

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerden vom 31.03.2010 gegen die Bescheide des FA vom 26.11.2009, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006, Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 und betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 wird teilweise Folge gegeben. Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben betragen:

2002	EURO
Einkommen lt. BFG	262.687,50
Körperschaftsteuer 34%	89.313,75
Einbehaltene Steuerbeträge	- 2.837,75
Festgesetzte Körperschaftsteuer	86.476,00
2003	
Einkommen lt. BFG	206.718,80
Körperschaftsteuer 34%	70.284,39
Einbehaltene Steuerbeträge	- 1.130,01
Festgesetzte Körperschaftsteuer	69.154,38
2004	
Einkommen lt. BFG	278.106,96
Körperschaftsteuer 34%	94.556,36
Einbehaltene Steuerbeträge	- 3.249,05

Festgesetzte Körperschaftsteuer	91.307,31
2005	
Einkommen lt. BFG	471.083,42
Körperschaftsteuer 25%	117.770,85
Einbehaltene Steuerbeträge	- 13.927,93
Festgesetzte Körperschaftsteuer	103.842,92
2006	
Einkommen lt. BFG	230.850,60
Körperschaftsteuer 25%	57.712,65
Einbehaltene Steuerbeträge	- 18.457,37
Festgesetzte Körperschaftsteuer	39.255,28

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die einen Großhandel betreibt, fand im Jahr 2009 eine Außenprüfung statt, in deren Gefolge das Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006, und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 erließ. Weiters erging ein Bescheid betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006. Diese Bescheide datieren alle vom 26.11.2009.

Mit Schreiben vom 17.12.2009 (dieses Schreiben trägt den Eingangsstempel des zuständigen Finanzamtes mit Datum 18.12.2009) stellte die Bf. einen „Antrag auf Fristverlängerung der Berufungsfrist gegen den

Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu KöSt Bescheid 2002 vom 29.7.2003 u. Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 26. November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;

*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2003 vom 18.1.2005 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2004 vom 13.7.2005 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2005 vom 5.7.2006 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2006 vom 8.10.2007 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
sowie
Stundungsansuchen
[...].*

Es werde beantragt, die Berufungsfrist bis zum 31.3.2010 zu verlängern.

Weiters heißt es in diesem Schriftsatz: „In weiterer Folge stellen wir den Antrag die Körperschaftsteuer der Jahre 2002 bis 2006 von EUR 345.479,29, die Umsatzsteuer von EUR 30.512,11, die Kapitalertragsteuer von EUR 68.576,58 sowie die verrechneten Anspruchszinsen in Höhe von EUR 46.482,48 bis zur Erledigung der Berufung zu stunden [...]“

Mit Schriftsatz vom 31.3.2010 (der Eingangsstempel des Finanzamtes auf dem Berufungsschriftsatz trägt ebenfalls das Datum 31.3.2010) erhob die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) und bezeichnete darin die angefochtenen Bescheide wie folgt:

*„ Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu KöSt Bescheid
2002 vom 29.7.2003 u. Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 26. November 2009,
jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2003 vom 18.1.2005 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2004 vom 13.7.2005 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2005 vom 5.7.2006 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) zu USt u. KöSt
Bescheid 2006 vom 8.10.2007 u. Umsatz- u. Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 26.
November 2009, jeweils eingegangen am 30. November 2009;
[...].“*

Weiters angeführt sind die in diesem Verfahren nicht zu behandelnden Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen 2003 bis 2006 vom 9.12.2009, eingegangen am 15. 12. 2009.

Im Anschluss daran heißt es im Berufungsschriftsatz : „ [...]gegen die oben angeführten Bescheide erheben wir das Rechtsmittel der Berufung und dürfen unsere Ausführungen zu den einzelnen Punkten wie folgt darlegen:

[....]“

Am Ende des Berufungsschriftsatzes wird ausgeführt:

„ Wir beantragen, die Körperschaftsteuer aufgrund der in den einzelnen Punkten ausgeführten Berufung wie folgt festzusetzen (Spalte „beantragte Steuer):

Körperschaftsteuer	Veranlagung aus Bescheid aufgrund BP	Beantragte Steuer (wie ursprünglich)
Körperschaftsteuer 2002	87.564,-	11.938,46
Körperschaftsteuer 2003	70.667,38	15.948,63
Umsatzsteuer 2003	-10.932,27	-17.769,79
Körperschaftsteuer 2004	84.881,32	14.151,82
Umsatzsteuer 2004	-9.338,82	-12.904,40
Körperschaftsteuer 2005	104.117,93	17.126,79
Umsatzsteuer 2005	-11.362,29	-15.236,06
Körperschaftsteuer 2006	47.405,28	-8.309,08
Umsatzsteuer 2006	-2.518,23	-17.753,47
Kapitalertragsteuer 2002 - 2006	68.576,58	2.040,-
Säumniszuschläge 2003 - 2006	610,24	0,--

[.....]

In weiterer Folge stellen wir den Antrag auf Aussetzung der Abgabeneinhebung für die mit der Berufung im Zusammenhang stehenden Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer der Jahre 2002 bis 2006 sowie die in diesem Zusammenhang verrechneten Anspruchszinsen und Säumniszuschläge bis zur Erledigung der Berufung [...].“

Die Berufung gegen die oben angeführten Wiederaufnahmebescheide wurde in der Folge von der Bf. zurückgezogen und bildet keinen Bestandteil dieses Beschwerdeverfahrens.

Mit dieser Berufung (nunmehr Beschwerde) wurden im Einzelnen folgende Prüfungspunkte in Streit gezogen: Miete und Mieterinvestitionen betreffend Mietverhältnis in Wien, Miethausadresse, (Punkt 1 des Bp-Berichtes), PKW-Miteigentum (Pkt. 3), Provisionen und Kostenersätze (Pkt. 4), Verzugszinsen (Pkt 5), Verrechnung von

Geschäftsführerbezügen (Pkt. 6), weiters Schulungskosten sowie Kosten der Werbung und Anbahnung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Angefochtene Bescheide:

Zunächst stellt sich die Frage, ob der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 angefochten ist. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass der Haftungsbescheid nicht angefochten worden sei, weil dieser Bescheid im Gegenstand der Berufung nicht angeführt wurde. Die Bf. steht demgegenüber auf dem Standpunkt, dass mit der ausdrücklichen Anführung des Haftungsbescheides betreffend die Kapitalertragsteuer auf der letzten Seite der Berufung die Anfechtung erfolgt sei.

Außerdem sei die Kapitalertragsteuer antragsgemäß ausgesetzt worden, was nicht hätte geschehen dürfen, wenn man nicht von einer aufrechten Berufung ausgegangen wäre.

Nach § 250 Abs. 1 lit. a BAO muss die Beschwerde (vormals Berufung) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, enthalten.

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit. a BAO ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Berufungs(nunmehr Beschwerde)vorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist (VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041 und die dort zitierte Vorjudikatur und Lehre).

Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, davon auszugehen, dass sich der gegenständliche Berufungsschriftsatz auch gegen die Bescheide betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 richtet. Zwar hat die Bf. zu Beginn ihrer Berufung (nunmehr Beschwerde) diese Bescheide nicht als angefochten aufgezählt, doch geht aus dem Antrag am Ende des entsprechenden Schriftsatzes mit ausreichender Deutlichkeit hervor, dass auch die Kapitalertragsteuerbescheide angefochten sind. Dort wird u.a. eine Abänderung der Kapitalertragsteuer von 68.576,58 EURO auf 2.040,00 EURO beantragt. Auch wenn an dieser Stelle in der Überschrift fälschlicherweise nur von der Körperschaftsteuer gesprochen wird, so ergibt sich doch im Detail auch das Änderungsbegehren betreffend die Kapitalertragsteuer (wie im Übrigen auch der Umsatzsteuer). Überdies haben einige der von der Bf in Berufung (Beschwerde) gezogenen Berufungs-(Beschwerde-)punkte auch Auswirkungen auf die Haftung für die Kapitalertragsteuer.

Damit ist aber noch nicht endgültig entschieden, ob über die Haftung für Kapitalertragsteuer auch inhaltlich (in der Sache selbst gemäß § 279 BAO) entschieden werden kann. Gemäß § 278 BAO ist nämlich zunächst u.a. zu prüfen, ob die Beschwerde (vormals Berufung) nicht als nicht rechtzeitig eingebracht

zurückzuweisen ist. Während eine Zurückweisung der Beschwerde (Berufung) wegen Verspätung für die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2006 und die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 auf Grund des offenbar stillschweigend genehmigten Fristverlängerungsansuchens bis zum 31.3.2010 eindeutig zu verneinen ist, bedarf es bezüglich der Haftung für die Kapitalertragsteuer einer näheren Prüfung. Das Fristverlängerungsansuchen bezeichnet den Bescheid über die Haftung für Kapitalertragsteuer nämlich nicht. Erst bei dem im selben Schriftsatz gestellten Antrag auf Stundung der Steuernachforderungen „bis zur Erledigung der Berufung“ wird die Kapitalertragsteuer ausdrücklich und betraglich angeführt. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 85 Tz 1 und die dort zitierte Judikatur). Bei dieser Sach- und Rechtslage vertritt das Gericht die Auffassung, dass mit dem Stundungsansuchen im selben Schriftsatz für die Kapitalertragsteuer „bis zur Erledigung der Berufung“ auch der Wille einer Verlängerung der Berufungsfrist für die Kapitalertragsteuer ausreichend erklärt ist. Ein Antrag auf Stundung einer Abgabenschuld bis zur Erledigung der Berufung erscheint nur mit einer entsprechenden Berufung sinnvoll. Es ist daher in der Folge auch über die Haftung für Kapitalertragsteuer inhaltlich mit zu entscheiden.

B) In der Sache selbst:

1) Miete und Mieterinvestitionen Wien, Miethausadresse (U 2003 – 2006, K 2003 – 2006, KEST 2003 – 2006):

Nach der insoweit unbestrittenen Aktenlage hat die in Ort1 niedergelassene Bf. mit Mietvertrag vom 22.3.2004 rückwirkend ab 14.7.2003 Büroräumlichkeiten im Haus des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf., Herrn akademTitel rdn KOR, in Wien, Miethausadresse Nr1 angemietet. Dieses Haus wurde im Juni 2003 vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. erworben. Laut Mietvertrag wurden im Streitzeitraum 10% des Erdgeschoßes (122 m²), 30% des 1. Obergeschoßes (122 m²) und 100% des 2. Obergeschoßes (50 m²) gemietet. Die Bf. begehrt die steuerliche Absetzung der geleisteten Miete und der in den Jahren 2003 und 2006 aktivierten Mieterinvestitionen. Das Finanzamt versagte die steuerliche Anerkennung im Wesentlichen mit der Begründung, dass die behauptete Nutzung als Büroräumlichkeiten nicht erwiesen sei. Gelegentliche Besprechungen mit Kunden und Geschäftspartnern in dem von der Familie KOR (Ehegattin und 3 Kinder) bewohnten Haus, würden die Miete und die Mieterinvestitionen der Bf. nicht abzugsfähig machen. Die Bf. betonte demgegenüber die Dispositionsfreiheit. Einem Steuerpflichtigen stehe es frei zu entscheiden, welche Räume er anmiete bzw. betrieblich nutze. In dem Haus hätten Besprechungen mit größeren Kunden stattgefunden.

Diese Streitfrage war auch Gegenstand einer vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., Herrn akademTitel rdn KOR, eingebrachten Berufung (bzw. nunmehr Beschwerde). Über diese Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 2.11.2015, RV/4100345/2011 entschieden und darin zur Frage der gegenständlichen Vermietung im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

„Strittig ist die Anerkennung des zwischen dem Bf. als Bestandgeber einerseits und der [Name der Bf.] GmbH als Bestandnehmerin andererseits abgeschlossenen Mietverhältnisses in Bezug auf Teile des Objektes Miethausadresse Nr1 in [Postleitzahl] Wien. Der Mietvertrag wurde am 22.3.2004 von den Vertragsparteien unterzeichnet und sollte das Mietverhältnis - rückwirkend - bereits am 23.7.2003 beginnen. Zum Mietgegenstand wird in Pkt I. des Vertrages Nachstehendes konkretisiert: „Erdgeschoss (122 m2 Nutzung ca 10%, 1. Stock (122 m2 Nutzung ca 30%) und Obergeschoss (50 m2 Nutzung 100%).“ Welche Räumlichkeiten im Erdgeschoss bzw. im 1.Stock in Bestand gegeben werden sollten, wird nicht festgehalten. Da der Vermieter und die Mieterin in einem Naheverhältnis zueinander stehen – der Bf. ist geschäftsführender Gesellschafter der Mieterin – sind bei der Beurteilung des gegenständlichen Bestandverhältnisses die Kriterien der Angehörigenrechtsprechung heranzuziehen. Demnach können Verträge zwischen nahen Angehörigen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann Anerkennung finden, wenn diese nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gelangen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Ein rückwirkender Abschluss eines Mietvertrages ist grundsätzlich nicht fremdüblich und berechtigt die Versagung der steuerlichen Anerkennung (VwGH 27.5.1987, 84/13/0221). Ebenso unüblich ist die Vereinbarung „ca 10%“ bzw. „ca 30%“ eines bestimmten Stockwerkes in Bestand zu nehmen, ohne dabei die angemieteten Räumlichkeiten konkret zu benennen. Dass eine derartige Diktion eine Ingerenz zwischen Vermieter als Privatmann und seiner Gesellschaft indiziert, ist offensichtlich. Abgesehen davon stellt sich die Frage nach der betrieblichen Notwendigkeit der Räumlichkeiten. Der Prüfer führte aus, dass im Zuge einer Besichtigung der Liegenschaft keinerlei berufliche Verwendung von Räumlichkeiten, etwa als Büro etc., festgestellt werden konnte. Das Beschwerdevorbringen, wonach die Räumlichkeiten dazu gedient hätten, ausländische Geschäftspartner in einem angemessenen Ambiente für Besprechungen zu empfangen, verfängt ebenso wenig wie der Einwand, dass diese in den gemieteten Räumlichkeiten fallweise genächtigt hätten. Das Empfangen von Geschäftsfreunden im häuslichen Wohnverband führt ebenso wenig zu einer betrieblichen Nutzung von Räumlichkeiten wie die gelegentliche Nächtigung von Geschäftspartnern im Privathaus. Wenn der Bf die Räumlichkeiten im Obergeschoss (zumindest seit dem Umbau in 2006) als Büro genutzt haben sollte, so handelt es sich hierbei um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände steuerlich nicht abzugsfähig. Nur in dem Fall, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des

Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben zum Abzug zugelassen. Dass die Räumlichkeit im Obergeschoss den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Bf. gebildet hätten, ist offenkundig (schon ob der regen Reisetätigkeit des Bf.) nicht der Fall.

Das Gericht folgt den Ausführungen der Amtspartei, wonach die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses zu versagen sei. Damit sind Einkünfte aus dieser Tätigkeit nicht anzusetzen; vice versa sind auch Vorsteuern nicht anzuerkennen bzw. erzielte Einnahmen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.“

Diesen Ausführungen schließt sich der erkennende Richter an. Ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, dann können auch die gegenständlichen Mietaufwendungen und Mieterinvestitionen (in Form der Afa) nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Die verrechnete Umsatzsteuer kann nicht als Vorsteuer berücksichtigt werden und stellen die Mietaufwendungen und die Mieterinvestitionen verdeckte Ausschüttungen, die der KESt unterliegen, dar. Diese abgabenrechtlichen Konsequenzen aus der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses sind an sich auch nicht weiter bestritten. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2) PKW-Miteigentum (K 2002 – 2006, KESt 2002, 2003 und 2006):

Streit besteht darüber, ob die Afa für mehrere von der Bf. finanzierte PKW, die in Russland stationiert und dort auf Namen von Familienangehörigen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. gekauft und behördlich angemeldet wurden, eine Betriebsausgabe der Bf. darstellt und ob die entsprechenden Anschaffungen auf Kosten der Bf. im Streitzeitraum eine verdeckte Ausschüttung darstellen.

Im Beschwerdeverfahren hat sich ergeben, dass eine Nutzung von in Russland befindlichen PKW durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. im Zuge seiner beruflichen Reisen für die Bf. in Russland dem Grunde nach glaubhaft ist. Der Höhe nach wird dieser Aufwand mit einem betrieblich bedingten Wertverzehr in untergeordnetem Ausmaß (rund 25%) von 3.200,00 EURO (2002), 4.450,00 EURO (2003), 5.100,00 EURO (2004), 5.100,00 EURO (2005) und 6.600,00 EURO (2006) geschätzt. Diese Aufwendungen stellen bei der Bf. Betriebsausgaben dar. Da aber die PKW nicht als im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Bf. befindlich anzusehen sind, ist deren Anschaffung auf Kosten der Bf. als verdeckte Ausschüttung in der vom Finanzamt angesetzten Höhe zu qualifizieren. Die Verfahrensparteien haben sich mit diesem Ergebnis letztlich einverstanden erklärt.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Das Betriebsergebnis lt. Bp ist daher um 3.200,00 EURO (2002), 4.450,00 EURO (2003), 5.100,00 EURO (2004), 5.100,00 EURO (2005) und 6.600,00 EURO (2006) zu vermindern.

3) Provisionen und Kostenersätze (K 2002 – 2006):

Zu diesem Beschwerdepunkt hielt die Betriebsprüfung in ihrem Bericht über die Außenprüfung im Wesentlichen fest, dass die Bf. im Dezember 1999 mit einer Vertragsverlängerung im Dezember 2002 mit der Firma CHS in Moskau/Russland eine Vereinbarung getroffen habe, wonach sich die Bf. verpflichtete, der Firma CHS die Kosten von Büro- und Lagerräumlichkeiten, die Anschaffung und Erhaltung des benötigten Fuhrparkes und sämtliche Personal- und sonstigen Kosten, die zu Geschäftsabwicklungen der Bf. in Russland anfielen, im Ausmaß von 90% zu ersetzen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., Herr akademischer Titel rdn KOR sei laut seinen eigenen Aussagen mittelbar über die Firma SAM an der Firma CHS beteiligt. Die Kostenübernahme durch die Bf. sei auch im Jahr 2006 erfolgt, obwohl in diesem Jahr keine Verrechnung über die Firma CHS erfolgt sei. Ab dem Jahr 2006 sei nämlich die Firma CHS durch die Firma CAG Moskau ersetzt worden. Zusätzlich habe die Firma CHS von der Bf. eine Provision in Höhe des erwirtschafteten Rohgewinnes sämtlicher Umsätze der Bf. und auch der Umsätze der Firma LPA GmbH in Wien, die in Russland und der Ukraine erzielt worden seien, erhalten. Das Einbeziehen der Umsätze der Firma LPA in die Provisionsverrechnung habe auch Umsätze der Firma LPA erfasst, die nicht an CHS sondern direkt an Unternehmen der LPA Gruppe in Russland gegangen seien. Die Bf. habe der Firma LPA in Wien dafür lediglich im Jahr 2003 einen anteiligen Kostenersatz in Höhe von 150.000,00 USD verrechnet. Die Firma CHS habe die Waren der Bf. in Russland weiterveräußert. Dazu vertritt die Betriebsprüfung und ihr folgend das Finanzamt die Auffassung, dass diese Vereinbarung nicht fremdüblich sei. Es sei nicht üblich, dass man einem Geschäftspartner 90% seiner Kosten unabhängig vom Geschäftserfolg ersetze und dies auch noch für Jahre, in denen es keine Geschäftsbeziehung mehr gegeben habe. Als angemessen anzuerkennen sei lediglich eine Verkaufsprovision in Höhe von 0,5% des Umsatzes. Für das Jahr 2006 sei auf Grund der fehlenden Warenerlöse mit der Firma CHS keine Kostenübernahme anzuerkennen. Überdies habe für den gesamten Prüfungszeitraum eine anteilige Kostenverrechnung an die Firma LPA in Wien zu erfolgen.

In ihrer Beschwerde hält die Bf. der Auffassung des Finanzamtes im Wesentlichen entgegen, dass die gegenständliche Vereinbarung unter dem Gesichtspunkt getroffen worden sei, dass die Bf. für die Abwicklung ihrer Handelsgeschäfte in Russland eine Niederlassung benötigt habe, um die rechtlichen organisatorischen und sprachlichen Barrieren des russischen Marktes besser bewältigen zu können. Aus Kostengründen habe man sich dann entschlossen, nicht eine eigene Niederlassung zu gründen sondern sich in Russland durch einen Dritten vertreten zu lassen, der von der Bf. mit den Waren beliefert werde. Es habe sich als rentabel herausgestellt, mit russischen Gesellschaften zwecks Wiederverkaufs der Ware auf dem russischen Markt zusammenzuarbeiten. Nach ungefähren Einschätzungen hätte die Bf. eine Niederlassung in Russland rund um die 400.000,00 EURO gekostet. Der mit der Firma CHS vereinbarte Kostenersatz sei etwa um die Hälfte billiger gewesen, als eine eigene Niederlassung. Es seien auch nicht alle Kosten der Firma CHS in die Berechnung des 90%-igen Kostenersatzes einbezogen worden. Die vom Finanzamt angesetzte Provision von 0,5% der Umsätze und somit in Höhe von durchschnittlich 93.000,00 EURO pro Jahr sei zu gering, um eine Niederlassung in

Russland finanzieren zu können. Die von der Bf. durchschnittlich gezahlten Kostenersätze und Provisionen würden 1,11% der der Bf. zuzurechnenden Umsätze betragen. Im Jahr 2006 habe die Firma CHS weiter die Distributionsfunktion für die Bf. ausgeübt. Lediglich die Funktion des Zollbrokers habe die Firma CAG übernommen. Somit seien auch weiterhin die Kostenersätze an die Firma CHS gerechtfertigt gewesen. Auch werde die Weiterverrechnung der Kostenersätze an die Firma LPA in Wien nicht akzeptiert, weil im Rahmen des Verkaufes von Waren von der Bf. an die Firma LPA diese Kostenkomponente im Gewinnaufschlag enthalten gewesen sei.

Im weiteren Beschwerdeverfahren führte das Finanzamt noch aus, dass es sich bei der Firma CHS auf Grund der mittelbaren Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf., Herrn akademTitel rdn KOR, um ein mit der Bf. verbundenes Unternehmen handle. Eine Funktionsanalyse habe ergeben, dass CHS die Verzollung, Lagerung und Weiterfakturierung der Waren übernommen habe, während die Bf. alle anderen Funktionen wie Aufbau der Geschäftsbeziehungen zu den Lieferanten, Rahmenverträge und Finanzierung ausgeübt habe. Es sei aber rund 70% des Gewinnes an CHS gegangen. Mit der Schätzung von Provisionen in Höhe von 0,5% der Umsätze habe die Betriebsprüfung letztlich 25% des Rohgewinnes aus den Geschäften mit CHS als Provision anerkannt, was bei der festgestellten Funktionsverteilung angemessen sei.

Die Bf. führte weiters aus, dass CHS in Russland die Kontakte zu den verarbeitenden Betrieben aufgebaut habe. Als CHS an die Grenzen der Finanzierbarkeit gestoßen sei, habe man sich der österreichischen Bf. bedient. Die Bf. habe die Kundenkontakte und den aufbereiteten Markt für ihre Waren von der Firma CHS übernehmen können. Es habe daher die Bf. durch den Marktauftritt und die entsprechenden aufgebauten Kontakte profitiert und nicht CHS. Für eine Gewinnverteilung an CHS in Höhe von 25% gäbe es keine Vergleichswerte.

Bei einem in der Folge durchgeführten Erörterungstermin brachte die Bf. u.a. vor, dass CHS de facto als Handelsvertreter tätig gewesen sei. CHS habe nicht auf eigene Rechnung von der Bf. gekauft und auch nicht auf eigene Rechnung weiter verkauft. Die Bf. stelle aber Verkaufsrechnungen an CHS aus. Das Geld für die Ware gehe direkt an die Bf.. Dazu wurde auf eine Email von Mag. BE vom 17.7.2009 verwiesen, die bei diesem Erörterungstermin vorgelegt wurde.

Diese Email stellte den Warenverkehr an Hand von zwei Beispielen („Geschäftsfall Februar 2003“ und „Geschäftsfall Juni 2006“) im Wesentlichen wie folgt dar: Die Bf. habe im eigenen Namen und auf eigene Rechnung im Feber 2003 Ware von KIM um 418.Nr1,00 EURO gekauft und mit Profit um 471.240,00 USD (= 439.794,68 EURO) an CHS verkauft. CHS habe diese Ware an den Endabnehmer AKI um 625.968,42 USD weiterverkauft. Dabei sei der Bf. ein Profit von 5,19% und CHS ein Profit (nach Abzug der Verzollungskosten etc.) von 2,03% verblieben. CHS habe aus rechtlichen Gründen (keine Lizenz zur Einfuhr) keinen Einkauf buchen und keine direkte Kaufpreiszahlung an die Bf. leisten können. Aus österreichischer Sicht lägen Handelsgeschäfte zwischen der Bf. und CHS vor. Die Kaufpreiszahlung sei aber von dritter Seite (von TLU) über Anweisung

von CHS erfolgt. Zwischen TLU und CHS habe ein offenes Verrechnungsverhältnis bestanden. Im zweiten Beispiel (betreffend das Jahr 2006) sei der Warenverkauf von der Bf. an CAG in Russland erfolgt, das dann die Ware an CHS weiter verkauft habe. CHS habe seinerseits die Ware an Endabnehmer (AKI) in Russland mit Profit verkauft. Dabei sei bei der Bf. ein Profit von 1,69% und bei CHS ein Profit (nach Abzug von Kosten für Zoll, Lagerung und Transport) ein Profit von 0,55% entstanden. In diesem Fall sei eine durchgehend synalagmatisch geschlossene Vertragskette vorgelegen (CAG habe eine Einfuhrlizenz gehabt).

An diese Darstellung anknüpfend hielt das Gericht der Bf. mit Schreiben vom 11.3.2015 folgende Bedenken vor: Wenn CHS sowohl im ersten Fall wie auch im zweiten Beispielsfall offenbar auf eigene Rechnung an Abnehmer in Russland die Ware verkauft und dabei (nach Abzug von Kosten!) einen Profit erzielt habe, weshalb sollte CHS noch eine Provision bzw. einen Kostenersatz von der Bf. bekommen? Der Email Mag. BE sei eine in Ablichtung angeschlossene Rechnung von der Bf. an CHS vom 19.2.2003 über den (oben im ersten Beispiel angeführten) Rechnungsbetrag von 471.240,-- USD (Rechnungsnummer 111) angeschossen. Wenn die Bf. in diesem Geschäftsfall also eine Rechnung über 471.240,00 USD an CHS ausgestellt habe, dann liege die Vermutung nahe, dass auch nur dieser Betrag an die Bf. (von dritter Seite) gezahlt worden sei. Nach der in den Akten einliegenden Provisionsgutschrift von der Bf. an CHS für das Jahr 2003 sei diese Ausgangsrechnung Nr. 111 der Berechnung der Provision für CHS zugrunde gelegt worden. Dies würde wiederum dafür sprechen, dass die Bf. nur den in dieser Rechnung ausgewiesenen Betrag erhalten und auch nur diesen Betrag als Einnahme bzw. Umsatz erfasst habe. In diesem Fall gäbe es auf den ersten Blick aber keinen Grund, warum die Bf. noch zusätzlich Provisionen oder Kostenersätze an CHS zahlte. Sollte aber, was zu belegen wäre, die Bf. eine Zahlung von 625.968,42 USD (oder einen anderen höheren Betrag als 471.240,00 USD) aus diesem Geschäftsfall bekommen haben, dann stelle sich die Frage, wie diese Überzahlung buchmäßig dargestellt worden sei. Sei dieser höhere Betrag der Besteuerung in Österreich zugrunde gelegt worden? Sei dies generell bei den Lieferungen an CHS/CAG der Fall?

Diesen Bedenken begegnete die Bf. in ihrem Schreiben vom 29.5.2015 damit, dass sie vorbrachte, die Beispiele in der besagten Email seien nur exemplarische Darstellungen, um grundsätzlich den Geschäftsvorfall besser verstehen zu können. Die beiden Beispiele würden nicht die noch am Ende des Jahres vom Lieferanten KIM gegebene Gutschrift auf die Wareneinkäufe beinhalten, sodass sich die Gesamtmarge, welche der Bf. verblieben sei, noch erhöht habe. Richtig sei, dass die Bf. aus dem Geschäft (erstes Beispiel) nur den angeführten Betrag von 471.240,00 USD fakturiert und erhalten habe. Überdies stellte die Bf. in Abrede, dass die Firma CHS ein verbundenes Unternehmen sei.

Letzterem entgegnete das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 14.7.2015, dass im Zuge der Betriebsprüfung eine von der LPA GmbH Österreich erstellte Firmengruppenpräsentation, die als Vorlage zum 4th Rohstoffkongress⁴ Kongress im Mai 2003 diente, übergeben worden sei. In dieser Präsentation bzw. Broschüre seien sowohl

die Firma CHS als auch die Firma CAG auf dem Deckblatt zu sehen. Bei der Präsentation auf dem 5th Rohstoffkongress⁵ Kongress im Juni 2004 habe der Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf., ine KOR erklärt, zwei Firmen in dieser Gruppe, nämlich die Bf. und die Firma LPA zu managen. Weiters habe ine KOR Folgendes (vom Finanzamt aus dem Englischen übersetzt) ausgeführt: „ *Unsere anderen Gesellschaften auf dieser 1. Folie sind CHS und CAG International. Sie residieren in Moskau und sind unser Head Office. Sie beschäftigen sich mit dem Vertrieb, der Logistik und dem Verkauf von [...] auf dem Markt*“.

Weiters hielt das Finanzamt fest, dass Gesellschafter der Firma CHS laut Auskunft des KSV vom Mai 2008 die am 27.7.2004 registrierte Firma SAM sei. Zur Firma CAG führte das Finanzamt aus, dass dieses Unternehmen am 26.8.2002 gegründet worden sei. Alleingesellschafter sei, wie im Prüfungsverfahren nie bestritten worden sei, der griechische Staatsbürger AM. Dieser sei seit Oktober 2002 bei einem verbundenen Unternehmen, nämlich der LPA GmbH in Wien, tätig. Geschäftsführer sei Herr HE. AM habe bis zum Jahr 2000 in einem griechischen Lokal in Ort¹ gearbeitet. Es sei nicht glaubhaft, dass dieser ein Unternehmen in Russland gründe und in den Besitz der Berechtigungen zur Einfuhr von Waren (Zollbrooker) in Russland gelangen habe können. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei AM um einen Treuhänder für die Bf., die Firma LPA oder Herrn akademTitel rdn KOR.

In ihrer Replik vom 5.11.2015 entgegnete die Bf., dass eine Darstellung auf einer Präsentation wohl nicht ausreichen könne, um auf eine verbundene Unternehmensgruppe zu schließen. Es sei natürlicherweise das Anliegen bei solchen Kongressen bei Kunden und Dritten eine größere Einheit zu präsentieren, um die Marktposition und die aus der Größe resultierende Stärke und Lieferfähigkeit zu zeigen. Wenn überhaupt dann könne man nur von einer losen Interessensgemeinschaft sprechen. Informationen des KSV aus Ländern wie Russland seien bedenklich.

In der am 29.6.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde schließlich von der Bf. außer Streit gestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., Herr akademTitel rdn KOR, ab dem Jahr 2004 Gesellschafter der Firma SAM und dass die Firma SAM im Streitzeitraum wiederum an der Firma CHS beteiligt gewesen sei. Die Vertreter des Finanzamtes führten noch aus, dass man im Zuge der Betriebsprüfung keine Dokumentationen zur Verrechnungspreisfrage betreffend die Geschäfte zwischen Bf. und CHS bekommen habe. Es seien keine Verrechnungspreisdokumentationen vorgelegt worden. Man wisse nicht, ob die Bf. selbst die Verrechnungspreisproblematik für sich geprüft habe. Es gehe hier um den Fremdvergleich bzw. die Funktionsrisikoanalyse. Dabei gehe es nicht darum Alternativen zu prüfen wie z.B. ob eine eigene Betriebsstätte in Russland billiger gewesen wäre. Die entscheidende Frage sei, was hätte ein Fremder an CHS für die von CHS erbrachte Leistung bezahlt. Man habe dann festgestellt, dass CHS nur eine Routinefunktion übernommen hätte und dann letztlich eine - rückwirkend betrachtet - großzügige Schätzung von 0,5 % der Umsätze als Provision vorgenommen. Überdies wäre bei Gründung einer eigenen Betriebsstätte in Russland der Aufwand der

Betriebsstätte in Russland anzusetzen gewesen und nicht in Österreich. Es würden dabei die gleichen Fremdvergleichsgrundsätze gelten. Da die Bf. die Provision an CHS auch für Umsätze bezahlt habe, die die Fa. LPA GmbH über CHS mit Russland erzielt habe, sei ein entsprechender Anteil der Provision an LPA als Forderung weiter zu verrechnen gewesen. LPA und die Bf. seien ebenfalls verbundene Unternehmen. Herr akademischer Titel KOR rdn sei sowohl an LPA als auch an der Bf. beteiligt.

Bei dieser Aktenlage vertritt das Gericht die Auffassung, dass die vom Finanzamt im Schätzungswege vorgenommene Festsetzung der Provision und die anteilige Weiterverrechnung an die Firma LPA GmbH (und damit Reduzierung der Provision als Aufwand) im Ergebnis rechtens ist.

Sobald Leistungen zwischen Unternehmen, die in unterschiedlichen Staaten ansässig sind, erbracht werden, entsteht in steuerlicher Hinsicht neben der Problematik der Abgrenzung des Einkommens der unterschiedlichen Steuerpflichtigen auch jene der grenzüberschreitenden Abgrenzung von Besteuerungsrechten zum Zwecke der Sicherung des jeweiligen nationalen Steueraufkommens. Zu diesem Zwecke wurden zwischen den einzelnen Staaten – so auch zwischen Deutschland und Österreich – internationale Abkommen abgeschlossen, die sich an Art. 9 des OECD-Musterabkommens 1992 orientieren, der besagt, dass Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmungen dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen müssten. Dieses "Arm's length Prinzip" ist jener internationale Maßstab, der nach Übereinkunft der OECD-Mitgliedsstaaten für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke heranzuziehen ist. Verrechnungspreise sind jene Preise, zu denen ein Unternehmen an verbundene Unternehmen körperliche Waren oder immaterielle Vermögenswerte liefert oder Dienstleistungen erbringt. Mit diesem Begriff ("Transfer Pricing") wird somit die Preisgestaltung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen definiert. Konzerninterne Transaktionen umfassen die Lieferung von Waren, die Erbringung von Dienstleistungen und die Übertragung von materiellen wie auch immateriellen Vermögenswerten innerhalb verbundener Unternehmen. Der grundlegende Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes ("Arm's Length Principle") stellt ein umfassendes und auf internationaler Ebene anerkanntes Prinzip der Interpretation von Verrechnungspreisfragen dar. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gilt eine Transaktion als fremdüblich, wenn sie in der gewählten Form auch von zwei unabhängigen Unternehmen in einer vergleichbaren Situation unter vergleichbaren Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Bei der Auslegung des Fremdverhaltensgrundsatzes sind dabei die von der OECD überarbeiteten und ergänzten "Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen" zu berücksichtigen; die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 wurden mit Update 2010 neu gefasst (= OECD-VPG 2010). Verrechnungspreise sind demnach so festzusetzen, wie dies zwischen fremden, voneinander unabhängigen Unternehmen geschehen würde. Regelungsgegenstand sind nicht nur Geschäftsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, sondern auch Beziehungen zwischen anderen Unternehmungen

gemeinsamer Leitung sowie Betriebsstätten. Als Maßstab für eine angemessene Gewinnaufteilung zwischen den Vertragsstaaten dient der Fremdverhaltensgrundsatz. An Methoden stehen die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode, die Kostenaufschlagsmethode und zusätzlich die Gewinnteilungsmethode bzw. die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode zur Verfügung. Auch eine Kombination von Methoden ist möglich. Zwar sind die Verrechnungspreisgrundsätze nur Empfehlungen einer internationalen Organisation, sie sind aber Auslegungsinstrument für alle von dieser Empfehlung betroffenen Rechtsnormen. Dies können Normen des Völkerrechts (DBA) oder solche des innerstaatlichen Rechts sein. Abs. 1 des OECD-Kommentars zu Art. 9 des OECD-MA beruft sich ausdrücklich auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, bezieht diese in den rechtlichen Wirkungsbereich des OECD-Kommentars ein und hebt sie damit auf die bereits höchstgerichtlich anerkannte Bedeutungsebene des OECD-Kommentars. Aussagen über den rechtlichen Bedeutungswert des OECD-Kommentars sind daher auch für die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze relevant. Im OECD-Musterabkommen und seinem Kommentar festgeschriebene Auslegungsergebnisse strahlen auch auf die Auslegung des inländischen Rechts aus. Da Abkommensrecht innerstaatliche Besteuerungsansprüche nur einschränken, nicht aber erweitern kann, bedarf der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er in Art. 9 OECD-MA zugrunde liegt, einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, um auf diesem Grundsatz beruhende Mehrgewinne der steuerlichen Erfassung zuführen zu können. Nach h.A. findet sich die Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer solchen OECD-konformen Verrechnungspreiskorrektur auf innerstaatlicher Ebene vor allem in § 6 Z 6 EStG 1988, weiters auch in den aus dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspringenden Bestimmungen der §§ 21ff BAO, die die Grenzen der steuerlichen Gestaltungsfreiheit definieren. Danach wird für Zwecke der Besteuerung stets der wahre wirtschaftliche Gehalt zugrunde gelegt, sofern ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, die dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist. Nach § 138 BAO ist zudem eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei konzerninternen Auslandsbeziehungen gegeben. Die Grundlagen der Verrechnungspreisgestaltung sind schriftlich festzuhalten (einschließlich der Angabe der gewählten Methode; Verrechnungspreisdokumentation). Wird dies unterlassen, kann es nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass man diese Daten für die nach Handelsrecht zu führende Buchhaltung nicht benötigt. In Ergänzung der innerstaatlichen Rechtsgrundlagen erließ das Bundesministerium für Finanzen am 28. Oktober 2010 die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010), die allerdings einen bloßen Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise darstellen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden (vgl. BFG 9.4.2014, RV/5100880/2011 und die dort zitierte Lehre und Rechtsprechung).

Zusammenfassend ist somit zu sagen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für eine sachgerechte Einkünfteabgrenzung international anerkannt ist. Dieser Grundsatz dient der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung

von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Nahestehenden. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hierdurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen durch Ansatz von Verrechnungspreisen in ihrer steuerlichen Auswirkung jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären.

Überdies trägt diesem allgemeinen Grundsatz auch das DBA mit Russland Rechnung. Artikel 9 des DBA-Russland, BGBl III 2003/10 ist mit „Verbundene Unternehmen“ überschrieben und regelt in seiner Ziffer 1 Folgendes:

1. Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens beteiligt ist oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Im gegenständlichen Fall ist zu beurteilen, ob die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf. und der Firma CHS in Russland dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen haben oder nicht. Der in Streit stehende Kostenersatz und die Provision vom Rohertrag wurde zwischen der Bf. und der Firma CHS vereinbart und an CHS im Streitzeitraum auch bezahlt. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung ist nunmehr unbestritten, dass Herr akademTitel rdn KOR im Streitzeitraum mit rund 37% bis 73% an der Bf. als Gesellschafter beteiligt gewesen ist und gleichzeitig Geschäftsführer der Bf. war. Überdies war der Genannte laut einer von der Bf. nicht bestrittenen Auskunft des KSV ab dem Jahr 2004 an der Firma SAM (eine GmbH nach russischem Recht) in Russland zu 53% als Gesellschafter beteiligt. Unbestritten ist weiters, dass im Streitzeitraum die Firma SAM an der Firma CHS (ebenfalls eine GmbH nach russischem Recht) in Russland beteiligt gewesen ist. Unbestritten ist weiters, dass die Firma CHS als auch die Firma CAG bei einer Präsentation vor Kunden und Geschäftspartnern auf dem 4th Rohstoffkongress4 Kongress“ im Mai 2003 mit der Bf. als Teil der „LPAG Group of Companies“ vorgestellt wurden. Auch in der Präsentation auf dem „5th Rohstoffkongress5“ im Juni 2004 werden die Bf., die Firma CHS und die Firma CAG als Teil der „LPAG Group of Companies“ dargestellt. Unter anderem heißt es in dieser von ine KOR, dem Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf., akademTitel rdn KOR, geführten Präsentation: „[...] I manage

two companies in our group, namely, [Name der Bf.], and its daughter Company LPA. Both are situated in Austria and mainly deal with the purchasing of raw materials and equipment for our group in Russia. The [...] Business also includes 6 [Rohstoff] plants which I will explain to you in more detail later. Our other companies shown on this slide are CHS and CAG International. Located in Moscow and being our Head Offices, they deal with distribution logistics and sales of [Rohstoff] on the market [...]"

Angesichts dieser Fakten bzw. Indizien sind nach Auffassung des Gerichtes die Bf. und die Firma CHS im Streitzeitraum als verbundene Unternehmen zu werten, deren Geschäftsbeziehungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu prüfen sind. Der Einwand der Bf., dass es natürlicherweise das Anliegen sei, „bei solchen Kongressen bei Kunden und Dritten eine größere Einheit zu präsentieren, um die Marktposition und die aus der Größe resultierende Stärke und Lieferfähigkeit zu zeigen“, vermag schon angesichts des nunmehr unbestrittenen Gesellschaftsverhältnisses zwischen der Bf. und CHS (indirekte Beteiligung über Herrn akademTitel rdn KOR und die Firma SAM) nicht zu überzeugen.

Was nun die Fremdüblichkeit der Geschäftsgebarung zwischen der Bf. und CHS angeht, so ist festzuhalten, dass nach der Aktenlage bei den Warenlieferungen der Bf. über CHS nach Russland CHS offenbar wie ein Zwischenhändler und nicht wie ein Handelsvertreter agiert und abgerechnet hat. Dies ergibt sich aus der Schilderung der Geschäftsabläufe in der Email vom 17.7.2009, auf welche die Bf. selbst verwiesen hat. Dort wird dargestellt, dass CHS aus dem Einkauf der Waren von der Bf. und dem Weiterverkauf an die weiteren Abnehmer nach Abzug weiterer Kosten (für Transport und Verzollung etc.) ein Gewinn verblieben sei. Die Bf. versucht diese Feststellung damit zu entkräften, dass sie die Beispiele der Geschäftsabwicklungen in der besagten Email als bloß exemplarische Darstellung bezeichnete. Dieser Versuch erscheint untauglich. Denn die in der Email angeführten Beispiele sind nicht eine Fiktion sondern eine reale Wiedergabe tatsächlich durchgeführter Geschäfte, die sich in den Unterlagen und Belegen in den Akten widerspiegeln. Auch wird in dieser Email eindeutig festgehalten, dass anhand dieser zwei realen Geschäftsfälle beispielhaft dargelegt werden soll, „wie dies [die Rohstofflieferungen] in der Praxis abgelaufen ist“. Die Bf. behauptet nicht, dass die Verkaufspreise an CHS fremdunüblich gewesen wären und sie behauptet auch nicht, dass die Weiterverkaufspreise von CHS fremdunüblich gewesen wären. Wenn also gegenüber der Firma CHS fremdüblich die Warenlieferung abgerechnet wurde und die Firma CHS wie ein Zwischenhändler selbst fremdüblich abgerechnet hat und ihr daraus ein Gewinn verblieben ist, dann erscheint es grundsätzlich unverständlich, dass CHS aus seiner Tätigkeit überdies einen Kostenersatz und eine Provision von 20% vom Rohertrag der Bf. (nach Abzug des Kostenersatzes) aus diesen Warenlieferungen erhalten hat. Nach Ansicht des Gerichtes kann die Bf. daher nicht beschwert sein, wenn das Finanzamt zumindest eine Provision von 0,5 % der Warenumsätze und somit in Summe für die Jahre 2002 bis 2005 von rund 397.900,00 EURO anerkannt und diese Betriebsausgaben durch eine anteilige Weiterverrechnung an die Tochterfirma LPA von für die Streitjahre 2002 bis 2005 in Summe rund 236.165,00 EURO wiederum reduziert hat. Mit den verbleibenden

Betriebsausgaben wären allfällige Zusatzleistungen jedenfalls abgegolten. Dass das Finanzamt für das Jahr 2006 keinerlei Kostenersätze und Provisionen anerkannt hat, ist angesichts des Umstandes, dass CHS auch im Jahr 2006 als Zwischenhändler mit einer Marge abgerechnet hat (siehe das zweite Beispiel in der Email vom 17.7.2009) nicht bedenklich.

Auch wenn der früheste aktenkundige Hinweis auf eine Nahebeziehung zwischen der Bf. und der Firma CHS vom Mai 2003 (Firmenpräsentation) stammt, wird bis zum hier nicht erbrachten Beweis des Gegenteils davon auszugehen sein, dass eine Nahebeziehung auch schon in den Jahren davor bestanden hat. Es wäre Sache der Bf. gewesen diesbezüglich volle Klarheit zu schaffen, zumal es sich hierbei um einen Auslandssachverhalt handelt, für den die Bf. eine erhöhte Nachweispflicht trifft. Zu ungewöhnlich erscheint der Umstand, dass die Bf. trotz einer bei der Firma CHS verbliebenen Marge auch noch einen Kostenersatz und eine Provision für ihre Umsätze an die Firma CHS bezahlt hat. Diese Gebarung lässt sich bis zum Beweis des Gegenteils nur mit einer Nahebeziehung erklären.

Die Rolle der Firma CAG, welche ab dem Jahr 2006 ebenfalls als Zwischenhändlerin und zwar zwischen der Bf. und der Firma CHS fungierte (siehe wiederum das zweite Beispiel der Email vom 17.7.2009) erscheint zweitrangig, weil die strittige Vereinbarung zwischen der Bf. und der Firma CHS getroffen wurde und die Zahlungen der Kostenersätze und Provisionen auch im Jahr 2006 nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Bp an CHS erfolgten. Überdies wird nach der schon oben angeführten Firmenpräsentation ebenfalls davon auszugehen sein, dass CAG ein verbundenes Unternehmen zur Bf. darstellte. Auch erscheint die Vermutung des Finanzamtes, dass der Alleingesellschafter der Firma CAG nur als Treuhänder für die Bf. oder der Bf. nahestehende Personen fungiert habe, nicht unbegründet, wenn man sich vor Augen hält, dass AM nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Prüfers seit dem Jahr 2002 auch für die mit der Bf. über eine Beteiligung des Herrn akademTitel rdn KOR verbundene Firma LPA GmbH tätig gewesen ist.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

4) Verzugszinsen (K 2005, 2006):

Zu diesem Beschwerdepunkt hielt der Prüfer in seinem Bericht über die Außenprüfung fest, dass die Bf. im Prüfungszeitraum für die ausstehenden Forderungen Verzugszinsen an die LPA verrechnet habe. Die Verrechnung habe aber mit September 2005 geendet. Ab diesem Zeitpunkt seien bis zum Jahr 2007 keine Zinsen verrechnet worden. Die Bp nehme eine entsprechende periodengerechte Berichtigung vor. Diese Berichtigungen zeitigten eine Auswirkung auf das Betriebsergebnis von 153.105,84 EURO für das Jahr 2005 und von 11.831,51 EURO für das Jahr 2006 und gehen im Detail auf den Ansatz von Verzugszinsen zulasten der Firmen LPA und AMR zurück.

In ihrer Beschwerde hielt die Bf. dem Standpunkt der Betriebsprüfung entgegen, dass es der unternehmerischen Dispositionsfreiheit obliege, in Verhandlungen mit Kunden

jährlich Vereinbarungen betreffend die Verrechnung von Verzugszinsen zu führen. Die Verrechnung von Verzugszinsen für die Jahre 2006 und 2007 sei auch auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung ausgesetzt worden. Die Nichtverrechnung habe auch eine wesentliche Rolle für die weitere geschäftliche Zusammenarbeit gespielt. Das Aussetzen der Verzugszinsen sei in der Folge als Rabattpotential in den Verhandlungen behandelt worden. Es lägen eindeutige Willenserklärungen über den Verzicht auf Verzugszinsen vor. Außerdem wären die Forderungen auf Verzugszinsen auf Grund des Vorsichtsprinzips wertzuberichtigen. Nach dem Jahr 2003 seien die Produktionsauslastung und die Umsätze in der Branche gesunken.

Im weiteren Beschwerdeverfahren führte das Finanzamt noch an, dass die Bilanzzahlen der Kunden das Vorbringen der Bf. nicht stützen könnten. Vielmehr lägen willkürliche Gewinnverschiebungen vor.

Dies wies die Bf. in einer Stellungnahme zurück. Die Verzugszinsenverrechnung sei Jahr für Jahr anhand der Wirtschaftslage und der getätigten Lieferungen und der Entwicklung der Rohstoffpreise besprochen worden. Langfristige Geschäftsverbindungen könnten nicht als verwerflich eingestuft werden. Es sei wichtig in Märkten wie Russland auf entsprechender Vertrauensbasis Geschäfte durchzuführen. Auch die Bf. habe von Lieferanten trotz langfristiger Zahlungsfristen keine Verzugszinsen verrechnet bekommen.

Diesen Ausführungen schloss die Bf. eine Vereinbarung „über die Anerkennung und Verrechnung von Verzugszinsen“ der Bf. mit der Firma AMR datiert vom 31.12.2008 an. In dieser Vereinbarung ist u.a. Folgendes ausgeführt: *„Aufgrund der entstandenen Schwierigkeiten auf dem [Rohstoff] Markt in der Russischen Föderation im Laufe des Jahres 2006, aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der Kunden des Werkes und aufgrund der gesamten negativen Situation auf dem Kreditmarkt wurde das gültige System für die Verrechnungen von Verzugszinsen, das vorher verwendet wurde, als ungültig anerkannt. Für die Lieferungen im Jahr 2006 hat der Lieferant die Verzugszinsen in Höhe von 138.248,53 USD unter Berücksichtigung des maximal möglichen Zahlungsverzuges 5 Tage verrechnet und in Anrechnung gebracht. Die Parteien haben vereinbart ein neues System für die Verrechnungen von Verzugszinsen hinsichtlich der im Jahr 2006 durchgeführten Lieferungen anzuwenden: Da die [Name der Bf.] von den Lieferanten des primären Rohstoffes das Zahlungsziel 90 Tage und mehr hat, muss ein maximal mögliches Zahlungsziel in die Geschäftsbeziehungen zwischen den Firmen aufgenommen werden und zwar 90 Tage ab dem Zustelldatum. Der Betrag von 44.190,58 USD muss als Verzugszinsen anerkannt werden. Diese Verzugszinsen müssen im Jahr 2008 in Anrechnung gebracht werden.“*

Weiters legte die Bf. einen „Auszug aus dem „Versammlungsprotokoll der Gesellschaften [Name der Bf.] (Österreich) und OOO [AMR] (Russland) – (2005-2008)“ datiert vom 27.7.2009 und mit dem Briefkopf der „[AMR] GmbH“ vor. Darin wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: *„Im Jahr 2005 begann die Firma [Name der Bf.] die Firma AMR mit dem Rohstoff zu beliefern. Da die Firma [Name der Bf.] sich für die Steigerung des Lieferumfangs in die freie Wirtschaftszone Kaliningrad interessierte, hat sie mit*

den Zahlungszielen geliefert. Da das Werk, für welches die Firma AMR den Rohstoff einkaufte sich in den Jahren 2005-2006 noch im Bau befand, wurden die Zahlungen für diesen Rohstoff manchmal verzögert. Es wurde zwischen dem Lieferanten und dem Kunden mittels mündlichen und schriftlichen Vereinbarungen eine Einigung bezüglich der Auszahlung von Verzugszinsen erzielt. Insbesondere haben die Parteien vereinbart, dass für die Jahre 2005 und 2006 die Firma [Name der Bf.] keine Verzugszinsen verrechnen wird, und zwar aus dem Grund, dass der Kunde sich noch im Bau befand. Bezüglich der Verrechnung von Verzugszinsen haben die Firmen folgendes ausgemacht: Für das Jahr 2005 wurden die Verzugszinsen in Höhe von 54.074,40 USD verrechnet und müssten im Laufe des Jahres 2007 in Anrechnung gebracht werden. Für das Jahr 2006 wurden die Verzugszinsen in Höhe von 44.190,58 USD verrechnet und müssten im Laufe des Jahres 2008 in Anrechnung gebracht werden. Aufgrund der entstandenen Schwierigkeiten auf dem [Rohstoff] Markt in Russland in den Jahren 2007 – 2008, aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der Kunden des Werkes und aufgrund der gesamten negativen Situation auf dem Kreditmarkt, haben die Parteien vereinbart für die Jahre 2007 – 2008 keine Verzugszinsen zu verrechnen.“ Gezeichnet ist dieses Schreiben mit „Direktor, IN N.V.“

Im Zuge des Erörterungsgesprächs wurde von allen Seiten festgehalten, dass es bezüglich der Gründe für einen Verzugszinsenverzicht keine zeitnahen Unterlagen (Protokolle etc.) gäbe. Die Bf. stellte in Frage, dass es sich bei der Firma AMR um ein verbundenes Unternehmen handle und verwies überdies auf das „Versammlungsprotokoll“ vom 27.7.2009. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich dabei aber um kein echtes Versammlungsprotokoll sondern nur um eine zusammenfassende Darstellung des Herrn IN.

In der mündlichen Verhandlung wurde dazu noch Folgendes vorgebracht:

[Prüfer]: Die AMR wurde im Jahr 2005 mit anderen Firmen gleichzeitig in Kaliningrad gegründet. Alle diese Firmen werden von der Fa. [LPA] beliefert. Insofern ergibt sich schon ein Verbundenheitsstatus mit der Firma [Name der Bf.]. Herr [Name Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf.] war verfügungs- und zeichnungsberechtigt über Konten des Herrn GL bei der [Bank]. Herr GL ist außerdem seit Juli 2004 Gesellschafter- und Geschäftsführer der [Name der Bf.] und mehrerer Firmen aus der Gruppe der [LPA]. Der Sohn des Herrn GL, NL, war Alleingesellschafter der NUD, die gleichzeitig mit der Firma AMR gegründet wurde. Die periodengerechte Abgrenzung betrifft den Betrag von € 108.105,84 und die Fa. [LPA]. Bezüglich der geschätzten Beträge wurden keine Verzugszinsen von [Name der Bf.] verrechnet.

[Steuerlicher Vertreter]: Die NUD hat mit diesem Beschwerdepunkt nichts zu tun.

Über Befragen Herrn KOR ine bzw. steuerlichen Vertreter ob sie Informationen haben wer die Beteiligten an der Fa. AMR im Streitzeitraum gewesen sind, macht Herr KOR ine eine Abfrage an seinem PC im russischen Firmenbuch und teilt mit, dass vom 18.3.2005

(Gründung) bis 12.9.2005 Herr GL 100% Gesellschafter gewesen ist und vom 12.9.2005 bis zum Jahr 2007 Herr DE.

[Steuerlicher Vertreter]: Die Verzugszinsforderungen wären überdies wertberichtigen. Nach den Bilanzen ergibt sich bei der [LPA] ein unternehmensrechtlicher Gewinn von € 800,00 (2004), € 34.700,00 (2005) und € 12.600,00 (2006). Aufgrund der Nichtfinanzierbarkeit der Verzugszinsen wäre eine Wertberichtigung auf 0,00 vorzunehmen. Die Hauptforderungen, die den Verzugszinsen zugrunde lägen, wurden von der Bf. nicht wertberichtigt, weil sich bei der [LPA] spiegelbildlich bei Berücksichtigung der entsprechenden Verbindlichkeiten eben noch der oben genannte unternehmensrechtliche Gewinn ausgeht.

[Vertreter Finanzamt]: Es ist nicht fremdüblich gar keine Verzugszinsen zu verlangen. Es wurden dazu offenbar auch keine konkreten Vereinbarungen getroffen über die Stundung von Verzugszinsen und bis wann diese gestundet sind.

[Steuerlicher Vertreter]: Es gibt eine mündliche Vereinbarung, dass keine Verzugszinsen verrechnet werden. Weitere Details wurden nicht vereinbart. Dass eine mündliche Vereinbarung abgeschlossen wurde, schließe ich aus den äußeren Umständen. Ich kann an sich nicht genau sagen ob und wann und mit welchem Inhalt eine solche mündliche Vereinbarung geschlossen wurde.

[Prüfer]: Der Betrag von 108.105,84 wurde zunächst der [LPA] in Rechnung gestellt. Diese Rechnung wurde dann storniert und durch eine Rechnung über den Betrag von 58.168,49 ersetzt. Der letztere Betrag betrifft denselben Zeitraum wie der erstgenannte Betrag.

[Steuerlicher Vertreter]: Aus der Stornierung dieser Rechnung schließe ich, dass es diesbezüglich Gespräche gegeben haben muss und aus wirtschaftlichen Gründen der Betrag reduziert wurde.

Keine weiteren Vorbringen zu diesem Thema.“

Unbestritten ist, dass die Bf. und die Kundin der Bf., die Firma LPA GmbH, verbundene Unternehmen sind und zwar durch die Beteiligungen des Herrn akademTitel rdn KOR an der Bf. (im Streitzeitraum im Ausmaß zwischen 72,92% und 36,27%) und an der Firma LPA GmbH (im Streitzeitraum im Ausmaß von rund 75% bis 18,6%). Zwischen diesen Unternehmen besteht also eine Nahebeziehung. Wenn die Bf. durch ein fremdunübliches Nichtverrechnen von Verzugszinsen gegenüber der ihr nahe stehenden Kundin einen Vermögensnachteil erlitten hat, dann wäre dies durch den Ansatz fremdüblicher Verzugszinsen steuerlich auszugleichen. Im Allgemeinen ist zu sagen, dass es im Geschäftsleben üblich ist, für einen Zahlungsverzug Verzugszinsen zu verrechnen.

Im gegenständlichen Fall hat die Betriebsprüfung nach der Aktenlage insofern eine periodengerechte Abgrenzung vorgenommen, als sie eine stornierte Verzugszinsenabrechnung gegenüber der Firma LPA GmbH für den Zeitraum 04/2005 bis 09/2005 von 108.105,84 EURO zum Ansatz brachte und die ausgestellte Ersatzrechnung über 58.168,49 EURO unberücksichtigt ließ. Weiters setzte die Betriebsprüfung für den

Zeitraum 09/2005 bis 12/05 geschätzte Verzugszinsen von 25.000,00 EURO und für das Jahr 2006 20.000,00 EURO gegenüber der Firma LPA GmbH an. Die Bf. wendet dagegen im Wesentlichen ein, dass eine Verzugszinsenverrechnung der Dispositionsfreiheit unterliege und aus Rücksichtnahme auf die Vermögenslage der Kundin und zur Förderung der weiteren geschäftlichen Zusammenarbeit unterblieben sei. Eine Forderung auf Verzugszinsen wäre jedenfalls wertzuoberichtigten.

Es ist unbestritten, dass es über die gegenständliche Nichtverrechnung von Verzugszinsen keine zeitnahen Dokumentationen und Unterlagen gibt. Auch vermochte die Bf. nicht vorzubringen was genau bezüglich der Nichtverrechnung der Verzugszinsen mit der LPA GmbH vereinbart war. Die LPA GmbH erzielte in den Jahren 2004 bis 2006 unbestritten Gewinne. Sie hatte ein positives Eigenkapital und somit offenbar werthaltiges Vermögen. Bei dieser Sachlage wäre es an der Bf. gelegen, allfällige Zahlungsschwierigkeiten bzw. eine Einbringlichkeitsgefährdung bei der Kundin der Bf. konkret darzutun und zumindest glaubhaft zu machen. Dies umso mehr als die Bf. bis September 2005 selbst Verzugszinsen verrechnet hat und zu diesem Zeitpunkt in der wirtschaftlichen Lage der Kundin offenbar keine negative Änderung eingetreten ist. Im Gegenteil. Das Betriebsergebnis in den Jahren 2005 und 2006 war besser als im Jahr davor (Bilanzgewinne 2004: 787,00 EURO; Bilanzgewinn 2005: 34.709, 89 EURO; Bilanzgewinn 2006: 12.671,57 EURO). Auch wenn durch den Ansatz der strittigen Verzugszinsen das Betriebsergebnis der LPA GmbH negativ würde, wäre damit noch nicht gesagt, dass es deswegen zu Zahlungsschwierigkeiten käme oder die Einbringlichkeit gefährdet wäre. Die Höhe der Hinzurechnung wurde nicht gesondert beanstandet. Die Hinzurechnung von Verzugszinsen gegenüber der LGMP GmbH in der von der Betriebsprüfung angesetzten Höhe erfolgte daher zu Recht.

Anders verhält es sich beim Ansatz von Verzugszinsen gegenüber der Firma AMR. Diesbezüglich hat die Betriebsprüfung im Schätzungswege Verzugszinsen für das Jahr 2005 in Höhe von 20.000,00 EURO und für das Jahr 2006 in Höhe von 50.000,00 EURO hinzugerechnet. In der mündlichen Verhandlung ist hervorgekommen, dass Herr GL, der ab dem Jahr 2004 mit etwa 25% an der Bf. beteiligt und einer der Geschäftsführer der Bf. war, auch vom 18.3.2005 (Gründung) bis 12.9.2005 100% Gesellschafter der Firma AMR gewesen ist. Vom 12.9.2005 bis zum Jahr 2007 war Herr DE der Alleingesellschafter der AMR. Solange GL an beiden Unternehmen beteiligt war, stellen die Bf. und die Firma AMR verbundene Unternehmen dar. Für die Zeit ab 12.9.2005 reichen die getroffenen Feststellungen aber nicht aus, eine weitere eindeutige Nahebeziehung zwischen der Bf. und der Firma AMR herzustellen. Unter diesen Umständen, dass nämlich eine Nahebeziehung zwischen der Bf. und der Firma AMR nur für wenige Monate nachgewiesen ist, hält es das Gericht für gerechtfertigt, die Schätzung der Verzugszinsen gegenüber der Firma AMR für das Jahr 2005 und für das Jahr 2006 zur Gänze fallen zu lassen. Der Umstand, dass auch in einem Zeitraum, wo eine Nahebeziehung nicht aktenkundig ist, Verzugszinsen nicht verrechnet wurden, lässt es möglich erscheinen, dass die Nichtverrechnung der Verzugszinsen gegenüber AMR sachliche Gründe hatte.

Es war daher der Beschwerde in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Das Betriebsergebnis lt. Bp ist daher für das Jahr 2005 um 20.000,00 EURO und für das Jahr 2006 um 50.000,00 EURO zu vermindern.

5) Verrechnung von Geschäftsführerbezügen (K 2004 – 2006):

Herr akademTitel rdn KOR war in den Streitjahren sowohl Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. als auch der Firma LPA GmbH. Ab dem Jahr 2004 wurden seine Geschäftsführerbezüge bei der Bf. von ursprünglich 60.000,00 EURO pro Jahr auf 36.000,00 Euro pro Jahr reduziert und gleichzeitig seine Geschäftsführerbezüge bei der LPA GmbH von 36.000,00 EURO pro Jahr auf 60.000,00 EURO pro Jahr erhöht. Die Betriebsprüfung anerkannte diese Veränderungen der Geschäftsführerbezüge nicht. Sie seien willkürlich erfolgt. Dagegen wendet sich die Bf. mit dem Argument, dass Herr akademTitel rdn KOR mehr Zeit für die Firma LPA GmbH aufgewendet habe.

Diese Streitfrage war auch Gegenstand einer vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., Herrn akademTitel rdn KOR, eingebrachten Berufung (bzw. nunmehr Beschwerde). Über diese Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 2.11.2015, RV/4100345/2011 entschieden und darin zur Frage der Verrechnung von Geschäftsführerbezügen im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

„Die Verminderung des Gf-Bezuges für die Tätigkeiten bei der [Name der Bf.] GmbH von 60.000 Eur (bis 2004) auf 36.000 Eur p.a. (ab 2004) bzw. die vice versa erfolgte Erhöhung des Gf-Bezugs bei der LPA GmbH von 36.000 Eur (bis 2004) auf 60.000 Eur (ab 2004) wurde vom Bf mit dem Argument begründet, dass sich sein Tätigkeitsausmaß für die jeweilige Gesellschaft verändert habe, was auch eine Anpassung der jeweiligen Gehälter zur Folge gehabt habe. So seien ab 2004 zwei weitere Geschäftsführer für die [Name der Bf.] GmbH tätig gewesen und auch anhand der Aufstellung betreffend Reisetätigkeit sei erkennbar, dass sich seine Tätigkeit immer mehr zu Lasten der LPA GmbH hin verschoben hätte. Laut der als Beilage 2 titulierten Aufstellung sank die Reisetätigkeit iZm der Tätigkeit für die [Name der Bf.] GmbH von 81 Tage (2003) auf 0 Tage (2006). In den dazwischen liegenden Zeiträumen verbrachte der Bf. 20 (2004) und 13 (2005) Tage für die [Name der Bf.] GmbH im Ausland. Was die Reisetätigkeit für die [LPA] GmbH anbelangt, so zeichnet sich diesbezüglich folgendes Bild: Wurden im Jahre 2003 32 Auslandsaufenthaltstage ermittelt, so stieg die Reisetätigkeit im Jahre 2004 auf 81 Tage an und sank dann in den nachfolgenden Jahren auf 31 Tage (2005) und 32 Tage (2006).

Dass – wie von der belangten Behörde vorgebracht – einzig und allein steuerliche Gründe für eine Verminderung der Gf-Bezüge bei der [Name der Bf.] bzw. eine Erhöhung derselben bei der [LPA] GmbH ausschlaggebend gewesen wären, kann in Ansehung der vom Bf vorgebrachten Argumente nicht bejaht werden.

Diesen Ausführungen schließt sich der erkennende Richter an.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Das Betriebsergebnis lt. Bp ist daher für die Jahre 2004 bis 2006 um jeweils 24.000,00 EURO zu erhöhen (Stornierung der Erfolgsminderung lt. Bp von jeweils 24.000,00 EURO).

6) Schulungskosten (K 2003):

Die Betriebsprüfung anerkannte unter dem Titel Schulungskosten für das Jahr 2003 geltend gemachte Aufwendungen in Höhe von 19.500,00 EURO nicht als Betriebsausgaben. Dazu brachte die Bf. vor, das einwöchige Seminar hätte in Split unter dem Arbeitstitel der „LPAG – Gruppe“ stattgefunden. Diese Art von Seminare, wo es um die Entwicklung des X-Marktes gehe, habe auch in den vergangenen Jahren an anderen Orten stattgefunden. Organisator sei die Moskauer Internationale Businessschule. Dieses Institut habe die Anweisung gegeben, die Kosten für das Seminar an die Firma TED Ltd. in Irland zu bezahlen, die die Fakturierung vorgenommen hat. Von diesem Seminar gäbe es keine Vortragsunterlagen mehr, man habe aber Unterlagen aus den Veranstaltungen im Vorjahr vorgelegt und biete damit die Glaubhaftmachung an.

Nach Ansicht des Gerichtes vermag eine Glaubhaftmachung nicht zu genügen. Die Bf. behauptet nicht, dass ihr der Nachweis nicht zumutbar wäre (etwa durch Einholen von Seminarunterlagen beim Veranstalter/Organisator). Sie bringt zu diesem Seminar auch zu wenig Details vor wie etwa den Kreis der Seminarteilnehmer. Den Seminarkosten wurde daher zu Recht der Abzug versagt.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

7) Werbung und Anbahnung (K 2002 – 2006):

Die Beschwerde wendet sich gegen eine unter Hinweis auf die §§ 12 KStG und 20 EStG von der Betriebsprüfung vorgenommene Kürzung von aus dem Titel Werbung und Anbahnung geltend gemachter Aufwendungen um Beträge von 30.000,00 EURO (2002), 12.000,00 EURO (2003), 10.000,00 EURO (2004), 8.000,00 EURO (2005) und 10.000,00 EURO (2006) und bringt dazu vor, dass auf Grund der unterschiedlichen Unternehmenskulturen eine Geschäftsanbahnung in Russland bzw. den Oststaaten anders verlaufe und andere notwendige Aufwendungen mit sich bringe, als dies nach österreichischer Mentalität vorstellbar sei. Aus diesem Grund seien auch die in den Aufwendungen enthaltenen Werbungsaufwendungen höher als in vergleichbaren Betrieben, deren Geschäftszweig in westeuropäischen Ländern betrieben werde.

In seiner Stellungnahme führte der Prüfer noch an, dass die österreichische Rechtslage unabhängig von unterschiedlichen Unternehmenskulturen gelte.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag.

Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 20 Rz 62f und die dort angeführte Judikatur mit Beispielen).

Nach den in den Akten einliegenden Ausdrucken der bezughabenden Buchhaltungskonten bestehen die von der Betriebsprüfung gekürzten Aufwendungen aus Ausgaben für Bewirtungen, Besuche von Kultur- und Sportveranstaltungen und für diverse Geschenke. Derartige Aufwendungen stellen aber typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dar. Die Bf. wendet sich gegen die Kürzung der Aufwendungen auch nur mit dem Argument, dass es bei Geschäften mit Russland eine andere Unternehmenskultur gäbe. Dieses Argument vermag aber der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil das Gesetz auf eine bestimmte „Unternehmenskultur“ nicht abstellt.

Es war daher die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Durch dieses Erkenntnis ergeben sich folgende Änderungen bei den Besteuerungsgrundlagen:

Körperschaftsteuer:

2002	EURO
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	265.887,50
PKW-Miteigentum	- 3.200,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	262.687,50
Einkommen lt. BFG	262.687,50
2003	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	211.168,80
PKW-Miteigentum	- 4.450,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	206.718,80
Einkommen lt. BFG	206.718,80
2004	

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	259.206,96
PKW-Miteigentum	- 5.100,00
Verrechnung GF-Bezüge	24.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	278.106,96
Einkommen lt. BFG	278.106,96
2005	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	472.183,42
PKW-Miteigentum	- 5.100,00
Verrechnung GF-Bezüge	24.000,00
Verzugszinsen	- 20.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	471.083,42
Einkommen lt. BFG	471.083,42
2006	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	263.450,60
PKW-Miteigentum	- 6.600,00
Verrechnung GF-Bezüge	24.000,00
Verzugszinsen	- 50.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	230.850,60
Einkommen lt. BFG	230.850,60

Bei der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer ergeben sich keine Änderungen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis hängt im Wesentlichen von der Lösung von Fragen des Sachverhalts und der Beweiswürdigung und nicht von der Lösung von Rechtsfragen ab, weshalb die Revision als unzulässig zu qualifizieren war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. August 2016