



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hubert Reich-Rohrwig und Co, Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 werden abgeändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 beträgt S 8.651,07 bzw. € 628,70 und S 18.528,-- bzw. € 1.346,48.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw. handelt es sich um eine Dienstleistungsfirma für automatisierte Datenverarbeitung und Informationstechnik. Am Stammkapital i.H.v. S 500.000,-- sind die Gesellschafter D.I. H., R.H., S. und B. zu gleichen Teilen beteiligt. Zum vertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw. sind die beiden Gesellschafter D.I. H. und S. bestellt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1995 bis 1997 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

a) Im Jahre 1997 wären von den Gesellschaftern S. und Dipl.Ing. H. Diäten für Kundenbesuche i.H.v. S 50.294,54 netto geltend gemacht worden. Dabei wären überwiegend dieselben Gebiete angefahren und somit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden. Ein Verpflegungsmehraufwand bzw. Diäten seien daher nicht anzuerkennen.

b) Bereits vor und im Prüfungszeitraum wären vom Verrechnungskonto durch die Gesellschafter Beträge für private Belange entnommen worden, andererseits hätte zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer H. eine Verbindlichkeit hinsichtlich von den Gesellschaftern entwickelten und von deren Einzelfirma gekauften Softwareprogramme bestanden. Auf Basis einer Vereinbarung aus dem Jahre 1993 wären die Verrechnungskonten der Gesellschafter bei Überschreiten der Verbindlichkeiten durch die Forderungen verzinst worden, jedoch seien bis zum Jahre 1995 die Verbindlichkeiten der Gesellschaft höher gewesen als die Forderungen der Gesellschaft an die Gesellschafter. Das Verrechnungskonto des Gesellschafters S. sei erst im Jahre 1997 verzinst worden, und eine Verzinsung des überschreitenden Betrages im Jahre 1996 unterblieben.

Von den Gesellschaftern sei Ende des Jahres 1997 schriftlich festgehalten worden, dass eine Verzinsung der Verrechnungskonten bei Forderungsüberschuss der Gesellschaft erfolgen

würde. Lt. dieser Vereinbarung seien die Rückzahlungen wegen schlechter Ertragslage solange ausgesetzt worden, als die Geschäftsführerbezüge wegen schlechter Ertragslage weniger als S 35.000,-- brutto monatlich betragen würden. Die Rückzahlung hätte spätestens bis Ende des Jahres 2000 zu erfolgen. Schriftliche Vereinbarungen über die Höhe der Gesellschafterentnahmen sowie insbesondere Kreditrahmen, Besicherung, Art und Zeitpunkt der Tilgung wie bei Darlehensgeschäften zwischen Fremden üblich wären nicht getroffen worden.

Nach Ansicht der BP würden somit keine fremdüblichen Vereinbarungen vorliegen, und die ausgezahlten Beträge verdeckte Ausschüttungen darstellen. Die Verrechnungskonten seien daher aufzulösen und die Zinsen zu stornieren.

	1996	1997
Saldo 31.12.	217.619,76	292.355,37
Veränderung	217.619,76	74.735,61
davon Zinsen	0,00	-12.182,00
tatsächliche Entnahme	217.619,76	62.553,01

In der form- und fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

Die Verrechnungskonten wären durch schriftliche Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern dokumentiert und auch der BP vorgelegt worden. Dabei wären sowohl Vereinbarungen über die Verzinsung als auch Rückzahlungszeitraum getroffen worden. Eine Vereinbarung über die Besicherung der Forderung sei entbehrlich und in vorliegender Höhe auch bei fremden Geschäftsführern unüblich. Die Auszahlungen der Gesellschaft an die Geschäftsführer seien der Höhe nach nicht ungewöhnlich bzw. hätten lediglich normale Bewegungen stattgefunden. Das Guthaben der Gesellschaft wäre aus der Zurücknahme der Geschäftsführerbezüge entstanden, da die Ertragslage der Bw. nicht gut gewesen wäre, und hätten die Geschäftsführer die Verrechnungskonten aus dem Privatvermögen abgedeckt, wenn die Ertragslage nicht verbessert hätte werden können.

Im vorliegenden Fall sei somit eine ausreichende und überprüfbare Verrechnung zwischen den Gesellschaftern und Gesellschaft dokumentiert worden, und hätte somit keine verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden.

Weiters wird eingewendet, dass in den nicht anerkannten Reisekosten Abrechnungen für Hotelnchtigungen von netto S 2.009,09 enthalten wären. Bei den anderen nicht anerkannten Diäten würde es sich um Dienstreisen gem. § 26 Z. 4 EStG betreffend nicht selbständige

Beschäftigte handeln, und würde sich damit die Frage der Zulässigkeit des Abzuges nach § 16 Abs. 1 Zi. 9 EStG und LStRili nicht stellen. Es sei somit unrichtig, sämtliche Diäten des Jahres 1997 nicht anzuerkennen, und würden die Vorjahre lt. Erlass des BMF vom 15.5.1997, Z 07 0305/1-IV/7/97 auf sich beruhen.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

In der Berufung wird eingewendet, dass schriftliche Vereinbarungen über die Verzinsung und Rückzahlung vorgelegen, und die Besicherung der Forderung entbehrlich und unüblich wären. Dazu sei anzumerken, dass zwar der BP eine Vereinbarung vom 22.12.1997 über die Verzinsung der Verrechnungskonten im Falle eines Forderungssaldos der Gesellschaft vorgelegt worden wäre, die Zinsen für das Jahr 1997 jedoch lediglich zum Jahresende ausgebucht jedoch nicht bezahlt worden wären. Lt. dieser Vereinbarung wäre die Rückzahlung weiters solange ausgesetzt worden, solange die Geschäftsführer wegen der schlechten Ertragslage weniger als S 35.000,- brutto monatlich erhalten hätten. Spätestens Ende des Jahres 2000 hätte die Rückzahlung erfolgen sollen. Eine Rückzahlungsabsicht sei damit jedoch nicht ersichtlich, da ein Darlehensgeschäft zwischen Fremden die Rückzahlungen und Fälligkeit der Zinsen als auch Kreditrahmen und Sicherheiten festlegen würden.

In der Berufung wird weiters eingewendet, dass die Auszahlungen der Gesellschaft an die Geschäftsführer der Höhe nach nicht ungewöhnlich gewesen wären. Aufgrund der schlechten Ertragslage der Gesellschaft wären die Geschäftsführerbezüge zurückgenommen und würden die Verrechnungskonten aus dem Privatvermögen abgedeckt werden, wenn die Ertragslage der Gesellschaft sich nicht verbessern würde. Dazu führt die BP aus, dass durch die Geschäftsführer somit einerseits zwar die Bezüge zurückgenommen, andererseits jedoch verdeckt dem Verrechnungskonto entnommen worden wären.

Eine derartige Vorgangsweise hätte die Gesellschaft anderen Personen, die nicht Gesellschafter seien, nicht zugestanden. Die Auszahlungen der Gesellschaft an die Gesellschafter seien somit nicht fremdüblich.

Bezüglich den Reisen bzw. Dienstreisen führt die BP weiters aus, dass von den Geschäftsführern fast ausschließlich dieselben Gebiete für ihre Kundenbesuche angefahren und somit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden wäre. Ein Verpflegungsmehraufwand sei in diesem Falle jedoch angeschlossen. Der Einwendung betreffend "Diäten für Hotelnchtigungen" in Höhe von S 2.009,09 netto sei jedoch Folge zu geben.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

ad verdeckte Ausschüttungen 1996 und 1997)

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Die Zuwendung an den Anteilsinhaber kann aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 42, S. 40).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die Bw. sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122).

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Rückzahlungsverpflichtung u.a. einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages dar (vgl. VwGH vom 15. März 1995, ZI. 94/13/0249; vom 14. April 1993, ZI. 91/13/0194). Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen eingeräumt und keine bzw. keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, wird dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Hingabe der Darlehensvaluta bewirkt (vgl. Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S. 161f).

Bei der Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeiten, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden (vgl. Quantschnigg, aaO, S 164; VwGH 26.9.1985, 85/14/0079).

Bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber kann dabei nicht auf eingeräumte Sicherheiten abgestellt werden, da die Einräumung von Sicherheiten bei Kontokorrentverhältnissen auch im Allgemeinen Geschäftsleben unüblich ist (vgl. Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8, S. 68).

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob durch die von den Gesellschaftern H. und S. entnommenen Beträge im Prüfungszeitraum 1996 bis 1997 in Höhe von S 217.619,76 und S 62.553,01 eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet wurde.

Im vorliegenden Fall seien lt. Einwendungen der Bw. Vereinbarungen sowohl über die Verzinsung als auch Rückzahlungszeitraum getroffen worden, und sei eine Vereinbarung über die Besicherung der Forderung auch bei Fremden unüblich. Die Entnahmen seien auch der Höhe nach nicht ungewöhnlich, und wären die Guthaben der Gesellschaft (Bw.) aus der Zurücknahme der Geschäftsführerbezüge entstanden. Im Falle der Nichtbesserung der Ertragslage der Gesellschaft (Bw.) hätten die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Verrechnungskonten aus dem Privatvermögen abgedeckt.

Dazu ist ergänzend auszuführen, dass die Bw. vom Geschäftsführer H. im Jahre 1992 auf Basis einer Kaufoption vom 25. September 1990 Softwarepakete in Höhe von S 3.124.012,-- netto kaufte. Die in diesem Zusammenhang abzugeltenden Vorleistungen des Gesellschafters S. wurden mit S 120.000,-- festgestellt. Die Verbindlichkeiten der Bw. an den Geschäftsführer H. wurden lt. Aktenlage auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters H. im Laufe des Zeitraumes 1992 bis 1996 (letzte Verrechnung mit 31.12.1996) getilgt. In der Bilanz der Bw. wurden diese Verbindlichkeiten als Sonstige Verbindlichkeiten betreffend "Verrechnungskonto H. Software" (mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr) ausgewiesen. Eine Verzinsung der Verrechnungskonten H. und S. in diesem Zeitraum wurde nicht vereinbart (Vereinbarung vom 12. Mai 1993), soweit die Verrechnungskonten inkl. Verrechnungskonto Verbindlichkeiten Software noch eine Schuld der Bw. ergeben würden (vgl. Wiesner, ÖSTZ 1985, Pkt. III 2e, S 187). Bei Überschreiten der Forderungen an die Gesellschafter wären diese mit 1% über der durchschnittlichen Bankrate p.a. zu verzinsen.

Weiters wurde mit 22. Dezember 1997 folgende Vereinbarung der Geschäftsführer H. und S. mit der Bw. getroffen,

- dass das Verrechnungskonto des Gesellschafters S. nur soweit verzinst würde als die Verrechnungskonten beider Gesellschafterkonten (Geschäftsführer H. und S.) per Saldo eine Forderung der Gesellschaft (Bw.) ergeben würde.

- Eine Rückzahlung würde solange ausgesetzt, solange wegen schlechter Ertragslage der Gesellschafter S. für seine Tätigkeit ein Gehalt von weniger als S 35.000,-- brutto monatlich erhalten würde. Spätestens bis Ende 2000 würde jedoch die Rückzahlung erfolgen.

- Entsprechend dieser Vereinbarung würde des Weiteren auch das Verrechnungskonto des Gesellschafters H. nur soweit zu verzinsen sein, soweit das Verrechnungskonto eine Forderung der Gesellschaft ergeben würde.

In der Bilanz der Bw. wurden im Streitzeitraum 1996 und 1997 wie bereits in den Vorjahren die Entnahmen als Forderungen der Bw. (Gesellschaft) gegen die Gesellschafter ausgewiesen. Die Entnahmen auf den Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter im Prüfungszeitraum 1996 und 1997 wurden wie folgt ermittelt. Die Verrechnungskonten "S." und "H." weisen zum 31. Dezember 1996 und 1997 in Summe einen Saldo in Höhe von S 217.619,76 und S 62.553,61 auf.

	31.12.1996	31.12.1997
Saldo 31.12.	+217.619,76	+292.355,37
Veränderung zu 31.12.1996		+74.735,61
Zinsen Verre.konto S.		-12.182,00
tats. Entnahme, verd. Ausschüttung lt. BP	+217.619,76	+62.553,61

Im vorliegenden Fall ist somit auszuführen, dass für das Jahr 1996 keine Verzinsung erfolgte, da lt. Vereinbarung 1993 die Verrechnungskonten inkl. Verrechnungskonto Verbindlichkeiten Software noch eine Schuld der Bw. ergeben hätten. Dem Gesellschafter S. (wie auch dem Geschäftsführer H.) wurden somit laufend Geldmittel kreditiert, bzw. lt.

Prüfungsfeststellungen bereits vor und in den Prüfungsjahren laufend Geldbeträge von den Verrechnungskonten für private Zwecke entnommen, wobei ein stetiges Anwachsen des Verrechnungskontostandes des Gesellschafters S. auf einen Betrag von insgesamt S 298.603,07 im Jahre 1996 zu vermerken ist. Für den Zeitraum 1996 und die Vorjahre gibt es jedoch noch keine Vereinbarung über Kreditrahmen, Rückzahlungstermin oder/und Sicherheiten, die einem Fremdvergleich standhalten würde. Erst für das Jahr 1997 wurde lt. Prüfungsfeststellung eine weitere Darlehensvereinbarung getroffen, und ist somit das Gesamtbild der Verhältnisse in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen.

Damit ist zu ergänzen, dass laut Vereinbarung vom 22. Dezember 1997 der Gesellschafter S. wegen schlechter Ertragslage der Bw. für seine Tätigkeit ein Gehalt von weniger als S 35.000,-- brutto monatlich beziehen würde. Laut Aktenlage (Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen) für die Jahre 1993 bis 2000 wurden auch entsprechend keine Geschäftsführergehälter ausgewiesen. Dazu ist weiters anzumerken, dass der Gesellschafter S. in den Jahren 1999 und 2000 Einkünfte als Angestellter der Bw. in Höhe von je S 423.308,- brutto bezog und laut vorgelegter Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2001 auch erstmals Geschäftsführergehälter von rund S°392.008,-- ausbezahlt wurden.

Im vorliegenden Fall wurde somit erst mit Ende des Jahres 1997 eine weitere Vereinbarung getroffen und ist dazu ergänzend auszuführen, dass das Verrechnungskonto S. lt. Bilanz für das Jahr 2001 einen Stand von S 274.307,28 gegenüber einem Vorjahresstand 2000 von S 474.351,18 ausweist. Es wurde somit mit einer Zahlung von rund S 200.000,-- die Darlehensschuld lt. Saldo 31.12.1996 entsprechend der getroffenen Vereinbarung 1997 (Rückzahlungstermin Ende 2000) wenn auch erst im Laufe des Jahres 2001 getilgt bzw. zurückgezahlt.

Die im Jahr 1997 abgeschlossene Darlehensvereinbarung unter Berücksichtigung der Vereinbarung 1993 ist somit in Hinblick auf die Vereinbarung eines Rückzahlungstermines und der tatsächlichen Rückzahlung in Höhe von rund S°200.000,-- als grundsätzlich glaubhaft anzuerkennen. Die Entnahmen von den Verrechnungskonten begründen jedoch ein Darlehensverhältnis, für welches auch angemessene Zinsen zu verlangen gewesen wären. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung hätten spätestens zum Ende des jeweils betreffenden Wirtschaftsjahres (auch 1996) die Zinsen in Rechnung gestellt werden müssen, um nicht zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung zu führen (vgl. u.a. Wiesner, SWK 1984, AI S.177, 184 und 1985; VwGH 88/14/0111 vom 30. Mai 1989).

Das Darlehen wurde jedoch mit einer Belastung des Verrechnungskontos S. mit Zinsen im Ausmaß von 4% bzw. S°12.182,-- zu unangemessen günstigen Zinsenkonditionen zur Verfügung gestellt, und ist im ersparten Zinsenaufwand 1997 (als auch 1996) eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen.

Im vorliegenden Fall ergibt sich somit, dass die lt. Verrechnungskonto 1997 verbuchte Verzinsung der durchschnittlichen Forderung im Zuge von Jahresschlussumbuchungen im Ausmaß von 4% gegenüber einem durchschnittlichen Anleihezinsfuß von rd. 7 bis 7,5% für längerfristige Kredite bzw. 8,5 bis 9,5% für Kontokorrentkredite im Zeitraum 1997 zu niedrig vorgenommen wurde. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist der Anleihezinsfuß

für die Überlassung längerfristiger Geldmittel an gesellschaftsfremde Personen als Richtschnur für die Zinskonditionen der Bw heranzuziehen. Würde jedoch die Bw. ein Darlehen schon von vornherein mit dem Zweck, dieses Darlehen an den Anteilsinhaber weiterzugeben, aufnehmen und an den Anteilsinhaber weitergeben, müssten die dem Anteilsinhaber in Rechnung gestellten Zinsen zusätzlich einen angemessenen Gewinnaufschlag umfassen (vgl. u.a. Quantschnigg, ÖSTZ 1985, S 163).

Der von der Bw. im vorliegenden Fall herangezogenen Zinsfuß von 4% erscheint auch in Hinblick auf das Verhältnis Zinsaufwand zu Verbindlichkeiten von rund 14% bzw. 9% lt. Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Bw. für die Jahre 1996 und 1997 als zu niedrig, und wurde somit jedenfalls im Ausmaß der Zinsendifferenz von 4% zu 9% eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt. Auf Basis des Zinsaufwandes der Bw. wird daher in den Streitjahren 1996 und 1997 ein Zinssatz von zumindest 9,5% (8,5% bis 9,5% für Kontokorrentkredite) für die Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen.

Die Zinsen für die Jahre 1996 und 1997 werden somit in Höhe von insgesamt S 28.162,-- und S 28.932,-- ermittelt und wurde somit in Höhe eines Zinsausmaßes von S 28.162,-- bzw. eines Zinsenanteiles von S 16.750,-- (S 28.932,-- abzgl. S 12.182,--) eine verdeckte Ausschüttung für den Zeitraum 1996 und 1997 bewirkt. Die Berechnung des durchschnittlichen Verrechnungskontostandes 1996 erfolgte auf Basis des Forderungshöchststandes zu Beginn und Ende des Jahres 1996 in Höhe von S 296.443,50 (S 294.283,79 und S 298.603,07). Der Berufung für die Jahre 1996 und 1997 ist daher teilweise Folge zu geben.

ad Reisekosten 1997)

Gemäß § 7 KStG 1988 sind der Gewinn und die Betriebsausgaben unter Verweis auf die Bestimmungen des EStG 1988 zu ermitteln, soweit nicht gleichartige eigenständige körperschaftsteuerliche Vorschriften bestehen oder diese für Körperschaften unanwendbar sind.

Gemäß § 26 Z 4 EStG liegt eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort verlässt und Beträge aus Anlass der Dienstreise als Reisevergütungen und Tages- und Nächtigungsgelder bezahlt werden.

Von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs 1 Z 9 (§ 4 Abs 5) EStG 1988 ist die "Dienstreise" im Sinne des § 26 Z 4 leg. cit. zu unterscheiden. Die Unterscheidung zwischen "Reise" und "Dienstreise" hat erhebliche steuerliche Konsequenzen: Während bei der Dienstreise das Tagesgeld steuerfrei ist, muss eine Reise die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, um einen dem Tagesgeld entsprechenden Betrag absetzen zu können. Ersetzt etwa der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für die Dienstreise im Nahbereich, dann sind diese

Ersätze steuerfrei; muss der Arbeitnehmer die Mehrkosten selbst tragen, sind diese bei einer Reise im Nahbereich nicht abzugsfähig (vgl Doralt , EStG <sup>4</sup> , § 16, Tz 185f).

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 S pro Tag betragen. Die Berücksichtigung von einem aliquoten Tagesgeld setzt eine Reisedauer von mehr als drei Stunden voraus. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisedauer ein Zwölftel ( = 30,00 S) von 360,00 S absetzbar. Dauert eine Reise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz (für 24 Stunden), maximal 360,00 S, zu.

Tagesgelder für eine Dienstreise iSd § 26 leg.cit. sind jedoch nicht anzuerkennen, wenn der Einsatz des Arbeitnehmers nicht als Dienstreise beurteilt werden kann, weil der betroffene Ort als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort kann dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen (Hofstätter-Reichel, § 26 Z 4 EStG 1988, Rz 2.1).

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort gilt grundsätzlich die politische Gemeinde. Auch für Reisen innerhalb Wiens gilt das gesamte Wiener Gemeindegebiet als Einsatzort. Für Reisen von Orten außerhalb Wiens nach Wien gilt als Einsatzort hingegen i.d.R. der jeweilige Gemeindebezirk (Hofstätter-Reichel, § 26 Z 4 EStG 1988, Rz 2.1).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt ein höherer Verpflegungsaufwand, als er einem Steuerpflichtigen im Allgemeinen erwächst, nur dann an, wenn noch keine Kenntnis über die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten besteht. Fällt kein Verpflegungsmehraufwand an, steht auch das Tagesgeld nicht zu (VwGH 22.2.1984, 82/13/0018; VwGH 2.8.1995, 93/13/0099).

Die Beurteilung eines Ortes als weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit bzw. der Frage, ob Verpflegungsaufwendungen in Form von Tagesgeldern als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, ist nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die auch von der Judikatur zu den Werbungskosten, die nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden können, entwickelt wurde (u.a. sailer-bernold-mertens-kranzl, die lohnsteuer, Ausg. 1999, S.388; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253,0254).

Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vertreten jedoch zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 verschiedene Grundsätze, die – für den Streitzeitraum von Bedeutung - vom Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass vom 15. Mai 1997, GZ 07 0305/1-IV/7/97, "Aufwendungen für beruflich veranlasste Reisen gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG; Differenzwerbungs-

kosten bei Fahrtätigkeit" zusammengefasst wurden. Der Erlass ist auf alle Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.1996 enden, anzuwenden (vgl SWK 19/1997, S 434).

Dieser Erlass ersetzt mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1997 (somit für den Streitzeitraum 1997) die bis dahin anzuwendende Fassung der LStR 1992. An die Stelle der LStR 1992 sind - mit grundsätzlicher Wirksamkeit erst ab 1. Jänner 1999 - die LStR 1999 getreten.

Der Erlass lautet auszugsweise wie folgt:

"Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht hervor, dass der Aufenthalt an einem Ort - sofern dieser über eine kurze Anfangsphase hinausgeht - als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss und daher keine Reise darstellt. In diesem Fall liegt die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG auf Grund eines in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwandes (gegenüber gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen) nicht vor. Auch wenn eine Beschäftigung an einem Ort mit Unterbrechungen ausgeübt wird, wird dieser (nach einer Anfangsphase) zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 20. 9. 1995, 94/13/0253, 0254).

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist auch dann anzunehmen, wenn ein bestimmtes Gebiet mehrmals befahren wird und aus diesem Grund ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen werden muss.

Die Lohnsteuerrichtlinien 1992 sind daher in folgenden Punkten abzuändern:

Rz. 179 1.4. Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn der Dienstnehmer an diesem Einsatzort

- durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird,
- regelmäßig wiederkehrend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Wird z. B. jemand regelmäßig wöchentlich an einem Tag an einem anderen Einsatzort tätig, wird dieser Einsatzort ab dem sechsten Tag zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 2. 8. 1995, 93/13/0099). Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.
- wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und eine Anfangsphase von 15 Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Ort, ist mit der Berechnung der "Anfangsphase" neu zu beginnen.

Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Dienstnehmers erfolgt (VwGH 26. 6. 1990, 87/14/0024, betreffend Dienstzuteilung eines Beamten).

Rz. 180 In der Rz. 180 wird der letzte Satz wie folgt abgeändert:

"Wird ein Ort auf Grund eines durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatzes zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit, kann ein Verpflegungsaufwand für die ersten fünf Tage nur dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten an diesem Ort tätig war."

In der RZ 180 wird der letzte Satz wie folgt abgeändert:

"Wird ein Ort auf Grund eines durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatzes zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit, kann ein Verpflegungsaufwand für die ersten fünf Tage nur dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten an diesem Ort tätig war.

...

Im gegenständlichen Fall wurde lt. Fahrtenaufzeichnungen für das Jahr 1997 folgende Aufgliederung der Diäten dargelegt, welche von der Bw. den Geschäftsführern H. und S. auch ersetzt wurden:

ad Geschäftsführer H.)

56 ein- bis mehrtägige Reisebewegungen innerhalb des Wiener Gemeindegebietes

3 Reisebewegungen W. – G. – W.

1 " W. – H. – W.

3 " W. – S. – W.

1 " W. – We. – W.

2 " W. – St. P. – W.

2 " W. – K. – W.

ad Gesellschafter S.)

33 ein- bis mehrtägige Reisebewegungen We. – W. – We.

3 Reisebewegungen We. – A. – We.

1 " We. – H. – We.

1 " We. – S. – We.

1 " We. – E. – We.

Die Geschäftsführer H. und S. wurden somit bereits im Streitjahr 1996 innerhalb des Einsatzgebietes Wien bzw. mit Dienstreisen nach Wien wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig. Der Geschäftsführer H. nahm im gesamten Jahresablauf 1996 innerhalb des Wiener Gemeindegebietes regelmäßig wiederkehrend Reisen je Monat nach Wien vor: 4 Dienstreisen im Jänner, 4 Dienstreisen im Februar, 3 Dienstreisen im März und 4 Dienstreisen im April, usw.; der Gesellschafter S. nahm im gesamten Jahresablauf 1997 ebenso regelmäßig wiederkehrend Reisen nach Wien wie folgt vor: 1 Dienstreise im Februar, 4 Dienstreisen im März, 3 Dienstreisen im April, 3 Dienstreisen im Mai, usw., und wurde somit jeweils die Anfangsphase von 15 Tagen überschritten.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist es somit als erwiesen zu beurteilen, dass von den beiden Geschäftsführern im Einsatzgebiet bzw. Einsatzort Wien ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde. Das bedeutet, dass in typisierender Betrachtungsweise für die

Fahrten innerhalb von Wien bzw. nach Wien die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes im gesamten Streitjahr 1997 ausgeschlossen ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die genaue Adresse der Dienstverrichtungen in Wien lt. Fahrtenaufzeichnungen nicht angegeben, jedoch die Dienstverrichtungen an (ständig) wechselnden Tätigkeitsorten innerhalb des Zielgebietes Wien erfolgt sein dürften.

Auf Grund dieser Ausführungen sind die Reisediäten innerhalb von Wien bzw. nach Wien nicht anzuerkennen, jedoch sind die geltend gemachten Reisediäten zu diversen anderen Einsatzorten in Österreich (S., A., etc.) sowie Hotelkosten lt. Einwendung der Bw. als Betriebsausgaben anzuerkennen, und ist dem Berufungsbegehren daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Zu den Einwendungen der Bw. bzgl. Anwendung der LStR und Erlass vom 15. Mai 1997 wird ausgeführt, dass dieser o.a. Erlass auf alle Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.1996 enden, d.h. somit bereits für das Streitjahr 1997 anzuwenden ist. Lt. herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelten Grundsätze heranzuziehen (u.a. sailer-bernhard-mertens-kranzl, die Lohnsteuer, Ausg. 1999, S.388; VwGH vom 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Auf Grund der geänderten Rechtsansicht lt. "Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.1995, 94/13/0253, 0254" wurden die LStR 1992 abgeändert, und ist lt. Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen mit Erlass vom 15. Mai 1997 diese Änderung der Judikatur auf jene Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.1996 enden. In Hinblick auf § 117 BAO wurde somit im vorliegenden Fall nicht der für die Bw. ungünstigeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sondern der für die Bw. günstigeren Verwaltungspraxis gefolgt, und die geänderte Rechtsprechung erst ab dem Veranlagungsjahr 1997 angewendet.

Die anzuerkennenden Reisediäten 1997 in S lauten wie folgt:

Geschäftsführer H.: )

G. - 30. Jänner, 28. August, 10. September	1.080,--
H. - 16. März	2.600,--
S. - 9. Juli, 26. August, 27. Okt.	1.260,--
K. - 10 Juli, 20. August	960,--
St. P. - 25. Juli, 4. Sept.	450,--
We. - 8. November	<b>300,--</b>

Reisekosten brutto	6.650,--
--------------------	----------

Gesellschafter S.: )

A.	360,--
H.	2.450,--
S.	300,--
E.	<b>240,--</b>
Reisekosten brutto	3.350,--

anzuerkennende Reisekosten brutto	10.000,--
"                      Reisekosten netto	9.090,91
"                      Vorsteuer	909,09

Tagesgelder netto lt. Erklärung	50.294,54
anzuerkennende Tagesgelder lt. Berufungsentscheidung netto	-9.090,91
anzuerkennende Hotelkosten lt. BP	-2.009,09
anzuerkennende Diäten P.	-
	<b>3.890,91</b>
gekürzte Reisekosten netto lt. Berufungsentscheidung	35.303,63

Die Berufung für das Jahr 1996 war daher als unbegründet abzuweisen, der Berufung für das Jahr 1997 war teilweise Folge zu geben.

Ad Kapitalertragsteuer)

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 Gewinnausschüttungen.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 25%.

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

Die Geltendmachung der KEST gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides.

Da der streitgegenständliche Bescheid als Ausfluss der betreffenden Sachbescheide, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen sind, anzusehen ist, sich die Ausführungen der Bw. in der Berufung auch grundsätzlich nicht gegen die Wertung der verdeckten Ausschüttung und nicht gegen die Haftungsinanspruchnahme wenden und auch sonst keine Rechtswidrigkeit zu erkennen ist, war die Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum 1995 als unbegründet abzuweisen, der Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid für den Zeitraum 1996 und 1997 unter Verweis auf die oben angeführten Ausführungen teilweise stattzugeben.

Ergänzend wird hingewiesen, dass mit Ergehen eines berichtigten Bescheides vom 22. Oktober 1999 der Kapitalertragsteuerbescheid vom 31. März 1999 ersetzt wurde, da dieser irrtümlich vom unzuständigen Finanzamt bzw. mit unrichtigem Finanzamtstempel ausgefertigt worden war.

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen 1996 und 1997 werden wie folgt ermittelt:

ad Änderung der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997)

Vorsteuerbeträge für das Jahr 1997)

Vorsteuerbeträge lt. Erklärung	S 304.636,90
abzgl. Vorsteuerkürzung Diäten	S 3.530,36
Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung	S 301.106,54

Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997)

	1996	1997
Gewinn lt. HB	S 9.620,--	S 443.386,--
Verdeckte Ausschüttung	S 36.813,--	S 74.112,--
Repräs.aufwendungen	S 15.074, --	S 9.463, --
Körperschaftsteuer	S 17.270,--	

anrechenbare inländ. Kest	S 3, --	S 4, --
Sonst. nichtabzugsföh. Steuern		S -17.274,--
Säumniszuschlag	S 0,00	S 340,--
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetr.	S 78.953,--	S 510.062,--
abzgl. IFB-Verluste		S -369.144,--
ergibt Einkommen gesamt	S 78.953,--	S 140.918,--
Einkommen gerundet	S 79.000,--	S 140.900,--
Körperschaftsteuer in S	S 26.860,--	S 47.906,--
Körperschaftsteuer in €	€ 1.951,99	€ 3.481,46

ad Änderung der Kapitalertragsteuer 1996 und 1997)

Berechnung verdeckte Ausschüttung 1996 und 1997)

	1996	1997
Reisekosten Inland brutto		S 38.833,99
Zinsen Verrechnungskonto	S 28.162,--	S 16.750,--
Kest 23,5 bzw. 25%	S 8.651,07	S 18.528,--
Verd. Ausschüttung	S 36.813,07	S 74.111,99

Berechnung der Kapitalertragsteuer 1996 und 1997 inkl. Säumniszuschlag gemäß § 217 BAO)

	1996	1997
Verd. Ausschüttung	S 38.813,07	S 74.111,99
Steuersatz	23,5%	25%
Kapitalertragsteuer	S 8.651,07	S 18.528,--
" in €uro	€ 628,70	€ 1.346,48

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, 12. Juli 2004