



GZ. RV/0235-W/02; RV/1611-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, betreffend Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 bis 1991 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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 Gesellschaftsvertrag vom 13. April 1978 gegründet. Betriebsgegenstand ist der Verkauf von Herrenbekleidung. Anteilsinhaber waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1989 bis 1991 zu 46 % Herr R. S., zu jeweils 22 % Frau A. S. und Frau A. P. und zu jeweils 5 % Herr M. S. und Herr G. H., der auch alleiniger Geschäftsführer der Bw. war.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP) wurden die zu den berufungsgegenständlichen Nachforderungen führenden, folgenden, im BP-Bericht vom 28. Juni 1994 bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. März 1994 dargestellten Feststellungen getroffen:

Die Darstellung dieser BP-Feststellungen erfolgt in Textziffern (Tz.) gegliedert, analog den Darstellungen im BP-Bericht und in den Berufungsschriften:

Tz. 25 Wertberichtigung zu HW-Vorrat:

Bei der Bewertung des Warenvorrates seien Wertberichtigungen in Höhe von 20 % im Jahr 1989, 25 % im Jahr 1990 und 50 % im Jahr 1991 gebildet worden. Diese Abwertungen seien mit laufenden Veränderungen des Modetrends ("Entmoden") durchaus begründet und branchenüblich, allerdings sei die Schwankung des angewendeten %-Satzes für die durchgeführte Wertberichtigung im Jahr 1991 nicht erklärt worden. In Anbetracht einer einheitlichen Vorgangsweise resultierend aus den Vorjahren und im Hinblick auf die vielfältige Produktpalette der geprüften Gesellschaft (Designer-Markenware: Hemden, Krawatten, Blusen, Pullover, div. Accessoires, Tücher, Schals, Handtaschen, Strumpfhosen, Ledertaschen, Gürtel, Etais etc.) sei das Ausmaß der Wertberichtigung auf 25 % zu reduzieren.

Tz. 26 Trinkgelder und Spenden:

Spenden und Trinkgelder seien gemäß § 12 KStG keine abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Tz. 27 Reisekosten:

Jene Aufwendungen, für die kein belegmäßiger Nachweis über deren betriebliche Veranlassung erbracht worden sei, seien nicht anzuerkennen.

Tz. 28 a) Verdeckte Ausschüttung an G. H.:

Folgende von der Bw. getragene Aufwendungen würden eindeutig die Privatsphäre des Gesellschafter-Geschäftsführers betreffen und seien somit eine verdeckte Ausschüttung an diesen:

- Mitgliedsbeitrag 1989 an den Golfclub Freudenu: ATS 13.550,00 (€ 984,72)
- Haushaltsversicherung für die Privatwohnung im Jahr 1990: ATS 2.923,00 (€ 212,42)
- 70 % Privatanteil von den gebuchten Telefongebühren: 1989: ATS 8.163,00 (€ 593,23); 1990: ATS 7.732,00 (€ 561,91) und 1991: ATS 7.363,00 (€ 535,09)

Tz. 28 b) Überhöhter Geschäftsführerbezug:

Herr G. H. sei seit 1. September 1988 bei der Bw., für welche er die Geschäftsführung seit 14. Juli 1987 ausübe, angestellt. Es sei kein schriftlicher Dienstvertrag, der über das Ausmaß der Bezüge, über Vergütungen jeglicher Art oder Bezugserhöhungen absprechen würde, vorgelegt worden. Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer habe Herr G. H. in den Jahren 1989 und 1990 ein Bruttogehalt zwischen ATS 29.000,00 (€ 2.107,51) und ATS 32.000,00 (€ 2.325,53) pro Monat erhalten. Im Jahr 1991 hätten die Bruttobezüge des Herrn G. H. laut Lohnkonto wie folgt betragen:

Jänner bis Juli: monatlich ATS 32.000,00 (€ 2.325,53)

August bis Dezember: monatlich ATS 75.000,00 (€ 5.450,46)

Im August sei eine Prämie in Höhe von ATS 76.000,00 (€ 5.523,13) ausbezahlt worden.

Herr G. H. sei zur gleichen Zeit auch bei der Firma X GesmbH als deren Geschäftsführer tätig gewesen, was darauf schließen lassen würde, dass er seine Arbeitskraft nicht ausschließlich für die Bw. aufwenden konnte. Man könne also davon ausgehen, dass es sich um keine "Full-Time-Job" handeln konnte. Nach Angaben des steuerlichen Vertreters seien die monatlichen Bezüge ab Mitte 1993 wieder auf ATS 33.600,00 (€ 2.441,81) reduziert worden. Von der BP wurden die ab August 1991 angeführten Bruttogehälter als überhöht angesehen. Als angemessen sei ein monatliches Bruttogehalt von ATS 32.000,00 (€ 2.325,53) (14 Gehälter) zu erachten. Die errechnete Differenz in Höhe von ATS 329.000,00 (€ 23.909,36) stelle eine verdeckte Ausschüttung an G. H. dar, da eine dermaßen frappante Erhöhung der Bezüge innerhalb eines Jahres einem außenstehenden Fremden niemals gewährt worden wäre und nur einzig und allein aus dem Vorteil der Gesellschafter-Geschäftsführerstellung des Herrn G. H. erklärbar sei.

Tz. 28 c) Verzinsung des Verrechnungskontos G. H.:

Das bestehende Forderungskonto an den Gesellschafter-Geschäftsführer G. H. (Anteilsbeteiligung 5 %) sei mit 8 % zu verzinsen. Die bisher unterbliebene Verzinsung stelle eine verdeckte Ausschüttung an G. H. dar:

Tz. 28 d) PKW-Privatanteil – Mercedes 190 E 2,6:

Für die private Nutzung des geleasteten Firmenfahrzeuges durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, G. H., sei ein Privatanteil auszuscheiden. Da kein Fahrtenbuch vorgelegt worden sei werde dieser Privatanteil wie folgt berechnet: 1,5 % von den Anschaffungskosten,

d. s. ATS 4.396,00 (€ 319,47) monatlich. Diese Begünstigung stelle gleichfalls eine verdeckte Ausschüttung an G. H. dar, da bereits dessen Gehalt als überhöht anzusehen sei.

Tz. 29 Verdeckte Ausschüttung an A. P.:

Am 19. Dezember 1990 seien ATS 121.023,00 (€ 8.795,08) auf das mittlerweile gelöschte Steuerkonto der Firmengesellschafterin A. P. (Beteiligung 22 %) beim Finanzamt überwiesen worden. Dieser Vorgang sei auf das Konto "Erhaltenes Darlehen" verbucht worden. Für den ausbezahlten Betrag sei kein schriftlicher Darlehensvertrag über eventuelle Tilgungsmodalitäten vorgelegt worden. Am 31. Dezember 1991 sei das Konto "Erhaltenes Darlehen" durch eine Vielzahl von Umbuchungen, deren Nachvollziehbarkeit nicht mehr möglich gewesen sei, auf Null gestellt worden. Da bis dato keine Refundierung des deklarierten Darlehens erfolgt sei und auch sonst Zweifel an einer ernstgemeinten Rückzahlung bestehen würden, sei diese Entnahme als verdeckte Ausschüttung an Frau A. P. anzusehen. Im Fremdvergleich sei wohl kaum jemanden dieser Vorteil zu Teil geworden.

Tz. 30 Verdeckte Ausschüttung an R. S.:

Am 29. Mai 1990 seien ATS 7.024,00 (€ 510,45) an Gesellschaftsteuer beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern entrichtet worden. Diese Zahlung sei auf dem Konto "Sonstige Abgaben" aufwandswirksam gebucht worden. Ursache für die Entstehung dieser Gesellschaftsteuer sei die Einlage zur teilweisen Abdeckung eines negativen Kommanditistenkontos bei der ehemaligen S. KG zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1986 gewesen. Nach Ansicht der BP sei diese Steuervorschreibung der Privatsphäre des seinerzeitigen Kommanditisten R. S. zuzurechnen. Die Zahlung durch die Bw. sei dem Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung zugute gekommen.

Tz. 31 Verdeckte Ausschüttung an G. H. und A. P.:

Am 20. Juli 1988 habe die Firma X GesmbH eine Ausgangsrechnung über erbrachte Arbeitsleistungen in den Jahren 1987 und 1988 an die Firma S. KG in folgender Höhe (in ATS) gelegt:

3.796	Stunden à ATS 250,00	ATS	949.000,00
429	Stunden à ATS 1.580,00	ATS	677.820,00
3%	Vertragswert von ATS 17.000.000,00	ATS	510.000,00

10%	Vertragswert von ATS 916.517,00	ATS	91.651,70
		ATS	2.228.471,70
	zuzüglich 20% Ust	ATS	445.694,34
		ATS	2.674.166,04

Hievon seien die Vorsteuer abgezogen und die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt abgeführt worden. Der Nettobetrag habe den Jahresverlust der S. KG, die 1 Monat später (per 30. August 1988) den Betrieb aufgegeben habe, erhöht. Somit sei mittelbar durch Verlustausgleich der Aufgabegewinn der S. KG geschmälert worden und dies stelle einen wirtschaftlichen Vorteil für die Gesellschafter der S. KG dar. In der Gewinn- und Verlustrechnung der X GesmbH seien in den beiden betreffenden Jahren weder Lohnkosten, noch Fremdarbeiten in entsprechender Höhe aufgeschienen. Da keine Arbeitskräfte unentgeltlich beschäftigt worden seien, sei davon auszugehen, dass der in der Rechnung angeführte Leistungsinhalt nicht erbracht worden sei. Auch die beinhalteten prozentuellen Komponenten seien nicht erklärt worden. Die S. KG sei im Finanzamt gelöscht worden, ein Aufgabegewinn sei ermittelt und das Vermögen an die Kommanditisten verteilt worden.

Zwei Jahr später, am 31. Dezember 1990, seien die ATS 2,674.166,04 (€ 194.339,22) im Rechenwerk der Bw. als Forderung gegenüber der nicht mehr existenten Firma S. KG einerseits und in gleicher Höhe als Verbindlichkeit an die Firma X GesmbH andererseits bilanzverlängernd eingebucht worden. Bis 31. Dezember 1990 seien bereits ATS 1,596.356,71 (€ 116.011,77) und im folgenden Jahr bis 31. Dezember 1991 weitere ATS 709.166,29 (€ 51.537,12) durch Barzahlung, übernommene Kreditratenzahlungen, Banküberweisungen, Begleichung von Verbindlichkeiten der X GesmbH gegenüber Dritten, Umbuchungen etc. vermindert worden, sodass per 31. Dezember 1991 die "Verbindlichkeit" gegenüber der X GesmbH nur noch mit ATS 368.642,58 (€ 26.790,30) zu Buche gestanden sei.

Die Einbuchung einer Scheinrechnung als Forderung gegenüber der nicht mehr existenten S. KG und gegenüber dem seinerzeitigen Aussteller dieser "Scheinrechnung" als Verbindlichkeit, sowie die Begleichung dieser Verbindlichkeit sei als Scheingeschäft zu werten. Nach § 23 BAO sei das verdeckte Rechtsgeschäft bzw. der verdeckte Vorgang für die steuerliche Beurteilung maßgebend. Die BP sehe als verdecktes Rechtsgeschäft die Entnahme von Gel-

dern der Bw. (bzw. die Verminderung der "Scheinverbindlichkeit" gegenüber der X GesmbH) durch deren Gesellschafter und die Einlage derselben Beträge in die X GesmbH. Motivation für diese Vorgangsweise könne nur das Naheverhältnis bzw. die teilweise Gesellschafteridentität sein. Im Fremdvergleich sei ein der Bw. nicht Nahestehender nicht zu einem derartigen Vermögensvorteil gelangt. Da seitens der Gesellschafter die Gelder ohne schriftliche Vertragserrichtung, ohne Tilgungs- und Zinsenvereinbarung und ohne Tilgungsplan entnommen wurden, und andererseits der Bw. Vermögen ohne einen entsprechenden handelsrechtlichen Gewinnverteilungsbeschluss entzogen worden sei, und darüber hinaus ein derartiger Vorgang im Fremdvergleich nicht stattgefunden hätte, seien die Vermögensvermindernungen der Bw. zugunsten der X GesmbH als verdeckte Ausschüttung an deren Gesellschafter zu werten. Das Forderungskonto der S. KG und das Verbindlichkeitenkonto der X GesmbH seien 1991, insoweit die Buchungsvorgänge den eingebuchten Betrag von ATS 2,6 Mio. betreffen, auf Null zu stellen, d. h. die Flüsse an die X GesmbH seien nicht als solche an die X GesmbH, sondern als Vermögensvorteil (verdeckte Ausschüttungen) an die Gesellschafter der X GesmbH in Relation ihrer Gesellschaftsanteile zu werten und außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Tz. 32 Verdeckte Ausschüttung überhöhte Mietaufwendungen:

Der Bw. sein von der Firma X GesmbH für die Vermietung eines Büros in Wien monatlich netto ATS 5.000,00 (€ 363,36) Miete angelastet worden. Zwischen den beiden Gesellschaften sei kein schriftlicher Mietvertrag errichtet worden. Im Jahr 1991 sei der in Rechnung gestellte monatliche Mietzins auf netto ATS 7.000,00 (€ 508,71) erhöht worden. Über die Gründe für die plötzliche Mieterhöhung seien keinerlei Angaben gemacht worden. Diese Erhöhung sei als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter der X GesmbH zu werten.

Die aufgrund der BP-Feststellungen im Bereich der Körperschaftsteuer getroffenen Feststellungen fanden Berücksichtigung bei der Ermittlung der Gewerbesteuer 1989, 1990 und 1991.

In den dagegen erhobenen Berufungen vom 7. Juli 1994 und 6. Februar 1995 brachte die Bw. folgendes vor:

Tz. 25 Wertberichtigung zu HW-Vorrat:

Die Bw. habe sich zum Großteil mit dem Vertrieb gehobener Herrenbekleidung befasst. Eine Abwertung in Höhe von 25 % ergäbe sich aus den laufenden Veränderungen des Modetrends. Die Gründe für die zusätzliche Wertberichtigung im Jahr 1991 seien in den durch den

Golfkrieg eingeschränkten Umsatzerwartungen und in den bevorstehenden Flughafenumbau, welcher geringere Verkaufspreise zwecks Lagerabbaues notwendig gemacht habe, gelegen. Es sei zusätzlich darauf hingewiesen, dass der zum 31.12.1991 ausgewiesene Lagerbestand den Lagerstandziffern der deutschen Einzelhandelsstatistik entspreche.

Tz. 26 Trinkgelder und Spenden:

Die Trinkgelder seien betrieblich veranlasste Ausgaben, da sie den Frächtern als Gegenleistung für die Einlagerung der Waren gewährt worden seien. Zu dieser Dienstleistung seien diese nicht verpflichtet, jedoch sei dies unerlässlich, da andernfalls die jeweils anwesende Verkäuferin das Geschäft verlassen müsste und dies zu Umsatzeinbußen führen würde.

Tz. 27 Reisekosten:

Es habe sich um betrieblich veranlasste Reisen gehandelt. Die Reisetätigkeit sei zwecks Wareneinkauf erforderlich gewesen. Bedingt durch die allgemein vorherrschende Kundenstruktur am Flughafen vertreibe die Bw. vor allem internationale Artikel. Die Beschaffung dieser habe die Reisetätigkeit erforderlich gemacht.

Tz. 28 a) Verdeckte Ausschüttung an G. H.:

- Da die Bw. u.a. den Detailverkauf von Golfbekleidung betrieben habe, standen die Mitgliedsbeiträge an den Golfclub Freudenau im Zusammenhang mit der Akquisition potentieller Käufer und seien daher eine Betriebsausgabe.
- Die Ausgabe für die Haushaltsversicherung sei irrtümlicherweise als Betriebsausgabe berücksichtigt worden. Beantragt werde die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto G. H.
- Die Telefonaufwendungen würden zur Gänze Betriebsausgaben darstellen, da der Geschäftsführer der Bw. an der Privatadresse ein Büro der Bw. habe und sich dort auch der Sitz der Gesellschaft befinde.

Tz. 28 b) Überhöhter Geschäftsführerbezug:

Die Feststellung ob Vergütungen überhöht seien, sei an Hand eines Fremdvergleiches zu treffen, den die BP nicht durchgeführt habe. Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 12.4.1983, 82/14/207 sei festzuhalten, dass sich die Angemessenheitsprüfung primär am

inneren Betriebsvergleich zu orientieren habe. Der vergleichbare Jahresbezug der höchst dotierten Angestellten habe für 36 Wochenstunden ATS 330.000,00 (€ 23.982,03) betragen. Da Herr G. H. mindestens 6 Tage in der Woche tätig sei und das Geschäft am Flughafen Montag bis Sonntag von 6 Uhr 45 bis 20 Uhr 15 geöffnet habe, seien 54 Stunden Wochenarbeitszeit anzunehmen. Für die Tätigkeit als Geschäftsführer sei ein Zuschlag im Ausmaß von 66 % vorzunehmen. Dieser Zuschlag errechne sich aus einem Vergleich der kollektivvertraglichen Gehaltstabellen. Auch sei ein Zuschlag in Höhe von 50 % zum Gehalt der Vergleichsperson zur Abgeltung des höheren Haftungsrisikos des Geschäftsführers anzusetzen. Der so ermittelte Wert in Höhe von ATS 1.232.550,00 (€ 89.572,90) könne als Höchstgrenze angesehen werden. Jedenfalls seien die in Frage stehenden Bezüge in Höhe von insgesamt ATS 777.000,00 (€ 56.466,79) jährlich nach Maßgabe des Fremdvergleiches als angemessen anzusehen. Erfahrungsgemäß seien jährliche Bruttobezüge in dieser Höhe für die Tätigkeit als Geschäftsführer auch unter Heranziehung eines außerbetrieblichen Fremdvergleiches durchaus angemessen.

28 c) Verzinsung des Verrechnungskontos G. H.

Da der jeweilige Stand der Verrechnungskonten nicht als Darlehen anzusehen sei, sondern Saldocharakter habe, sei eine Verzinsung nicht vorzunehmen.

Tz. 28 d) PKW-Privatanteil – Mercedes 190 E 2,6:

Diese Feststellung erübrige sich unter Hinweis auf die Ausführungen zur Angemessenheit des Geschäftsführerbezuges. Ergänzend sei festzuhalten, dass Herr G. H. laufend PKW-Aufwendungen privat begleiche, weswegen in den betrieblichen Aufwendungen nicht alle PKW-Ausgaben berücksichtigt seien. Die in der Gewinn- und Verlustrechnung geltend gemachten PKW-Aufwendungen seien durchaus angemessen, da Herr G. H. pro Woche durchschnittliche 15 Fahrten vom Sitz der Gesellschaft zur Filiale am Flughafen Wien-Schwechat unternehme. Unter Zugrundelegung einer Streckenlänge von 75 km, 49 Arbeitswochen im Jahr und eines km-Geldes von ATS 4,00 (€ 0,29) würden sich die PKW-Aufwendungen mit insgesamt ATS 220.500,00 (€ 16.024,36) gegenüber den geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 182.288,89 (€ 13.247,45) errechnen. Eine verdeckte Ausschüttung könne somit nicht vorliegen.

Tz. 29 Verdeckte Ausschüttung an A. P.:

Der angeführte Betrag sei ein Darlehen und könne daher nicht als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet werden.

Tz. 30 Verdeckte Ausschüttung an R. S.:

Die Zahlung der Gesellschaftsteuer sei irrtümlicherweise als Betriebsausgabe berücksichtigt worden. Beantragt werde die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto R. S.

Tz. 31 Verdeckte Ausschüttung an G. H. und A. P.:

Die von der BP dargestellte Buchung sei dem Geschäftsführer der Bw. unerklärlich. Die Buchung sei vom vormaligen Steuerberater veranlasst worden. Eine Kontaktaufnahme mit ihm sei nicht sinnvoll bzw. nur eingeschränkt möglich, da dieser eine langjährige Haftstrafe zu verbüßen habe. Da die Buchung weder ergebniswirksam erfolgt sei noch sonst eine sinnvolle Begründung für deren Vornahme bestehen würde, habe die Bw. der BP vorgeschlagen, diese Buchung zu stornieren. Die BP habe jedoch den Sinn dieser Buchung in einer versuchten Verdeckung eines Rechtsgeschäftes erblickt. Eine gewollte Verdeckung würde schon allein durch den offenen Bilanzausweis einer Forderung gegenüber einer nicht mehr existenten Gesellschaft vereitelt sein. Nach Lehre und Rechtsprechung verstehe man unter verdeckter Gewinnausschüttung alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt würden. Verdeckte Ausschüttungen würden somit Zuwendungen an an einer Körperschaft beteiligte Personen voraussetzen. Die in Frage stehenden Beträge seien jedoch weder an Herrn G. H. bzw. Frau A. P. geflossen, sondern an die X GesmbH. Eine bei der X GesmbH abgehaltene Betriebsprüfung habe keine Ausschüttungen der in Frage stehenden Beträge festgestellt. Sie seien den Gesellschaftern auch nicht zugeflossen. Somit stehe fest, dass Zuwendungen (Vorteile) an Herrn G. H. oder Frau A. P. weder unmittelbar über die Bw. noch mittelbar über die X GesmbH geflossen seien, wodurch schon aus diesem Titel keine verdeckte Ausschüttung vorliegen könne. Des weiteren habe die "Ausschüttung" zu keiner wie in Lehre und Rechtsprechung verlangten Gewinnminderung bei der Bw. geführt, da die Verbuchung der Zahlungen richtigerweise ergebnisneutral erfolgt sei.

Tz. 32 Verdeckte Ausschüttung überhöhte Mietaufwendungen:

In Anbetracht der örtlichen Lage des vermieteten Büros im 1. Bezirk in Wien sei die in Ansatz gebrachte monatliche Miete in Höhe von ATS 7.000,00 (€ 508,71) nicht überhöht.

Von der BP wurde am 15. März 1995 und 7. Dezember 1995 wie folgt Stellung genommen:

Tz. 25 Wertberichtigung zu HW-Vorrat:

Der Argumentation der Bw. könne nicht gefolgt werden, da die Umsätze bis Ende 1991 kontinuierlich gestiegen wären. Eine höhere Abwertung wegen der schlechteren Umsatzerwartungen aufgrund des Golfkrieges bzw. des Flughafenumbaues könne somit erst 1992 gerechtfertigt sein.

Tz. 26 Trinkgelder und Spenden:

Bei den Trinkgeldern würde es sich um eine Vielzahl von Beträgen zwischen ATS 20,00 (€ 1,45) und ATS 50,00 (€ 3,63) an div. Speditionspersonal handeln.

Tz. 27 Reisekosten:

Für die gebuchten Beträge seien keine Belege vorhanden, bzw läge über ATS 3.000,00 (€ 218,02) nur ein Eigenbeleg vor, aus dem kein Reisezweck oder Reiseziel hervorgehen würde. In allen Fällen würde der Nachweis der betrieblichen Veranlassung fehlen.

Tz. 28 a) Verdeckte Ausschüttung an G. H.:

- Das Verkaufslokal der Bw. habe sich im Transitraum des Flughafens Wien-Schwechat befunden. Es erscheine zweifelhaft, dass potentielle Kunden für Golfbekleidung ebendort einkaufen würden und gegebenenfalls sei hiefür kein Nachweis erbracht worden.
- Auf dem Konto Telefongebühren seien sämtliche Telefonkosten (Geschäftsanschrift, Autotelefon und Privatwohnung) erfasst. Ein Anteil von 70 % sei lediglich vom Privatanschluss ausgeschieden worden.

Tz. 28 b) Überhöhter Geschäftsführerbezug:

Der Geschäftsführer G. H. sei in der Zeit vom 2. März 1988 bis 7. April 1993 auch mit den Geschäftsführeragenden der Firma X GesmbH betraut gewesen. Es sei daher anzunehmen, dass Herr G. H. auch Zeit für die X GesmbH aufgewendet habe und in keinem Fall 54 Stunden Arbeitszeit ausschließlich für die Bw. zur Verfügung gestanden habe. Es sei davon auszugehen, dass Herr G. H. keine Bezüge von der X GesmbH erhalten habe und sich deshalb an der Bw. schadlos gehalten habe, da deren Ertragslage trotzdem positive Betriebsergebnisse aufgewiesen habe. Auch habe die steuerliche Vertretung dieses Gehalt als

zu hoch empfunden, weshalb die Bezüge auch ab Mitte 1993 wieder auf ATS 33.600,00
€ 2.441,81) reduziert worden seien.

28 c) Verzinsung des Verrechnungskontos G. H.:

Es habe im gesamten Prüfungszeitraum eine Forderung der Bw. an G. H. bestanden. Diese aushaftende Forderung sei von der BP mit dem hierfür üblichen Zinssatz verzinst worden. Da die Bw. wohl kaum Zahlungen für außenstehende Dritte übernehmen würde, ohne hierfür angemessene Zinsen zu verrechnen, sei die unterbliebene Verzinsung als verdeckte Ausschüttung zu werten.

Tz. 28 d) PKW-Privatanteil – Mercedes 190 E 2,6:

Herr G. H. verfüge über keinen eigenen Privat-PKW, er benütze den geleasten Firmenmercedes 190 E 2,6. Es sei auch kein Fahrtenbuch vorgelegt worden.

Tz. 29 Verdeckte Ausschüttung an A. P.:

Es läge weder ein konkreter Darlehensvertrag, noch eine sonstige Vereinbarung über einen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin bzw. über eine Fälligkeit von Zinsen vor. Einem fremden Dritten gegenüber wäre es nie zur Auszahlung von Firmengeldern ohne dezidierten Rückzahlungsmodalitäten gekommen.

Tz. 31 Verdeckte Ausschüttung an G. H. und A. P.:

Es sei festzuhalten, dass nach Ansicht der BP die Bw. die Firma X GesmbH, die sich nach einer stattgefundenen Betriebsprüfung in einer schlechten finanziellen Lage befunden habe und sowohl von den Räumlichkeiten (gleiche Geschäftsanschrift) als auch vom involvierten Personenkreis als "nahestehend" zu bezeichnen sei, mitfinanziert habe.

In der Gegenäußerung zu den Stellungnahmen der BP zu den Berufungen brachte die Bw. vor:

Tz. 28 a) Verdeckte Ausschüttung an G. H.:

- Die Bw. habe Golfbekleidung in ihr Verkaufsprogramm aufgenommen, wodurch auch Umsätze erzielt worden seien. Es hätten daher bereits "potentielle" Kunden eingekauft.
- Die geltend gemachten Telefongebühren seien Betriebsausgaben. Bei Vorliegen privater Telefonausgaben erscheine der in Abzug gebrachte Betrag als zu hoch.

Tz. 28 b) Überhöhter Geschäftsführerbezug:

Herr G. H. sei Geschäftsführer der X GesmbH gewesen, daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass er deshalb nicht 54 Wochenstunden für die Bw. tätig gewesen sein konnte. Schon allein die Betrachtung der Umsatzerlöse und der Bilanzergebnisse ließe erkennen, weshalb Herr G. H. für die "Geschäftsführungstätigkeit" der X GesmbH nur wenig Zeit aufgebracht hätte. Bereits vor 1989 habe sich abgezeichnet, dass die Bw. eine weit bessere Geschäftsentwicklung erfahren könne, als dies bei der X GesmbH der Fall war. In Erfüllung seiner Verpflichtung den Gesellschaftern gegenüber und in Anbetracht der guten wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Bw. habe sich Herr G. H. mehr und mehr auf diese konzentriert. Hinsichtlich der X GesmbH sei sein einziges Ziel gewesen einen "Käufer" der Gesellschaftsanteile zu finden. In Anbetracht der Mietrechte habe dies Aussicht auf Erfolg versprochen. Die Anteile hätten schließlich 1993 verkauft werden können. Herr G. H. habe sich auch nicht an der Bw. schadlos gehalten. Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass er lediglich 5 % der Gesellschaftsanteile an der Bw. halten würde und die erhaltenen Vergütungen überwiegend aus dem Dienstverhältnis stammen würden. Die Reduktion der Bezüge Mitte 1993 sei anlässlich des Flughafenumbaues und des damit verbundenen Geschäftsumbaues notwendig geworden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991

Tz. 25 Wertberichtigung zu HW-Vorrat:

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, BGBl 400/1988, ist das Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung hat sich die Bewertung in der Bilanz nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag darstellen. Nach dem jeweiligen Bilanzstichtag bekanntgewordene Tatsachen sind (unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Bilanz erstellt und die Abgabenerklärungen eingereicht werden) nur dann bereits zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen, wenn sie zu diesem Stichtag als Umstände vorhanden waren, die für die Erstellung einer Bilanz relevant sind (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 6 Tz. 14-24, 179, WUV-Universitätsverlag, VwGH 4.11.1998, 93/13/0186, 18.10.1989, 88/13/0198). Im Beschwerdefall ist die grundsätzliche Notwendigkeit einer Abwertung auf den niedrigeren Teilwert des Handelswarenvorrates nicht

strittig. Die von der Bw. zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1991 darüber hinaus vorgenommene Wertberichtigung wegen der in den durch den Golfkrieg und den bevorstehenden Flughafenumbau eingeschränkten Umsatzerwartungen für die Folgejahre wurde von der BP zu Recht nicht anerkannt, da diese Tatsachen nicht zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1991 zurückprojiziert werden können. Nach dem Bilanzstichtag eingetretene Ereignisse haben auf die Richtigkeit der Bilanz, die alle zum Bilanzstichtag bestehenden Umstände ordnungsgemäß berücksichtigt hat, keinen Einfluss. Auch ist anzumerken, dass allein die Tatsache eines (möglichen) künftigen Umsatzrückganges noch keine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert rechtfertigen kann, wenn keine konkreten Nachweise über die Wertminderung der Handelswaren zum Bilanzstichtag beigebracht werden.

Tz. 26 Trinkgelder und Spenden:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988, BGBl 401/1988, dürfen Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Die im Jahr 1989 geltend gemachten Spenden in Höhe von ATS 5.000,00 (€ 363,36) wurden mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen von der BP zu Recht nicht anerkannt.

Die geltend gemachten Betriebsausgaben Trinkgelder in Höhe von ATS 1.879,00 (€ 136,55) im Jahr 1989, ATS 1.939,00 (€ 140,91) im Jahr 1990 und ATS 2.085,00 (€ 151,52) im Jahr 1991 sind anzuerkennen, da sie einerseits belegmäßig nachgewiesen werden konnten und andererseits der von der Rechtsprechung (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210) geforderte eindeutige Entgeltcharakter als erwiesen anzusehen ist.

Tz. 27 Reisekosten:

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 4 Tz. 269, 270, WUV-Universitätsverlag, VwGH 30.1.2001, 96/14/0154). Von der Bw. wurden hinsichtlich der geltend gemachten Reisekosten keine bzw. ungenügende Belege vorgelegt. Eine Glaubhaftmachung dieser Betriebsausgaben ist der Bw.

durch die bloß allgemeinen Ausführungen zu einer grundsätzlich nicht bestrittenen Reisetätigkeit nicht gelungen. Die Nichtanerkennung der geltend gemachten Reisekosten durch die BP ist daher zu Recht erfolgt.

Tz. 28 a) Verdeckte Ausschüttung an G. H.:

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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. 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 Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

- Die Übernahme der Kosten für die Mitgliedschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers beim Golfclub Freudenau stellt zweifellos die Zuwendung eines Vorteils an diesen dar. Die Mitgliedschaft bei einem Golfclub ist typischerweise der privaten Lebenssphäre zuzuordnen. Das Vorbringen der Bw., dass diese Mitgliedschaft mit der Akquisition von potentiellen Kunden im Zusammenhang steht, kann nicht als ausreichender Nachweis für die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Veranlassung angesehen werden. Daher ist die von der BP vorgenommene Beurteilung der Übernahme der Kosten für die Mitgliedschaft beim Golfclub Freudenau durch die Bw. als eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnende verdeckte Ausschüttung zu Recht erfolgt.
- Die Verbuchung der Haushaltsversicherung für die Privatwohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers G. H. als Betriebsausgabe wird von der Bw. nicht bestritten. Nach herrschender Rechtsansicht (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179) kann eine bereits bewirkte verdeckte Ausschüttung grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht

werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, jedenfalls aber noch vor dem Bilanzstichtag für das betreffende Wirtschaftsjahr zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung. Die Bilanzierung einer Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer wurde von der Bw. erst im Berufungsverfahren und somit erst nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag 31. Dezember 1990 beantragt. Die von der Bw. beantragte Rückgängigmachung der von der BP im Jahr 1990 festgestellten verdeckten Ausschüttung ist daher nicht zulässig.

- Das Vorbringen der Bw., dass der private Telefonanschluß ausschließlich für berufliche Zwecke und nicht auch für private Gespräche verwendet wird, ist nicht glaubwürdig. Die von der BP vorgenommene Beurteilung der Übernahme der Kosten des privaten Telefonanschlusses durch die Bw. als dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnende verdeckte Ausschüttung ist daher unter Verweis auf die oben dargestellte Rechtslage zu Recht erfolgt. Von der Bw. wurden keine Aufzeichnungen oder Beweismittel für das behauptete betriebliche Ausmaß vorgelegt. Die Schätzung der betrieblichen Aufwendungen mit 30 % der Gesamtkosten ist als angemessen anzusehen.

Tz. 28 b) Überhöhter Geschäftsführerbezug:

Bei der Lösung der Frage, ob bzw. inwieweit die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung in erster Linie nach dem Innen- bzw. Außenvergleich festzustellen, was für die gleichen Leistungen an gesellschaftsfremde Personen gezahlt werden müsste (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Dabei sind das Haftungsrisiko, der Umsatz, die Ertragslage des Unternehmers, die Branche, der Betriebsstandort, die Anzahl der Beschäftigten, die Eigentumsverhältnisse an der Gesellschaft und die Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers zu berücksichtigen. Der Argumentation der BP, dass die frappante Erhöhung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers innerhalb eines Jahres zwingend nur aus der Gesellschafterstellung erklärbar sei und einem außenstehenden Fremden niemals gewährt worden wäre, kann nicht gefolgt werden. Nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 20.9.1983, 82/14/273, 274, 283) darf im Rahmen des dem Fremdvergleich innewohnenden Schätzungselementes nicht kleinlich vorgegangen werden. Auf Grund der vorliegenden Gehaltsabrechnungen wurden folgende Bruttojahresbezüge ausbezahlt:

1989: ATS 413.200,00 (€ 30.028,41)

1990: ATS 406.000,00 (€ 29.505,17)

1991: ATS 792.000,00 (€ 57.556,88)

Die Höhe des gewährten Geschäftsführerbezuges im Jahr 1991 kann im Hinblick auf die Größenordnung des Betriebes der Bw. als durchaus angemessen erachtet werden. Da der Geschäftsführerbezug im Jahr 1991 nicht überhöht war und allein die Tatsache der Erhöhung in diesem Jahr die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht rechtfertigen kann, erfolgte die Zurechnung in Höhe von ATS 329.000,00 (€ 23.909,36) als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch die BP nicht zu Recht.

Tz. 28 c) Verzinsung des Verrechnungskontos G. H.:

Zur rechtlichen Beurteilung von verdeckten Ausschüttungen wird auf die unter Tz. 28 a) ausgeführte Rechtslage verwiesen. Auch Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch eine unverzinsliche Verrechnungsforderung gegenüber dem Gesellschafter entgehen, bewirken eine verdeckte Ausschüttung (vgl. VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0117, 20. 11. 1996, 96/15/0015, 0016, sowie 20. 4. 1995, 94/13/0228). Da eine unverzinsten Forderung der Bw. gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer G. H. unbestrittenerweise bestanden hat erfolgte die von der BP vorgenommene Beurteilung der fehlenden üblichen Verzinsung als eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnende verdeckte Ausschüttung zu Recht.

Tz. 28 d) PKW-Privatanteil – Mercedes 190 E 2,6:

Maßgeblich für die Angemessenheit der Bezüge ist die Gesamtausstattung, somit die Zusammenfassung sämtlicher Geld- und geldwerter Vorteile. Einzelne Lohnbestandteile können ungeachtet der Angemessenheit der Gesamtentlohnung nur dann verdeckte Ausschüttungen sein, wenn sie so beschaffen sind, dass sie einem Geschäftsführer, der nicht gleichzeitig Gesellschafter ist, nicht gewährt worden wären. Die Zurverfügungstellung eines Firmen-PKW zur Privatnutzung kann nicht als fremdunüblich angesehen werden. Die Möglichkeit der Privatnutzung stellt auch zweifellos einen vermögenswerten Vorteil dar, der bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu erfassen ist (vgl. VwGH 28.3.2000, 99/14/0302). Eine verdeckte Ausschüttung kann allerdings nur dann vorliegen, wenn die Grenze der angemessenen Entlohnung mit Berücksichtigung des Vorteiles der Privatnutzung des Firmen-PKW überschritten wird.

Die Höhe der gewährten Geschäftsführerbezüge kann wie bereits unter Tz. 28 b) ausgeführt im Hinblick auf die Größenordnung eines Betriebes wie dem der Bw. auch unter Berücksichtigung des Vorteiles der Privatnutzung des Firmen-PKW als durchaus angemessen erachtet

werden. Die Zurechnung des PKW-Privatanteiles als verdeckte Ausschüttung durch die BP erfolgte daher nicht zu Recht.

Tz. 29 Verdeckte Ausschüttung an A. P.:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss (vgl. z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011). Für die von der Bw. für die Gesellschafterin A. P. geleistete Zahlung wurden keine Vereinbarungen über die Laufzeit des Darlehens, die Modalitäten der Rückzahlung, die Verzinsung und die Besicherung bekanntgegeben, sodass davon ausgegangen werden muss, dass derartige Regelungen nicht getroffen wurden. Da es keineswegs einer üblichen Darlehensgewährung zwischen Fremden entspricht, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren, die Höhe und die Fälligkeit der Zinsen nicht festzulegen und keine entsprechenden Sicherheiten zu bestellen, erfolgte die Beurteilung dieser Entnahme als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin A. P. durch die BP zu Recht.

Tz. 30 Verdeckte Ausschüttung an R. S.:

Von der Bw. wurde erst im Berufungsverfahren die Einbuchung einer Rückzahlungsforderung beantragt. Die von der Bw. beantragte Rückgängigmachung der von der BP im Jahr 1990 festgestellten verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter R. S. ist nicht zulässig. Auf die zum Berufungspunkt Tz. 28 a) dargestellte Rechtslage wird verwiesen.

Tz. 31 Verdeckte Ausschüttung an G. H. und A. P.:

Verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind, wie bereits unter Tz. 28 a) ausgeführt, alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine

Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 0250).

Da Frau A. P. zu 22 % an der Bw. und zu 24,5 % an der X GesmbH, Herr G. H. zu 5 % an der Bw. und zu 75,5 % an der X GesmbH beteiligt war und auch deren Geschäftsführung ausübte, ist eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen der Bw. und der X GesmbH gegeben.

Die Bw. bestreitet die von der BP festgestellte unrichtige Einbuchung einer Forderung in Höhe von ATS 2,674.166,04 (€ 194.339,22) gegenüber der nicht mehr existenten Firma S. KG einerseits und einer Verbindlichkeit gegenüber der Firma X GesmbH in gleicher Höhe andererseits nicht. Auch die Begleichung der Verbindlichkeit gegenüber der Firma X GesmbH in Höhe von ATS 2,305.523,00 (€ 167.548,89) wird von der Bw. nicht bestritten. Dem Vorbringen der Bw., dass die dargestellte unrichtige Verbuchung zu stornieren sei, kann grundsätzlich zugestimmt werden. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Bw. Zahlungen an und Zahlungen für die Firma X GesmbH in Höhe von ATS 2,305.523,00 (€ 167.548,89) geleistet hat. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist klagestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten.

Für die Zuwendungen der Bw. an die X GesmbH gab es keinen Rechtsgrund. Über die Rückzahlung dieser Zuwendungen wurden keine Vereinbarungen getroffen. Eine Rückforderung dieser Zuwendungen wurde von der Bw. offensichtlich nicht in Betracht gezogen, da eine Forderung an die Schwestergesellschaft nicht aktiviert wurde und auch nach Aufdeckung der offensichtlichen "Fehlbuchung" im BP-Verfahren wie auch im Berufungsverfahren eine derartige Rückforderung nicht vorgebracht wurde.

Die Veranlassung für die Zuwendungen der Bw. an ihre Schwestergesellschaft lag somit zweifellos nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung.

Wie die Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 4. Oktober 1995 zum Berufungspunkt Tz. 28 b) selbst ausführt, habe die X GesmbH "chronisch" Verluste erzielt. Das einzige Ziel des Gesellschafter-Geschäftsführers G. H. sei hinsichtlich der

X GesmbH das Finden eines "Käufers" der Gesellschaftsanteile der X GesmbH gewesen, was in Anbetracht der Mietrechte Aussicht auf Erfolg versprochen hätte. Die Anteile hätten schließlich im Jahr 1993 verkauft werden können.

Durch die Zuwendungen der Bw. an die Schwestergesellschaft wurde den Gesellschaftern der X GesmbH insoweit ein Vorteil verschafft, in dem sie der X GesmbH nicht selbst offensichtlich notwendiges Kapital zuführen mussten. Die strittigen Zuwendungen der Bw. an die X GesmbH waren daher ausschließlich im Interesse der Gesellschafter der X GesmbH gelegen. Die von der BP vorgenommene Beurteilung der Vermögenszuwendungen in Höhe von ATS 2,305.523,00 (€ 167.548,89) an die X GesmbH als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter ist somit zu Recht erfolgt.

Tz. 32 Verdeckte Ausschüttung überhöhte Mietaufwendungen:

Der BP ist grundsätzlich zuzustimmen, dass die Erhöhung der Miete von ATS 5.000,00 (€ 363,36) auf ATS 7.000,00 (€ 508,71) auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung der Bw. mit der Vermieterin und mangels konkreter vertraglicher Regelung grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung darstellen kann. Eine verdeckte Ausschüttung kann jedoch auch bei unangemessener Gestaltung nur dann vorliegen, wenn diese einem Fremdvergleich nicht standhält. Bei der Angemessenheitsprüfung lässt der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum zu. Der Bw. ist zuzustimmen, dass auch die erhöhte Miete in Höhe von ATS 7.000,00 (€ 508,71) in Anbetracht der örtlichen Lage in Wien 1 und der von der BP festgestellten guten Beschaffenheit unter Heranziehung von Fremdvergleichsmieten angemessen ist. Die Beurteilung der Mieterhöhung als verdeckte Ausschüttung durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

II) Kapitalertragsteuer für die Jahre 1989 bis 1991:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Bw. bringt lediglich vor, dass die verdeckten Ausschüttungen zu Unrecht angenommen worden seien. Daher wird auf die oben dargestellte rechtliche Würdigung über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1991 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Jänner 2004