschenden Stellung des Zweitbeschwerdeführers und seiner Familienangehörigen in der Gesellschaft ändert. Im Übrigen sind insbesondere in der Frage der Datierung des Betriebsüberganges - und damit verbunden in der Frage der Abnutzbarkeit des Firmenwertes und des Betriebsausgabencharakters der Pachtzinse - Überlegungen unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches nicht von tragender Bedeutung. Vielmehr können sich, wie noch darzulegen sein wird, die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen auf Überlegungen stützen, die auch abseits des Fremdvergleiches der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle der Beweiswürdigung standhalten können.

1. Datierung des Betriebsüberganges:

Die Beschwerdeführer behaupteten im Abgabenverfahren, die Erstbeschwerdeführerin habe das Umlaufvermögen und die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten des Einzelunternehmens des Zweitbeschwerdeführers gegen einen Kaufpreis von S 20.070.245,-- zum 31. März 1988 erworben. Der Kaufpreis sei durch Übernahme der Passiva des Einzelunternehmens von S 19.777.223,-- und eine Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Zweitbeschwerdeführers von S 293.021,-- beglichen worden. Das Anlagevermögen und der Firmenwert seien hingegen erst am 15. März 1989 bzw. 30. April 1989 um den Preis von S 20 Mio

erworben worden. In der Zeit vom 1. April 1988 bis 15. März bzw. 30. April 1989 sei das Anlagevermögen an die Erstbeschwerdeführerin verpachtet gewesen.

Demgegenüber steht die belangte Behörde auf dem Standpunkt, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den gesamten Betrieb sei mit 31. März 1988 auf die erstbeschwerdeführende Gesellschaft übergegangen. Dies begründet sie zunächst mit dem Hinweis, der Betriebsprüfer habe festgestellt, dass ab diesem Zeitpunkt der Betrieb auf Rechnung, Kosten und Gefahr der Gesellschaft geführt worden sei. Insbesondere habe die Gesellschaft mit diesem Zeitpunkt auch alle Miet- und Leasingverpflichtungen übernommen. Die Gesellschaft selbst habe auf dem anlässlich ihrer Gründung am 19. April 1988 dem Finanzamt überreichten Fragebogen erklärt, sie habe "das Einzelunternehmen AR gekauft". Gegenüber dem Amt der Vorarlberger Landesregierung und der Bezirkshauptmannschaft sei am 1. April 1988 erklärt worden, dass das Einzelunternehmen AR zur Gänze in die Gesellschaft eingebracht worden sei. Die Gesellschaft habe eine mit 14. März 1989 datierte, den Zeitraum vom 1. April 1988 bis 31. März 1989 erfassende Zinsenabrechnung für den Kaufpreis des Anlagevermögens von S 20 Mio erstellt und dem Verrechnungskonto des Erstbeschwerdeführers die darauf entfallenden Zinsen von S 825.000,-- mit Buchungsdatum 31. März 1989 gut geschrieben. Die Auszahlung dieser Zinsen sei am 15. März 1989 zusammen mit einer Kaufpreisrate von S 3.400.000,-- erfolgt. Ungeachtet des Umstandes, dass die Zinsenzahlung von S 825.000,-- in der Folge storniert und am 11. August 1989 der Gesellschaft rückgeführt worden sei, berechne dies zur Annahme, dass die Kaufpreisverbindlichkeit schon am 31. März 1988 entstanden sei. In Auseinandersetzung mit den Darlegungen der Berufungen hob die belangte Behörde weiters hervor, nicht nur die detaillierte, von der Fälligkeit eines Kaufpreises von S 20 Mio am 1. April 1988 ausgehende, von der Erstbeschwerdeführerin erstellte Zinsenberechnung spreche gegen die Behauptung, dass die Willenseinigung über den Kauf des Anlagevermögens erst am 15. März 1989 erfolgt sei, sondern auch der Umstand, dass bis zu diesem Tag bereits insgesamt S 16 Mio an den Zweitbeschwerdeführer überwiesen worden waren. Den Darlegungen der Berufungen, mit denen die Abrechnung und Zahlung von Zinsen als Irrtum der Buchhalterin dargestellt bzw. darauf zurückgeführt wird, dass der Zweitbeschwerdeführer die Abrechnung und Zahlung angeordnet habe, obwohl keine Willenseinigung der Beteiligten vorgelegen sei, folgte die belangte Behörde mit näherer Begründung ebenso wenig wie den Darlegungen über das Zustandekommen der Erklärungen der Erstbeschwerdeführerin gegenüber verschiedenen Behörden. Auch die Behauptungen über die Pacht des Anlagevermögens seien nicht glaubhaft. Es liege keine nach außen zum Ausdruck kommende Pachtvereinbarung vor; es seien Pachtzinse weder geleistet noch in den Buchhaltungen erfasst worden. Die Frage nach Erwerb oder Pacht des Betriebes im Fragebogen des Finanzamtes habe die Erstbeschwerdeführerin mit "Kauf" beantwortet, ohne den Kaufgegenstand etwa auf das Umlaufvermögen des Einzelunternehmens einzuschränken.

Die Beschwerden gegen den erst- und zweitangefochtenen Bescheid bringen wortgleich im Wesentlichen vor, die Frage des Betriebsüberganges sei unter dem Aspekt zu sehen, dass sämtliche Beteiligten "von Anfang an das legitime Interesse gehabt haben, in den Genuss der Firmenwertabschreibung zu kommen". Es sei "im damaligen Zeitpunkt" durch die Präsentation des Steuerreform-Programms im Bundesministerium für Finanzen am 28. Jänner 1988 und die im März 1988 bekannt gewordene Einigung der Regierungsparteien über die offenen Punkte bekannt gewesen, dass der Firmenwert im Geltungsbereich des neuen EStG 1988 generell abschreibbar sein werde. Die Rechnung vom 31. Dezember 1988 erweise, dass die Willensübereinstimmung über den Kauf erst nach diesem Tag erfolgt sei, weil sich der Zweitbeschwerdeführer in der Rechnung das "Eigentum an Anlagevermögen, Firmenwert und Mietrechten" vorbehalten habe. Die Beteiligten seien der Ansicht gewesen, dass die schriftlichen Rechnungen ausreichten. Die Umsatzsteuer aus der Rechnung vom 31. Dezember 1988 sei bereits am 15. Februar 1989, also eineinhalb Monate vor dem von der belangten Behörde unterstellten Zeitpunkt, abgeführt worden. Aus dem Umstand, dass eine mit 1. April 1988 beginnende Zinsenverrechnung ausgehend vom Betrag von S 20 Mio vorgenommen wurde, könne schon deshalb nichts gewonnen werden, weil diese Zinsenberechnung schon vor Beginn der Betriebsprüfung als fehlerhaft erkannt und storniert worden sei. Überdies scheiterten die an die Zinsenabrechnung geknüpften Überlegungen der belangten Behörde schon daran, dass "keine gesetzliche Bestimmung Vorauszahlungen verbietet, daher auch nicht verbietet, bei einem 1989 erfolgten Verkauf Zinsen ab 1988 zu berechnen". Ebenso wenig hätten Akontozahlungen den vorangegangenen wirksamen Abschluss eines Vertrages zur Voraussetzung. Der Fragebogen des Finanzamtes sei insofern undeutlich, als auf den Fall, dass nicht der ganze Betrieb, sondern in einer ersten Stufe nur das Umlauf-, in einer zweiten Stufe das Anlagevermögen übertragen werde, nicht Bedacht genommen worden sei; dies gehe zu Lasten des Formularerstellers.

Diese Darlegungen wenden sich ausschließlich gegen die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Beweiswürdigung. Diese unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle in der Richtung, ob hinreichende Ermittlungen gepflogen worden sind und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, ob sie also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 97/15/0218). Mit den oben wiedergegebenen Darlegungen gelingt es der Beschwerde nicht, einen bei der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle der Beweiswürdigung wahrzunehmenden Mangel aufzuzeigen. Die Feststellung, der Erwerb des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers sei (ohne Einschränkung auf einzelne Wirtschaftsgüter) im März 1988 durch Willenseinigung der Beteiligten und die entsprechenden Übertragungsakte erfolgt, beruht tragend auf Umständen, die die Beschwerden der Sache nach gar nicht bestreiten. So wird nicht in Abrede gestellt, dass ein

Großteil des nach den Behauptungen der Beschwerdeführer allein auf das Anlagevermögen entfallenden Kaufpreises schon vor dem Zeitpunkt entrichtet wurde, an dem nach diesen Behauptungen die Willenseinigung über den Kauf erfolgt sei; es wird ferner nicht bestritten, dass auf der Grundlage der Fälligkeit dieses Kaufpreises am 1. April 1988 Zinsen berechnet und bezahlt wurden und es wird auch nicht in Abrede gestellt, dass die Erstbeschwerdeführerin gegenüber Abgaben- und Gewerbebehörde darlegte, sie habe das Einzelunternehmen des Zweitbeschwerdeführers gekauft, ohne dabei nach Umlauf- und Anlagevermögen zu differenzieren. Ebenso wenig wird bestritten, dass das behauptete Pachtverhältnis hinsichtlich des Anlagevermögens nicht durch laufende Pachtzahlungen und laufende Erfassung in den Büchern der Beteiligten dokumentiert wird; nach den Feststellungen der belangten Behörde waren die betreffenden Buchungen nicht zeitnah vorgenommen worden. Auch angesichts des Vorbringens der Berufungen, die sich auf die soeben angeführten Umstände beziehen, konnte die belangte Behörde ohne Verstoß gegen die Denkgesetze und die Erfahrung des täglichen Lebens davon ausgehen, dass die Willenseinigung über den Kauf des Unternehmens und die Übereignung der Wirtschaftsgüter mit jenem Zeitpunkt erfolgt war, den die Erstbeschwerdeführerin gegenüber den Behörden genannt und ihrer Zinsberechnung zu Grunde gelegt hatte. Auch die Hervorhebung des Umstandes, dass der Öffentlichkeit die Absicht, eine Änderung der gesetzlichen Regelungen der Abnutzbarkeit des Firmenwertes durch das EStG 1988 herbeizuführen, schon Anfang 1988 bekannt geworden sei, ist angesichts des Gewichtes der oben angeführten Fakten und ihres unmittelbaren Zusammenhanges mit der Frage der zeitlichen Lagerung des Betriebsüberganges nicht geeignet, deren Wertung durch die belangte Behörde als unschlüssig erscheinen zu lassen.

Bei lebensnaher Betrachtung liegt es nahe, die mehrfach dargestellten Umstände zu einem Gesamtbild zusammenzufügen, das dem von der belangten Behörde in der Frage der Datierung des Betriebsüberganges festgestellten Sachverhalt entspricht. Eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung, die diesen Feststellungen zu Grunde liegt, wird mit dem oben wiedergegebenen Vorbringen der Beschwerden, das auf die Behauptung einer Verkettung von Irrtümern, mangelhafter Dokumentation, unvollständigen Erklärungen gegenüber Behörden und atypischer Handhabung von Zahlungspflichten, für die keine nachvollziehbaren Gründe genannt werden, hinausläuft, nicht aufgezeigt.

Davon ausgehend zeigen die Beschwerden gegen den erst- und zweitangefochtenen Bescheid auch in der Frage der Anerkennung von Pachtzinszahlungen keine Rechtswidrigkeit auf, weil sie sich mit der Auffassung, diesen könne bei Anerkennung des Pachtverhältnisses dem Grunde nach rechtens nichts entgegengehalten werden, vom - nach dem oben Gesagten mängelfrei festgestellten - Sachverhalt entfernen. Angesichts dieses Sachverhaltes ist auch die Auffassung der belangten Behörde nicht zu beanstanden, Aufwendungen aus dem Titel des Pachtzinses an den Zweitbeschwerdeführer stellten verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

2. Firmenwert:

In der Frage der Abnutzbarkeit des Firmenwertes vertrat die belangte Behörde die Auffassung, diese sei im Hinblick auf den Betriebsübergang zum 31. März 1988 nach dem EStG 1972 zu beurteilen. AR sei bei der Erstbeschwerdeführerin weiterhin in maßgeblicher Stellung und nach außen hin wirkend tätig. Der Firmenwert gehöre daher zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern.

Mit dem Vorbringen der Beschwerden, der Firmenwert sei "in Wahrheit und wie die Rechnung dokumentiert, erst im Jahr 1989 verkauft worden", wird schon deshalb keine Rechtswidrigkeit aufgezeigt, weil sich die Beschwerden damit vom mängelfrei festgestellten Sachverhalt entfernen.

Ebenso wenig ist der Auffassung zu folgen, selbst im Anwendungsbereich des EStG 1972 wäre angesichts des Gebotes einer verfassungskonformen Interpretation eine Abschreibbarkeit des Firmenwertes gegeben. Dies ergebe sich nach Auffassung der Beschwerde nicht zuletzt daraus, dass die maßgebende Stellung des Zweitbeschwerdeführers bei der Erstbeschwerdeführerin und dessen "Persönlichen Kunden und Lieferanten" vom angefochtenen Bescheid zwar "verbal anerkannt, aber im Zusammenhang mit der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung negiert" würden.

Nach der Rechtsprechung zum EStG 1972 ist Abnutzbarkeit des Firmenwertes nicht zu unterstellen, wenn derjenige, der den Firmenwert durch seine persönlichen Leistungen geschaffen hat, den Betrieb - wenn auch in anderer Rechtsform oder in anderer gesellschaftsrechtlicher Position - weiterführt (vgl. das Erkenntnis vom 15. September 1993, 91/13/0053). Das Vorliegen dieser in Ansehung der Abnutzbarkeit des Firmenwertes negativen Voraussetzungen bestreiten die Beschwerden nicht. Die Behauptung, die maßgebende Stellung des Zweitbeschwerdeführers bei der Erstbeschwerdeführerin werde in den angefochtenen Bescheiden negiert, ist bei Bedachtnahme auf die Begründung der Bescheide nicht nachzuvollziehen. Auch sonst liegt kein Grund vor, von der oben referierten Rechtsprechung abzugehen.

3. Geschäftsführerbezüge:

Die belangte Behörde ermittelte unter Gesichtspunkten des Fremdvergleiches die angemessenen Geschäftsführerbezüge im Schätzungswege unter Bedachtnahme auf das dem W.T. von der Erstbeschwerdeführerin gezahlte Geschäftsführergehalt, das nach den Feststellungen in den Streitjahren zwischen einem Drittel und zwei Drittel des dem Zweitbeschwerdeführer bezahlten Gehaltes ausmachte, wobei sie darlegte, dass das Gehalt des W.T. den Gehältern für vergleichbare Führungskräfte entsprach, die in der (veröffentlichten) "Topmanagement Gehaltsstudie" eines Unternehmensberaters aufschienen. Der von den

Beschwerdeführern behaupteten besonderen Tüchtigkeit und Bedeutung des Zweitbeschwerdeführers für die Gesellschaft trug die belangte Behörde durch Ansatz eines 20 %-igen Zuschlages Rechnung. Die über den solcherart hinausgehenden Bezug ermittelten Beträge behandelte die belangte Behörde als verdeckte Gewinnausschüttung.

Die Beschwerde bringt vor, die Gehaltsstudie sei kein Vergleichsmaßstab, weil auf die Besonderheiten des Einzelfalles nicht eingegangen werde, die Erhebungsergebnisse nicht repräsentativ wären und nur Durchschnittssätze ermittelt worden seien. Wenn sich die belangte Behörde auf diese Studie stütze, nehme sie auf die Besonderheiten des vorliegenden Geschäftsführervertrages nicht Bedacht. Zu beachten seien jedoch sowohl die Tüchtigkeit des Zweitbeschwerdeführers als auch die Verhältnisse der Gesellschaft. Es sei gerechtfertigt, wenn der Zweitbeschwerdeführer ein Gehalt beziehe, das das 1,5 bis 3-fache des Gehaltes des zweiten Geschäftsführers ausmache, wenn er in einem Ausmaß des 1,5 bis 3-fachen tüchtiger und erfolgreicher sei als dieser. Dass dies nicht so wäre, sei von der belangten Behörde nicht festgestellt worden. Die Beschwerdeführer hätten ausreichend dargetan, dass AR besonders tüchtig und erfolgreich wäre. Er habe die gesamten Verkaufsabschlüsse mit den Kunden durchgeführt; ohne seine Tätigkeit hätte die Gesellschaft mehrere Vertreter beschäftigen müssen, deren Bezüge zumindest so hoch gewesen wären wie der Bezug des Zweitbeschwerdeführers. Überdies werde völlig übersehen, dass die Erstbeschwerdeführerin einen fremden Gesellschafter habe, der eine ungerechtfertigte Relation der Geschäftsführerbezüge bekämpfen würde.

Auszugehen ist davon, dass bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen - dem ist das hier vorliegende Verhältnis zwischen der Gesellschaft und einem maßgeblich beteiligten Gesellschafter gleichzusetzen - nur eine Entlohnung in der Höhe anzuerkennen ist, wie sie unter Gesichtspunkten der Qualität und Quantität des Arbeitnehmers auch zwischen Fremden üblich wäre (vgl. z. B. das Erkenntnis vom 10. September 1998, 93/15/0051). Die belangte Behörde hat den angemessenen Bezug nach Art eines inneren (Bedachtnahme auf den Bezug des zweiten Geschäftsführers) wie eines äußeren (Bedachtnahme auf eine Erhebung der Verhältnisse des Arbeitsmarktes für Führungskräfte) Betriebsvergleiches ermittelt. Sie hat den behaupteten besonderen Verhältnissen weiters durch Vornahme eines Zuschlages zum solcherart ermittelten Bezug Rechnung getragen. Dass diese Methode der Ermittlung eines Bezuges, wie er unter Fremden üblich wäre, von vornherein ungeeignet oder das herangezogene Vergleichsmaterial nicht aussagekräftig wäre, ist nicht zu sehen. Bei dieser Sachlage wäre es an den Beschwerdeführern gelegen, aufzuzeigen, welches konkrete Ergebnis der Realität besser entsprochen und mit welcher Methode und bei Bedachtnahme auf welche Umstände dieses hätte erzielt werden können. Mit ihrer allgemeinen Kritik und den Hinweisen auf den besonderen Erfolg und die besondere Tüchtigkeit des Zweitbeschwerdeführers gelingt es den Beschwerden jedoch nicht, eine Mangelhaftigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung aufzuzeigen, zumal die belangte Behörde den behaupteten besonderen Verhältnissen durch Vornahme eines Zuschlages Rechnung getragen hat.

4. Zum Haftungsbescheid:

Mit der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid macht die Zweitbeschwerdeführerin geltend, dieser sei vor Zustellung des erstangefochtenen Bescheides zugestellt und vor der mündlichen Berufungsverhandlung ausgefertigt worden. Die belangte Behörde hätte ihr Ermessen in der Richtung ausüben müssen, mit der Ausfertigung des Haftungsbescheides bis nach der Berufungsverhandlung zuzuwarten. Der Verfahrensmangel sei wesentlich, weil die bloße Möglichkeit eines anderen Ergebnisses ausreiche.

Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Es besteht keine Regelung des Verfahrensrechts, die der Vorgangsweise der belangten Behörde entgegensteht. Im Beschwerdefall war die Kapitalertragsteuer allein der Erstbeschwerdeführerin als der zum Abzug verpflichteten, dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Abgabe haftenden Schuldnerin der Kapitalerträge vorzuschreiben (vgl. § 95 Abs. 1 und 2 EStG 1972 bzw. § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988). Für eine Ermessensübung bestand daher kein Raum. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer steht auch mit den Verfahren betreffend die Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer der Erstbeschwerdeführerin nicht in einem solchen Zusammenhang, dass sie nicht vor Erlassung des erstangefochtenen Bescheides hätte ergehen dürfen.

Die geltend gemachten Begründungsmängel, die die Beschwerde im Fehlen ausreichender Sachverhaltsfeststellungen zum Gesamtkomplex der verdeckten Gewinnausschüttungen sieht, sind nicht relevant. Zum einen war die Beschwerdeführerin nicht an der Verfolgung ihrer Rechte gehindert, wie die eingehenden, am Inhalt der Beschwerden gegen erst- und zweitangefochtenen Bescheid orientierten Darlegungen zur Frage der Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge zeigen; zum anderen sind diese Darlegungen, wie oben gezeigt wurde, nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Beurteilung darzutun.

Die behauptete Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor; die Beschwerden waren gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Von der beantragten Verhandlung konnte nach § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Wien, am 22. September 1999