

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, AdrBf, vertreten durch LBG Niederösterreich Stb GmbH, Rohrbacherstraße 44, 2620 Neunkirchen, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 10.01.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 22.12.2011 betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerverfahren 2006 und 2007 und Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008

### **1. zu Recht erkannt:**

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 werden ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2008 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

### **2. beschlossen:**

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

Beschwerdeführer (Bf) ist der im Jahr 2005 gegründete Verein X. Er erklärte in den Jahren 2006 bis 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, resultierend aus einem Werkvertrag mit der Fa. A AG in Deutschland, ab 2008 verzeichnete er auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Veranlagungen zur Umsatz- und Körperschaftsteuer erfolgten erklärungsgemäß:

|                    | 2006      | 2007      | 2008      |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|
| Umsatzsteuer       | -4.638,61 | -3.550,53 | -5.049,89 |
| Körperschaftsteuer | 2.548,79  | 0,00      | 4.320,94  |

Anlässlich einer **Außenprüfung** beim Bf wurden betreffend die Jahre 2006 bis 2010 – soweit für die Entscheidung relevant - folgende Feststellungen getroffen (Prüfungsbericht vom 24.11.2011):

### Tz 1 Sachverhalt:

Obmann und Kassier des Vereins sei O., seine Ehegattin sei erster Sekretär des Vorstandes. Die Ehegatten seien seit der Gründung die einzigen Funktionäre und Mitglieder des Vereins.

Vereinsgegenstand sei die Forschung und Entwicklung im Bereich der Luftfahrt. Der Obmann beschäftige sich mit der Entwicklung von Modellturbinen und betreibe Forschung im Bereich Bodeneffekt und Herstellung von Bodeneffektflugzeugen. Bisher habe er ein Modell entwickelt. Für den Bau eines Prototyps werden rd 2 Mio Euro benötigt. Bisher habe kein Sponsor gefunden werden können. Bei einer Betriebsbesichtigung sei in der angemieteten Werkstatt ein halbfertiges Modell zu sehen gewesen.

Die in den Vereinsstatuten angeführten Tätigkeiten wie Errichtung eines Clubbüros, Club Produktionsstätte, Öffentlichkeitsarbeit in den Medien, Erstellung von Clubveranstaltungen, Herausgabe einer Clubzeitung, die Verwirklichung als Interessensvertretung im Rahmen der gemeinnützigen Anordnung werden vom Bf nicht gelebt. Es gebe keine Mitgliedsbeiträge oder freiwilligen Kostenbeiträge.

Die tatsächliche Tätigkeit des Bf beschränke sich auf die Entsendung des Obmanns zur Arbeitsleistung zu verschiedenen Firmen nach Deutschland. Der Obmann O. sei als Mechatroniker mit Berufspilotenausbildung tätig. Ein direkter Zusammenhang mit der Vereinstätigkeit bestehe nicht.

### Tz 2 Werkvertrag

Der Bf habe mit dem Obmann einen Werkvertrag (1.2.2006) mit einem Entgelt von 1.000 Euro pro Leistung abgeschlossen. Tatsächlich sei monatlich pauschal abgerechnet worden.

Am 16.1.2006 habe der Vereinsobmann einen Rahmenvertrag des Vereins mit der Fa. A AG in Deutschland über max. 1850 zu leistende Projektstunden im Jahr 2006 bei der B Deutschland GmbH in Hamburg unterzeichnet. Der Verrechnungssatz betrage pro Projektstunde 55 Euro, also ein Vielfaches dessen, was O. vom Bf erhalte. Die im Projekteinzervertrag geforderte Leistung finde keine Deckung im Vereinszweck.

Daraus sei erkennbar, dass O. seine Einnahmen und Einkünfte dem Bf zugeordnet habe. Es widerspreche jeder ökonomischen Vernunft, dass O. als einziger rechtlicher Vertreter des Vereines einen Werkvertrag mit einem fremden Dritten als Auftraggeber mit einem Stundenhonorar von 55 Euro abschließe, wenn von vorneherein feststehe, dass die Leistungserbringung nur durch den Obmann selbst erfolgen könne bzw nur durch ihn zu erfolgen habe. Gleichzeitig schließe der Bf mit O. einen Werkvertrag als Insich-Geschäft mit einem Stundenlohn von maximal 6 Euro ab.

Werden zwischen dem Verein als eigene vollrechtsfähige juristische Person, vertreten durch O. als Obmann, und O. als Vereinsmitglied Verträge abgeschlossen, so seien für deren steuerliche Anerkennung jene Grundsätze heranzuziehen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten. Solchen Vereinbarungen fehle es nämlich an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere.

Die genannte Vereinbarung entspreche in keiner Weise einer zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen abgeschlossenen Rechtsbeziehung, denn es fehlen klare Kriterien für eine Abgeltung der Tätigkeit für den Verein, wie auch ein zwischen Fremden üblicher Interessensgegensatz.

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) habe die Einkünftezurechnung an O. zu erfolgen, da abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes zu beurteilen seien. Für die Zurechnung von Einkünften komme es darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte disponieren könne. Die zivilrechtliche Gestaltung sei nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe.

Die Verträge zwischen O. und dem Bf und jene zwischen dem Bf und den deutschen Vertragspartnern seien daher steuerlich als Missbrauch iSd § 22 BAO zu negieren und die Einkünfte O. direkt zuzurechnen.

Tz 3 Betriebsergebnis bisher

Da die Einnahmen und Ausgaben betreffend die persönliche Arbeitsleistung des O. nicht dem Verein zuzurechnen seien, korrigierte die Betriebsprüfung die bisher

erklärten Betriebsergebnisse des Bf (-12.335,90 Euro für 2006, 3.791,64 für 2007 und -28.797,87 Euro für 2008) auf Null.

#### Tz 4 Einnahmen

Der Bf habe keine Einnahmen aus der Vereinstätigkeit erzielt, sondern nur Einnahmen aus der persönlichen Arbeitsleistung des O.. Der Bf habe von seinen beiden Mitgliedern keine Mitgliedsbeiträge eingehoben.

#### Tz 5 Darlehen

Aus einem formlosen Darlehensvertrag aus dem Jahr 2006 über 10.000 Euro sei ersichtlich, dass der Bf das Darlehen bis Ende 2006 an den Darlehensgeber zurückzuzahlen habe. Ein weiteres Schreiben nehme Bezug auf ein Zusammentreffen mit dem Darlehensgeber, wonach nur 8.000 Euro ohne Zinsen zurückzuzahlen seien. Die Differenz von 2.000 Euro sei als Zuschuss für die Entwicklung des Wigcraft zu betrachten. Die Rückzahlung von 8.000 Euro sei am 20.12.2006 erfolgt. 2.000 Euro seien als Einnahmen im Jahr 2006 zu erfassen, was der Bf bisher unterlassen habe.

#### Tz 6 Betriebsausgaben

Die in der Buchhaltung des Bf erfassten Betriebsausgaben seien wie folgt aufzuteilen:

|                                | 2006      | 2007      | 2008      |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Aufzuteilende Betriebsausgaben | 71.592,81 | 67.329,91 | 91.817,61 |
| Aufwand O. lt Bp               | 29.320,38 | 23.507,54 | 39.094,92 |
| Aufwand Bf lt. Bp              | 11.834,64 | 10.230,26 | 4.188,78  |
| Aufwand nicht anzuerkennen     | 30.437,80 | 33.592,11 | 48.533,92 |

Details seien der Beilage 1 zu entnehmen. Eine Begründung für die vorgenommene Aufteilung sei dem Bp-Bericht zu O. zu entnehmen.

#### Tz 11 Reisespesen Unternehmer

Die Rechnung über 4.161,26 Euro betreffend Hotel H sei dem Verein zuzuordnen. Die entsprechende Vorsteuer von 475,80 Euro sei abzugsfähig.

#### Tz 13 Vermietung und Verpachtung

Mit Kaufvertrag vom 23.12.2008 habe der Bf das Einfamilienhaus, das bereits seit Oktober 2007 von der Familie des O. bewohnt worden sei, von einer Wohnbaugesellschaft gekauft und mit Mietvertrag vom 2.1.2009 an die Ehegatten vermietet.

#### Tz 14 Umsatzsteuer 2006 - 2008

Die Umsatzsteuer aus der Verrechnung der Leistungen durch O. seien beim Bf nicht als Vorsteuern abzugsfähig und bei O. nicht zu versteuern. Die restlichen vom Bf geltend

gemachten Vorsteuerbeträge seien beim Einzelunternehmen abzuziehen. Beim Bf sei lediglich die Vorsteuer gemäß Tz 8 aus den Hotelkosten 2006 anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und es ergingen **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide vom 22.12.2011 für die Jahre 2006 bis 2008** (für 2006 und 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren). Begründend verwies das Finanzamt auf die Ergebnisse der Außenprüfungen betreffend den Bf und O..

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben wurden wie folgt neu berechnet:

|                        | 2006      | 2007       | 2008       |
|------------------------|-----------|------------|------------|
| Vorsteuer              | 475,80    | 0,00       | 0,00       |
| Umsatzsteuergutschrift | -475,80   | 0,00       | 0,00       |
| Einkünfte              | -9.834,64 | -10.230,26 | -11.911,25 |
| Körperschaftsteuer     | 0,00      | 0,00       | 0,00       |

In der als Beschwerde zu erledigenden **Berufung vom 10.1.2012** gegen die Wiederaufnahmebescheide 2006 und 2007 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 brachte der Bf vor (soweit für die gegenständliche Entscheidung von Bedeutung):

Die Berufung richte sich gegen die Zurechnung der Einkünfte des beschwerdeführenden Vereins an O. bzw die Besteuerung dieser Einkünfte in Österreich.

Zu Tz 1 Sachverhaltsdarstellung:

Gemäß § 24 der Statuten sei der Verein (Bf) grundsätzlich auf Gemeinnützigkeit ausgerichtet. Laut Satz 3 sei der Verein trotz Gemeinnützigkeit berechtigt, Gewerbe anzumelden, um aus dessen Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, wenn die Eigenleistung im Rahmen der Vereinstätigkeit nicht zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausreiche.

Ist der Hauptzweck eines Vereins nach den Statuten oder nach der tatsächlichen Geschäftsführung auf die Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit gerichtet, so liege ein wirtschaftlicher Verein vor. Es sei nie die gänzliche Gemeinnützigkeit behauptet worden. Bereits im Fragbogen Verf 15a sei angegeben, dass der Verein Einkünfte aus Gewerbebetrieb in noch nicht bekannter Höhe beziehen werde.

Laut Außenprüfung sei keine Errichtung einer Club-Produktionsstätte sowie eines Clubbüros erfolgt. Dieses sei im Zuge der Besprechung vom 10.2.2011 besichtigt worden.

Zu den „fehlenden Mitgliedern“ wurde eingewendet, dass laut § 1 Abs. 1 Vereinsgesetz ein Verein ein Zusammenschluss mindestens zweier Personen sei. Diese Mindestmitgliederanzahl sei erfüllt.

Zur Entsendung des O. nach Deutschland: Da es bisher nicht gelungen sei, einen Investor für die Entwicklung des Bodeneffektflugzeuges zu finden, werde entsprechendes

Vereinsvermögen durch die gewerbliche Tätigkeit erzielt, was § 24 der Statuten entspreche.

Zu Tz 2 Werkvertrag

Zur Behauptung des Finanzamtes, dass die im Projekteinzelnvertrag mit der Fa. A AG geforderte Leistung im Vereinszweck keine Deckung finde, werde auf § 24 der Statuten verwiesen.

Auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren als Funktionären tätigen Mitgliedern sei die Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung von Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zu übertragen. Jedoch sei in der Verrechnung eines zu geringen Honorars des Vereinsvorstandes (vergleichbar mit einem zu niedrigen Geschäftsführerbezug) ein steuerlich unbeachtliche verdeckte Einlage zu erblicken.

Einkünftezurechnung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise:

Bei Zwischenschaltung von Gesellschaften (und wohl auch Vereinen) seien Einkünfte aus höchstpersönlichen Tätigkeiten demjenigen zuzurechnen, der sie tatsächlich erbringe. Unter höchstpersönlichen Tätigkeiten seien zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler, Aufsichtsräte, Stiftungsvorstände zu verstehe, jedoch nicht die Tätigkeit eines Mechatronikers. Daher seien die Einkünfte dem Verein und nicht O. zuzurechnen. In eventu werde auf Rz 104 der EStR hingewiesen, wonach die Einkünftezurechnung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft – wohl auch eines Vereins – ab 1.1.2010 anzuwenden sei.

Wenn Tätigkeiten eines Obmannes oder auch des Gesellschafters immer diesem zuzurechnen wären, würde die lt. GmbHG zulässige Ein-Mann-GmbH überhaupt irrelevant. Es sei dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen, dass er eine Rechtsform ermögliche, die gesellschaftsrechtlich zulässig sei und der steuerrechtlich der Boden entzogen werde.

Missbrauch iSd § 22 BAO:

Bei der Einkünftezurechnung komme es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht – wie etwa im Bereich des § 22 BAO – auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher“ Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an.

Da das Finanzamt einen Missbrauch von Gestaltungsrechten annehme, sei als außersteuerlicher Grund die Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung anzuführen, die bei einer Beschäftigung für B enorm sein könne. Ob zur Haftungsvermeidung eine GmbH oder eine andere juristische Person gegründet werde, könne nicht ausschlaggebend sein.

Weiters sollte Vermögen gebildet werden, um dem Verein die Entwicklung des Bodeneffektflugzeuges zu ermöglichen. Ohne die Verträge mit A hätte der Verein längst Insolvenz anmelden müssen.

Als weiterer außersteuerlicher Grund sei der sozialversicherungsrechtliche Vorteil niedrigerer GSVG-Beiträge anzuführen.

Aus den genannten Gründen seien auch die Vorsteuern dem Verein und nicht O. zuzurechnen.

Zu Tz 5 des Bp-Berichts „Darlehen“ sei einzuwenden, dass der Zuschuss von 2.000 Euro den gemeinnützigen Vereinszweck betreffe und als solcher nicht zu versteuern sei.

Weiters werde eingewandt:

Im Prüfungszeitraum sei ein Büro in Deutschland angemietet worden. Das Finanzamt erkenne den Mietaufwand bei O. an.

Laut Art. 7 DBA Deutschland seien Gewinne eines Unternehmens in jenem Staat zu besteuern, in welchem seine Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt werde. Im Büro in Deutschland sei eine Betriebsstätte zu erblicken (EStR Rz 7924ff, UFSI RV/0537-I/02). Die Einkünfte aus den Verträgen mit den deutschen Vertragspartnern würden daher dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen.

Es werde die entsprechende Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Der beschwerdeführende Verein (Bf) wurde im September 2005 im Vereinsregister eingetragen.

O. als Obmann des Vereins hatte in den streitgegenständlichen Jahren jeweils in Österreich und Deutschland einen Wohnsitz. Er war auf Werkvertragsbasis für die Fa. A AG bzw deren Auftraggeber in Deutschland tätig. In das Vertragsverhältnis mit der deutschen Fa. A AG war der Bf zwischengeschaltet. O. legte die Einnahmen aus dem Werkvertrag mit dem Bf vom 1.2.2006 (14.766,65 Euro im Jahr 2006, 9.583,30 Euro im Jahr 2007, 9.166,66 Euro im Jahr 2008) seinen Steuererklärungen zugrunde. Der Bf erfasste in seinen Steuererklärungen die Einnahmen aus dem Vertrag mit der Fa. A AG vom 2.1.2006 (84.368,53 Euro im Jahr 2006, 63.979,75 Euro im Jahr 2007, 120.615,48 Euro im Jahr 2008). Nach Auffassung der Abgabenbehörde ist die Zwischenschaltung des Bf nicht anzuerkennen und sind die Einnahmen des Bf aus dem Vertrag mit der Fa. A AG direkt O. zuzurechnen. Strittig ist neben der Zurechnung der Einkünfte und der Umsätze bzw Vorsteuer auch das Besteuerungsrecht Österreichs.

Nach den **Vereinsstatuten** ist der Vereinszweck (§ 2 der Statuten) die Errichtung eines Clubbüros, einer Produktionsstätte für Modellturbinen und Jets und eines Konstruktions- und Entwicklungsbüros, die Zusammenarbeit mit Universitäten, die Öffentlichkeitsarbeit, die Herausgabe einer Clubzeitung, Clubflugveranstaltungen mit Modelljets, die Tätigkeit im Jetmodellflug- und Entwicklungsbereich, die Forschung

und Entwicklung neuer Verbrennungstechnologien, die Laminarprofilforschung, die Umweltverträglichkeitsforschung sowie Forschungen im Bereich Bodeneffekt und Herstellung von Bodeneffektflugzeugen. Die materiellen Mittel werden lt. Statuten (§ 4) aufgebracht durch Mitgliedsbeiträge, freiwillige Kostenbeiträge, Spenden und kostenpflichtige Dienstleistungen im Rahmen der Entwicklung und Produktion von Turbinen, Jets und anderen Fluggeräten. Der Verein ist grundsätzlich auf Gemeinnützigkeit ausgerichtet (§ 24), wobei die Erwirtschaftung der erforderlichen Betriebsmittel über vereinsorientierte Leistungen erfolgt. Reicht die Eigenleistung im Rahmen der Vereinstätigkeit nicht aus, ist der Verein berechtigt, Gewerbe anzumelden, um einen Gewinn zu erzielen, um die Aufwendungen des Vereins abzudecken.

Laut **Werkvertrag** vom 1.2.2006 verpflichtet sich O. gegenüber dem Bf, Consultingleistungen für die Fa. A/B u.a. für die Bereiche Aircraft Consulting, Bodeneffektflugzeug, Turbinen und Drohnen zu erbringen. Er hat auf eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko zu handeln und ist an keine Arbeitszeit und keinen Dienstort gebunden. Vereinbart wurde ein Honorar von 1.000 Euro pro erbrachter Werkleistung.

Davon abweichend erfolgten monatliche Abrechnungen über 1.000 Euro (inkl USt) mit der Bezeichnung „Workpackage für Monat ...“ ohne nähere Angaben. Im Jahr 2008 wurde in vier Monaten je ein erhöhter Betrag von 1.500 Euro (inkl USt) und wurde 2006 zusätzlich eine einmalige Prämie von 5.600 Euro ausbezahlt.

Im **Rahmenvertrag** vom 2.1.2006 mit der Fa. A AG verpflichtet sich der Verein zur Erbringung von im Projekteinzelnvertrag beschriebenen Subunternehmer-Leistungen, wobei die Wahl des Leistungsortes und der Zeiteinteilung frei steht.

Im entsprechenden **Projekteinzelnvertrag** für 2.1.2006 bis 31.12.2006, verlängert bis 31.6.2007, ist zwischen der A AG und dem Verein festgelegt, dass die Leistungserbringung – soweit erforderlich – bei der B Deutschland GmbH in Hamburg durch O. zu erfolgen hat. Der Stundensatz beträgt 55 Euro. Bei den zu erbringenden Leistungen handelt es sich um Bearbeitung und Koordination von Änderungsvorgängen im Full Change Prozess, Unterstützung bei der Umsetzung von Änderungen, Organisation und Leitung von Besprechungen, Dateneingabe und Datenpflege, administrative Tätigkeiten und Mitarbeit in Projektaufgaben.

Die **Projekteinzelnverträge** vom 9.11.2007 und vom 26.9.2008 betreffen eine Leistungserbringung bei der Fa. C Ltd. in Deutschland im Bereich Projektmanagement Rotorblattentwicklung zum Stundensatz von 58 Euro im Zeitraum 3.12.2007 bis 30.11.2008, verlängert bis 31.1.2009.

## **1. Zurechnung der Einkünfte**

O. als Obmann und Kassier und seine Gattin waren im strittigen Zeitraum die einzigen Mitglieder des Vereins. Neben der Funktion des Vereins, die in der Zwischenschaltung beim Werkvertrag mit der Fa. A AG bestand, konnte im Zuge der Außenprüfung lediglich die begonnene Herstellung eines Flugzeugmodells festgestellt

werden. Der Bf hob keine Mitgliedsbeiträge ein und hat neben den Einnahmen aus dem Vertrag mit der Fa. A AG in den Jahren 2006 - 2008 keine weiteren Einnahmen erklärt. Entsprechend der eingereichten Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2006 - 2008 verzeichnete der Bf einen Gesamtgewinn von über 37.000 Euro.

#### **a. Einnahmen von der A AG**

Bei einer Gegenüberstellung der Einnahmen des O. aus dem Werkvertrag mit dem Bf und den Einnahmen des Bf aus dem Werkvertrag mit der Fa. A AG wird ersichtlich, dass der Bf nur einen Bruchteil der von O. erwirtschafteten Einnahmen an diesen weitergeleitet hat. Die geltend gemachten Aufwendungen des Bf bestanden zum großen Teil aus Zahlungen an O. und dessen Familienmitglieder. Die Rechnungen des O. an den Bf weichen von den vertraglichen Vereinbarungen (monatliche Abrechnung statt Abrechnung pro Werkleistung, erhöhte Auszahlungen) ab.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084). Sie ist auch auf Rechtsbeziehungen zwischen Verein und Vereinsfunktionär anzuwenden (*Marschner* in Jakom EStG, 2018, § 4 Tz 331).

Die Anwendung der genannten Kriterien auf den Werkvertrag des Bf mit O. führt zu folgendem Ergebnis:

Die Leistungsbeschreibung „Consultingleistungen für die Bereiche Aircraft Consulting, Bodeneffektflugzeug, Turbinen und Drohnen“ ist nicht geeignet, sich ein genaues Bild von der zu erbringenden Leistung zu machen. Ein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt liegt damit nicht vor.

Die Fremdüblichkeit ist dem Vertrag schon dem Grunde nach abzusprechen. Ein fremder Dritter hätte sich nicht zur Erbringung einer von Art und Umfang nicht klar definierten Werkleistung bereit erklärt. Eindeutige Kriterien für die Abgeltung der Leistung fehlen. Die Entlohnung richtet sich bei Werkverträgen unter Fremden üblicherweise nach Qualität und Quantität der Leistung. Die Honorarnoten des O. lassen offen, welche konkreten Leistungen abgerechnet wurden. Nicht zuletzt aber hätte sich ein fremder Dritter mit akademischer Ausbildung, einschlägiger Berufserfahrung und Berufspilotenausbildung nicht mit einem Entgelt begnügt, das lediglich einen Bruchteil des Marktwerts seiner Leistung ausmacht.

Laut Projekteinzelnverträgen zwischen dem Bf und der Fa. A AG war ausdrücklich festgelegt, dass die Tätigkeit von O. zu erbringen ist. Dem Bf standen keine weiteren Mitglieder/Mitarbeiter zur Leistungserbringung zur Verfügung. Die behaupteten Tätigkeiten des zweiten Vereinsmitglieds, der Ehegattin, in der Buchhaltung und für Übersetzungen sind mangels Leistungsaufzeichnungen und näherer Konkretisierung als unglaubwürdig zu bezeichnen. Es gab keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Geschäftsbetrieb des Bf. Die Leistungen des O. an den Bf und jene des Bf an die Fa. A AG waren vollkommen ident.

Wenn eine Gesellschaft (was auch für einen Verein gelten muss) nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Die Zwischenschaltung des Bf in das Auftragsverhältnis mit der Fa. A AG ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse funktionslos und wäre unter Fremden nicht vorgenommen worden. Es war ausschließlich O. in der Lage, über die Einkünfte wirtschaftlich zu disponieren. Er konnte unbestritten jederzeit über die Einnahmen des Bf verfügen (vgl. Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüfung vom 24.2.2011).

Dem Einwand des Bf, die Zwischenschaltung des Bf habe der Ausschaltung einer allfälligen Haftung des O. gedient, ist entgegenzuhalten, dass die vertraglichen Vereinbarungen des Bf mit O. ausdrücklich ein Tätigwerden des O. auf eigenes wirtschaftliches und rechtliches Risiko festhalten.

Da die vorliegende Gestaltung die Kriterien der Fremdüblichkeit auch nicht annähernd erfüllt, ist die vertragliche (Angehörigen-)Vereinbarung mit O. steuerlich nicht anzuerkennen, zumal der Vereinbarung auch ein eindeutiger und klarer Inhalt fehlt. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt hat eine Leistungsbeziehung direkt zwischen O. und der Fa. A bestanden. Die formal vom Bf erzielten Honorare sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise O. zuzurechnen. Die Vereinstätigkeit beschränkte sich auf Forschung im Bereich Bodeneffektflugzeuge und die begonnene Herstellung eines Flugzeugmodells.

Dem Verein sind daher im Zusammenhang mit der Tätigkeit des O. für den deutschen Auftraggeber keine Einkünfte zuzurechnen.

## **b. Vereinstätigkeit**

Das Finanzamt hat negative Einkünfte der Jahre 2006 – 2008 angesetzt, die aus Aufwendungen des Bf sowie einer Einnahme von 2.000 Euro im Zusammenhang mit der eigentlichen Vereinstätigkeit (Herstellung eines Flugzeugmodells, Forschungstätigkeit) resultieren.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988.

Von den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten kämen im gegenständlichen Fall auf Grund der vom Bf. entfalteten Tätigkeiten Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Betracht.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Tätigkeit, die mit Gewinnabsicht unternommen wird.

Der Betriebsbegriff des § 23 Z 1 EStG 1988 gilt für alle betrieblichen Einkunftsarten, also auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 22 Tz 4). Eine Gewinnabsicht ist für jede Einkunftsart unabdingbar (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 23 Tz 62).

Im gegenständlichen Fall entfaltete der Bf. eine Vereinstätigkeit, die in den streitgegenständlichen Jahren nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet war. Er hob nicht einmal Mitgliedsbeiträge ein. Von einem Gewinnstreben kann nicht die Rede sein.

Erzielt der Verein keine Einnahmen, besteht keine Körperschaftsteuerpflicht. Dasselbe gilt für Spenden im Vereinsbereich bzw Zuschüsse ohne Gegenleistung. Eine Prüfung der Gemeinnützigkeit ist nicht erforderlich (*Berger*, *Der Verein im Steuerrecht*<sup>2</sup>, Seite 42).

Es waren daher die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 (ersatzlos) aufzuheben.

Dem steht betreffend das Jahr 2008 der Umstand nicht entgegen, dass der Bf neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch negative Einkünfte (-7.722,47 Euro) aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat. Dem liegt der Sachverhalt zugrunde, dass der Bf an O. und seine Gattin ab 2009 ein Einfamilienhaus vermietet und in diesem Zusammenhang bereits im Jahr 2008 Aufwendungen angefallen sind. Nach Zuordnung der gewerblichen Einkünfte an O. (siehe Pkt 1.a.) wird die verbliebene Vereinstätigkeit als gemeinnützig einzustufen sein. Dies bedeutet, dass die Vermietungseinkünfte als Verwaltung eigenen Vermögens nicht der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (§ 47 BAO).

## **2. Umsatzsteuer 2006 – 2008:**

### **a. Unternehmereigenschaft**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbringt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Unternehmer ist auch, wer Leistungen ausschließlich im Ausland erbringt, wer Sitz und/oder Betriebsstätte im Ausland hat. Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw in dessen Namen die Leistung erbracht wird (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 2 Tz 18, 19). Ein Verein ist Unternehmer, wenn er eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und nach außen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0190).

Das Finanzamt hat so wie die Einkünfte auch die Umsätze des Bf und die von ihm geltend gemachte Vorsteuer O. zugeordnet.

Bei der gegebenen Sachlage steht fest, dass der Bf – und nicht O. - durch Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung getreten ist, da sämtliche Verträge und Abrechnungen mit dem deutschen Leistungsempfänger auf den Bf lauten. O. hat diese Leistungen an die Fa A AG im Namen des Vereins erbracht.

Da es im Bereich der Umsatzsteuer auf das Auftreten nach außen ankommt, sind die Erlöse aus den vom Bf ausgestellten Rechnungen - ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung - richtigerweise dem Bf zuzuordnen. Ihm steht diesbezüglich auch der Vorsteuerabzug zu.

#### **b. Steuerbarkeit**

Ob eine sonstige Leistung in Österreich steuerbar ist, richtet sich nach den Leistungsregeln des § 3a UStG 1994.

§ 3a Abs. 9 lit a UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009 bestimmt, dass die in Abs. 10 angeführten Leistungen [Katalogleistungen] dort ausgeführt werden, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Nach dem Empfängerortprinzip sollen Dienstleistungen an Unternehmer dort besteuert werden, wo der Empfänger der Leistung den Sitz hat. Die gegenständlichen Dienstleistungen an einen Unternehmer in Deutschland fallen unter § 3a Abs. 10 UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009. Demnach gilt Deutschland als Ort der sonstigen Leistung. Die Leistungen sind in Österreich somit nicht steuerbar.

#### **c. Vorsteuer**

Dem Bf steht der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der an die Fa. A AG erbrachten Leistungen zu. Von der geltend gemachten Vorsteuer sind allerdings die im Rahmen der Betriebsprüfung nicht anerkannten Beträge (siehe Bp-Bericht O., Tz 23) beim Bf wie folgt in Abzug zu bringen:

die Vorsteuerbeträge für Rechnung S von 180,50 Euro (2006), für einen Einbauherd von 100,83 Euro (2008) und wegen fehlender Rechnung T von 376,05 Euro (2008).

Seitens des Bf bzw des O. wurden gegen die Nichtanerkennung keine Einwendungen erhoben.

Die eigentliche Vereinstätigkeit fällt nicht in die Unternehmenssphäre, da ein Zusammenhang mit einnahmenerzielenden Tätigkeiten fehlt (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 2

Tz 127). Für die entsprechenden Vorleistungen steht dem Bf kein Vorsteuerabzug zu. Dies betrifft die Vorsteuer für Hotelkosten von 475,80 Euro im Jahr 2006 (siehe Bp-Bericht, Tz 14).

Vorsteuerberechnung:

|               | 2006     | 2007     | 2008     |
|---------------|----------|----------|----------|
| Lt. Erklärung | 4.638,61 | 3.550,53 | 5.049,89 |
| abzüglich     | -180,50  | 0        | -100,83  |
|               | -475,80  |          | -376,05  |
| Vorsteuer neu | 3.982,31 | 3.550,53 | 4.573,01 |

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2008 sind daher abzuändern. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 ist als gegenstandslos zu erklären (siehe dazu unten Pkt 3).

### **3. Wiederaufnahme 2006 und 2007**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat den Neuerungstatbestand für die Wiederaufnahme der Verfahren 2006 und 2007 herangezogen und zur Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen. Mit den neuen Bescheiden wollte das Finanzamt dem zuvor unbekannten und entscheidungswesentlichen Sachverhalt Rechnung tragen.

Der Bf hat zur Wiederaufnahme kein eigenes Vorbringen erstattet.

Betreffend Körperschaftsteuer sind im Zuge der Außenprüfung die unter Pkt. 1. geschilderten Tatsachen neu hervorgekommen, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 war daher zulässig.

Was die Umsatzsteuer betrifft, führen die Feststellungen der Außenprüfung hinsichtlich der steuerbaren Umsätze (siehe oben Pkt 2.b.) zu keinen Änderungen gegenüber den Erstbescheiden. Im Jahr 2006 ist jedoch die Vorsteuer neu zu berechnen (siehe oben Pkt 2.c.). Es hat damit gegenüber dem Erstbescheid vom 21.5.2008 eine Verminderung der Umsatzsteuergutschrift 2006 zu erfolgen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben - unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt (*Ritz*, BAO, § 303 Tz 68).

Die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahren 2006 und der Körperschaftsteuerverfahren 2006 und 2007 wurde zu Recht verfügt, da die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig sind. Die Wiederaufnahme zu Ungunsten des Bf im Bereich der Umsatzsteuer ist in Hinblick auf die Wiederaufnahme im Bereich der Körperschaftsteuer, die sich zu Gunsten des Bf auswirkt, nicht unbillig.

Die Beschwerde gegen diese Wiederaufnahmebescheide ist daher abzuweisen.

Für das Jahr 2007 sind hingegen keine Umstände neu hervorgekommen, die zu einer Änderungen des Erstbescheides betreffend Umsatzsteuer führen. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007 wird daher Folge gegeben. Der Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Es scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 307 Tz 8).

Der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 21.5.2008 gehört somit wiederum dem Rechtsbestand an.

Da infolge Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 22.12.2011 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen den Sachbescheid gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären.

#### **Berechnung Umsatzsteuer 2006 und 2008:**

|                                                                                                          | 2006      | 2008      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Steuerbare Leistungen                                                                                    | 0,00      | 0,00      |
| Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 sowie gemäß Art 19 Abs. 1 Z 3 und Art 25 Abs. 5                           |           | 64,00     |
| Summe Umsatzsteuer                                                                                       | 0,00      | 64,00     |
| Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe                                                          | 2.602,42  |           |
| 20% von 2.492,82                                                                                         | 498,56    |           |
| 10% von 109,60                                                                                           | 10,96     |           |
| Summe Erwerbsteuer                                                                                       | 509,52    |           |
| Vorsteuern                                                                                               | -3.982,31 | -4.573,01 |
| Vorsteuern betr. Steuerschuld gem § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem Art 19 Abs. 1 Z 3 und Art 25 Abs. 5 |           | -64,00    |

|                                               |                  |                  |
|-----------------------------------------------|------------------|------------------|
| Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb | -509,52          |                  |
| <b>Gutschrift</b>                             | <b>-3.982,31</b> | <b>-4.573,01</b> |

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 19. Februar 2019