

GZ. RV/1658-W/02 und
GZ. RV/1657-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes 1/23 Wien betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1995, Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1996 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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. betreibt eine Wirtschaftstreuhandkanzlei in der Rechtsform einer GmbH. Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist im streitähnigen Zeitraum Mag. B.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden seitens der Betriebsprüfung neben anderen, folgende nunmehr strittige Feststellungen getroffen:

Die Bw. führt für den Alleingesellschafter/Geschäftsführer ein Verrechnungskonto dessen Entwicklung sich lt. BP in den Jahren 1991 bis 1996 wie folgt darstellt:

| Verrechnungskonto Mag. B. (gerundet) | | | | | | |
|--------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| EB 1.1. | 271.000,00 | 1.475.000,00 | 2.465.000,00 | 5.757.000,00 | 7.065.000,00 | 8.299.000,00 |
| + KA/BA | 2.183.000,00 | 1.778.000,00 | 3.667.000,00 | 2.177.000,00 | 1.622.000,00 | 1.645.000,00 |
| + Verzins. | 79.000,00 | 117.000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| - verr.Aufw | -250.000,00 | -290.000,00 | -335.000,00 | -305.000,00 | -291.000,00 | -218.000,00 |
| GF-Bezug | -120.000,00 | -600.000,00 | -100.000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| - RZ | -600.000,00 | 0,00 | 0,00 | -500.000,00 | -122.000,00 | 0,00 |
| s.Ggverr. | -88.000,00 | -15.000,00 | 60.000,00 | -64.000,00 | 25.000,00 | -99.000,00 |
| Saldo | 1.475.000,00 | 2.465.000,00 | 5.757.000,00 | 7.065.000,00 | 8.299.000,00 | 9.627.000,00 |

Die Verzinsung 1991 und 1992 erfolgte mit ca. 5,64 bzw. 5 %.

Die jeweiligen Stände wurden dem von der Bw. im Zuge der Prüfung vorgelegten Verrechnungskonto (KtoNr. 3485, siehe Kopien des Kontos im Arbeitsbogen S 234 - 249) entnommen. Für 1996 wurde der Stand des Verrechnungskontos zum 11.10.1996 herangezogen, da ein Jahresabschluss noch nicht vorlag.

Eine von der Bw. erstmals am 24.7.1995 im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte "**Rahmenkreditvereinbarung**" wurde von Mag. B. gleichzeitig in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., als Kreditgeber und als Kreditnehmer der Bw. abgeschlossen und in diesen Eigenschaften auch zweifach unterfertigt.

Die Vereinbarung ist undatiert, und auch aus dem Text der Urkunde ist nicht zu entnehmen, wann sie errichtet wurde. Eine Vergebührungsabrechnung des Vertrages beim Finanzamt für Gebühren wurde nicht vorgenommen.

Vereinbart wurde:

Mag. B. wird von der Bw. bis auf weiteres eine Rahmenkredit von öS 4 Millionen eingeräumt. Die Einräumung gilt, sofern sie nicht vorher gekündigt wird, solange Mag. B. Mehrheitsgesellschafter der Bw. ist. Sofern sich der Gesellschaftsanteil unter 50% reduziert, hat Mag. B. innerhalb von 18 Monaten den aushaltenden Rahmen im selben prozentuellen Ausmaß zu reduzieren, wie seinen Gesellschaftsanteil. Es steht Mag. B. dabei frei in Teilbeträgen oder mittels Einmalbetrages zu entrichten. Für diese 18 Monate wird eine kontokorrentmäßige Verzinsung, die einen Prozent über dem aktuellen Zinssatz für Bundesanleihen liegt, vorgenommen.

Zur Besicherung verpflichtet sich Mag. B., ein Blankoakzept zu unterfertigen.

Daneben verpflichtet sich Mag. B. die steuerliche Vertretung der Bw. so lange unentgeltlich zu besorgen, als offene Verbindlichkeiten gegenüber dieser aushalten. Nach Wegfall der Verbindlichkeiten kann Mag. B. eine Vergütung gemäß den Honorarrichtlinien der Wirtschaftstreuhänderkammer verlangen. So Mag. B. berufs- oder krankheitsbedingt verhindert ist, hat er eine Steuerberatung zu beauftragen und Zinsen auf die aushaltenden Verbindlichkeiten zu leisten.

Gewinnansprüche Mag. B's. sind zu 50% zur Abdeckung des aushaltenden Rahmens zu verwenden.

Eine Verzinsung der jeweils aushaltenden Beträge erfolgte nur in den Jahren 1991 und 1992.

Die Entnahmen, die zur laufenden Erhöhung des Saldos auf dem Verrechnungskonto führten, erfolgten im Wesentlichen durch Barentnahmen und durch Bankkartenabrechnungen (EC, Amex und Diners) für private Ausgaben.

Sämtliche Feststellungen der BP (wie im BP-Bericht dargestellt) wurden der Bw., mittels **Vorhalt vom 21.5.1997** (BP-Arbeitsbogen, S 64 – 74), vorgehalten. Erst nach einer schriftlichen Aufforderung vom 19.8.1997 nahm die Bw. mit Schreiben vom 2.9.1997 (BP-Arbeitsbogen S 79 - 80) allerdings nur insoweit Stellung, als "die Bw. sich den Feststellungen nicht anschließen könne und hoffe dies in der Schlussbesprechung klären zu können."

Der Geschäftsführer der Bw. erklärte dazu im Zuge der Schlussbesprechung am 15.12.1997, dass eine Verzinsung des Verrechnungskontos über den gesamten Prüfungszeitraum zu erfassen wäre. Die von Mag. B. über das Verrechnungskonto verbuchten entnommenen Beträge seien zum Leben verwendet worden und darüber hinaus wären sozialversicherungsrechtliche Leistungen vermieden bzw. reduziert worden. Weiters wird eingeräumt, dass die vorgelegte Vereinbarung kein Erstellungsdatum trägt, in dieser lediglich ein Kreditrahmen von öS 4 Mill. eingeräumt wurde und entgegen dieser Vereinbarung per 11/96 ein offener Betrag von öS 9,6 Mill. aushaltet und keine Vereinbarung hinsichtlich Rückzahlungsmodalitäten existieren.

Weitere Einwendungen wurden seitens der Bw. nicht erhoben.

Das Finanzamt verneinte mangels Fremdüblichkeit das Vorliegen eines Kreditgeschäfts und behandelte die Zuwächse auf dem Verr.Kto. als Entnahmen.

Der ständigen Rechtsprechung folgend, seien "Entnahmen" als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Das Verrechnungskonto sei daher aufzulösen.

| Verr.Kto | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 |
|---------------|---------------|--------------------|---------------|---------------|
| It. HB | 1.474.965,56 | 2.465.079,32 | 5.757.102,56 | 7.064.886,57 |
| It. PB | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| VÄ | -1.474.965,56 | -2.465.079,32 | -5.757.102,56 | -7.064.886,57 |
| Vj | 0,00 | 1.474.965,56 | 2.465.079,32 | 5.757.102,56 |
| EA | - | -990.113,76 | - | - |

Hinsichtlich der Entwicklung der Bankverbindlichkeiten der Bw., des dafür anfallenden und der Konsequenzen in Bezug auf das Verrechnungskonto und anfallende Zinsen stellte die Betriebsprüfung fest:

| Bankverbindlichkeiten | | | | | | | |
|-----------------------|------------|---------------|---------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| Bank | Kto.Nr. | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| AVA | 1010427/29 | -170.524,94 | -170.557,75 | -141.211,87 | -179.491,43 | -173.760,07 | -197.992,18 |
| AVA | 109/910163 | -419.408,80 | -258.395,20 | -85.923,80 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| AVA | 100/918769 | -241.985,95 | -188.364,58 | -127.228,32 | -57.410,60 | 0,00 | 0,00 |
| AVA | 1099202/38 | 0,00 | -92.044,80 | -68.544,00 | -45.043,20 | 0,00 | 0,00 |
| AVA | 1046021/33 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2.375.832,72 | 0,00 |
| CA | 15733587/0 | -2.013.331,14 | -2.881.318,46 | - | -4.354.002,56 | -3.039.550,30 | -2.256.664,23 |
| CA | 15733587/0 | 0,00 | 0,00 | - | -1.587.512,68 | -1.483.543,13 | -1.333.843,98 |
| CA | 15733587/0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -1.530,94 | 0,00 |
| EÖ | 9815333 | 0,00 | -119.175,81 | - | -1.452.219,08 | -1.499.662,29 | -654.417,73 |
| EÖ | 43514170 | 0,00 | -1.982.469,29 | - | -1.425.070,85 | -1.131.857,47 | 0,00 |
| HYPO | 219024119 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -489.010,00 | -1.039.166,50 | -3.900.745,38 |
| Summe | | - | - | - | - | - | - |

Aus den dazu abgeschlossenen Kreditverträgen (Kopien im Arbeitsbogen S 282 bis 322) ist zu entnehmen:

Zwei Kreditverträge über jeweils öS 2 Millionen wurden im November 1992 abgeschlossen. Die Verzinsung betrug 10 %.

Einer der beiden Kredite ist ein Kontokorrentkredit mit einer Laufzeit bis Ende 1995. Dieses Kreditverhältnis kann jederzeit, ohne Angabe von Gründen, innerhalb von 4 Wochen gekündigt werden. Bei Überschreitung des Kreditrahmens wird eine Überziehungsprovision von 1/6 % pro Tag fällig.

An Sicherstellungen wurden, neben einem Blancowechsel, zusätzlich ausbedungen:

- ein Bürgschaftsvertrag von Mag. B.,
- eine Risikoversicherung,
- die Verpfändung von Wertpapieren und

- einer Lebensversicherung.

Diese Kredite wurden im Jahr 1996 mit einer Zahlungsfrist von 14 Tagen fällig gestellt, da der Kreditgeber davon ausging, dass die Bw. eine ordnungsgemäße Rückführung der Beträge nicht gewährleisten könne.

Im Oktober 1993 wurden mit einer weiteren Bank ein Einmalbarkredit von öS 1.750.000,-, Verzinsung 8,5%, und ein Kontokorrentkredit bis zu öS 1.400.000,-- Verzinsung 10% vereinbart. Der Kontokorrentkredit hat eine Laufzeit bis längstens Ende 1993.

An Sicherheiten wurden ausbedungen:

- Zessionsverpflichtungserklärungen bezüglich Forderungen der Bw. gegenüber bonitätsmäßig einwandfreier Kunden im Ausmaß von 125 % der Kreditinanspruchnahme
- Garantierklärung Mag. B.
- Blankowechsel

Eine weiterer Kredit (HYPO), abgeschlossen im Mai 1996, über öS 3 Mill., wurde durch Verpfändung von Wertpapieren (1 Mill.), durch Verpfändung eines Grundstücks (2 Mill.) und durch Bürgschaftserklärung Mag. B. besichert.

Eine Gegenüberstellung der Bankverbindlichkeiten im Vergleich zu dem Verrechnungskonto Mag. B. zeige, dass die aufgenommenen Gelder überwiegend zur Bedeckung des Verrechnungskontos benötigt worden seien.

Insoweit als die gewinnmindernd geltend gemachten Bankspesen (Zinsen, Zuzahlungs-, Bereitstellungs- u. Übersiedlungsprovisionen), dem Verrechnungskonto zuzuordnen seien, stellten sie ebenfalls verdeckte Ausschüttungen dar.

| | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| Bank | 2.845.000,00 | 5.693.000,00 | 7.616.000,00 | 9.590.000,00 | 5.993.000,00 | 8.343.000,00 |
| Verr.Kto | 1.475.000,00 | 2.465.000,00 | 5.757.000,00 | 7.065.000,00 | 8.299.000,00 | 9.627.000,00 |
| % | 52% | 43% | 76% | 74% | 138% | 115% |
| Banksp. | 223.000,00 | 611.000,00 | 794.000,00 | 981.000,00 | 1.062.000,00 | 705.000,00 |
| | 52% | 43% | 76% | 74% | 100% | 100% |
| Verz. It. Bp | 115.960,00 | 262.730,00 | 603.440,00 | 725.940,00 | 1.062.000,00 | 705.000,00 |

Aus den Bilanzen der Bw. bzw. dem im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung am 17.7.2000 für die Jahre 1992 bis 1998 erneut vorgelegten Verrechnungskonto Mag. B. (Konto Nr. 3485) , ist folgendes zu entnehmen:

| It. Bilanzen Bw | 1991 | 1992 | 1993 |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|
|------------------------|-------------|-------------|-------------|

| | | | |
|---|---------------|-------------|---------------|
| Betriebsergebnis | -450.876,02 | +822.705,10 | -455.528,85 |
| Betriebsergebnis lt. Bp | -2.371.707,58 | -613.700,66 | -5.221.533,09 |
| Geschäftsführerbezug Mag. B. | * | 600.000,00 | 100.000,00 |
| Mit Verrechnungskonto saldierte Geschäftsführerbezüge ** | 120.000,00 | 600.000,00 | 100.000,00 |

| | | | |
|---------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Zugang Anlagen | 2.041.925,13 | 357.354,99 | 445.715,34 |
| Zinsen Bank | 159.210,32 | 461.112,00 | 653.668,00 |
| Bankspesen | 64.193,41 | 150.142,00 | 140.111,00 |
| Summe Bankaufwand | 223.403,73 | 611.254,00 | 793.779,00 |
| Bankverbindlichkeiten | 2.845.251,00 | 5.692.326,00 | 7.788.144,00 |
| Verrechnungskonto Mag. B. | 1.474.965,00 | 2.465.079,00 | 5.757.103,00 |

* in Bilanz Bw. 1991 nicht gesondert ausgewiesen

| It. Bilanzen Bw | 1994 | 1995 | 1996 |
|---|---------------|-----------------|--------------|
| Betriebsergebnis | -22.689,83 | -1.087.401,65 | -249.418,84 |
| Betriebsergebnis lt. Bp | -2.081.072,84 | - | - |
| Geschäftsführerbezug Mag. B. | 0,00 | 1.400.000,00 | 1.200.000,00 |
| Mit Verrechnungskonto saldierte Geschäftsführerbezüge ** | 0,00 | ** 1.400.000,00 | 1.200.000,00 |
| Zugang Anlagen | 578.769,79 | 22.066,67 | 1.015.822,28 |
| Zinsen Bank | 869.067,00 | 931.303,00 | 1.053.092,57 |
| Bankspesen | 124.107,00 | 235.902,00 | 150.733,98 |
| Summe Bankaufwand | 993.174,00 | 1.167.205,00 | 1.203.826,55 |
| Bankverbindlichkeiten | 9.589.760,00 | 8.390.613,00 | 8.948.349,50 |
| Verrechnungskonto Mag. B. | 7.064.887,00 | 5.696.975,00 | 5.853.234,01 |

| It. Bilanzen Bw | 1997 | 1998 | 1999 |
|---|---------------|---------------|------------------|
| Betriebsergebnis | -487.026,00 | -163.549,00 | +718.274,00 |
| Betriebsergebnis lt. Bp | | | |
| Geschäftsführerbezug Mag. B. | 800.000,00 | 1.000.000,00 | 400.000,00 |
| Mit Verrechnungskonto saldierte Geschäftsführerbezüge ** | 800.000,00 | 1.000.000,00 | *** 1.000.000,00 |
| Zugang Anlagen | 412.202,00 | 525.558,00 | 152.102,00 |
| Zinsen Bank | 915.148,00 | 920.725,00 | 1.072.097,00 |
| Bank Spesen | 104.939,00 | 124.524,00 | 182.689,00 |
| Summe Bankaufwand | | | |
| Bankverbindlichkeiten | 11.891.914,00 | 13.868.965,00 | 14.014.984,00 |
| Verrechnungskonto Mag. B. | 4.485.550,00 | 2.990.348,00 | 2.929.655,00 |

** die Verrechnung des GF-Bezuges mit dem Verrechnungskonto Mag. B. wurde ab 1995 dem von der Bw. nach der BP erneut vorgelegten Konten Nr. 3485 entnommen. Die in diesen Kontoausdrucken für 1992 bis 1994 ausgewiesenen Beträge stimmen mit den ursprünglich im Zuge der BP vorgelegten Kontoblättern und so von der BP angesetzten überein.

*** Lt. ergänzendem Schriftsatz der Bw. vom 26.2.2001 wurde öS 1 Mill. an Geschäftsführerbezüge mit dem Verrechnungskonto Mag. B. verrechnet. Das Konto Nr. 3485 liegt für 1999 nicht vor. In der am 20.7.2001 beim Finanzamt eingereichten Bilanz zum 31.12.1999, weist die Bw. einen Geschäftsführerbezug von öS 400.000,-- aus.

Der Stand der Entnahmen auf dem von der Bw. nach der BP vorgelegten berichtigten Verrechnungskonto betrug per 11.10.1996 öS 9.255.403,77, im Haben werden öS 2.254.387,-- ausgewiesen (bestehend aus, jeweils 4/96 verbucht: einem Wechsel von Mag. B. über öS 950.000,-- und eine Umbuchung von öS 100.000,--, sowie monatlich verrechneter Mietzins Mag. B.) der offene Saldo per 11.10.1996 beträgt öS 7.001.016,77. Bei Einsicht in das Konto durch die BP betrug der Saldo zu diesem Zeitpunkt öS 9.627.000,-- (siehe Arbeitsbogen, S 172)

Die Entnahmen erhöhten sich lt Konto bis 12/1996 auf öS 9.912.462,50. Der per 31.12.1996 aushaftende Saldo von öS 5,8 Mill. ergab sich im Wesentlichen aus dem Abzug des oben dargestellten Habensaldos zuzüglich der Gegenverrechnung der GF-Bezüge von Mag. B.

Das Finanzamt erließ auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung am 27.2.1998 und nach einem Vorhaltsverfahren betreffend Körperschaftssteuer 1995 am 13.5.1998 geänderte bzw. für 1995 von der Erklärung der Bw. abweichende Bescheide, in denen die entnommenen Beträge lt. Verrechnungskonto Mag. B. als Entnahmen bzw. als verdeckte Gewinnaus- schüttungen gewertet wurden.

Die Bw. beantragte jeweils mehrfach Verlängerungen der Rechtsmittelfristen. Die Anträge, die Fristen immer wieder zu verlängern, wurden vom Finanzamt schließlich mit der Begründung abgewiesen, der Bw. seien schlussendlich bereits mehr als 3 Monate zur Formulierung ihrer Berufung zur Verfügung gestanden.

Die Bw. erhab mit Schreiben vom 29.7.1998 und vom 4.9.1998 Berufungen hinsichtlich sämtlicher für die Jahre 1991 bis 1995 erlassenen Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide und des Kapitalertragsteuerbescheides für 1991 bis 1996.

Da die Bw. in beiden Berufungen lediglich anführte, welche Bescheide angefochten wurden, erließ das Finanzamt am 12.8.1998 und am 15.9.1998 jeweils Mängelbehebungsaufträge.

Da die Bw. den Mängelbehebungsaufträgen hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1995 nicht entsprach, wurden die Berufungen insoweit mit Bescheid vom 19.10.2000 als

gemäß § 275 BAO zurückgenommen erklärt. Dieser Bescheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

In Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages bezüglich der verbleibenden Abgaben, erhab die Bw. erstmals mit Schreiben vom 13.9.1998 konkrete Einwendungen bezüglich der Jahre 1991 bis 1994 und des Kapitalertragsteuerbescheides 1991 bis 1996. In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages betreffend 1995, begnügte sich die Bw. im Wesentlichen mit Hinweisen auf die bereits erstatteten Ausführungen zu den Vorjahren.

Lt. Bw. sei es unrichtig, dass die Rahmenkreditvereinbarung dem Finanzamt erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 24.6.1995 bekannt geworden sei. Vielmehr sei diese mittels Verrechnungskonto Mag. B. in den Jahresabschlüssen der Bw. offen und klar ausgewiesen worden.

Das Finanzamt habe nicht berücksichtigt, dass die Kreditvereinbarung bis auf weiteres eingeraumt worden sei und gekündigt werden könne.

Zudem sei übersehen worden, dass in dieser Vereinbarung als Rückzahlungsmodalität vorgesehen sei, 50% der Gewinnanteile von Mag. B. vorrangig zur Abdeckung der Rahmenkreditvereinbarung zu verwenden. Da z.B. im Jahr 1992 im Jahresabschluss der Bw. ein Gewinn von öS 1.115.920,-- ausgewiesen sei, sei eine Rückführung innerhalb eines überschaubaren Zeitraums vom 8 bis 10 Jahren, nicht als unrealistisch anzusehen. Eine Rückführungsabsicht des Gesellschafter/Geschäftsführers sei eindeutig erkennbar, eine Abschreibung der aushaltenden Forderungen nicht vorgenommen worden und somit sei eindeutig und klar erwiesen, dass der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht verwirklicht worden sei.

Es sei durchaus fremdüblich, keinen fixen Rückzahlungstermin zu vereinbaren, vielmehr sei es üblich, derartige Kredite zu prolongieren und die Rückzahlungen an der Finanzkraft des Unternehmens zu orientieren. Zudem sei ohnedies eine Verzinsung vereinbart.

Hinsichtlich des Kredits läge keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, denn die Behörde sei den Beweis dafür schuldig geblieben, welchen Vorteil die Bw. Mag. B. zugewandt habe.

Die Rahmenkreditvereinbarung sei insoweit nicht unentgeltlich erfolgt, als Mag. B. Gegenleistungen in Form von Steuerberatung und Geschäftsführung erbringe. Damit übersehe die Behörde, dass die Bw. ihrerseits in Höhe der ersparten Geschäftsführerbezüge bereichert würde und insoweit keine verdeckte Ausschüttung, sondern ein Vorteilsausgleich gegeben sei.

Die Nichtwürdigung der von der Bw. dargestellten Sachverhalte stelle eine mangelnde Wahrung des Parteiangehörs dar, und führe zur Rechtswidrigkeit der erlassenen Bescheide.

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung führte die Bw. aus, es stünde ihr frei, ob sie ihr Unternehmen durch Fremd- oder Eigenmittel finanziere.

Bedingt durch die schlechte Zahlungsmoral, sei es in den Jahren 1990 – 1997 zu Forderungsausfällen von öS 4.208193,-- gekommen, weshalb laufende Betriebsmittel durch Bankverbindlichkeiten finanziert werden mussten. In den Jahren 1990 und 1991 sei die alte Kanzlei renoviert worden und zum Jahreswechsel 1996/1997 habe eine Sitzverlegung Kosten vom öS 2 Mill. verursacht, welche fremdfinanziert werden mussten.

Alle diese Informationen hätten der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden und deren Nichtbeachtung stelle eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht dar.

Der VwGH habe in seiner Entscheidung vom 6.11.1991, Zl. 89/13/0093, erkannt, dass sich ein Fremdvergleich nicht eigne, eine durch Weitergabe von Fremdmitteln eindeutig in Erscheinung tretende Darlehensgewährung als nicht erfolgt anzusehen.

Die Bw. sähe auch keinen Zusammenhang zwischen der Fremdmittelaufnahme und der Weitergabe dieser Mittel an Mag. B. Selbst wenn ein solcher bestünde, dürfte die steuerliche Abzugsfähigkeit der mit der Aufnahme der Fremdmittel verbundenen Kosten nicht versagt werden. Die Behörde habe diesbezüglich mit einer durch den Gesetzgeber nicht gedeckten Maßnahme die Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. in ungesetzlicher Weise eingeschränkt.

Besonders gravierend erscheine, dass die Darstellung des Verrechnungskontos in gerundeten Zahlen vorgenommen worden sei und die Jahre 1995 und 1996 einbezogen worden seien, obwohl noch keine Jahresabschlüsse fertig gestellt gewesen seien und damit nur vorläufige Salden zur Ermittlung der verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen worden seien. Aus den mittlerweile vorgelegten Jahresabschlüssen ergäben sich niedrigere Salden (siehe Darstellung der Bilanzen der Bw.). Das Argument der Rahmenüberziehung von 140% sei damit hinfällig und für eine Beweisführung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung unzureichlich und die Annahme eines lebenslangen Zins- und Rückzahlungsverzichts entkräftet.

Die Bw. wies, unter Bezug auf die §§ 963 und 964 ABGB, darauf hin, dass es eine allgemeine zivilrechtliche Vermutung, wonach Darlehen verzinslich gewährt würden, nicht gebe.

Den Ausführungen angeschlossen, sind mehrere Aufstellungen über die Stände der Lieferverbindlichkeiten und Lieferforderungen in den einzelnen Jahren, Betriebseinstellungen und Konkursen von Kunden der Bw. und deren grafische Darstellung.

Die Betriebsprüfung setzte sich im Rahmen einer Stellungnahme mit den Vorbringen der Bw. auseinander. Soweit relevant, wurde ausgeführt, dass der "sogenannte Vermögensausgleich" durch Steuerberater- und Geschäftsführertätigkeit, durchaus nicht unberücksichtigt geblieben sei (der Bw. erläutert, durch Fax vom 16.12.1997). Die Bw. habe jedoch, trotz Aufforderung, keine Leistungsbeschreibung der Tätigkeit von Mag. B. vorlegen können.

Was die Salden des Verrechnungskonto anlangt, so habe man die Beträge aus den von der Bw. vorgelegten Kontoblättern entnommen. Warum die in den Jahresabschlüssen 1995 und 1996 ausgewiesenen Salden geringer sind, begründe die Bw. nicht und dies sei allein anhand dieser nicht zu überprüfen.

In einem ergänzende Schreiben vom 30.5.2000 nahm die Bw. erstmals, zu den Ausführungen der Betriebsprüfung vom 16.12.1997 (Fax) Stellung, und behauptete, *dass der auf Basis der durchschnittlichen GF-Bezüge 1991 bis 1993 angesetzte Geschäftsführerbezug von öS 275.000,-- unangemessen niedrig und nicht fremdüblich sei. Für die verantwortungsvolle und haftungsintensive Tätigkeit von Mag. B. sei eine Remuneration von öS 1 Mill. branchenüblich.*

Im Übrigen wiederholte die Bw. ihre bisherigen Berufungsausführungen *und ersuchte abschließend, im Sinne des Erkenntnisses des VwGH* (Keine Zitierung einer ZI.), *die offensichtlich übersehene Verzinsung des Verrechnungskontos für die Jahre 1993 und 1994 nachzuholen.*

Eine weitere ergänzende Stellungnahme vom 17.7.2000 enthielt Darstellungen und Berechnungen, wonach der Saldo des Verrechnungskontos laufend abgesunken sei und Tabellen über die Korrelation von Bankschulden und Kundenforderungen. Weiters übermittelte die Bw. Ausdrucke des Verrechnungskontos Mag. B. über den Zeitraum 1991 bis 1998.

Lt. Bw. entwickelten sich Bankverbindlichkeiten, Investitionen und Verrechnungskonto wie folgt:

| | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|

Bankverbindlichkeiten
Investitionen
Kundenforderungen

| | | | |
|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 2.845.251,00 | 5.692.326,00 | 7.788.144,00 | 9.589.760,00 |
| 2.041.925,00 | 357.355,00 | 445.715,00 | 578.797,00 |
| 341.777,00 | 3.698.257,00 | 2.025.891,00 | 2.698.085,00 |

| | | | | |
|--------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Lieferanten | 750.000,00 | 287.789,00 | 352.116,00 | 479.351,00 |
| Verrechnungskonto | 1.474.966,00 | 2.465.079,00 | 5.757.103,00 | 7.064.887,00 |

| 1995 | 1996 | 1997 | 1998 |
|------|------|------|------|
|------|------|------|------|

| | | | | |
|------------------------------|--------------|--------------|---------------|---------------|
| Bankverbindlichkeiten | 5.993.238,00 | 8.343.664,00 | 11.885.108,00 | 13.868.965,00 |
| Investitionen | 22.067,00 | 1.015.822,00 | 412.202,00 | 1.824.985,00 |
| Kundenforderungen | 5.114.340,00 | 4.021.465,00 | 4.258.987,00 | 4.074.669,00 |
| Lieferanten | 688.231,00 | 1.846.518,00 | 245.495,00 | 1.053.259,00 |
| Verrechnungskonto | 5.696.975,00 | 5.853.234,00 | 4.485.550,00 | 2.990.348,00 |

In einer weiteren Berufungsergänzung vom 26.2.2001 führte die Bw. aus, dass *das Verrechnungskonto Mag. B. unter Berücksichtigung der Geschäftsführerbezüge der Jahre 1999 und 2000 von jeweils öS 1 Mill. und des Jahres 2001 mit öS 1,4 Mill. nur noch einen Saldo von öS 300.000,-- ausweise. Damit sei der Nachweis erbracht, dass das seinerzeit gewährte Darlehen somit in absehbarer Zeit rückgeführt worden sei.*

Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

Gemäß § 284 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese in der Berufung beantragt wird. Die Bw. hat jedoch weder in den mängelbehafteten Berufungen vom 29.7.1998 und betreffend 1995 vom 4.9.1998, noch in den, in Erfüllung der Mängelbehauptungsaufträge nachgereichten Berufungsergänzungen vom 13.9.1998 und betreffend 1995, vom 14.10.1998, eine mündliche Verhandlung beantragt.

Der erst in einer weiteren Ergänzung mittels Fax vom 7.7.2000 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, ist verspätet. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unterblieb daher.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rahmenkreditvereinbarung; Verrechnungskonto:

Entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH (siehe z.B. VwGH 99/13/0154 vom 25.2.2004 m.w.N. E 26.9.1985, 85/14/0079; E 14.4.1993, 91/13/094, E 15.3.1995, 94/13/0249) sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschaftern, zumal im Fall eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Solche Vereinbarungen müssen

- von vornherein ausreichend klar sein und einen eindeutigen Inhalt haben,

- nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen
- und einem Fremdvergleich standhalten,

widrigenfalls liegen Ausschüttung- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn diese Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte (wie z.B. Rahmenkreditvereinbarungen) gekleidet werden (siehe neben den obzit. Erk. weiters VwGH 2002/15/0010 und 2000/13/0179 vom 21.10.2004; 95/15/0127 vom 14.12.2000 und 97/13/0068 vom 28.4.1999).

Keine von vornherein nach außen erkennbare Vereinbarung:

Es trifft zwar zu, dass die Bw. regelmäßig gegenüber ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer Mag. B. aushaftenden Forderungen, in Form eines Verrechnungskontostandes zum jeweiligen 31.12. eines Jahres in ihren Bilanzen ausgewiesen hat. Die Ansicht der Bw., damit das Vorliegen einer Rahmenkreditvereinbarung nach außen eindeutig und klar erkennbar gemacht zu haben, ist unzutreffend. Aus den Bilanzen ist über den Umstand hinaus, dass offene Forderungen gegenüber dem Gesellschafter aushaften, nichts zu entnehmen. Es gibt keinerlei Hinweise auf ein bezüglich der Forderungen bestehendes vertragliches Rechtsverhältnis, geschweige denn auf dessen Konditionen.

Entgegen der Ansicht der Bw., ist das Finanzamt im Recht, wenn es davon ausgeht, dass die Bw. erst im Juli 1995 durch Vorlage des Rahmenkreditvertrages, diesen und darin angeblich getroffene Vereinbarungen erstmals für Außenstehende erkennbar machte. Der Vertrag ist undatiert und wurde nicht beim Finanzamt für Gebühren angezeigt. Es bleibt damit völlig unklar, ob er bereits bei Inanspruchnahme der ersten Kreditbeträge – also von vornherein – errichtet wurde. Der Umstand, dass die Bw. den Vertrag erst nach wiederholten Aufforderungen vorlegte, lässt den Verdacht aufkommen, dass der Vertrag erst im Nachhinein, zwecks Vorlage beim Finanzamt erstellt wurde. Was auch deshalb sehr einfach zu bewerkstelligen gewesen wäre, da Mag. B. sowohl für die kreditgebende Bw. als auch als Kreditnehmer unterfertigte und daher eine Mitwirkung Dritter (möglicher Zeugen) nicht erforderlich war.

Die Ausführungen der Bw. in der Schlussbesprechung, wonach durch die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto „*sozialversicherungsrechtliche Leistungen vermieden bzw. reduziert worden seien*“ können sinnvoller Weise nur dahingehend interpretiert werden, dass eine Kreditvereinbarung zwischen der Bw. und Mag. B nicht ernsthaft beabsichtigt war und nur vorgeschoben wurde, um eine andere dem tatsächlichen Geschehen entsprechende zivilrechtliche Gestaltung und die damit offenkundig verbundene Pflicht, Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten, zu vermeiden.

Zieht man allgemein übliche Vorgangsweisen des Wirtschaftlebens und insbesondere die vorliegenden Kontokorrent- und Einmalkreditverträge zum Vergleich heran, die die Bw. mit anderen, "fremden" Kreditgebern (Banken) abgeschlossen hat, ist der vorgelegte Rahmenkreditvertrag in mehreren Punkten fremdunüblich gestaltet:

Unbefristeter Vertrag:

Der Vertrag ist bis auf weiteres errichtet, während in den anderen Kreditverträgen ein eindeutig datiertes Vertragsende vereinbart wurde. Es mag sein, dass derartige Verträge gelegentlich prolongiert werden. Allerdings – wie die Bw. zutreffend anmerkt – nur dann, wenn die Finanzkraft des Unternehmens ausreichend erscheint. Was bei der Bw. offenkundig nicht unbedingt Fall war. Andernfalls hätte die kreditgebende Bank 1996, wohl kaum ihre Kredite vorzeitig fällig gestellt, da sie davon ausging, dass die Bw. eine ordnungsgemäße Rückzahlung nicht gewährleisten könne. Verlängerungen von Kredite werden zudem üblicher Weise ausdrücklich und schriftlich vereinbart. Die Bw. vermag mit dieser Argumentation jedenfalls nicht zu erhellen, weshalb eine unbefristete Kreditteilung fremdüblich sein sollte.

Keine Kündigungsvereinbarung:

Im Vertrag wird, in anderem Zusammenhang, lediglich die Möglichkeit einer Vertragskündigung angedeutet. Ob, wann, von wem, unter welchen Voraussetzungen und mit welchen Fristen der Vertrag gekündigt werden kann und darf, ist jedoch in keiner Weise geregelt. Das ist nicht fremdüblich. In den anderen von der Bw. abgeschlossenen Kreditverträgen, ist die Kündigung in einem eigenen Punkt detailliert geregelt. Sogar die Möglichkeit einer vorzeitigen Kündigung durch den Kreditgeber, ohne Angabe von Gründen, wurde vereinbart und eine der kreditgebenden Banken hat von dieser Möglichkeit der vorzeitigen Kreditfälligkeit auch tatsächlich Gebrauch gemacht.

Überschreitung des Kreditrahmens:

Der Kreditnehmer hat den Kreditrahmen von öS 4 Mill. ganz beträchtlich überschritten, ohne dass entsprechende Vereinbarungen getroffen wurden. Das ist keinesfalls fremdüblich. Die Überschreitung betrug im Jahr 1994 unstrittig mehr als öS 3 Millionen und selbst der lt. Bw. "verminderte" Saldostand der Jahre 1995 und 1996 liegt noch immer um mehr als öS 1,5 Mill. über dem vereinbarten Kreditrahmen. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Rahmenüberschreitung jemals mehr als das Doppelte, bzw. ab 1995, mehr als 140 % betragen hat, denn selbst jene Überschreitungen, die die Bw. einräumt, machen den Vorgang keineswegs fremdüblich.

Verzinsung nicht generell vereinbart bzw. nicht quantifizierbar und nicht angemessen:

Unbeschadet des Umstands, dass die Bw. ausdrücklich einen Kredit und kein Darlehen vereinbart hat, vermag der rechtliche Hinweis der Bw. auf § 964 ABGB, wonach Darlehen auch ohne Verzinsung gewährt werden können, den UFS nicht davon zu überzeugen, dass eine Darlehens- bzw. Kreditvergabe im normalen Geschäftsverkehr üblicher Weise unverzinst erfolgt.

Während in den anderen von der Bw. abgeschlossenen Kontokorrentkreditverträgen, eine wesentlich höhere laufende Verzinsung von 10% fix vereinbart wurde, enthält dieser Vertrag überhaupt **keine laufende Zinsvereinbarung**.

Lediglich für die ohnedies nicht eingetretenen Ausnahmefälle, dass der Gesellschaftsanteil des kreditnehmenden Gesellschafters unter 50% fällt oder die als "Ersatz" für eine Verzinsung vorgesehene Steuerberaterleistung unterbliebe, ist überhaupt eine Verzinsung von 1% über der Bankrate vorgesehen.

Die Bw. hatte es also durchaus nicht "übersehen" für die Jahre 1993 und 1994 eine Verzinsung vorzunehmen, vielmehr war diese, ebenso wie die in den Jahren 1991 und 1992 vorgenommen Verzinsung, vertraglich gar nicht vorgesehen und wurde von der Bw. "freiwillig" vorgenommen, was sicher nicht fremdüblich ist. Zudem erscheint die vorgenommene Verzinsung auch viel zu gering, erreichte sie doch mit rund 5% gerade einmal die Hälfte des fremdüblichen Zinssatzes von 10%, den die Bw. für Kontokorrentkredite an die kreditgebenden Banken zu zahlen hatte.

Es kann auch nicht durch die Vornahme einer Verzinsung der Jahre 1993 und 1994, die die Bw. anregte, nachträglich ein fremdüblicher Zustand "hergestellt" werden. Selbst wenn die Bw. eine derartige Verzinsung - sei es laufend oder im Nachhinein - vorgenommen hätte, wäre diese Vorgangsweise nicht fremdüblich. Der UFS ist zur rechtlichen Beurteilung eines nachweislich gegeben Sachverhaltes berufen, nicht aber dazu, durch nachträgliche Änderungen im Rechenwerk der Bw. (nachholen der "vergessenen" Verzinsung) einen anderen Sachverhalt herzustellen, der dann, nach Ansicht der Bw., in weiterer Folge als fremdüblich zu beurteilen wäre.

Was die Steuerberatungsleistungen des Kreditnehmers anlangt, so ist es nicht üblich als "Verzinsung" Arbeitsleistungen zu vereinbaren. Da die Bw., trotz entsprechender schriftlicher Aufforderung jeglichen Beweis für den Umfang und der Wert dieser Leistungen schuldig geblieben ist, sind diese Leistungen auch in keiner Weise quantifizierbar und es besteht auch

keinerlei erkennbarer Bezug zu den jeweils aushaftenden Kreditsummen. Es erscheint nicht einsichtig, warum bei ansteigenden Kreditschulden und damit ansteigenden Zinsen, Wert und/oder Umfang der Arbeitsleistungen von Mag. B. im genau gleichem Umfang ansteigen sollten. Ein derartiger "Anstieg" der Steuerberatungsleistungen von Mag. B. ist nicht erkennbar.

Vereinbarungen einer "Verzinsung" durch Geschäftsführertätigkeiten des Mag. B. existieren lt. Rahmenkreditvertrag nicht. Warum die Geschäftsführung des Mag. B. ein wirtschaftlicher Vorteil für die Bw. sein sollte, der eine Verzinsung ersetzen könnte, bleibt unverständlich. Die Bw. räumt dem Geschäftsführer einen – offensichtlich ohnedies überhöhten - Geschäftsführerbezug ein, der einen möglichen wirtschaftlichen Vorteil, den die Bw. durch die Geschäftsführung haben mag, ausreichend abgilt. Dieser Geschäftsführerbezug wird von der Bw. laufend zur Verminderung des Saldos des Verrechnungskontos Mag. B. herangezogen. Welchen zusätzlichen, darüber hinausgehend abzugeltenden Vorteil die Bw. haben könnte, ist nicht nachvollziehbar. Selbst wenn ein solcher vorläge, vermöchte er nicht, eine fremdübliche Kreditverzinsung zu ersetzen.

Eine entsprechende Vereinbarung im Kreditvertrag fehlt ohnedies gänzlich, auch wenn die Bw. wiederholt gegenteiliges behauptet. Aus dem Vertrag ergibt sich lediglich, dass Mag. B. solange *unentgeltliche Steuerberatungsleistungen* zu erbringen hat, als Verbindlichkeiten aushaften. Es bleibt völlig offen, welcher Wert diesen "unentgeltlichen Leistungen" zugemessen wird. Ob diese Leistungen nun anstatt einer fremdüblichen Verzinsung, oder, wie die Ausführungen der Bw. ebenfalls implizieren, anstelle von Rückzahlungen erbracht werden, ist dem Vertrag nicht zu entnehmen.

Insgesamt erhielt die Bw. völlig unüblicher Weise für die aushaftenden Kreditbeträge überhaupt keine, vertraglich fix vereinbarte, laufende Verzinsung und auch keine anderen quantifizierbaren Vorteile, die eine solche nachvollziehbar und fremdüblich zu ersetzen vermöchten.

Kreditrückzahlung:

Der Vertrag enthält keine generelle Regelungen und Fristen, betreffend die regelmäßige und vollständige Rückzahlung der aushaftenden Kreditsumme.

Lediglich bei Eintritt von zwei "Ausnahmefällen" ist eine teilweise Rückzahlung vorgesehen.

Wobei eine Reduzierung des Kreditrahmens innerhalb von 18 Monaten und damit eine zumindest teilweise Rückzahlung, nur für den Fall, dass der Gesellschafteranteil des kredit-

nehmenden Gesellschafters unter 50% fallen sollte, nicht fremdüblich erscheint. Es liegt - angesichts seiner dominierenden Stellung - allein im Einfluss des Kreditnehmers, ob dieser Fall überhaupt eintritt. So Geschäftsanteile übertragen werden, geschieht dies üblicher Weise gegen Zahlung entsprechender Beträge. Es erscheint unverständlich, dass in diesem Zusammenhang nicht sofortige Rückzahlungen vereinbart war, sondern ein unüblich langes Zahlungsziel von 18 Monaten eingeräumt wurde.

Es trifft zwar zu, dass weiters vereinbart wurde, jeweils 50% der Gewinnanteile des kreditnehmenden Gesellschafters zur Abdeckung des Verrechnungskontos zu verwenden. Die Bw. erzielte in den streitähnlichen Jahren nur im Jahr 1992 einen Gewinn. Dieser betrug lt. Bilanz der Bw. öS 822.705,10, und nicht wie in der Berufung behauptet rd. öS 1,15 Mill., was jedoch belanglos erscheint, denn es wurde – übereinstimmend lt. Betriebsprüfung und dem von der Bw. nachträglich vorgelegten Verrechnungskonto – **kein Gewinnanteil zur Abdeckung** des Verrechnungskontos Mag. B. **verwendet**. Angesichts dieses Umstands, erscheint der Einwand der Bw. befremdlich, wird doch durch diesen lediglich besonders hervorgehoben, dass von der Bw., entgegen jeglicher Praxis, nicht einmal vertraglich fixierte Rückzahlungsvereinbarungen eingefordert wurden.

Es erscheint auch wenig wahrscheinlich, dass ein Dritter – angesichts laufender Verluste der Bw. in den übrigen Jahren - eine derartige Vereinbarung überhaupt auch nur in Erwägung gezogen hätte. Eine Rückzahlung des Kredites innerhalb absehbarer Zeit erscheint durch diese Vertragsklausel nicht gewährleistet.

Die von der Bw. vorgenommene **Verrechnung von Geschäftsführerbezügen** mit den auf dem Verrechnungskonto aushaltenden Forderungen, ist überhaupt **nicht im Rahmenkreditvertrag vereinbart** und schon deshalb fremdunüblich. Vereinbarungen, wonach Kreditschulden durch Erbringung von Arbeitsleistungen, im konkreten Fall Geschäftsführerleistungen, "abzuarbeiten" sind, sind im Wirtschaftsleben nicht gebräuchlich.

Auch wenn die Fremdunüblichkeit der Gegenverrechnung von Geschäftsführerbezügen somit als klar erwiesen angesehen werden kann, erscheint es angebracht, die diesbezüglichen Einwendungen der Bw. einer weiteren Betrachtung zu unterziehen. Bemerkenswert ist im Zusammenhang mit der Bemessung des Geschäftsführerbezuges, dessen beträchtliche Schwankungen und augenscheinliche völlige Unabhängigkeit vom wirtschaftlichen Erfolg der Bw., sowie die auffällige Korrelation seines Anstiegs mit dem der aushaltenden Kreditbeträge. Die Amtspartei konnte, mangels jeglicher Mitwirkung der Bw., keine konkreten Feststellungen hinsichtlich der Angemessenheit des Geschäftsführerbezuges treffen. Die Bw. legte

diesbezüglich, trotz Aufforderung, keinerlei Berechnungen oder zweckdienliche Unterlagen vor und beschränkte sich darauf, erstmals in der Mängelbehebung der Berufung zu behaupten, ein Geschäftsführerbezug in Höhe von öS 1 Mill. sei angemessen. Eine unsubstantiierte Behauptung, die im höchsten Maße unrealistisch ist, erscheint doch angesichts der unstrittig angespannten, sich laufend verschlechternden Wirtschaftslage der Bw., sogar der von der Betriebsprüfung auf Basis der Vorjahre ermittelte Durchschnittswert von öS 275.000,-- überhöht. Die Bw. tut in keiner Weise dar, aus welchem Grund der Geschäftsführerbezug von 1991 öS 120.000,-- auf öS 1,4 Mill. in den Jahren 1995 und 2001 anstieg und damit selbst jenen Wert beträchtlich überstieg, den die Bw. selbst als angemessen behauptete.

Auch wenn es für die Beurteilung der streitgegenständlichen Jahre keiner Klärung bedarf, ist es doch auffällig, dass die Bw. im ergänzenden Schriftsatz vom 26.2.2001 behauptet, auch für 1999 öS 1 Mill. Geschäftsführerbezüge mit dem Verrechnungskonto Mag. B. verrechnet zu haben. Hier scheint der Bw. ein Irrtum unterlaufen zu sein, denn in der am 20.7.2001 von der Bw. bei Finanzamt eingereichten Bilanz zum 31.12.1999 wird ein Geschäftsführerbezug von lediglich öS 400.000,-- ausgewiesen.

Es kann im gegenständlichen Verfahren letztlich auch dahingestellt bleiben, welche Höhe ein angemessener Geschäftsführerbezug tatsächlich haben mag, denn es wurden in den streitanhängigen Jahren ohnehin keine Teile des Geschäftsführerbezuges als unangemessen angesehen und diesbezüglich die steuerliche Abzugsfähigkeit versagt.

Für das Verrechnungskonto gilt, dass die tatsächlich erfolgte Verrechnung eines teilweise überhöhten Geschäftsführergehalts – unbeschadet der Vertragswidrigkeit und der insgesamt gegebenen Fremdunüblichkeit - auch nicht zu einer ansonsten üblichen Rückzahlung in Form der Rückführung liquider Mittel führte, die die Bw. vor allem zur Abdeckung sonstiger Kreditverbindlichkeiten - die per Ende 1999 bereits mehr als öS 14 Mill. betrugen - dringend benötigt hätte.

Eine tatsächliche Rückführung von Barmitteln und damit eine Abstattung des Kredites innerhalb der nächsten 8 – 10 Jahren erscheint daher insgesamt durchaus nicht realistisch, vielmehr ist davon auszugehen, dass eine tatsächliche Rückzahlung der entnommenen Beträge, wie schon bisher, nur in ganz geringem Umfang und keineswegs vollständig erfolgen wird. Die von der Bw. ins Treffen geführte Verminderung des Saldos des Verrechnungskontos, ist - wie die Bw. mehrfach selbst ausführt - zum weit überwiegenden Teil nur auf die - nicht ver-

tragskonforme – Verrechnungen von offenkundig weitgehend willkürlich festgesetzten Geschäftsführerbezügen zurückzuführen.

Entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH (siehe z.B. VwGH 99/13/0154 vom 25.2.2004 m.w.N. E 26.9.1985, 85/14/0079; E 14.4.1993, 91/13/094, E 15.3.1995, 94/13/0249) kann zudem schon bei mangelnder Fremdüblichkeit, die Rückzahlbarkeit der vom Gesellschafter von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss.

Weshalb das Finanzamt hinsichtlich der über das Verrechnungskonto entnommenen Beträge, lt. Bw. „*den Beweis dafür schuldig geblieben sei, welchen Vorteil die Bw. Mag. B. zugewandt habe*“ bleibt dem UFS unverständlich. Die Bw. bestreitet nicht, dass Mag. B. die auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge zugeflossen sind und räumt sogar ausdrücklich ein, dass Mag. B. diese zur Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten verwendet hat. Warum Mag. B. dadurch keinen Vorteil erfahren haben sollte, bleibt unklar. Die von der Bw. behauptete *Bereicherung der Bw.* bzw. der *Vorteilsausgleich mit ersparten Geschäftsführerbezügen* existiert jedenfalls – wie bereits oben dargestellt - nicht.

Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter auf einem Verrechnungskonto, kann eine fremdübliche Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen, weil ein solcher Buchungsvorgang, weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus Rechtsgrund und Bedingungen der tatsächlichen Zahlungen hervorgehen. Die sich aus der Fremdunüblichkeit einer dem Gesellschafter gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht lassen sich durch die Tatsache einzelner Zahlungen an die Gesellschaft noch nicht entkräften (siehe auch dazu VwGH 99/13/0154 vom 25.2.2004 m.w.N. E 26.9.1985, 85/14/0079; E 14.4.1993, 91/13/094, E 15.3.1995, 94/13/0249).

Aus dem von der Bw. zitierten VwGH-Erkenntnis 89/13/0093, vom 6.11.1991 ist für den gegenständlichen Fall nichts abzuleiten. Diesem Erkenntnis lagen ein völlig anderer Sachverhalt und andere Rechtsfragen (§ 34 EStG, Zinsaufwand als ag. Belastung und Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) zugrunde. In diesem Verfahren hatte einer von mehreren Geschäftsführern der Gesellschaft auf Basis eines ausdrücklichen, schriftlichen und im voraus errichteten Darlehensvertrages, von ihm selbst als Kredit aufgenommene Mittel, an die Gesellschaft weitergeleitet und wollte die entstanden

Zinsaufwendungen aus dem Kredit geltend machen. Insoweit erscheint die Zitierung der Bw. sinnstörend verkürzt.

Keine Sicherheiten

Bei sämtlichen anderen Krediten wurde, jeweils in Kombination, eine ganze Palette solider, werthaltiger Sicherheiten - Verpfändung von Grundstücken, Wertpapieren, Lebensversicherungen und Kundenforderungen - eingeräumt und zusätzliche Risikoversicherungen und Bürgschafts- und Haftungserklärungen abgeschlossen, die nicht nur die jeweils aushaltenden Kreditsummen bei weitem abdeckten, sondern darüber hinaus auch für die Bedeckung aller eventuellen sonstigen Zins-, Mahn- und Bearbeitungsspesen hinreichten.

Gänzlich unüblich ist demgegenüber, dass der von der Bw. dem Gesellschafter Mag. B. eingeräumte Kredit de facto völlig unbesichert ist.

Das vereinbarte Blankoakzept (Wechsel) kann angesichts der Höhe der Außenstände nicht als ausreichende, hinreichend werthaltige Sicherheit angesehen werden. Zumal es trotz wiederholter Aufforderungen nicht vorgelegt wurde und daher berechtigte Zweifel bestehen, ob es überhaupt existiert.

Zusammengefasst kommt der UFS, aufgrund der obigen Erwägungen, zum Ergebnis, dass der Rahmenkreditvertrag nicht von vornherein nach außen erkennbar abgeschlossen worden ist. Weiters entspricht der Vertrag in allen für einen Kreditvertrag wesentlichen Punkten – Sicherheiten, Verzinsung, Rückzahlung, Vertragsdauer, Kündigung und Rahmenüberschreitung - nicht den im Wirtschaftsleben üblichen Konditionen. Zudem wurden teilweise nicht einmal die Vereinbarungen des Vertrages eingehalten.

Deshalb war dem Rahmenkreditvertrag, mangels Fremdüblichkeit, die steuerliche Anerkennung zu versagen, die Buchungen auf dem Verrechnungskonto als Entnahmen bzw. verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren (siehe dazu z.B. VwGH 85/14/0079 vom 26.9.1985) und insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Mangelndes Parteieingehör, Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht

Die Bw. hat im Betriebsprüfungsverfahren nur äußerst mangelhaft und auch im Rechtsmittelverfahren und nur äußerst zögerlich mitgewirkt und das Verfahren offenkundig vorsätzlich verzögert. Der Vorwurf, das Finanzamt habe durch die Nichtwürdigung der von der Bw. dargestellten Sachverhalte, das Parteiengehör verletzt, erscheint geradezu mutwillig. Die Behörde hat der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren nachweislich, mehrfach in mündlichen und

schriftlichen Vorhalten und der Schlussbesprechung eine Vielzahl von Möglichkeiten gegeben, sich mit den Feststellungen der Behörde umfassend vertraut zu machen.

Warum es die Bw., trotz schriftlicher Aufforderung zur Vorhaltsbeantwortung, während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens und auch danach über Monate, zum Teil sogar über Jahre, unterlassen hat, ihr geeignet erscheinende Einwendungen zu erstatten, vermag der UFS nicht zu erschließen. Es stellt jedenfalls keine Verletzung der Parteiengehörs und damit keinen Verfahrensmangel dar, wenn sich das Finanzamt mit Vorbringen die die Bw., unverständlicher Weise, erstmals erst Monate nach Bescheiderlassung erstattete, nicht aus-einandersetzen konnte.

Auch eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht ist für den UFS nicht erkennbar. Es mag durchaus zutreffen, dass der Betriebsprüfung das Rechenwerk der Bw. zur Verfügung gestanden hat. Wenn die Bw. aus diesem Rechenwerk nun, erstmals im Zuge der Mängelbe-hebung ihrer Berufung, Argument abzuleiten versucht, die ihr subjektiv geeignet erscheinen, die vom Finanzamt vorgenommene rechtliche Würdigung zu erschüttern, so wird damit keineswegs eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht dargetan. Wenn, wie die Bw. behauptet, tatsächlich alle Informationen zur Verfügung gestanden haben, gab es nichts mehr, was einer weiteren Ermittlung durch das Finanzamt bedurft hätte. Es kann vom Finanz-amt, unter Hinweis auf dessen amtswegige Ermittlungspflicht, nicht ernsthaft verlangt werden, noch nicht erstattete Einwendungen der Bw. "vorauszuahnen" und diese unter Einbeziehung der von der Bw. vorgelegten Belege und des vorliegenden Rechenwerks zu würdigen.

Bankverbindlichkeiten:

Die ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten lt. Bilanz und lt. Darstellung der BP stimmen bis einschließlich 1994, bis auf geringfügige Rundungsdifferenzen, überein. Für 1995 werden von der Bw. in der Berufung Bankverbindlichkeiten behauptet, die, gegenüber jenen von der Bw. selbst in ihrer Bilanz ausgewiesenen, um ca. öS 2,4 Mill. geringer sind. Es gibt keine Begründung der Bw. für diese Differenz, die sich auch aus den vorliegenden Unterlagen nicht ableiten lässt. Da die aushaftende Kreditsumme 1996 lt. Berufungsvorbringen jedoch wieder den Bilanzansätzen der Bw. entspricht und die Beträge lt. Bilanz von 1991 bis 1999 eine kontinuierliche Entwicklung zeigen, in die sich nur der erklärte Bilanzansatz der Bw. für das Jahr 1995 schlüssig und nachvollziehbar einfügt, wurde für die Berechnungen des UFS dieser Bilanzansatz als zutreffend herangezogen. Auch für die übrigen Jahre wurden vom UFS die

von der Bw. in ihren Bilanzen ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten ungerundet zum Ansatz gebracht.

Differenzen Saldo Verrechnungskonto und Zinsaufwand

Da die Bw. die Jahreserklärungen 1995 erst nach Abschluss der Betriebsprüfung einreichte und lt. Bw. zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung keine Jahresabschlüsse für 1995 und 1996 existierten, konnte die Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 offenkundig nur ein "vorläufiges" Verrechnungskonto Mag. B. einsehen. Warum die Bw. den Aufforderungen zur Stellungnahme während der Betriebsprüfung nicht nachkam und Einwendungen, nach denen das von der Bw. selbst vorgelegte Verrechnungskonto für 1995 und 1996 unrichtige Stände ausweise, erst im Zuge einer Mängelbehebung im September 1998 erstmals behauptete, ist für UFS nicht nachvollziehbar. Mangels Vorlage der den Änderungsbuchungen zugrunde liegenden Belege kann deren Richtigkeit nicht geprüft werden. Die Bw. verzichtet auch darauf zu erläutern, wodurch sich im Einzelnen die Verminderung der Salden gegenüber dem ursprünglich von der Bw. vorgelegten Konto ergibt.

Wie dem von der Bw. nachträglich vorgelegten Verrechnungskonto jedoch zu entnehmen ist, wurden offenkundig die Geschäftsführerbezüge von Mag. B. erst im Zuge der Bilanzerstellung eingebucht und gegenverrechnet, wodurch sich die Differenzen zu den ursprünglich vorgelegten Kontoblättern und den darauf basierenden Ansätzen der Betriebsprüfung erklären.

Aus denselben Umständen wird auch verständlich, warum der Zinsaufwand für die Jahre 1995 und 1996 von der Betriebsprüfung zu niedrig angesetzt wurde. Der UFS hat für seine folgenden Berechnungen hinsichtlich aller Jahre jene Zinsaufwendungen herangezogen, die die Bw. in ihren Bilanzen ausgewiesen hat.

Bankzinsen Bankspesen:

Die Verrechnung des Geschäftsführerbezuges mit dem Verrechnungskonto, mögen dessen Stand rein rechnerisch vermindern (lt Bw. auf nur noch öS 300.000,-- in Jahr 2001) , stellt jedoch – wie oben dargestellt - keine fremdübliche Form der Rückzahlung dar und es findet insoweit auch keine Rückführung liquider Mittel in den Betrieb statt. Vielmehr wurden diese Beträge der Bw. dauernd entzogen und verschlechtern zusätzlich nachhaltig deren Finanzsituation und erhöhen zusätzlich den Bedarf an Fremdmitteln. Für die Ermittlung des damit verbundenen, nicht betrieblich veranlassten Zinsaufwands, sind deshalb diese Beträge über die Jahre aufsummiert, jeweils dem Saldo des Verrechnungskonto zuzurechnen (siehe dazu die folgende Berechnung, Zeile: "Summierte Geschäftsführerbezüge **").

Bemerkenswert erscheint, dass die mit dem Verrechnungskonto gegenverrechneten Mietaufwendungen Mag. B. von 1991 bis 1996 von öS 19.600,-- auf öS 24.500,-- anstiegen.

Inwieweit dieser Mietzins und dessen Anstieg angemessen und fremdüblich ist; tatsächlich einen fremdüblichen wirtschaftlichen Vorteil für die Bw. darzustellen vermag, und daher das Verrechnungskonto zu recht verminderte, kann der erkennende UFS, mangels entsprechender Feststellungen nicht beurteilen. Es wird zugunsten der Bw. angenommen, dass diese Beträge zu Recht den aushaftenden Saldo minderten.

Die Bw. war aufgrund ihres überschaubaren wirtschaftlichen Erfolges nicht nur gezwungen, die laufenden Entnahmen des Mag. B. über ständig steigende Kredite zu finanzieren, es war der Bw. auch nicht möglich, die aushaftenden Kredite aus eigenen Erträgen abzubauen. Dies und der Umstand, dass Mag. B. kaum Barmittel an die Bw. rückführte, verursachte die hohe Zinsbelastung, die nicht betrieblich veranlasst war. Daran vermögen auch die Ausführungen der Bw. bezüglich der getätigten Investitionen und der Forderungsausfälle nichts zu ändern.

Da das Jahr 1997 nicht streitanhängig war, nahm der UFS diesbezüglich keine gesonderten Berechnungen vor. Es steht jedoch fest, dass der Anstieg der Kreditverbindlichkeiten im Jahr 1997 um ca. öS 2,9 Mill. auf insgesamt rund öS 11,9 Mill. mehr als hinreichend ist, neben den laufenden Entnahmen von Mag. B., auch die von der Bw. vorgenommenen Investitionen im Zusammenhang mit der Sitzverlegung zum Jahreswechsel 1996/1997 abzudecken. Ob diese, wie die Bw. behauptet, tatsächlich öS 2 Mill. betragen haben, erscheint zumindest zweifelhaft, betrugen die Investitionen lt. Anlagekonto der Bw. doch für die Jahre 1996 und 1997 insgesamt nur ca. öS 1,4 Mill. Eine Kürzung des Zinsaufwandes für 1997 wurde bis dato ohnehin nicht vorgenommen.

Aus der folgenden Berechnung ist klar zu erkennen, dass nur durch die hohen Entnahmen des Mag. B. die Zinsbelastung, so stark angewachsen ist. Ohne diese zusätzliche Zinsbelastung würde die Bw., mit Ausnahme des Jahres 1991, in allen Jahren positiv bilanzieren.

Selbst die laut Angaben der Bw. getätigten Investitionen könnten, so sich die Bw. nicht teilweise verbleibender Eigenmittel bedienen wollte, aus den laufend aufgenommenen Fremdmitteln, soweit sie die Entnahmen des Mag. B. übersteigen, ohne weiteres finanziert werden.

Die Behauptung der Bw., aufgrund von Forderungsausfällen sogar laufende Betriebsmittel mittels Bankkrediten finanzieren zu müssen, ist offenkundig unzutreffend. Aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ist vielmehr klar abzuleiten, dass die erzielten Einnahmen durchaus hinreichten, um die laufenden Aufwendungen und Forderungsausfälle zu bedecken. Die über-

durchschnittliche Schmälerung der Jahresergebnisse und die ausgewiesenen Verluste ergeben sich nur durch die auf überhöhte Entnahmen zurückzuführende Kredit- und Zinsbelastung.

| | 1991 | 1992 | 1993 |
|--|--------------|--------------|--------------|
| Bankverbindlichkeiten lt. Bw | 2.845.251,00 | 5.692.326,00 | 7.788.144,00 |
| Verrechnungskonto Mag. B.lt Bw. | 1.474.965,00 | 2.465.079,00 | 5.757.103,00 |
| Geschäftsführerbezug saldiert mit Verrechnungskonto lt. Bw. | 120.000,00 | 600.000,00 | 100.000,00 |
| Summierte Geschäftsführerbezüge ** | +120.000,00 | +720.000,00 | +820.000,00 |
| korrigiertes Verrechnungskonto lt. UFS | 1.594.965,00 | 3.185.079,00 | 6.577.013,00 |
| % lt ber. BP | 52% | 43% | 76% |
| % lt Korr UFS | 56% | 55% | 84% |
| Bankzinsen lt BP | 223.000 | 611.000 | 794.000 |
| Bankzinsen/spesen lt. Bw | 223.403,73 | 611.254,00 | 793.779,00 |
| Auszuscheiden lt. Bp | 115.960,00 | 262.730,00 | 603.440,00 |
| Auszuscheiden lt UFS | 125.106,00 | 336.189,70 | 666.774,36 |
| Differenz | +9.146,00 | +73.459,70 | +63.334,36 |
| Zugang Anlagen | 2.041.925,13 | 357.354,99 | 445.715,34 |

* in dieser Zeile werden jene Geschäftsführerbezüge dargestellt, die die Bw. saldomindernd mit dem Verrechnungskonto Mag. B. verrechnet hat.

** Da für den laufende Zinsaufwand maßgeblich, wird vom UFS jedoch jeweils die Summe der Beträge, die der Bw. dauernd entzogen wurden, zugerechnet.

| | 1994 | 1995 | 1996 | |
|--|--------------|--------------|---------------|--|
| Bankverbindlichkeiten lt. Bw. | 9.589.760,00 | 8.390.613,00 | 8.948.349,00 | |
| Verrechnungskonto Mag. B.lt Bw. | 7.064.887,00 | 5.696.975,00 | 5.853.234,01 | |
| Geschäftsführerbezug saldierte mit Verrechnungs- konto lt. Bw. * | 0,00 | 1.400.000,00 | 1.200.000,00 | |
| Summierte Geschäftsführer- bezüge ** | +820.000,00 | +2.220.000,0 | +3.420.000,00 | |
| korrigiertes Verrechnungs- konto lt UFS | 7.884.887,00 | 7.916.975,00 | 9.273.234,00 | |

| | | | | |
|--------------------------|------------|--------------|--------------|-------------|
| % lt ber. BP | 74% | 138% | 115% | |
| % lt Korr UFS | 82% | 94% | 104% | |
| | | | | |
| Bankzinsen lt BP | 981.000,00 | 1.062.000,00 | 705.000,00 | |
| | | | | |
| Bankzinsen/spesen lt. Bw | 993.174,00 | 1.167.205,00 | 1.203.826,55 | |
| | | | | |
| Auszuscheiden lt. Bp | 725.940,00 | 1.062.000,00 | 705.000,00 | |
| | | | | |
| Auszuscheiden lt UFS | 814.402,68 | 1.097.172,70 | 1.203.826,55 | Diff.Summe: |
| Differenz | +88.462,68 | +35.172,70 | +498.826,55 | +768.402,-- |
| | | | | |
| Zugang Anlagen | 578.769,79 | 22.066,67 | 1.015.822,28 | |

Die Bw. rügt, dass von der Betriebsprüfung das Verrechnungskonto mit gerundeten Beträgen dargestellt hat. Ein Vergleich der von der Betriebsprüfung angesetzten Beträge, mit jenen, die die Bw. erklärt hat, ergibt Abweichungen die bis einschließlich 1994 geringfügig sind. Sowohl die Saldostände des Verrechnungskontos, als auch die Zinsbelastung wurden richtig erfasst und gerundet. Dass der Bw. durch die Rundung ein Nachteil entstanden wäre, behauptet die Bw. ohnedies nicht, und es ist ein solcher für den UFS auch nicht erkennbar.

Für die gegenständliche Berechnung des nichtbetrieblichen Zinsaufwandes, wurden ohnedies die ungerundet Beträge lt. Bilanzen und Verrechnungskonto der Bw. herangezogen.

Zutreffend ist, dass die Saldostände des Verrechnungskontos Mag. B. für 1995 und 1996 lt. nachträglich vorgelegtem, berichtigten Verrechnungskonto Mag. B. deutlich geringer sind, als jene Werte, die von der Betriebsprüfung den ursprünglich von der Bw. vorgelegten Kontoblättern entnommen wurden. Allerdings ist auch der tatsächliche Zinsaufwand lt Bilanzen der Bw. für 1995 und 1996 beträchtlich höher, als jener, den die Betriebsprüfung ursprünglich berücksichtigt hatte.

Die vom Finanzamt vorgenommene "Auflösung" des Verrechnungskontos Mag. B. im Jahr 1995 erfolgten, ohnedies auf Basis der berichtigten Beträge, die die Bw. bekannt gegeben hatte. Insoweit kann die Bw. also durch vordem unrichtige Kontostände, ohnedies nicht beschwert sein. Das Jahr 1996 ist bezüglich Körperschaftsteuer nicht streitähnig bzw. wurde eine "Auflösung" des Verrechnungskontos bis dato ohnehin nicht vorgenommen. Auch insoweit kann die Bw. durch unrichtige Kontostände des Verrechnungskontos nicht beschwert sein.

Da jeweils nur die Jahresendstände des Verrechnungskontos der Gesamtjahreszinsbelastung gegenübergestellt wurden, stellt diese Berechnung des Anteils der nicht betrieblich verur-

sachten Zinsen, lediglich eine Schätzung dar. Mag. B. hat während des Jahres laufend Entnahmen getätigt, die zeitweise aushaftenden Beträge waren zum Teil beträchtlich höher, als die jeweiligen Jahresendsalden, was im Ergebnis auch eine höhere anteilige nichtbetriebliche Zinsbelastung bedeutet. Umgekehrt können Entstehen, Höhe, Dauer, Rückzahlungen und anteilige Kreditstände der unstrittig für betriebliche Investitionen benötigten anteiligen Kreditverbindlichkeiten mangels Trennung dieses Bereichs vom Gesamtfinanzierungsbedarf durch die Bw. weder eindeutig zugeordnet, noch der betrieblich veranlasste Zinsaufwand exakt ermittelt werden.

Im Ergebnis kann jener Anteil des Zins- und Bankspesenaufwandes, der nicht betrieblich veranlasst ist, nur schätzungsweise ermittelt werden. Die vom UFS auf Basis der von der Bw. erklärten Daten angestellte Schätzung, erscheint sachgerecht und den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommend.

Wie deutlich erkennbar, wären jene Werte, die der UFS in seiner Schätzung als nicht betrieblich anzuerkennenden Zinsaufwand ermittelte, insgesamt beträchtlich höher, als jene, die die Betriebsprüfung ermittelte.

Da die wirtschaftliche Lage der Bw. sich ungünstig darstellt – sie erzielt kaum Überschüsse und die bereits aushaftenden Kredit- und Abgabenverbindlichkeiten erscheinen deshalb kaum bewältigbar – sieht der UFS - aus rein praktischen Erwägungen davon ab, seine schätzungsweise ermittelten Werte, anstelle jener des Finanzamtes zum Ansatz zu bringen. Da es sich in beiden Fällen um Schätzungen handelt, die den tatsächlichen Verhältnissen zwar nahe kommen, denen jedoch ein gewisser Grad an Unsicherheit anhaftet, erscheint es im vorliegenden Fall angemessen, von einer Abänderung zu Ungunsten der Bw. Abstand zu nehmen.

Der Bw. ist insoweit zuzustimmen, als es ihr frei steht, betrieblich veranlasste Aufwendungen und Wirtschaftgüter des Betriebsvermögens wahlweise durch Eigen- oder Fremdmittel zu finanzieren. Die dafür aufgenommenen Verbindlichkeiten und die damit in Verbindung stehenden Zinsaufwendungen sind zweifellos als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Gegenteiliges wurde auch seitens des Finanzamtes zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens behauptet.

Die Bw. hat zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens auch nur Behauptungen hinsichtlich der Höhe der betrieblich veranlassten Zinsen aufgestellt. Wie den Berechnungen der Betriebsprüfung und den obigen Ausführungen zur Schätzung klar zu entnehmen ist, verblieb in den Jahren 1991 bis 1994 ein zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen hinreichender Anteil des

Zinsaufwandes als Betriebsausgaben abzugsfähig. Für 1995 und 1996 beabsichtigte die Betriebsprüfung zwar, den Zinsaufwand zu 100% auszuscheiden. Im Ergebnis blieb jedoch ein beträchtlicher Zinsaufwand abzugsfähig, da die Betriebsprüfung von einem weit niedrigeren, als dem tatsächlichen Gesamtzinsaufwand ausging.

Die Zinsbelastung, die durch die Finanzierung zum Jahreswechsel 1996/1997 vorgenommener Investitionen verursacht wurde, konnte ohnehin erst danach, also 1997 anfallen.

Wie bereits ausgeführt, kann auch die Höhe der betrieblich veranlassten Zinsen, nur auf einer mit Ungenauigkeiten behafteten Schätzung beruhen. Da der UFS insgesamt von Abänderungen zu Ungunsten der Bw. absieht, erscheint der nunmehr als Betriebsausgaben in den Jahren 1991 bis 1996 steuerwirksame Zinsaufwand jedenfalls angemessen, und es gibt keinen Hinweis darauf, dass dieser zu niedrig sein könnte und nicht jenem Teil der Kreditmittel, die unstrittig zur Finanzierung betrieblicher Investitionen erforderlich waren, entsprochen hätte. Es ist dem UFS deshalb nicht erschließbar, durch welche *gesetzlich nicht gedeckten Maßnahmen die Behörde die Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse durch die Bw. in ungesetzlicher Weise eingeschränkt haben sollte*. Die Bw. vermeint anscheinend mit diesen Ausführungen bezüglich eines zivilrechtlich generell freien Gestaltungsrechts der Finanzierung von betrieblichen Aufwendungen begründen zu können, dass es ihr ebenso frei stünde, auch die mit der Finanzierung von Privataufwendungen verbundenen Zinsen als betrieblich veranlasst zu behandeln.

Wie die Bw. selbst ausdrücklich einräumt, wurden der Bw., zwecks Bedeckung der Lebenshaltungskosten von Mag. B. über dessen Verrechnungskonto in beträchtlichem Ausmaß Mittel entzogen, obwohl – laut Rechenwerk und auch nach Ausführungen der Bw. in der Berufung – ein Geldmittelüberschuss im Unternehmen der Bw. nicht vorhanden war. Zur Finanzierung dieser Entnahmen konnten also nur die aufgenommenen Fremdmittel herangezogen werden, da andere Mittel unstrittig nicht zur Verfügung standen. Entgegen der Ansicht der Bw. ist der Zusammenhang zwischen Entnahmen Mag. B. und der gesteigerten Aufnahme von Kreditmitteln durch die Bw. klar ersichtlich. Diese Kredite stellen, soweit sie der Finanzierung von Aufwendungen der privaten Lebensführung (Summe der Entnahmen Mag. B.) dienten, keine betrieblich veranlassten Schulden dar. Ein damit verbundener Fremdmittelaufwand wäre jedoch nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienten. Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel, dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht betrieblich veranlasst und damit nicht abzugsfähig (siehe dazu VwGH 94/14/0017 vom 27.1.1998, 97/14/0127 vom 23.4.2002 und 2000/15/0057 vom 24.2.2005).

Der betrieblich veranlasste Zinsaufwand wurde daher zu Recht um jene im Schätzungswege ermittelten Beträge gekürzt, die für die Finanzierung der nicht betrieblich veranlassten Entnahmen Mag. B. notwendig waren. Das Recht der Bw. betriebliche Aufwendungen, wahlweise durch Fremd- oder Eigenmittel zu finanzieren bleibt dadurch unberührt. Es war daher insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Kapitalertragsteuerbescheid:

Hinsichtlich des Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1996 erhebt die Bw. keine gesonderten Einwendungen. Soweit sich die Bw. mit ihren allgemeinen Ausführungen augenscheinlich auch gegen diesen Bescheid zu wenden wünscht, ist sie auf die obigen Ausführungen zu verweisen. Es war daher auch insoweit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 16. Februar 2006