

GZ. RV/155-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Robert Meschnig, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal/Drau betreffend

- a.) Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 vom 31. August 1999 und
- b.) Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 vom 30. August 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen.

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

Die Bw. wurde mit **Notariatsakt vom 06. November 1995** mit dem Betriebsgegenstand der Ausübung des Tapezierergewerbes, der Raumausstattung und des Handels mit Waren aller Art, insbesondere mit Waren der Raumausstattung und Möbeln gegründet. Die Gesellschaft ist zu allen damit zusammenhängenden Nebenarbeiten berechtigt, insbesondere auch zur Beteiligung an anderen Unternehmungen und Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung in anderen Gesellschaften, zur Vermögensverwaltung, zum Erwerb, zur Veräußerung, Anmietung, Pachtung und Verpachtung von Räumen jeder Art und Unternehmungen.

Punkt erstens (Vorbemerkungen) des o.a. Notariatsaktes lautet:

Im Firmenbuch beim Landesgericht Klagenfurt ist zu FN die FS KG mit dem Sitz in eingetragen. Das Unternehmen besteht in dieser Rechtsform seit 1.1.1966. Persönlich haftender Gesellschafter ist FS. Als Kommanditist, mit einer Vermögenseinlage von ATS 50.000,-- ist sein Vater eingetragen. Diese Kommanditbeteiligung ist im Erbweg auf den Enkel WS übergegangen.

*Künftig soll das Unternehmen der Kommanditgesellschaft in der laut diesem Vertrag neu gegründeten Gesellschaft fortgeführt werden, und zwar durch die Einbringung zum Buchwert im Sinne des Umgründungssteuergesetzes auf Grundlage der Einbringungsbilanz vom **28. Februar 1995**, welche diesem Vertrag angeschlossen ist. Mit diesem **Stichtag** erfolgt die Einbringung.*

Die Herren FS und WS als Gesellschafter der Kommanditgesellschaft fassen hiermit den Beschluss auf Durchführung dieser Einbringung, womit die Kommanditgesellschaft aufhört.

Punkt viertens (Stammkapital und Stammeinlagen) legt fest:

1) Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt ATS 500.000,--.

2) Hierauf übernehmen die Gesellschafter nachstehende Stammeinlagen:

a) Herr FS ATS 494.500,00,

b) Herr WS ATS 5.500,00.

3) Auf Rechnung der Stammeinlagen bringen die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile der erwähnten Kommanditgesellschaft ein und zwar entsprechend den Buchwerten der Beteiligung

a) Herr FS gerundet ATS 2.6522.085,--,

b) Herr WS ATS 29.476,--

Damit sind die Stammeinlagen zur Gänze erbracht.

Demzufolge sind am Stammkapital der neu gegründeten Kapitalgesellschaft FS mit rund 99% und WS mit 1 % beteiligt. Die beiden Gesellschafter haben damit auf Rechnung der

Stammeinlagen ihre Mitunternehmeranteile an der FS KG im nahezu selben Wertverhältnis eingebracht.

Punkt Vierzehntens des Notariatsaktes lautet:

Im Sinne des Punktes Viertens des Vertrages geht das Vermögen der eingangs genannten Kommanditgesellschaft durch Einbringung in das Vermögen der neu gegründeten Gesellschaft mit beschränkter Haftung über. Entsprechend der Einbringungsbilanz umfasst dieses Vermögen:

- a) Unbewegliches Anlagevermögen,
- b) Bewegliches Anlagevermögen,
- c) Nachstehende Beteiligungen,...
- aa) Geschäftsanteil an der IB GmbH
- bb) Kommanditbeteiligung an der IB GmbH & CO KG
- cc) Genossenschaftsanteile
- d) das gesamte Umlaufvermögen,
- e) alle Kundenforderungen....

Der Notariatsakt wurde FS und WS unterfertigt.

Im Zuge einer die Jahre 1996 und 1997 umfassenden Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

TZ 32: Arbeitsvergütung an den Gesellschafter WS im WJ 95/96:

Der Gesellschafter WS ist zum Stichtag 18.01.1995 als Kommanditist in die Fa. FS KG eingetreten und hat somit seine Mitunternehmerschaft begründet.

Arbeitsvergütungen der einbringenden Personengesellschaft (KG) an Mitunternehmer für Zeiträume zwischen Einbringungstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages erfahren gemäss § 18 Abs. 3 UmgrStG keine steuerliche Umwertung in Betriebsausgaben der Körperschaft. Der zu Lasten der aufnehmenden Körperschaft gebuchte Bruttolohnaufwand wird daher von der BP außerbilanzmäßig hinzugerechnet:

	1996 in ATS
Zurechnung laut BP:	313.812,00

TZ 33: Arbeitsvergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer im WJ 95/96:

*Die Firma FS KG wurde gemäss Art. III Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 01.03. 1995 rückwirkend in das geprüfte Unternehmen eingebracht. Der Gesellschaftsvertrag für die aufnehmende Gesellschaft, der Sacheinlagevertrag sowie der Geschäftsführervertrag mit Herrn FS wurden am **06. November 1995** geschlossen.*

Die Gesellschafter der FS GmbH haben zugleich im schriftlichen Umlauf beschlossen, dass dem Geschäftsführer für ein vom 01. März bis 28. Februar dauerndes Wirtschaftsjahr bis auf weiteres eine Geschäftsführervergütung in Höhe von ATS 700.000.—gebührt.

Gemäss § 18 Abs. 3 UmgrStG sind Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. Dies gilt bei Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft auch für die Mitunternehmer. Arbeitsvergütungen an den zum Geschäftsführer bestellten Einbringenden für Zeiträume zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Sacheinlagevertrages, welche zu Lasten der aufnehmenden Körperschaft verrechnet werden, stellen verdeckte Ausschüttungen dar, welche für den o.a. Zeitraum aliquot in folgender Höhe ermittelt wurden:

	1996 in ATS
Bezug 01. 03. bis 06.11.1995	476.689,00
darauf entfallende Kest: 28,205 %	134.366,00
verdeckte Gewinnausschüttung	610.755,00

TZ 34: Außerbetriebliche KFZ- Nutzung durch die Geschäftsführer:

Bezugnehmend auf den in TZ 17 dargestellten Sachverhalt wird die verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP in folgender Höhe berechnet.

	Chrysler	VW Sharan	gesamt
1996	in ATS	in ATS	in ATS
Bemessungsgrundlage	16.994,00	4.083,00	21.077,00
zuzüglich 20 % Ust	3.399,00	817,00	4.216,00
Zwischensumme	20.393,00	4.900,00	25.293,00
28,205% Kest	5.752,00	1.382,00	7.134,00
verdeckte Gewinnausschüttung	26.145,00	6.282,00	32.427,00

Als Bemessungsgrundlage für diese verdeckte Gewinnausschüttung wurden 15% der KFZ-Kosten laut Gewinn- und Verlustrechnung herangezogen.

TZ 35: Tageszeitungen

Unter Hinweis auf TZ 18 des BP- Berichtes wird die verdeckte Gewinnausschüttung in folgender Höhe zum Ansatz gebracht:

	Beträge 1996 in ATS:
--	----------------------

Bemessungsgrundlage	3.802,00
20 % Ust	472,00
Zwischensumme	4.274,00
28,205% Kest	1.205,00
verdeckte Gewinnausschüttung	5.479,00

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechende Sachbescheide. Die am 11. Oktober 1999 gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 und Kapitalertragsteuer betreffend das Jahr 1996 erhobene Berufung der Bw. richtete sich gegen:

- 1.) **TZ 32:** Die **außerbilanzielle** Hinzurechnung der Arbeitsvergütungen an den Gesellschafter WS für den Zeitraum von 01.03.1995 bis 06.11.1995.
- 2.) **TZ 33:** Die Hinzurechnung der Arbeitsvergütungen an Gesellschafter/ Geschäftsführer FS für denselben Zeitraum und die Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung.
- 3.) **TZ 35:** Die Hinzurechnung der Kosten für Tageszeitungen als Kosten der Lebensführung und die Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung.
- 4.) **TZ 34:** Den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung für die außerbetriebliche Nutzung der Firmen KFZ.

Die **Berufung zu den Punkten 1.) und 2.)** wurde unter Hinweis auf die Ausführungen Dr. Nikolaus Zorn, Kommentar, Besteuerung der Geschäftsführung bei der GmbH, damit begründet, dass § 18 Abs. 3 UmgrStG nur die Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft vom Rückwirkungsgrundsatz ausnehme. Einbringender sei in diesem Fall die Personengesellschaft. Liege daher zwischen Einbringungsstichtag und Einbringungsvertrag ein Vertrag über die Geschäftsführung gegenüber der einbringenden Personengesellschaft vor, so ergebe sich, dass die übernehmenden Körperschaft die Einkünfte gemäss § 18 Abs. 2 UmgrStG so zu ermitteln habe, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages erfolgt wäre. Die Geschäftsführeraufwendungen würden daher bei der Körperschaft ab dem **Einbringungsstichtag** als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sein.

Bezüglich des Berufungspunktes **3.)** wurde dargelegt, die Tageszeitungen dienten betrieblichen Zwecken (Ankündigung von öffentlichen Ausschreibungen, Inserate von

Geschäftskonkurrenten,...). Daher sei der Ansatz einer verdeckte Gewinnausschüttung nicht zutreffend.

Betreffend Punkt 4.) hinsichtlich der außerbetrieblichen Nutzung der Firmen PKWs sei darauf zu verweisen, dass die Gesellschafter per Umlaufbeschluss beschlossen hätten, dass der Geschäftsführer eine Vergütung von ATS 700.000,-- für den Zeitraum 1.3.1995 bis 28.2.1996 erhalte. Durch die unentgeltliche Überlassung der KFZ würde die angemessen vereinbarte Geschäftsführervergütung nicht überschritten. Daher sei eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht gegeben.

In Begründung der **Berufungsvorentscheidung** betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 führte das Finanzamt zu Punkt 1.) und 2.) zum Einwand, dass der normierte Rückwirkungsgrundsatz nur für die Personengesellschaft aber nicht für die Mitunternehmer gelte, aus, Werner Wiesner habe bereits 1992 die Ansicht vertreten, dass der Rückwirkungsgrundsatz auch für die Mitglieder einer Personengesellschaft gelte.

Zudem sei im BGBI 818/1993 (mit der Geltung für Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 30. Dezember 1993 zugrunde liegt) diese Ansicht auch gesetzmäßig verankert worden. Nach § 18 Abs. 3 UmgrStG seien abweichend von Abs. 2 Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. Dies gelte im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für die Mitunternehmer.

Durch die Vorgangsweise der Verbuchung der Geschäftsführeraufwendungen und Arbeitsvergütungen als Aufwand bei der Bw. ab dem Einbringungstichtag wäre gegen das Rückwirkungsverbot des § 18 Abs. 3 UmgrStG verstoßen worden und sei dieser Aufwand daher als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

Zu Punkt 3) legte das Finanzamt dar, dass Aufwendungen für den Bezug von Tageszeitungen, Wochenmagazinen und Unterhaltungszeitschriften in der Regel nicht abzugsfähige Ausgaben der Lebensführung darstellten und verwies in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen von Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, TZ 330 zu § 4 und TZ 163 zu § 20 EStG.

Das Finanzamt wies die Berufung in den Punkten 1.) bis 3.) ab.

Bezüglich des Berufungspunktes 4.) außerbetriebliche Nutzung von Firmen KFZ durch die Gesellschafter, gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass durch die Überlassung der Firmenfahrzeuge eine angemessene Geschäftsführervergütung insgesamt nicht überschritten worden wäre. Daher läge keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Das Finanzamt gab in diesem Punkt der Berufung statt.

Die Bw. brachte am 01. September 2000 einen Vorlageantrag betreffend Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 ein, beantragte die diese Bescheide betreffende Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und führte aus, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorläge. Unter Hinweis auf die Ausführungen von *Schwarzinger/ Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden, Auflage 1994* begründete die Bw., die Bezüge seien entweder als Verrechnungsostenfall der übernehmenden GmbH oder als Entnahme gemäss § 16 Abs. 5 UmgrStG zu beurteilen.

Angemerkt wird, dass das Berufungsverfahren betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 mit Erlassung der Berufungsvorentscheidung beendet wurde.

Das Finanzamt erließ einen Vorhalt, in dem es der Bw. mitteilte, dass sich die oben angeführten Ausführungen auf Geschäftsführerbezüge einer OHG beziehen würden, während im vorliegenden Fall die Behandlung der Geschäftsführerbezüge der GmbH strittig seien.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Im Verfahren vor dem UFS wurde mit dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter die Sach- und Rechtslage erörtert. Dieser konnte der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Ansicht des Finanzamtes nichts entgegen halten.

Bei Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass infolge eines Übertragungsfehlers die laut TZ 35 ermittelte Bemessungsgrundlage (verdeckte Gewinnausschüttung Tageszeitungen) irrtümlich mit ATS 3.802,-- anstatt mit ATS 2.802,-- angesetzt wurde. Die auf den berichtigten Betrag entfallende Kapitalertragsteuer beträgt ATS 924,00.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 14 Abs. 2 UmgrStG** sind die *Einkünfte* des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre.

§ 18 Abs. 2 UmgrStG normiert:

§ 14 Abs. 2 gilt für die übernehmende Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages, soweit in Abs. 3 und § 16 Abs. 5 keine Ausnahmen vorgesehen sind. Eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 gebildete Passivpost ist, soweit nicht eine rückwirkende Entnahme vorliegt, als versteuerte Rücklage zu behandeln.

§ 18 Abs. 3 UmgrStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

Abweichend von Abs. 2 sind Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluß, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluß des Einbringungsvertrages beginnen. Dies gilt im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für die Mitunternehmer (geltende Rechtslage zum 1. Jänner 1995).

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 a des Einkommensteuergesetzes 1988** sind 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, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

In § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird bestimmt:

Für die Ermittlung des Einkommens ist ohne Bedeutung, ob das Einkommen
- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unstrittig ist, dass entsprechend Punkt Viertens des Notariatsaktes vom 06. November 1995 **von den Gesellschaftern der FS KG** deren **Mitunternehmeranteile an der FS KG** zum Einbringungstichtag 28. Februar 1995 in die neu gegründete FS GmbH eingebracht wurden. Die FS KG hielt keine Beteiligung an der neu gegründeten Bw. .

Am selben Tag wurden auch die Vereinbarungen bezüglich der Arbeitsvergütungen (z.B. Geschäftsführervertrag des FS mit der neu gegründeten GmbH) und der Umlaufbeschluss bezüglich der Geschäftsführervergütung für das Wirtschaftsjahr 1995/1996 geschlossen. Bei

Ermittlung der in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 ausgewiesenen Einkünfte der Bw. erfolgte deren aufwandserhöhende Berücksichtigung für den Zeitraum zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Vertragsabschlusstag am 06. November 1995.

Die dem gegenständlichen Streitfall zugrundeliegende Einbringung ist als unter die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes 1991 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung fallend zu betrachten, wovon sowohl die Bw. als auch das Finanzamt ausgehen.

Zu den Berufungspunkten 1.) und 2.): Nichtanerkennung der Arbeitsvergütungen an WS und FS als Betriebsausgaben der Bw. :

In § 18 Abs. 3 des UmgrStG wird eindeutig normiert, dass Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen, steuerwirksam begründet oder verändert werden können. Beschäftigungsverhältnisse für den Zeitraum zwischen Einbringungsstichtag und Tag des Vertragsabschlusses sind damit **ex lege** vom sonst geltenden Rückwirkungsgrundsatz ausgenommen. Die Regelung soll u.a. verhindern, dass im Rückwirkungszeitraum erzielte Einkünfte nachträglich in eine andere Einkunftsart verschoben werden (vgl. Dr. Wolfgang Schneider, SWK 1992, A I 298).

Der Vertragsgestaltung ist aus Punkt Viertens des Notariatsaktes vom 06. November 1995 entnehmbar, dass FS und WS ihre Mitunternehmeranteile an der FS KG in die neu gegründete Bw. eingebracht haben. Die Einbringung von Mitunternehmeranteilen ergibt sich insbesondere auch daraus, dass der genannte Notariatsakt nicht von der FS KG (vertreten durch den Geschäftsführer) sondern von den Gesellschaftern FS und WS im eigenen Namen unterfertigt wurde. Diesem Umstand entspricht Punkt vierzehntens des Notariatsaktes, wonach **im Sinne des Punktes Viertens** des Vertrages das Vermögen der KG durch Einbringung in das Vermögen der neu gegründeten Bw. übergeht. Die FS KG hielt zudem an der neu gegründeten aufnehmenden Gesellschaft (= Bw.) keine Beteiligung.

Unter diesem Blickwinkel erweisen sich jene Berufungseinwendungen, die sich auf eine Einbringung durch eine Personengesellschaft (OHG) beziehen, im streitgegenständlichen Fall als nicht zielführend. Ergänzend wird bezüglich dieser Einwendungen auf die Darlegungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung und insbesondere auf die für das Streitjahr (siehe oben) geltende Rechtlage verwiesen.

Demnach sind die Arbeitsvergütungen an WS und FS, die für den Zeitraum zwischen Einbringungsstichtag und dem Tag des Vertragsabschlusses gewährt und bei der Bw. aufwandswirksam gebucht wurden, als Ausfluss von Rechtsbeziehungen, die sich auf das eingebauchte Vermögen beziehen, und in weiterer Folge als solche Beschäftigungsverhältnisse gemäß § 18 Abs. 3 UmgrStG zu qualifizieren, die von der Rückwirkungsfiktion des § 14 Abs. 2 UmgrStG ausgenommen sind.

Dem Vorbringen, die Bezüge seien unter Hinweis auf die Ausführungen von *Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden, Auflage 1994*, entweder als Verrechnungsostenfall der übernehmenden GmbH oder als Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG zu beurteilen, kann schon deshalb nicht näher getreten werden, da ein diesbezüglicher Gesellschafterbeschluss, mit welchem eine rückwirkende Entnahme der Arbeitsvergütungen im Sinn des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG beschlossen worden wäre und welche zudem ihren Niederschlag in der Einbringungsbilanz zu finden gehabt hätte, nicht gefaßt wurde. Grundsätzlich gelten Entnahmen oder Einlagen, die in der Zeit zwischen Einbringungstichtag und Vertragsabschlusstag getätigt werden, nur dann als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Aktiv- oder Passivpost berücksichtigt wurden.

Nachträgliche Bilanzänderungen sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Vorliegen von wirtschaftlichen Gründen, die eine Bilanzänderung rechtfertigen, ist aber in jenem Fall zu verneinen, wenn eine derartige Bilanzänderung erfolgen soll, um – wie im gegebenen Fall – steuerlichen Folgen bzw. Nachteilen entgegen zu treten.

Aufgrund dieser Ausführungen und der dargestellten Gesetzeslage kann sich keine andere - als die vom Finanzamt angenommene - Rechtsfolge ergeben und erfolgte die gewinnerhöhende Hinzurechnung der als Aufwand gebuchten Arbeitsvergütungen zu Recht.

Zu Berufungspunkt 2.), Vorliegen einer verdeckte Gewinnausschüttung:

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.

Der Begriff der verdeckten Ausschüttung umfasst nach der Lehre und Rechtsprechung alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der

Einkünfte der Körperschaft führen und die 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, S 167).

Verdeckte Gewinnausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988. Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft sind Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht (VwGH 19.12.2002, 99/15/0110; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Tz 21 zu § 93 EStG 1988).

Nach Bauer / Quatschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz 31ff zu § 8 KStG 1988 sind verdeckte Gewinnausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindert und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind daher jenes Instrument, das der Abgrenzung der betrieblich veranlassten oder mit der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Zusammenhang stehenden Vorgänge von den in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgängen dient (Gassner, FS-Bauer, 77, insbesondere Nachweise unter FN 21 bis 23).

Da durch die aufwandswirksamen Verbuchungen der Arbeitsvergütung das Einkommen der Körperschaft verringert wurde, durch die Fassung des Umlaufbeschlusses die Vorteilsgewährungsabsicht unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht und der Vorteil dem Gesellschafter unstrittig zugekommen ist, ist vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen und das Berufungsbegehren in diesem Punkt abzuweisen.

Zu Berufungspunkt 3.): Hinzurechnung der Aufwendungen für Tageszeitungen:

Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band 1, TZ 330 zu § 4 und TZ 163 zu § 20 EStG, wonach Aufwendungen für Tageszeitungen, Wochenmagazinen und Unterhaltungszeitschriften als Kosten der Lebensführung in der Regel als nicht abzugsfähig anzusehen sind, ist zuzustimmen.

Bezüglich des Einwandes in der Berufungsschrift, die Tageszeitungen dienten im Streitzeitraum betrieblichen Zwecken, nämlich der Kenntnisnahme von öffentlichen Ausschreibungen, von Inseraten von Geschäftskonkurrenten und der Ausschreibung von

öffentlichen Neubauten, übersieht die Bw. , dass die Eignung einer Tageszeitung, fallweise beruflich bedeutsame Informationen zu bieten, nichts daran ändert, dass eine solche Zeitung ein Wirtschaftsgut darstellt, das seiner Natur nach dem privaten Lebensbereich zugerechnet werden muss. Nach Lehre (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz 62 zu § 8, Stichwort Zeitungen) und Rechtsprechung (vgl. VwGH 6.10.1970, 7/69) stellt der Bezug von Tageszeitungen durch die Körperschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ist unter Bedachtnahme auf einen Übertragungsfehler zu korrigieren, die in TZ 35 ermittelte Bemessungsgrundlage von ATS 3.802,-- ist auf ATS 2.802,-- (Aufwand Kleine Zeitung: ATS 1.915,85, OKN: ATS 436,36 und Presse: ATS 450,00) zu vermindern. Die auf den berichtigten Betrag entfallende Kapitalertragsteuer beträgt ATS 924,00.

Zu Berufungspunkt 4.) Außerbetriebliche Nutzung der Firmen PKWs und Vorliegen einer verdeckte Gewinnausschüttung:

Strittig ist, ob durch die außerbetriebliche Nutzung der Firmen PKWs eine angemessene Geschäftsführervergütung überschritten wird und infolgedessen eine Hinzurechnung und der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 15 % der KFZ-Kosten gerechtfertigt ist.

Die Bezüge eines Geschäftsführers stellen insofern eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, als sie das Maß dessen überschreiten, was für die gleiche Leistung an eine gesellschaftsfremde Person gezahlt werden müßte.

Als Maßstab für die Beurteilung ist die "Gesamtausstattung", also die Zusammenfassung sämtlicher Geldvorteile und der geldwerten Vorteile, wie Sondervergütungen, Versorgungsleistungen, Sachbezüge, etc., heranzuziehen.

Da davon auszugehen ist, dass einem "fremden" Geschäftsführer die Firmen PKWs für eine private Nutzung - unter Ansatz eines entsprechenden Sachbezuges – ebenfalls zur Verfügung gestellt werden würden, verbleibt zu prüfen, ob die Überlassung zur außerbetrieblichen Nutzung im Rahmen der Gesamtausstattung Platz findet. Dies ist angesichts der vereinbarten Höhe der Geschäftsführerbezüge, der Leistungsfähigkeit des Geschäftsführers und im Hinblick auf die Gesamtsituation des Unternehmens (erwirtschaftete Gewinne, Kapitalausstattung) zu bejahen, sodass diesem Berufungspunkt – der Meinung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung folgend - entsprochen werden kann.

Auf Basis all dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben wurden wie folgt ermittelt:

TZ 35, Tageszeitungen:

	laut Betriebsprüfung	laut Berufungsentscheidung:
Bemessungsgrundlage in ATS	3.802,00	2.802,23
zuzüglich Ust laut TZ 18	472,00	472,81
Zwischensumme	4.274,00	3.275,00
Kest	1.205,00	924,00
verdeckte Gewinnausschüttung	5.479,00	4.199,00
Minderung Kest	281,00	
Minderung vGA	1.280,00	

	laut BVE	laut BE
Kapitalertragsteuer in ATS	135.571,00	135.290,00
Kapitalertragsteuer in Euro	9.852,32	9.831,90

Ermittlung der Einkünfte:

	in ATS	in Euro
Einkünfte laut BVE	1.763.644,00	
Minderung vGA TZ35 laut BE	1.280,00	

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	1,762.364,00	128.076,00
Köst vom Einkommen	599.216,00	43.546,72
abzüglich anrechenbare Steuer	8.783,00	638,28
Abgabenschuld	590.433,00	42.908,44

Klagenfurt, 28. Dezember 2004