



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 16. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. September 2002 betreffend Körperschaftsteuer 1997 nach der am 11. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzen-dorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

### Entscheidungsgründe

#### A: Bescheidspruch

Im Rahmen der mündlichen Verkündung der Berufungsentscheidung wurde der Berufung im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung teilweise statt gegeben. Die Verkündung dieser teilweisen Stattgabe beruhte auf der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Bescheidbegründung der Jahre 1997 – 1999. Im Streitjahr 1997 wurde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung nämlich kein Aufwand aus nachgereichten Rechnungen anerkannt. Da

die „teilweise Stattgabe im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung“ eine betragsmäßige Auswirkung von Null hat, war der Spruch auf Abweisung zu ändern.

## **B: Sachverhalt**

Die Berufungswerberin, eine GmbH betreibt einen Handel mit Waren. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 1997 – 1999 wurden folgende, das Jahr 1997 betreffende, nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen gemacht (die Feststellungen betr. die Jahre 1998 und 1999 werden wegen der Weitergeltung der Berufung gem § 274 BAO im Berufungsverfahren zu Gz behandelt):

### **1. Verrechnungskonto**

Auf dem Verrechnungskonto der zu 100% beteiligten Geschäftsführerin Frau X wurden im Streitjahr Abgänge iHv ATS 1.356.147,88 erfasst. Diese Abgänge erfolgten nach Ansicht des Finanzamtes rechtsgrundlos und wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen bewertet, weil hinsichtlich der Wertabgänge die für Verträge zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze nicht beachtet worden seien. Von einer „Darlehensgewährung“ der Gesellschaft an die Gesellschafterin könne aus folgenden Gründen nicht gesprochen werden:

- es läge keine grundlegende Vereinbarung mit der Kapitalgesellschaft vor
- die Verbuchung im Rechenwerk genüge nicht
- es sei unter Fremden unüblich, ein Darlehen bzw. Darlehensaufstockungen ohne Sicherheiten zu gewähren
- die im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegten „Umlaufbeschlüsse“ (mit denen die Darlehensgewährung beschlossen wurde) seien erst im Bilanzerstellungszeitraum (und nicht vor den getätigten Entnahmen) erstellt worden.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw aus, dass

- die Darlehensgewährung immer schon gewollt gewesen sei
- die Darlehensgewährung im Umlaufbeschluss vereinbart und dokumentiert worden sei
- das Darlehen fremdüblich verzinst worden sei
- das Darlehen zur Sanierung eines Miethauses der Gesellschafterin verwendet worden sei, das ihre Einnahmen erhöht habe

- die Rückzahlungsmöglichkeit wegen des hohen Privatvermögens jederzeit gegeben gewesen sei, was im Jahr 2002 nach dem teilweisen Verkauf des sanierten Hauses auch tatsächlich geschehen sei
- die festgelegten Zinsen auf das Verrechnungskonto gebucht worden seien, wie dies auch Banken zu tun pflegen und
- die Schulden überdies handelsrechtlich einforderbar seien, was der Gesellschafterin bewusst gewesen sei.

In einer Stellungnahme zur Berufung ergänzte die Großbetriebsprüfung ihren Bericht indem sie ausführte:

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurde weder ein Darlehens- noch Kreditvertrag vorgelegt. Gem. § 33 GebG müsste dieser mit 0,8% der Darlehenssumme vergebührt werden. Da lt. Auskunft des Gebührenamtes eine solche Vergebührung nicht vorliegt, ist dies ein weiteres Indiz für die Betriebsprüfung, dass ein solcher Vertrag nicht abgeschlossen wurde.*

*Die hingegebenen Beträge überschreiten um ein Vielfaches das Grund-u. Stammkapital. (Entnahmen= Darlehen zum 31.12.1999 rd 5,2 Mio.; Kapitalkonto GmbH rd. 1,2 Mio. KöSt-RL Rz 903)*

*Fremdvergleich Es ist nicht als fremdüblich anzusehen, dass ein Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei derartigen Bedingungen einer fremden Person ein Darlehen in der Höhe von mehr als 5 Mio ATS gewährt.*

*Die Betriebsprüfung nimmt zum Thema Umlaufbeschluss wie folgt Stellung:*

*Zu Beginn der Betriebsprüfung (Mitte Jänner 2002) wurde eine schriftliche Rückzahlungsvereinbarung über das Verrechnungskonto von der Betriebsprüferin mehrmals mündlich abverlangt. Am 13.2.2002 - nachdem die Bp diese Vereinbarung bis dahin noch nicht bekommen hat -wurde schriftlich die Rückzahlungsvereinbarung abverlangt Am 14.03.2002 wurde eine Vorbesprechung beim Steuerberater unter Anwesenheit von zwei Betriebsprüfern, der Geschäftsführerin des geprüften Unternehmens und dem Steuerberater abgehalten. Hier wurde die vGA des Verrechnungskontos behandelt und die Betriebsprüfung verlangte abermals eine schriftliche Rückzahlungsvereinbarung dieses Verrechnungskontos. Die Geschäftsführerin meinte zu ihrem Steuerberater: "Wir haben damals ja irgendetwas geschrieben und du musst dir etwas einfallen lassen." Es wurde den Prüfern auch mitgeteilt, dass man die Absicht habe das Verrechnungskonto in nächster Zeit zurückzuzahlen. Den Prüfern wurde weder gesagt, dass es Umlaufbeschlüsse über die Rückzahlung gäbe, noch dass ein Privatgrundstück (Y) an die GmbH verkauft werden soll. Am 02.05.2002 fand eine Besprechung bei Frau Mag. HO (FA Graz-Stadt) mit dem Steuerberater statt, in der die vGA des Verrechnungskontos behandelt wurde. Auch hier wurden die so genannten Umlaufbeschlüsse weder erwähnt noch vorgelegt. 7.5.2002 wurden die Umlaufbeschlüsse bei der Vorbesprechung vorgelegt.*

*Der Bp stellt sich daher die Frage, wenn diese Umlaufbeschlüsse immer schon existierten, warum wurden sie nicht den Bilanzen beigelegt bzw. den Prüfern bei einem der og Termine vorgelegt.*

*Die vorgelegten Umlaufbeschlüsse wurden erst im Bilanzerstellungszeitraum erstellt. ...*

*In der Berufung wurde angeführt, dass die Liegenschaft Y. mit 30.7.2002 an die GmbH verkauft wurde und das Verrechnungskonto somit abgedeckt sei. Steuerrechtlich war die ver-*

*deckte Gewinnausschüttung mit 31.12.1999 verwirklicht und kann daher mit dem Verkauf nicht mehr rückgängig gemacht werden .- es sei zu keiner Einräumung von Pfandrechten gekommen*

*Weiters wurde in der Berufung ausgeführt, dass das Belastungs- und Veräußerungsverbot, welches auf die Liegenschaft Y-Gasse zugunsten der Tochter eingeräumt wurde, bereits mit der Löschungsbewilligung vom 15.5.1995 aufgelöst wurde. Laut telefonischer Auskunft vom Bezirksgericht Graz (Grundbuchsabteilung) ist dieses Belastungs- und Veräußerungsverbot bei KG bis zum heutigen Tag (20.1.2003) noch aufrecht. Dies ist auch auf dem Grundbuchsauszug vom 20.1.2003 ersichtlich.*

In der Replik auf die Ausführungen der Betriebsprüfung brachte die Bw eine Erklärung ihrer Hausbank bei, der zu entnehmen ist, dass Frau X aufgrund ihrer bekannten Bonität seitens der Bank ein Darlehen auch ohne Hypothek eingeräumt werde. Damit sei der Fremdvergleich jedenfalls gegeben. Die verspätete Vorlage des Umlaufbeschlusses bzw. die behauptete fehlende Kooperation von Frau X habe ihren Grund in massiven innerbetrieblichen Turbulenzen. Die Aussage „da haben wir ja was geschrieben“ sei richtig (gemeint wäre nämlich der Umlaufbeschluss gewesen), die Aussage „da müssen Sie sich was einfallen lassen“ sei so nie getätigt worden. Im übrigen verwies die Bw nochmals auf die Judikatur des VwGH (23.10.1997, 95/15/0115 (Anmerkung: richtig wohl 96/15/0117), VwGH 21.10.1997, 96/15/0180 sowie VwGH 26.5.1999, 99/13/0039) aus der hervorgehe, dass von der verdeckten Ausschüttung maximal nicht eingeforderte Zinsen betroffen sein könnten und dies sei im Berufungsfall ebenfalls nicht gegeben.

Am 6.8.2003 wurde die Berufung vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Das Finanzamt begründete die Entscheidung im wesentlichen damit, dass der Darlehensgewährung keine nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung zugrunde gelegen sei und eine spätere Rückzahlung eine bereits erfolgte Ausschüttung nicht ungeschehen machen könne.

Im darauf ergangenen Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die zweite Instanz wiederholte die Bw ihr Vorbringen, den Zahlungen läge ein fremdüblicher Darlehensvertrag zugrunde.

In einer Ergänzung zur Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Darlehenshingabe erfolgsneutral gewesen sei und schon allein deshalb keine für eine verdeckte Ausschüttung typische Erfolgsminderung eingetreten sei. Durch die Verbuchung als Forderung sei auch der Abschluss eines Darlehensvertrages dokumentiert und *zur Frage der Rückzahlung der gegenständlichen Darlehensforderung sei ebenfalls im Sinne der Begründung des Finanzamtes hervorgehoben, dass durch die Verbuchung als Forderung von vornherein eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht verwirklicht wurde.*

## **2. Provisionen**

In weiterer Folge brachte das Finanzamt vor, dass nach Aktenstudium weitere Feststellungen zu berücksichtigen seien: Nach den Ermittlungen der Großbetriebsprüfung seien auch im Jahr 1997 Provisionen an die Fa. R., Limassol, Zypern aufwandswirksam verbucht worden, denen nach Ansicht des Finanzamtes - wie in den Folgejahren festgestellt – keine Leistungen der genannten Firma zu Grunde liegen. Betroffen von dieser nachträglichen Feststellung sind Aufwendungen für „F Sales“ iHv ATS 604.844,20, die das Jahr 1996 betreffen, aber im Jahr 1997 aufwandswirksam verbucht wurden, sowie Aufwendungen für „F Sales“ iHv ATS 783.545,60 die das Jahr 1997 betreffen. Dem Aufwand liegt eine Rechnung datiert mit 27. Januar 1998 zugrunde, auf der sich laut handschriftlichem Vermerk der Prüferin weder ein Eingangsstempel der Bw noch ein Buchungsvermerk findet. Laut Vermerk der Prüferin wurde der Aufwand mit Umbuchungsliste 1997 in diesem Jahr verbucht.

Dem entsprechenden Betriebsprüfungsbericht ist dazu unter anderem folgendes zu entnehmen:

*Im geprüften Unternehmen, der Berufungswerbrin (in weiterer Folge als Bw bezeichnet) wurden in den Jahren 1996 bis lfd. Provisionen für die Vermittlung von Vertriebsrechten diverser Parfummarken an die Fa. R-Trader. ( in weiterer Folge als R. bezeichnet ) in Limassol, Zypern, aufwandswirksam verbucht. Ein gewisser Herr K.K. (in weiterer Folge als K. bezeichnet ), Hauptgesellschafter und Geschäftsführer der Fa. R. , soll der Fa. Bw Vertriebsrechte diverser Marken (wie z.B. N , Q., F, T usw. ) vermittelt haben. Nach der Vermittlung durch Herrn K. bzw. die Fa. R. , hat die Bw Vertriebsvereinbarungen ( Distribution Agreements ) mit diversen internationalen Händlern abgeschlossen, von welchen sie die Waren anschließend bezogen hat.*

*Für diese vermittelten Geschäfte bezahlt die Bw umsatzabhängige Provisionen an die Fa. R. . Berechnungsbasis ist der Umsatz, den die Bw mit ihren Kunden ( Kunden usw. ) mit den vermittelten Parfummarken tätigt. Die Umsatzstatistiken sollen am Ende eines jeden Wirtschaftsjahres der Fa. R. zugesandt worden sein. Anhand dieser Umsatzstatistiken wurden die Provisionsabrechnungen von der Fa. R. erstellt. Diese sollen danach der Bw per Post zugestellt worden sein Die Zahlungen der Bw an die Fa. R. erfolgten über das Bankhaus Bank. Die erste Zahlung erfolgte am 28.12.1998. Die weiteren Zahlungen erfolgten in unregelmäßigen Abständen.*

Bei einer am 7.6.2005 an mehreren Orten durchgeführten Hausdurchsuchung wurden diverse Unterlagen zum Sachverhalt R. beschlagnahmt. In den Ordnern fanden sich auch 3 Fotos von K.K. .

*In einer am 11.3.2004 eingelangten anonymen Anzeige wurde der Geschäftsführerin der Bw , Fr. X, vorgeworfen, die Vertriebsrechte für die genannten Marken aus eigener Kraft erlangt zu haben.*

*Weiters sollte ein "Provisionsfluss" nach Zypern durch einen Mittelsmann namens "H. "eingefädelt" worden sein. ....*

Diese Darstellung wurde in Zeugeneinvernahmen von den (ehemaligen) Mitarbeiterinnen Frau A und Frau B. bestätigt. Frau A gab an, dass Fr. X. alle Verträge mit div. Lieferanten eigen-

ständig und ohne Mitwirken von Dritten abgeschlossen habe, Provisionen in dieser Branche vollkommen unüblich seien und dass Herr H. der Kontaktmann von Fr. X. zur Fa. R. auf Zypern sei. Die an R. bezahlten Provisionen würden über ein in Monaco eingerichtetes Konto an Fr. X. zurückfließen. Die Kontakte kämen ausschließlich auf Messen zustande und die Verträge würden direkt mit dem jeweilig zuständigen Generalvertreter abgeschlossen. Frau B. bestätigte, dass sie die R. Rechnungen im Auftrag von Fr. X. geschrieben hat. Fr. X. hat den Briefkopf der Fa. R. gehabt und Fr. B. hat dann auf ihre ( X ) Anweisung den jeweiligen Text und Rechnungsbetrag eingesetzt. Lt. Fr. B. sollten die Rechnungen so ausschauen, als ob sie von dort ( gemeint ist die Fa. R. auf Zypern ) kommen. Auch Frau C. gab an, dass die Kontakte auf Messen zustande gekommen seien, da der Markt relativ klein sei und man sich kenne. Weiters gab Fr. C. zu Protokoll, dass ihr ein Mitarbeiter der Fa. R. mit dem Namen K.K. nicht bekannt sei und dass sie diesen auf keiner Messe, welche sie mit Fr. X. zusammen besuchte, gesehen hat. Der Name K. sei ihr generell nicht bekannt. Herr K. sei kein Vermittler in dieser Branche.

Dem Buchhalter, Herrn J. wurde laut Aussage vom 7.6.2005 nur ein Foto von Herrn K. gezeigt, Frau C, die für den Posteingang verantwortlich war, hat laut Aussage vom 7.6.2005 nie ein Schreiben der Firma R. gesehen, weiß aber von Überweisungen. Sie kennt Herrn K. ebenfalls nicht, auch Frau D (Befragung vom 7.6.2005), Frau I (Befragung vom 7.6.2005), und Herrn O (Befragung vom 7.6.2005) ist Herr K. unbekannt.

In einer handschriftlichen Einnahmenaufstellung der Geschäftsführerin sind neben dem Betriebsergebnis der Bw und dem Geschäftsführerbezug auch Provisionen i.H.v. 112.000 € als Einnahmen vermerkt. Der Betrag entspricht der Höhe nach den Provisionszahlungen an die Fa. R. .

Die BP führt dazu aus:

*Im Privathaus von X wurde ein blaues Buch der Beschuldigten mit handschriftlichen Aufzeichnungen des Jahres 1998, beginnend am 1.4.1998, beschlagnahmt. In einer Aufzeichnung vom 21.9.1998 macht sich Fr. X. neben anderen Notizen auch Gedanken über die Steuerberechnung für das Jahr 1997. Fr. X. schreibt unter anderem: "wäre Steuer 1997 von 430.000 ATS, wenn keine.....", Unmittelbar darunter vermerkt Fr. X. : "F Umsätze 1995/1996/1997, welche Ware ist 1997 dazugekommen?, davon 5 bis 10%". Direkt im Anschluss beschäftigt sich Fr. X. gedanklich mit der Nachweiserbringung über die physischen Eigentümer einer Gesellschaft und schreibt: " Cyprien-Firmenbuchauszug".*

Laut Letter of Intend wurde die Provisionshöhe jedoch bereits im Oktober 1995 mit 10% vereinbart.

*„Von Fr. X. wurde im Rahmen der Steuerberechnung 1997 der handelsrechtliche Gewinn des Jahres 1997 mit 1,100.000 ATS niedergeschrieben. Der tatsächliche handelsrechtliche Gewinn/Verlust betrug lt. Jahresabschluss 1997 minus 331.000.-ATS. Der Differenzbetrag entspricht fast genau den in diesem Jahr erstmals eingebuchten Rechnungen der Fa. R. i.H.v. 1,388.389.-ATS ( Provisionen f. 1996 u. 1997 ).*

*Zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Aufzeichnung mussten die ersten R. -Rechnungen der Fa. Bw schon zugegangen sein ( Rechnung R. für 1996/97 geschrieben am 27.1.1998 )"*

Beschlagnahmt wurde auch eine handschriftliche Aufzeichnung von X aus dem Jahr 1998 (Herbst), in der die Chronologie der Zusammenarbeit mit R. rückwirkend schriftlich dargestellt wird.

*Fr. X. vermerkte "welches Monat war erstes Ausliefern von F - Vertrag muß vorher unterschrieben werden" und "Vertrag muß vorher datiert sein". Der Vertrag mit R. wurde angeblich schon im Oktober 1995, also drei Jahre vorher, in Timbuktu unterfertigt. ...*

Diese Aufzeichnung wurde kurz vor der ersten Zahlung an R. erstellt.

Zu den strittigen Provisionen für die Vermittlung der Marke N hat die Betriebsprüfung weiters erhoben, dass die Marken F und N ab Mitte der neunziger Jahre von der Fa. Z bezogen wurden. Während für die Marke F ab 1996 Provisionen an R. bezahlt wurden, geschah dies für die Marke N nicht, obwohl diese Marke vom selben Lieferanten schon ab 1995 bezogen wurde und die Bw daher mit dem Lieferanten bereits in Geschäftsbeziehung stand.

Nach Durchsicht der Korrespondenzen mit der Fa. Z stellte die Bp fest, dass beide Produkte in allen Schreiben ( Fax, Bestellungen, Marketing und Meeting Reports, Umsatzzielsetzungen ) immer gemeinsam erwähnt und behandelt werden.

*Die im April 1997 gefertigte und von der Rechtsanwaltskanzlei Anwälte überprüfte Absichtserklärung zwischen Z und X. betrifft beide Marken. Auch wurden in den beschlagnahmten Artikelkalkulationen beide Marken gleich behandelt.*

Den handschriftlichen Notizen ist auch der Vermerk: „Firmenbuchauszug ... H. besorgen“ zu entnehmen.

*Am 17.11.1998 ... wird vom zypriotischen Wirtschaftsministerium eine beglaubigte Abschrift des Firmenbuchauszuges der Fa. R. gefertigt. Dieser Firmenbuchauszug ist der Bw per Fax zugegangen.*

*Die Bp geht davon aus, dass mit dem "zyprischen Firmenbuchauszug" nur der Firmenbuchauszug der Fa. R. gemeint sein kann, da es sonst keine Verbindung der Bw nach Zypern gibt. Weiters wird mit dem Vermerk "Firmenbuchauszug von H. " v. 6.11.1998 der Konnex zu dem in der Anzeige erwähnten Herrn H. hergestellt, welcher die Provisionszahlungen und Provisionsrückflüsse für Fr. X. über die Fa. R. "eingefädelt" haben soll*

Dadurch ist für die Betriebsprüfung der Konnex zwischen Herrn H. und der Firma R. dokumentiert. Für die Betriebsprüfung war diesbezüglich auch ausschlaggebend, dass bei einer – nicht im Zusammenhang mit der Bw stehenden - Hausdurchsuchung der Zollverwaltung (GZ 700/91285/2004) bei Herrn H, auf dessen PC ein Blankorechnungsformular der Fa. R., bezeichnet als „H. Briefpapier R. Traders“, sowie ein Stempel der Fa R. gefunden wurde. Für die Betriebsprüfung war damit erwiesen, dass Herr H. in Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Firma R. steht.

Kurz vor der ersten Zahlung an R. wurde eine weitere Aufzeichnung erstellt:

*Fr. X. vermerkte in diesem Schreiben auch "Verkaufserfolg muß vorher gegeben sein, da ansonsten zu hohes Risiko für BwBw- wir sind sehr vorsichtig". Provisionszahlungen für eine Vermittlung von Produkten, die erst 3 Jahre nach dem ersten Produktverkauf der Bw getätigt werden und die von Umsätzen der Bw berechnet werden, sind absolut risikolos. Weiters bestünde auf Grund der "Vereinbarungen" mit R. ( Zahlung in Nachhinein, Bemessungsgrundlage für die Provisionen sind Umsätze der Bw , die noch dazu von R. nie kontrolliert wurden ) kein Grund vorsichtig zu sein. Daher kann mit dem Vermerk "wir sind sehr vorsichtig" nur die Vorsicht vor einem möglichen Nichtrückfließen der ersten Provisionszahlung aus Zypern von der Fa.R. an Fr. X gemeint sein. .*

*Ebenfalls vermerkte X "RE Datum= Dezember 1997 für 1,4mio ", "RE (Rechnung) mit Schreiben "Jänner oder Februar für 1996 u. 1997" und "RE Datum Jänner/Feb. 1998 für Leistungen 1996/97"*

*Fr. X. bestimmt also das Rechnungsdatum der R. Eingangsrechnungen im Herbst 1998 einmal mit Dezember 1997 und danach mit Jänner oder Februar ( 1998 ) und schreibt "Rechnung mit Schreiben". Die erste R. Eingangsrechnung mit Begleitschreiben ist mit 27. Jänner 1998 datiert und musste zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Aufzeichnung der Bw schon zugegangen sein. Einziger Schluss kann nur sein, dass die erste R. Eingangsrechnung von Fr. X. selbst geschrieben und rückdatiert wurde.*

*Weiters wurde festgestellt, dass mit der ersten Eingangsrechnung der Fa. R. ( Datum der Rechnungsausstellung 27.1.1998, kein Eingangsstempel der Bw ) Provisionen der Jahre 1996 und 1997 der Bw verrechnet wurden. Die Einbuchung der R. Rechnungen erfolgte im Rahmen der Um- und Nachbuchungen durch den damals zuständigen Steuerberater Mag.A. Der Jahresabschluss 1997 wurde am 13.4.1999 beim zuständigen Finanzamt abgegeben. Eine bilanzielle Abgrenzung der Provisionen für das Jahr 1996 im Jahresabschluss 1996 erfolgte nicht. Die Steuererklärung 1996 wurde am 17.2.1998 eingereicht. Im Jahresabschluss 1996 hätte die Provisionsverbindlichkeit an die Fa. R. bereits bilanziert werden müssen, da die Provisionsverbindlichkeit schon durch die Vereinbarung mit R. entstanden war bzw. die Provisionsrechnungen für 1996/97 bereits am 27.1. 1998 vorgelegen sein.*

Weiters stellte die Betriebsprüfung fest, dass am PC von Herrn J. der Ordner "Provisionen" nach Unterfertigung des Prüfungsauftrages durch den Steuerberater letztmalig geändert wurde und bei der Durchsicht durch den Prüfer leer war. Weiters stellte sie fest:

*In den beiden beschlagnahmten R. -Ordnern waren nur Kopien von Faxschreiben der Fa. R. vor 1998 vorhanden. Auffälligkeiten an diesen Kopien wurden insoweit festgestellt, dass die oberste Zeile ( Datum, Uhrzeit, Absender u. FaxNr. des Absenders ) teilweise in einem anderen Winkel als der Rest des Schreibens gedruckt war ( s. Faxkopien vom Juli, Oktober u. November 1995 ) und dass andere Anzeichen ( div. Schatten und Striche) auf das ursprüngliche Vorhandensein von 2 Schriftstücken ( oberste Zeile und Hauptschreiben ) schließen lassen, welche übereinander auf ein Blatt kopiert wurden.*

Zusammenfassend machte sich die Betriebsprüfung folgendes Bild:

*Entgegen sonstigen wirtschaftlichen Gepflogenheiten kann festgehalten werden, dass sich die "Geschäftsbeziehung" zur Fa. R. zusammengefasst wie folgt darstellte:*

*- Kein Mitarbeiter hat jemals einen Repräsentanten der Fa. R. gesehen*



- *Distributionsverträge wurden von einem Rechtsanwalt überprüft. Die Vereinbarung mit der Fa. R. jedoch nicht*
- *kein Mitarbeiter der X. GmbH hat jemals ein körperliches Schreiben von der Fa. R. gesehen ( abgesehen von Herrn J ). Anmerkung: Buchhalter der Bw.*
- *Die Provisionen an die Fa. R. sind in keiner Produktkalkulation enthalten.*
- *Es gibt und gab in Österreich keinen ernstzunehmenden Konkurrenten der Fa. X. GmbH*
- *Fr. X. konnte keine konkreten Aussagen machen, wie die angeblich von R. vermittelten Distributionsverträge tatsächlich zustande gekommen sind.*
- *In keiner beschlagnahmten Korrespondenz mit den Firmen, die angeblich durch R. vermittelt wurden wurde der Name K. (Geschäftsführer der Firma R. ) oder R. jemals erwähnt.*
- *Frau X. bezahlte Provsionen an R. für die Vermittlung an die Fa. M., einer Firma im L-Konzern, von der die Marke N ab 2001 bezogen wird. Es wurden Provisionen an R. bezahlt, obwohl Fr. X. seit 1985 gute Geschäftsbeziehungen zum L Konzern unterhält, und auf Grund ihrer guten Kontakte zu L weltweit beste Referenzen hat ( Beschuldigteneinvernahme X v. 20.9.2005 ).*
- *Fr. X. wird in einer Situationsanalyse ihres Betriebsberaters, Herrn G, wörtlich bescheinigt dass sie " unschlagbar im Akquirieren von Marken " sei.*
- *Die Umsätze mit den von der Fa. R. angeblich vermittelten Produkte wurden seitens der Fa. R. niemals kontrolliert.*
- *K. wusste angeblich durch Mittelsmänner immer genau, welche Produkte die X. GmbH verkauft hat, deswegen habe er lt. Fr. X. nie die Umsatzstatistiken der X. GmbH kontrolliert.*
- *K. habe Fr. X. immer vertraut und deswegen die Umsätze nie kontrolliert.*
- *Es gab keine Vereinbarung mit R. betreffend der Höhe und des Zeitpunktes der Provisionsabrechnungen ( Ausnahme ein FAX betreffend Zahlung nach 18 Monaten ).*
- *Alle Abrechnungsmodalitäten wurden lt. Fr. X. immer "locker" gehandhabt.*
- *Es gab keine Systematik der Akontozahlungen an die Fa. R. . Diese wurden willkürlich und alleine von Fr. X. bestimmt ( Aussage J ).*
- *Im Rahmen der Betriebsprüfung der Jahre 1997 bis 1999 wurde Fr. X. zu den Geschäftsbeziehungen mit R. befragt. Lt. Protokoll einer Besprechung vom 6.5.2002 gab Fr. X. an, dass sie jetzt keine Provisionen mehr an K. ( R. ) bezahle. Provisionen an R. werden jedoch noch immer laufend bezahlt. Das bedeutet, dass Fr. X. damals der Bp wissentlich die Unwahrheit gesagt hat.*

Aufgrund dieser Ermittlungen ging das Finanzamt davon aus, dass den fraglichen Zahlungen keine Leistungen gegenüber standen und versagte den Abzug. Satt dessen wurde angenommen, dass die Beträge der Gesellschafterin zugeflossen seien und es wurden die Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen dem Gewinn hinzugezählt.

Die Bw nahm zu diesen Feststellungen im gegenständlichen Verfahren nicht Stellung.

In der Berufung betr. die Folgejahre führt der steuerliche Vertreter jedoch aus, dass der Schriftverkehr mit der Firma R. mehrere Ordner umfasse und sich aus der geschilderten „Chronologie der Geschäftsbeziehung“, (untermauert mit Schriftverkehr, Hotelrechnungen betr. Nächtigung von Herrn K. in Graz etc) eindeutig ergebe, dass eine Geschäftsbeziehung stattgefunden habe: Anfang der 90er Jahre habe Frau X. K.K. kennen gelernt. Am 6.7.1995 habe die Firma R. erklärt, dass sie für die Markenfindung Fixkosten habe und diese vorfinanziert haben wolle. Es sei ein Kooperationsvertrag abgeschlossen worden und Frau X. sei nach Zypern gereist. Die Firma R. habe in Folge die Marke F vermittelt, für die auch eine Vermittlungsprovision bezahlt wurde.

Überdies seien Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit bzw. Aussagekraft der Zeugeneinvernahmen ehemaliger Mitarbeiter angebracht. Dass der Zeugin BB der Name des Geschäftsführers nicht bekannt sei, beweise nur, dass diese die Rechnungen – entgegen ihrer eigenen Aussage - nicht geschrieben haben könne, weil der Name K. ja auf der Rechnung aufscheint. Dementprechend sagt Frau Mitarbeiter aus, dass sie die Rechnungen immer vollständig ausgefüllt erhalten habe. Frau B. wäre diesbezüglich zu befragen. Die zweite Zeugin, Frau A habe die Unterfertigung des Zeugenprotokolls verweigert. Einem diesbezüglichen Aktenvermerk sei zu entnehmen, dass die Zeugin zum Vorgang R. keine Angaben machen konnte. Informativ wird festgehalten, dass Frau A und Frau C. das Unternehmen der Bw nicht im gegenseitigen Einvernehmen verlassen haben. Frau C. hat schon davor das Konkurrenzunternehmen Konkurrenz gegründet und Frau Manuela A , Frau Marina A , Frau Barbara Ü und Frau Simone Ä angestellt. Der Buchhalter Herr J. sei diesbezüglich ebenfalls nochmals zu befragen.

Das Auffinden von Briefpapier und Stempel der Firma R. bei Herrn H. sei der Bw im BP-Verfahren nicht vorgehalten worden. Insoweit verstoße dies gegen das Überraschungsverbot. Das Unternehmen des Herrn H. stand in den Jahren 1999 – 2002 in ständiger Geschäftsbeziehung zur Firma R. Dieser Umstand sei von der BP nicht gewürdigt worden.

Auch seien die Provisionen in der Preiskalkulation enthalten gewesen und für die von der Betriebsprüfung behaupteten Rückflüsse der Provisionen gäbe es keine Anhaltspunkte. Die aus den handschriftlichen Notizen gezogenen Schlüsse (Rückfluss der Provisionen an Frau X.) seien falsch. Soweit ein Rückfluss auf das französische Bankkonto vermutet wird, sei darauf hingewiesen, dass es sich um das Konto handle, auf das die Miete für die Wohnung in Ausland bezahlt wird. Schließlich bestätigt auch der Steuerberater der Firma R., dass es zu keinen Rückflüssen gekommen sei bzw. Frau X. keinen Zugriff auf das Konto der Firma R. habe.

Eine Einvernahme von Herrn K. könne zur Sachverhaltsklärung beitragen. Ebenso sei Herr H. zu befragen.

Auch der Schluss, dass die Marken einer Firma immer gemeinsam vergeben werden, sei falsch. So habe die Bw von der Firma M. die Marken N und Q. erhalten, nicht aber CC. Auch sei es wirtschaftlich sinnvoll, eine temporär schlecht verkäufliche Marke zu erwerben („besser eine tote Marke als keine Marke“).

In einem weiteren Schreiben vom 16.9.2010 beantragte die Bw nochmals, Herrn K.K. ein zu vernehmen und führte zur Aufforderung des UFS zur Stelligmachung ausländischer Zeugen unter Verweis auf die Literatur aus, dass dies nur für Zeugen aus dem Drittland gelten könne.

Zusammengefasst sei die Beweisaufnahme mangelhaft und einseitig erfolgt.

In einem Schreiben vom 27.9.2010 führte Frau X. zur Geschäftsbeziehung mit der Firma R. folgendes aus:

Ihre Mitarbeiter seien nicht in alle Geschäfte eingeweiht, sondern nur mit einzelnen Aufgaben betraut. Auslandsüberweisungen dürften zur Sicherheit nur durch sie persönlich durchgeführt werden. Nachdem nur eine Rechnung pro Jahr durch R. erfolgte, sei es nachvollziehbar, warum sich die Mitarbeiter nicht an die Geschäfte erinnern könnten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

**Zum Darlehen** führt der steuerliche Vertreter aus:

- die Entnahme sei für die Renovierung der Y-Gasse verwendet worden
- ein Darlehensvertrag sei auch mündlich möglich, wie bei Kontokorrent (auch bei Banken üblich) gibt es keine detaillierten Abmachungen über fixierte Rückzahlungsraten oder Endtermine
- im Bilanzerstellungszeitraum ist der Umlaufbeschluss bereits vorgelegen.

Der steuerliche Vertreter verweist auf den Artikel „Fremdvergleich - Hohes Verrechnungskonto eines Gesellschafters“ von Dr. Benjamin Twardosz (SWK-Heft 10 vom 1.4.2009).

**Zum Provisionsaufwand** gibt der steuerliche Vertreter zu Protokoll:

Hr. E war ein so genannter „kleiner Angestellter“. Er war Exportmanager der Fa. M. und hatte keine Befugnis zum selbständigen Abschluss von Vertriebsvereinbarungen. Zum damaligen Zeitpunkt gingen derartige Vereinbarungen zur Gänze über die Konzernleitung.

Anmerkung: Befragt wurde Herr E. zu Geschäften außerhalb des Streitjahres. Daher finden sich keine Bemerkungen dazu im Akt bzw. der Berufungsentscheidung.

Der steuerliche Vertreter wiederholt seinen Antrag auf Einvernahme von Zeugen in Anwesenheit der Bw. Die BP erfolgte gem. § 99 (2) FinStrG, daher dürfen keine Annahmen getroffen werden, weil jede Annahme einen Zweifel beinhaltet und Zweifel zugunsten der „Verdächtigen“ wirken müssen. Im jetzigen Stand des Verfahrens werden die in den div. Berufungen beantragten Zeugen weiterhin aufrecht erhalten (20 Damen und Herren). Es wird eine Liste der beantragten Zeugen übergeben und darauf verwiesen, dass die Zeugen in einem selbst gegründeten Konkurrenzunternehmen beschäftigt sind.

Die im Zuge der Beschuldigteneinvernahme von Fr. X. gemachten Einwendungen wurden im BP-Bericht nicht gewürdigt. Daher könnte der Senat das Verfahren gem. § 289 BAO an die erste Instanz zurückverweisen.

Der steuerliche Vertreter bringt weiters vor:

Die Firma R. ist keine Briefkastenfirma, der Geschäftsführer ist bekannt, die Firma wird durch keinen Verwaltungsrat geführt. Sie vermittelt Geschäfte in der Branche. In der BP des Jahres 1997 wurden diese Aufwendungen geprüft und anerkannt.

Der steuerliche Vertreter verweist auf seine Ausführungen in der Berufungsergänzung vom 10.9.2007.

Der beantragte Zeuge Hr. A.B., hat im selben Zeitpunkt wie die GF, Termine in Limassol gehabt. Daher kann er die Reise von Frau X. nach Zypern bestätigen. Bei geschäftlichen Besprechungen war er nicht anwesend.

Sollten die Unterlagen konstruiert sein, so wäre dies überaus geschickt gewesen, weil nicht nur Rechnungen, sondern auch E-Mails, Hotelübernachtungen, Flugtickets, Reklamationen etc. gefälscht worden wären.

In der von der BP als Einnahmenübersicht bezeichneten handschriftlichen Notiz (Seite 22 BP-Bericht) werden nicht die Einnahmen aufgelistet sondern ein Einsparungspotenzial unter Zusammenrechnung von ersparten Provisionen und verkaufbaren Vermögenswerten mit dem Ziel der Unternehmenssanierung sowie die von der Hausbank verlangte Kreditrückzahlung sicherzustellen (unter zu Hilfenahme der Unternehmensberatung Berater). Ebenso dienen die in Seite 160 ff des BP-Handaktes abgelegten Auflistungen der Sanierung.

Der steuerliche Vertreter bzw. die Geschäftsführerin antworteten auf folgende Fragen:

1) Wie sind Ihre handschriftlichen Aufzeichnungen zu verstehen, in denen steht:

„Wäre Steuer 1997 wenn keine/ sind 26.000 NZ 1) F Umsätze 1995/96/97 Welcher Duft ist 1997 gekommen? Davon % 5-10%“

Das sind laut steuerlichem Vertreter Aufzeichnungen, die die Rückzahlung an die Bank betreffen. Sie sollen darstellen, dass durch die Provisionen auch Steuern gespart wurden und die Steuerersparnis in die Rückzahlungsmöglichkeit eingeht. Dazu gehört die Seite 161 des BP Handaktes betr. Tilgung.

Fr. X. ergänzt zum Geschäft mit der Firma L, dass sie bereits im Jahr 2001 Waren von der Fa. L bezogen hat, obwohl ihre ehemalige Mitarbeiterin Fr. C. ausgesagt hat, dass der erste Kontakt mit der Fa. L im Jahr 2002 stattgefunden hat. Nur bei von Herrn K. vermittelten Geschäften wurde zum Teil **kein** schriftlicher Vertrag abgeschlossen.

2) Warum finden sich in Ihren Unterlagen Fotos Ihres Geschäftspartners K.K. ?

Fr. X. gibt zu Protokoll, dass sie von sämtlichen Geschäftspartnern Fotos gemacht hat.

Seit der Steuerprüfung wurde die Bw. praktisch nicht mehr von der Fa. L beliefert. Auch Herr E hat das Unternehmen verlassen.

Das FA bringt vor, dass Fr. B. nicht bei der Konkurrenz beschäftigt ist. Weiters erläutert der Vertreter des Finanzamtes, dass es rund 45 Minuten nach der Einsatzbesprechung der Betriebsprüfung betreffend Hausdurchsuchung einen Safezutritt bei der Raiffeisenkassa RK gab. Die Produktkalkulationen fanden sich nicht bei den Unterlagen der betreffenden Firmen sondern im Ordner R. . Die Betriebsprüfung macht keine Wirtschaftlichkeitsprüfung. Das Einsparungspotential betreffend Provisionen kann nicht nachvollzogen werden, denn ohne Zahlung der Provisionen können die Umsätze auch nicht getätigt werden.

Der steuerliche Vertreter repliziert auf die vom FA vorgehaltenen handschriftlichen Aufzeichnungen:

Auch die auf Seite 163 angeführten Ausgaben belegen den Versuch, die Bankrückzahlungen durch Ersparnis von Aufwendungen zu bedienen.

Der Vertreter des FA beantragt die Einvernahme der Zeugen BP-Prüferin Prüfmich (dzt. FA Graz-Stadt) und Mag. Prüfans. Fr. X. hat bei der BP gesagt, sie hätte im Jahr 2002 keine Geschäftskontakte mit der Fa. R. gehabt.

Der steuerliche Vertreter verweist darauf, dass damit ein bisher der Bw. noch nicht vorgelegtes Beweismittel zitiert wird, aus Jahren, die nicht verfahrensgegenständlich sind zur Untermauerung ihrer haltlosen Behauptungen.

Auf Frage von Dr. K, warum ein Unternehmen mit einem Deckungsbeitrag von 48 % in eine Schieflage kommen kann, antwortet der steuerliche Vertreter, dies sei durch andere nicht mit dem Warenverkauf zusammenhängenden Ausgaben erklärbar (Stichwort „Geschäftsfeld“).

Laut Firmenbuch ist dies durch die Anzeigen der ehemaligen Mitarbeiter geschehen (FB-Auszug wurde von Dr. K vorgelesen).

*Auf die Frage der Zahlungsabwicklung mit der Fa. R. erklärt Fr. X. , die Provision sei erst fällig gewesen, sobald ihre Kunden die Rechnungen bezahlt haben und bei ihr die entsprechende Liquidität gegeben war, die aufgrund der Werbeaufwendungen zum Teil erst später gegeben war. Die Abrechnung erfolgte zunächst in ATS, danach in Euro-Beträgen.*

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

#### **1. Geldabflüsse**

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa VwGH 31.3.1998, 96/13/0122).

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat in seiner Judikatur hiezu mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (VwGH 31.3.1998, 96/13/0122, abermals VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Im Sinne der dargestellten VwGH-Judikatur ist im Beschwerdefall damit zunächst zu prüfen, ob ein Darlehensvertrag überhaupt rechtswirksam zustande gekommen ist.

Im Berufungsfall hat die Bw. (aus welchen Gründen auch immer erst nach mehrfachen Urgenzen im Betriebsprüfungsverfahren) Umlaufbeschlüsse vorgelegt, in denen jeweils der Stand des Verrechnungskontos zum Bilanzstichtag angeführt wird und gleichzeitig der Rahmen für künftige „Vorschüsse“ festgelegt wurde. Mit Beschluss datiert mit 18. Februar 1998 wurde der Stand des Verrechnungskontos mit ATS 925.456,00 festgestellt und gleichzeitig die künftige Erweiterung des Kreditrahmens auf höchstens 3 Mio. Schilling bewilligt. Die Entnahme für 1997 in Höhe von ATS 1,356.147,88 mit welcher der Stand des Verrechnungskontos laut Umlaufbeschluss vom 16.4.1999 auf ATS 2,369.798,85 anwuchs, fand jedoch im Laufe des Jahres 1997, also noch vor der Erweiterung des Kreditrahmens laut dem genannten Gesellschafterbeschluss statt. Unabhängig vom Umstand, dass die genannten Umlaufbeschlüsse erst vorgelegt wurden, nachdem im Prüfungsverfahren schon mehrfach die Vorlage schriftlicher Darlehensvereinbarungen abverlangt worden war, wurde in diesen Umlaufbeschlüssen in allen Fällen erst im Nachhinein die Aufstockung des Kreditrahmens um die jeweils bereits getätigten Entnahmen festgelegt.

Fest steht auch, dass in diesen nachträglichen Vereinbarungen Insichgeschäfte verbrieft sind, bei denen die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin mit der zu 100% in ihrem Eigentum stehenden Gesellschaft kontrahiert hat. Nach § 18 Abs. 5 GmbHG ist über Rechtsgeschäfte, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt, unverzüglich eine Urkunde zu errichten. Dabei ist vorzusorgen, dass nachträgliche Änderungen des Inhaltes und Zweifel über den Zeitpunkt des Abschlusses ausgeschlossen sind; die Bestellung eines Kurators ist nicht erforderlich. Auch diese Vorsorge ist nicht getroffen worden: Die Umlaufbeschlüsse weisen einzig die Unterschrift der Alleineigentümerin auf und können daher mangels weiterer Hinweise (wie z.B. unterfertigt im Zuge der Bilanzbesprechung beim Steuerberater o.ä.) nicht auf ihre Richtigkeit überprüft werden.

Ohne nach außen in Erscheinung tretenden Manifestationsakt sind Insichgeschäfte des Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführers unwirksam. Die vorgelegten Umlaufbeschlüsse wurden - wie oben erwähnt - erst nach dem Zufluss der Entnahmen unterfertigt. Eine Vereinbarung, die, wie im streitgegenständlichen Fall, zeitlich nach dem behaupteten Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde, vermag jedoch den von Lehre und Rechtsprechung im Zusammenhang mit Insichgeschäften geforderten Manifestationsakt keinesfalls zu ersetzen. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist eine ausreichende Publizität nur dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte

pro futuro bekannt gegeben werden (vgl. VwGH 21.10.1986, 84/14/0046). Bereits aus diesem Grund war die Anerkennung der gegenständlichen Vereinbarung zu versagen.

Auch unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit kann die vorliegende Vermögenszuwendung nicht als Darlehen angesehen werden: Neben der ausführlich erläuterten verspäteten Errichtung einer Urkunde erfolgte die Geldhingabe ohne Einräumung von Sicherheiten. Wenn in den vorgelegten Umlaufbeschlüssen die Liegenschaft „Y-Gasse“ zur Besicherung angeboten wurde, ohne dass es tatsächlich zur Einräumung einer Hypothek kam, blieb diese Absichtserklärung ohne rechtliche Wirkung (vgl. auch VwGH 31.3.1998, 96/13/0121). Überdies war die Liegenschaft laut BP-Bericht noch am 20.1.2003 mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten der Tochter von Frau X. behaftet.

Die vorgelegte Bestätigung der Hausbank ist - wie bereits in der Berufungsvorentscheidung dargelegt -, für die Frage des Fremdvergleichs auch irrelevant, weil der Fremdvergleich in die Richtung zu untersuchen ist, ob die Bw. einem fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen ein Darlehen bzw. einen Kredit eingeräumt hätte und nicht ob die Geschäftsführerin von der Bank einen Kredit in Höhe der verdeckten Ausschüttung ohne Besicherung eingeräumt bekommen hätte. Im Übrigen beinhaltet dieses Schreiben der Hausbank eine rein hypothetische Behauptung, die nicht auf deren Wahrheitsgehalt untersucht werden kann. Wenn in den Umlaufbeschlüssen festgehalten wurde, dass die Geschäftsführerin mit ihrem persönlichen Vermögen haftet, so ist dies eine völlig überflüssige Klausel, da die persönliche Haftung - sofern diese nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist - bei einer persönlichen Schuldaufnahme ohnehin vorliegt.

Durch die vorgelegten Umlaufbeschlüsse ist jedenfalls erwiesen, dass zum Zeitpunkt der Entnahmen keinerlei verbindliche Rückzahlungsvereinbarungen vorlagen, weil der Umlaufbeschluss für das Streitjahr vorsah, dass der Ausgleich bis spätestens Ende 2003 erfolgen musste. Das bedeutet, dass es im Belieben der Verpflichteten stand, wann sie ihr Konto abdecken will. Als Zinssatz wurde der Zinssatz vereinbart, den die Bw. ihrerseits bei Banken durchschnittlich zu entrichten hat. Der Zinssatz wird daher erst durch die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto erkennbar. Eine solche Verbuchung ist nach Auffassung des VwGH auch für die Frage der (tatsächlichen) Rückzahlung irrelevant (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122, VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149 oder VwGH 31.7.2007, 98/13/0011, 0040).

Auch der von der Bw. ins Treffen geführte Vergleich mit einem Kontokorrentkredit kann zu keiner anderen Beurteilung führen: Unter Kontokorrent versteht § 355 UGB die Zahlung gegen laufende Verrechnung, nämlich dass beiderseitige Ansprüche und Leistungen nebst Zinsen in



Rechnung gestellt und in regelmäßigen Zeitabschnitten durch Verrechnung und Feststellung des für den einen oder anderen Teil sich ergebenden Überschusses ausgeglichen werden. Von einer in regelmäßigen Abschnitten stattfindenden Abrechnung kann im Berufungsfall nicht gesprochen werden. Vielmehr wurde laut Umlaufbeschluss ein „Vorschuss“ (wohl auf den Gewinnanteil) gewährt, den Frau X. abrufen konnte, wann sie ihn benötigte. Es war ins Belieben von Frau X. gestellt, wann sie ihr Verrechnungskonto ausgleicht.

Auch hält die Vereinbarung einem Vergleich mit einem Kontokorrentkredit, der von einer Bank auf dem Girokonto eines Kunden eingeräumt wird, nicht stand, weil die Höhe des Kontokorrentkredits hauptsächlich von den regelmäßig eingehenden Zahlungen (idR Lohn- und Gehaltszahlungen) abhängig ist. Die von ihr entnommene Summe überstieg jedoch bei weitem ihre Geschäftsführerbezüge bzw. ihre Gewinnanteile und konnte erst durch den Verkauf des Hauses in der Y-Gasse ausgeglichen werden.

Wenn nun ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ohne Rechtsgrund Geld entnimmt, liegt nach der ständigen Judikatur des VwGH eine verdeckte Ausschüttung vor. Nach der Judikatur liegt bei der rechtsgrundlosen Entnahme bereits in der Hingabe des Geldes eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl zB VwGH 26.9.1985, 85/14/0079 bei mangelnder rechtlicher Absicherung bzw. wenn die Voraussetzungen eines Darlehensvertrages nicht vorliegen oder VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149 und 19.9.2007, 2006/13/0194 bei fehlendem Zustandekommen eines Darlehensvertrages; in diese Richtung auch VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Im Erkenntnis vom 25. 2. 2004, 99/13/0154 hat der VwGH in einem mit dem Berufungsfall vergleichbaren Sachverhalt (auch in diesem Fall wurde das Verrechnungskonto mit einer nachträglichen Grundstückseinbringung ausgeglichen) ausdrücklich festgestellt, dass mangels einer ausreichend klaren, nach außen manifestierten Vereinbarung das Vorliegen eines Darlehens zu verneinen ist und in der rechtsgrundlosen Entnahme der Mittel eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken war.

Soweit die Bw vermeint, im Berufungsfall könne die verdeckte Ausschüttung maximal die Zinsen umfassen, weil die Darlehenshingabe ohnedies erfolgsneutral sei, ist ihr entgegen zu halten, dass man für die Frage der Höhe der verdeckten Ausschüttung zwei Sachverhalte trennen muss: Es macht für die steuerliche Beurteilung einen Unterschied, ob ein (Darlehens)vertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter überhaupt zu Stande gekommen ist oder nicht. Ist ein Vertrag zu Stande gekommen, sind die Bedingungen aber nicht fremdüblich, kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz von angemessenem Entgelt und tatsäch-

lich entrichtetem Entgelt (das ist im Darlehensfall die Differenz zu den angemessenen Zinsen). Erfolgt hingegen die Zuwendung selbst rechtsgrundlos, so stellt das gesamte zugewendete Vermögen (der „Darlehenbetrag“) die verdeckte Ausschüttung dar.

Diese Beurteilung entspricht auch der Rechtsprechung des VwGH:

In den von der Bw zitierten Erkenntnissen des VwGH [vom 23.10.1997, 95/15/0115 (richtig wohl 96/15/0117), VwGH 21.10.1997, 96/15/0180 sowie VwGH 26.5.1999, 99/13/0039] erblickte das Finanzamt die verdeckte Ausschüttung jeweils in der fehlenden Verzinslichkeit der Forderung. Dass die Forderung selbst nicht rechtswirksam zustande kam, wurde weder vom Finanzamt noch von der jeweiligen Beschwerdeführerin behauptet und war auch nicht Thema der Untersuchungen des VwGH.

Zu einem anderen Ergebnis kommt der VwGH in den oben zitierten Erkenntnissen vom 25.2.2004, 99/13/0154, vom 8.2.2007, 2004/15/0149 und vom 19.9.2007, 2006/13/0194: Kommt es überhaupt nicht zu einer ernst gemeinten fremdüblichen Vereinbarung so stellen die gesamten „Entnahmen“ die verdeckte Ausschüttung dar, selbst wenn sie als Forderung auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers verbucht wurden.

Die Rechtsprechung des VwGH ist daher nicht - wie die Bw vermeint - uneinheitlich sondern konsequent: Soll von Anfang an ein Darlehen eingeräumt werden und werden (nur) die Zinsen erlassen, erschöpft sich die verdeckte Ausschüttung in den Zinsen. Ist eine Darlehensgewährung hingegen nicht gewollt (was sich eben darin ausdrückt, dass es zu keiner ernst gemeinten Vereinbarung kommt), so ist bereits in der Zuwendung des Geldes die verdeckte Ausschüttung in dieser Höhe bewirkt.

Im Berufungsfall ergibt sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass den Geldentnahmen überhaupt keine nachweisbaren Vereinbarungen im Zeitpunkt der „Entnahme“ gegenüberstanden. Gemeinsam mit dem Umstand, dass die Einräumung eines Kredites von der Bw. mit einer völlig fremden Person in dieser Form nicht abgeschlossen worden wäre, ergibt sich, dass die verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt der Entnahme der Geldmittel erfolgt ist.

Dass in der Folge die im Privateigentum der Gesellschaftergeschäftsführerin gestandene und sanierte Liegenschaft in der Y-Gasse auf die Bw. übertragen wurde und der Kaufpreis mit der Schuld auf dem Verrechnungskonto der Bw. verrechnet wurde, kann weder zur Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung führen (eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nämlich nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung

rückgängig gemacht werden - VwGH 29.1.1998,96/15/0013) noch eine von Anfang an gewollte Rückzahlung dokumentieren.

## 2. Provisionsaufwand

Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs 4 EStG). Darunter fallen grundsätzlich auch (Vermittlungs)Provisionen.

Im Berufungsfall gelangte das Finanzamt aufgrund der Zeugeneinvernahmen, der handschriftlichen Notizen und der Abrechnungsmodalitäten in Würdigung der Gesamtumstände zu dem Schluss, dass den Rechnungen der Firma R. keine Leistungen zugrunde lagen.

Dabei ist zunächst zwischen den getroffenen Feststellungen und den Schlüssen, die die Betriebsprüfung daraus gezogen hat, zu unterscheiden. Für diese Entscheidung wesentlich sind folgende Feststellungen:

- sämtliche befragten Mitarbeiter konnten keine Angaben zur genauen Geschäftsbeziehung mit der Firma R. machen
- bei Herrn H. , der laut Zeugenaussagen das Geschäft „eingefädelt“ haben soll, wurden Briefpapier und Stempel der Firma R. gefunden
- auf der Eingangsrechnung befand sich weder ein Eingangsstempel noch ein Buchungsvermerk; die aufwandswirksame Verbuchung erfolgte vielmehr erst im Rahmen von Um- bzw. Nachbuchungen
- bei den (angeblich?) vermittelten Geschäften kam es zum Teil zu keinen schriftlichen Vereinbarungen
- die Zahlung der Provisionen war laut Angabe der Geschäftsführerin in der mündlichen Verhandlung abhängig von ihrer Liquidität
- die Bw hat Provisionen für die Vertretung von Produkten bezahlt, die zT unbekannt waren und zT von Lieferanten bezogen wurden, mit denen die Bw bereits in geschäftlichem Kontakt stand
- handschriftliche Notizen von Frau X. vermerken einen Gewinn der Gesellschaft vor Abzug von Provisionen sowie die daraus resultierende Steuerbelastung samt ausgerechneter „NZ“, obwohl die Provisionen damals schon abgerechnet waren sowie: „wann war erste Lieferung, Vertrag muss davor unterschrieben sein“

- auf dem PC des Buchhalters wurde ein gelöschter Ordner R. sowie ein neu erstellter, ebenfalls leerer Ordner R. sicher gestellt
- die Abrechnungen sollten laut Vereinbarung in US \$ erfolgen. Tatsächlich weisen die Rechnungen aber ATS-Beträge aus.

Hinsichtlich der beantragten Zeugeneinvernahme der ehemaligen Dienstnehmer hat der UFS beschlossen, dass eine nochmalige Vernehmung der Zeugen zu demselben Thema entbehrlich ist. Im Abgabungsverfahren sind die Zeugenaussagen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu bewerten. Dies ist aufgrund der vorliegenden Protokolle unter Berücksichtigung der durch die Bw vorgebrachten Bedenken möglich.

Die ebenfalls beantragte Vernehmung von Herrn A.B kann unterbleiben, weil er nach Angaben der Geschäftsführerin Frau X. (nur) bezeugen kann, dass sie nach Zypern geflogen ist. Dieser Umstand wird seitens des Finanzamtes nicht bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden. Was Frau X. genau in Zypern gemacht hat, kann Herr A.B der nach Angaben von Frau X. bei ihren geschäftlichen Besprechungen nicht anwesend war, nicht bezeugen.

Die weiters beantragte Zeugeneinvernahme von Herrn K.K. unterbleibt, weil die Bw der Aufforderung, diesen ausländischen Zeugen stellig zu machen nicht nach gekommen ist. Der Rechtsansicht, dass die Verpflichtung zur Stelligmachung ausländischer Zeugen nur Zeugen aus dem Drittland betrifft, folgt der UFS nicht.

Weitere Zeugen wurden nur namentlich in einer handgeschriebenen Liste ohne Angabe eines Beweisthemas beantragt. Im Zusammenhang mit den Ausführungen in der Berufung betr. die Folgejahre (GZ.) ergibt sich darüber hinaus, dass diese Zeugen für das gegenständliche Verfahren nicht gemeint sein können, weil sie nichts mit den Berufungspunkten zu tun haben.

Den Beweisanträgen des Finanzamtes kann nicht gefolgt werden, weil sie nicht ordnungsgemäß erfolgten.

Nach Ansicht des UFS stehen den Rechnungen der Firma R. keine Leistungen gegenüber. Zu diese Beurteilung kam der UFS aufgrund folgender Überlegungen:

1. Alle Zeugen haben vom Tenor her dasselbe ausgesagt: Niemand kennt die Firma R. bzw. Herrn K. persönlich, niemand erinnert sich an Eingangsrechnungen, Telefonate oder sonstigen Kontakt. Den Einwänden der Bw zur Beweiskraft der Zeugenaussagen ist insofern beizupflichten als ehemalige Dienstnehmer, die ein Konkurrenzunternehmen aufmachen per se nicht zu den zuverlässigsten Zeugen zählen. Im Berufungsfall sagten jedoch sämtliche ehema-

lige Dienstnehmer (und zwar solche, die danach ein Konkurrenzunternehmen aufbauten sowie solche, die danach arbeitslos waren) im Kern dasselbe aus: Die Firma R. war ihnen unbekannt. Die ehemalige Dienstnehmerin Frau B. etwa, die ausgesagt hat, dass sie auf Anweisung der Geschäftsführerin Frau X. den jeweiligen Text und Rechnungsbetrag auf das vorgelegte Briefpapier der Firma R. eingesetzt hat, war nach ihrem Ausscheiden aus der Firma der Bw bei branchenfremden Firmen beschäftigt und hatte aktenkundig nichts mit dem Konkurrenzunternehmen zu tun. Auch wenn Frau B. – wie von der Bw aufgezeigt – der Name K. nichts sagte, obwohl sein Name auf sämtlichen Rechnungen stand (die sie laut Aussage ausgefüllt hat), beweist das nicht, dass ihre Aussage falsch ist. Sie hat laut eigenen Angaben (Einvernahme am 13.7.2005) nämlich die Rechnungen auf ihrem PC geschrieben und auf dem (kopierten) Rechnungsformular ausgedruckt. Bei dieser Tätigkeit muss ihr der Name K., der unter dem Stempel am unteren Rande der Rechnungen zu finden ist, nicht auffallen. Die Glaubwürdigkeit der Zeugen in der „Sache R.“ wird dagegen durch den Fund von Briefpapier und Stempel der Firma R. bei Herrn H. untermauert, der laut Zeugenaussage das Geschäft „eingefädelt hat“. Obwohl dieser Fund nichts mit dem Unternehmen der Bw zu tun haben muss, bestätigt er dennoch, dass die Beobachtung der Mitarbeiter (Herr H. hat was mit R. zu tun) richtig ist.

2. Die Eingangsrechnung wurde im Streitjahr 1997 erst im Rahmen von Um- und Nachbuchungen aufwandswirksam erfasst. Die Rechnung wurde lt. Ausstellungsdatum am 27.1.1998 erstellt und erst am 28.12.1998 bezahlt.

3. Die Abmachungen mit der Firma R. entsprechen nicht den üblichen Usancen: Obwohl die Abrechnung schriftlich in US \$ vereinbart wurde, erfolgte die tatsächliche Abrechnung in ATS-Beträgen. Die Provisionen wurden bezahlt, obwohl zum Teil gar keine schriftlichen Verträge mit den Lieferanten abgeschlossen wurden, die Bw also damit gar keine gesicherte Rechtsposition erlangt hat. Die Provisionen waren erst zu bezahlen, wenn die Bw die nötige Liquidität aufweisen konnte. Laut Erläuterungen der Geschäftsführerin war das erst gegeben, wenn von der Differenz aus Einkaufs- und Verkaufspreis die zum Teil erheblichen Kosten für die Markteinführung gedeckt waren. Das bedeutet umgekehrt auch, dass die Bw Provisionen für Marken bezahlt hat, für die sie in Österreich erst den Markt aufbauen musste. Insgesamt sollte - abgesehen von den o.a. wirtschaftlichen Erwägungen - bei einer „normalen Geschäftsbeziehung“ der Posteingang dokumentierbar sein, die EDV-Ordner ungelöscht abrufbar sein, Faxe ein übliches Aussehen haben, die Verbuchung zeitnahe erfolgen, oder den Mitarbeitern zumindest ein Vertreter der Firma bekannt sein.

4. Die beschlagnahmten handschriftlichen Aufzeichnungen der Geschäftsführerin untermauern die Ansicht des Finanzamtes, dass die Provisionen nicht für Leistungen bezahlt wurden: Den

Aufzeichnungen ist – wie im BP-Bericht dargestellt – der Gewinn vor Abzug der Provisionen zu entnehmen. Daran anschließend findet sich die daraus ergebende Steuerlast und die Notiz „NZ“. Diese „NZ“ entspricht betragsmäßig der errechneten Steuer iHv ATS 430.802,66 abzüglich der Vorauszahlungen iHv ATS 404.000. Damit kann diesem „NZ“ nur die Bedeutung „Körperschaftsteuer Nachzahlung“ zukommen. Statt dessen wurde ein Verlust erklärt. Diese Aufzeichnung kann nicht – wie vom steuerlichen Vertreter vorgebracht – als Gedanken über Einsparungspotential verstanden werden, wie dies bei anderen Aufzeichnungen möglich ist, in denen der Verkauf diverser KFZ, die Herabsetzung des GF-Gehaltes etc erwogen wird. Statt dessen belegt diese Notiz zusammen mit dem Umstand, dass die Provisionsrechnung nachträglich eingebucht wurde, dass die Gewinnminderung durch Provisionen angestrebt wurde.

5. Das Vorfinden eines gelöschten EDV-Ordners bzw. das Auffinden eines leeren EDV-Ordners „R.“ am PC des Buchhalters ermöglichen keine anderen Schlüsse als die vom Finanzamt getroffen.

In diesem Zusammenhang kann es auch dahin gestellt bleiben, ob es zu – wie von der Betriebsprüfung behauptet – Geldrückflüssen an die Gesellschafterin gekommen ist. Wenn einem geltend gemachten Aufwand keine Leistung zugrunde liegt, ist der Aufwand mangels betrieblicher Veranlassung nicht abzugsfähig.

Der Gewinn erhöht sich daher im Verhältnis zur Berufungsvorentscheidung um den nicht abzugsfähigen Provisionsaufwand iHv ATS 1.388.389,80.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 28. September 2010