

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter in nichtöffentlicher Sitzung am 3.3.2020 über die Beschwerde der Bf, vertreten durch RA Dr. Klaus Krebs, Kärntner Ring 10, 1010 Wien vom 10.8.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 9.7.2015 zur Steuernummer 06-Str.Nr. betreffend Körperschaftsteuer 2012 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Am 17.11.2014 langte beim Finanzamt Wien 8/16/17 (belangte Behörde) die Körperschaftsteuererklärung 2012 der Bf auf elektronischem Wege ein. Am 11.2.2015 brachte die belangte Behörde einen Bescheid über einen Prüfungsauftrag für Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2012 der Beschwerdeführerin zur Kenntnis. Am 17.6.2015 fand die Schlussbesprechung über die Außenprüfung statt. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist mit 2.7.2015 datiert. Darin trafen die Prüfer folgende Feststellungen:

"Tz. 2 ARGE

In der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.3.2012 wurde als "Erträge aus verbundenen Unternehmen" ein Betrag in Höhe von € 188.460,- erfasst. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde eine "ARGE Vereinbarung" vorgelegt mit dem Inhalt: "Vertragspartner: Bf und GS-GF. Es wird zwischen den Vertragspartnern vereinbart, dass für die Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011 die Firma Bf als Gewinnbeteiligung an der ARGE 15 (in Worten: fünfzehn) Prozent des Jahresumsatzes von GS-GF erhält. Die ARGE Vereinbarung endet per 31.12.2011. Wien, 15. April 2011"

Gemäß dieser "Vereinbarung" wurde beim Einzelunternehmen "GS-GF", St.Nr. St.Nr.2 ein "Verlust aus betriebliche Beteiligungen" in Höhe von € -188.460,-- ausgewiesen. In der Gewinnermittlung der "Bf" (St.Nr. Str.Nr.) wurde ein Betrag in Höhe von € 188.460,-- als "Erträge aus Beteiligungen" ausgewiesen.

Steuerliche Beurteilung:

Die Vereinbarung wurde zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren zu 99% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (dessen Gattin die restlichen 1% hält) abgeschlossen.

Zur steuerlichen Anerkennung müssen derartige Vereinbarungen nach ständiger Rechtsprechung auch einem Fremdvergleich standhalten.

Die Vereinbarung muss demnach

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3.) zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

zu 1.)

Im vorliegenden Fall wurde zwar eine schriftliche Vereinbarung über die Bildung einer "ARGE" geschlossen, doch wurde diese ARGE nicht beim Finanzamt gemeldet.

Dies wäre jedoch erforderlich gewesen

- für Zwecke der Umsatzsteuer, wenn die ARGE nach außen auftritt
- für Zwecke der Ertragsbesteuerung bzw. Feststellung der Einkünfte - gem. § 188 Abs. 4 BAO: "Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferung beschränkt..."

Der vorgelegten "ARGE-Vereinbarung" ist nicht zu entnehmen, dass sie zur Erfüllung eines speziellen Werkes abgeschlossen worden wäre. Es wird nur eine "Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011" angeführt. Die Vereinbarung enthält keinen Hinweis darauf, welches (einzige) Werk gemeinschaftlich zu erfüllen gewesen wäre. Die zeitliche Beschränkung der ARGE ist per se ein Hinweis darauf, dass die ARGE nicht zur Erfüllung eines konkreten Werkes gebildet wurde, weil die Fertigstellung eines Werkes in der Praxis nicht kalendermäßig eingegrenzt werden kann.

Die Voraussetzung des § 188 Abs. 4 lit. d BAO liegt somit nicht vor. Dementsprechend wäre eine Bekanntgabe der ARGE an die Finanzbehörde grundsätzlich erforderlich gewesen.

zu 2.)

Im vorliegenden Fall lautet der Inhalt der Vereinbarung lediglich: "... dass für die Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011 die Firma Bf als Gewinnbeteiligung an der ARGE 15% des Jahresumsatzes von GS-GF erhält und dass die Vereinbarung per 31.12.2011 endet."

Es geht also daraus nicht hervor, welchen Sinn bzw. Aufgabe die ARGE haben soll.

Es geht insbesondere nicht hervor, welche Leistung die Bf erbringen soll, sodass die

Gewinnbeteiligung von 15% des Jahresumsatzes von GS-GF ein angemessenes Entgelt dafür darstellt. Die ARGE-Vereinbarung enthält weiters keinerlei Vereinbarungen betreffend Schlecht- oder Nichterfüllung der "Zusammenarbeit". Weiters fehlen Fälligkeit und Verzugsfolgen. Die ARGE-Vereinbarung hat daher keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

zu 3.)

Die "ARGE Vereinbarung" weist überhaupt keinen nachvollziehbaren Leistungsinhalt auf. Eine derartige Vereinbarung, wonach ein Einzelunternehmer einer GmbH eine Gewinnbeteiligung von 15% des Jahresumsatzes gewährt, ohne dass auch nur annähernd ersichtlich wäre, worin die Gegenleistung bestehen soll, ist völlig unüblich und wäre unter Fremden niemals abgeschlossen worden. Die Zahlung des GS-GF iHv € 188.460,- an die Bf findet ihre Begründung nicht in einem steuerlich anzuerkennenden Leistungsaustausch, sondern in der Gesellschafter-Stellung des Herrn GS-GF sowie seiner Gattin.

Die angeführte Vereinbarung ist daher 1.) weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, noch weist sie 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf, noch wäre sie 3.) zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Die behauptete ARGE-Konstruktion ist aus diesen Gründen — insbesondere mangels Fremdüblichkeit — gem. § 8 Abs.1 KStG steuerlich nicht anzuerkennen. Auf seiten der geprüften Bf ist der gebuchte "Ertrag aus verbundenen Unternehmen" zu berichtigen. (Umbuchung auf das Konto "Verrechnung verbundene Unternehmen").

Vermietungen:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>
	Euro
Vor Bp	188.460,00
Nach Bp	0,00
Differenz	-188.460,00

Tz. 3 Zins-Cap

Im Zuge des Verfahrens wurde beantragt, einen Betrag in Höhe von € 36.062,98 für den Ankauf eines sog. "Zins-Cap" anzuerkennen. Dieses Wertpapier dient der Zinssatz-Absicherung für die betrieblich aufgenommenen Fremdwährungsdarlehen und hat eine Laufzeit von 8 Jahren.

Gem. § 19 Abs. 3 EStG 1988 sind Fremdmittelkosten, die nicht bloß das laufende und das folgende Jahr betreffen, auf die Laufzeit zu verteilen. Der angeführte Betrag wurde daher für die Jahre 2011 und 2012 mit jeweils € 4.507,87 aufwandswirksam berücksichtigt.

Vermietungen:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2011</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	-4.507,87	-4.507,87
Differenz	-4.507,87	-4.507,87

Tz. 4 Fremdwährungskredite

Das Unternehmen beschäftigt sich mit dem Ankauf und der Vermietung von Immobilien(z.B. in Adr_1030 und Adr_1090). Darüber hinaus wurden im Prüfungszeitraum auch diverse Einrichtungsgegenstände für Zwecke der Ordination des GS-GF angeschafft und an diesen vermietet. Für den Ankauf der Immobilien wurden Fremdwährungskredite in CHF-Währung aufgenommen.

Die Kursschwankungen des Schweizer Franken wurden in den Steuererklärungen als Rückstellungen behandelt und lt. steuerlicher Vertretung per 31.2.2011 mit einem Promille, per 31.3.2012 mit 9 Promille und per 31.3.2013 mit 10 Prozent dotiert.

Gemäß Rz 2457 EStR sind (Bank)Verbindlichkeiten in ausländischer Währung grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dabei ist der im Zeitpunkt der Kreditaufnahme maßgebliche Kurs zum Ankauf der Devisen (Briefkurs, Waren-Devisen-Kurs) zu Grunde zu legen. Ist der Briefkurs zum Bilanzstichtag höher, so kann (§ 5 Abs. 1 EStG 1988-Gewinnermittler: muss) der höhere Teilwert angesetzt werden. Bei einem Absinken des Teilwertes in den Folgejahren kann der niedrigere Wert, jedenfalls begrenzt durch die ursprünglichen Anschaffungskosten angesetzt werden. Im Hinblick auf die vorliegenden zwingenden Bewertungsvorschriften waren die offenen Fremdwährungsverbindlichkeiten mit den in der Folge dargestellten Beträgen neu zu bewerten. Daraus ergeben sich folgende Erfolgsänderungen:

Bewertung der Fremdwährungskredite in CHF	Stand CHF per 15.04.2011	Stand CHF per 15.03.2012
offene <u>Fremdwährungsdarlehen</u> in CHF	-5.427.930,64	-5.237.312,07
aktueller Kurs	1,30	1,20
	<u>31.3.2011</u>	<u>31.3.2012</u>
anzusetzender Bilanzansatz in EURO	-4.175.331,26	-4.364.426,73
"Bankverbindlichkeiten" lt. Bilanz:	-3.757.322,71	-3.181.849,34
Vermögensänderung	-418.008,55	-1.182.577,39
- Vermögensänderung Vorjahr	-0,00	-418.008,55
Erfolgsänderung:	-418.008,55	-764.568,83

Rückstellung Fremdwährung lt. Bilanz	-8.488,38	-231.309,40
lt. BP	0,00	0,00
Vermögensänderung	8.488,38	231.309,40
- Vermögensänderung Vorjahr	0,00	8.488,38
Erfolgsänderung	8.488,38	222.821,02
Erfolgsänderung Bewertung Fremdwährungskredite	-418.008,55	-764.568,83
Erfolgsänderung Anpassung Rückstellung	8.488,38	222.821,02
Erfolgsänderung gesamt	-409.520,17	-541.747,81
Summe:		-951.267,99

Vermietungen:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2011</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	-409.520,17	-541.747,81
Differenz	-409.520,17	-541.747,81

Einkunftsquellen

Vermietungen

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2011</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	7.063,42	-26.785,67
Tz. 2 ARGE		-188.460,00
Tz. 3 Zins-Cap	-4.507,87	-4.507,87
Tz. 4 Fremdwährungskredite	-409.520,17	-541.747,81
Nach Bp.	-406.964,62	-761.501,35

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Körperschaftsteuer

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust

<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	7.063,42	-26.785,67
Vermietungen	-414.028,04	-734.715,68
Nach Bp.	-406.964,62	-761.501,35

*Prüfungsabschluss
Schlussbesprechung*

Die Schlussbesprechung hat am 17.06.2015 stattgefunden.

Tz. 5 Veranlagungen / Wiederaufnahme

Im Zuge der Außenprüfung wird eine Wiederaufnahme gem § 303 Abs 1 BAO für das Jahr 2011 durchgeführt. Gem § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Die bisher nicht geltend gemachten Aufwendungen für das Zinscap in Höhe von € 4.507,87 (Tz 2) sowie die bisher unterlassene Bewertung der offenen Fremdkapitalverbindlichkeit (Tz 3) sind als neue Tatsachen bzw. Beweismittel gem. § 303 Abs 1 BAO zu beurteilen.

Die getroffenen Prüfungsfeststellungen (Tz 1,2,3) für Körperschaftsteuer 2012 werden im Zuge der Erstveranlagung berücksichtigt."

Am 9.7.2015 erließ die belangte Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2012, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mir € -761.501,35 ausgewiesen wurden.

Beschwerde

Mit Schreiben vom 10.8.2015 erhob die Beschwerdeführerin gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 nachfolgende Beschwerde:

"In außen bezeichneter Angelegenheit gibt die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie Herrn Rechtsanwalt Dr. Klaus Krebs, Kärntner Ring 10, 1010 Wien mit ihrer Vertretung beauftragt und bevollmächtigt hat.

Es wird höflich um

KENNTNISNAHME

ersucht.

Die Beschwerdeführerin erstattet innerhalb offener Frist nachstehende

BESCHWERDE

Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8./16./17., Marxergasse 4, 1030 Wien vom 09.07.2015 zur StNr.: 06 Str.Nr..

Im konkreten richtet sich die Beschwerde gegen das Nichtanerkennen von Einnahmen in der Höhe von € 188.460,00, welche Einnahmen korrekterweise in den Steuerbescheid aufzunehmen gewesen wären.

Begründung:

a) Sachverhalt

Der damalige Jungunternehmer, GS-GF, Chirurg, hatte den Plan, mit der bestehenden Bf eine Krankenanstalt zu bauen und zu betreiben. Auf Anraten seines damaligen Steuerberaters sowie seines Rechtsberaters errichteten beide Geschäftspartner eine ARGE gem. § 188 (4) d BAO, um eine Machbarkeit dieses großen Unterfangens zu prüfen, wie es ca. 2.500 ähnliche ARGE in Österreich ebenfalls machen.

Die Aufgabe:

Es war einerseits ein geeignetes Objekt auszuwählen und dann die baubehördlichen Angelegenheiten zu erheben, andererseits waren die medizinischen und hygienischen Erfordernisse seitens der Ärztekammer und seitens des Magistrats zu ermitteln.

Weiters musste auch die Möglichkeit einer Finanzierung vorverhandelt werden. Da weder die Bf über genügend finanzielle Mittel verfügte um diesen großen Bereich der Machbarkeitsplanung finanzieren zu können, noch der Jungunternehmer GS-GF, wurde für den Zeitraum der Planungsphase von April 2011 bis Dezember 2011 im ARGE Vertrag vereinbart, dass die Bf 15 Prozent vom Jahresumsatz des Jahres 2011 des GS-GF als Gewinnanteil in Raten überwiesen erhält. Dadurch musste keine Vorfinanzierung bei einer Bank durchgeführt werden, welche auch durch die ungünstige Wirtschaftslage der Bf, hervorgerufen aus Fremdwährungsfinanzierungen, damals nicht möglich gewesen wäre.

GS-GF erzielte laufend Honorareinnahmen als Arzt und überwies die ausgemachte Umsatzbeteiligung via Bank in Raten.

Diese ARGE war nur auf die Machbarkeitsplanungsphase der Klinik abgeschlossen und hatte nur einen einzigen Werkvertrag zu bearbeiten. Eine Grenze für ein Auftragsvolumen gab es damals im Jahr 2011 seines des Gesetzgebers noch nicht.

Diese Planung ergab das Finden geeigneter Lokalitäten in 1070 Wien, wo auch in der Folge eine Klinik errichtet wurde.

Da der ermittelte Finanzbedarf ca. € 1,2 Mio. veranschlagte, kam die Bf wegen ihrer schlechten Wirtschaftslage nicht als Bauherr in Frage und so wurde durch die Bf nach Bankberatung vorgeschlagen, eine eigene Gesellschaft dafür zu errichten, was auch geschah.

Tatsächlich wurden ca. 1,3 Mio. ab 2012 bis Mitte 2014 investiert und diese Klinik auch behördlich zugelassen und in Betrieb genommen.

Beweisanbot: Prüfung durch das Finanzamt bereits Ende 2014 erfolgt.

b) Verwaltungsgeschehen

Die Betriebsprüfung begann 2012 (laut Beilage 1) und endete nach 2 Jahren heute 2015 (Beilage 2).

c) Rechtsausführungen

Im § 2 EstG werden im Abs. 3 Z 3 die Einkünfte aus Gewerbebetrieben geregelt.

Der Abs. 4 lautet „zusätzlich als gewerbliche Einkünfte (Abs.3 Z 3) gelten stets und im vollen Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.“

Diese Mitunternehmereigenschaft ist bei vorliegender ARGE voll gegeben, da sich GS-GF um die medizinischen und medizintechnischen Belange kümmerte und die Bf um die Bautechnik und deren Planung.

Die Bundesabgabenordnung in der gültigen Fassung vom Jahr 2011 regelt im § 188 (4) d BAO genau jene ARGE, welche im Jahr 2011 auf Rat des damaligen Rechtsberaters errichtet wurde: eine nichtrechtsfähige Personalvereinigung (Personalgemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet auf die Erfüllung eines Erfolges, beschränkt auf einen einzigen Werkvertrag/Werklieferungsvertrag.

Für diese Personenvereinigung gilt der Abs. 1 des § 188 BAO nicht. Das bedeutet aber, dass keine Meldung an die Finanzbehörde erforderlich war. Ebenso ist keine eigene Steuernummer vorgesehen und eine gesonderte Gewinnfeststellung ebenfalls nicht. Dieser Umstand ermöglicht damals noch schlanke Strukturen bei einer ARGE zu haben, ohne hohe Kosten für Beratung, Buchführung, Jahresabschluss und Verwaltung zu haben.

Der zitierte § 8 Abs. 1 KStG ist hier nicht anwendbar, da er sich nicht auf Gewinnanteile einer ARGE bezieht.

d) Anträge

Die Beschwerdeführerin stellt nunmehr nachstehende

ANTRÄGE

1.) Es wird beantrag, € 188.460,00 als Erträge aus Beteiligungen im Jahr 2012 anzuerkennen und zwar per Bilanzstichtag 31.03.2012.

Es wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass sämtliche von der Betriebsprüfung im Prüfungsbericht angeführten Zeiträume (Kalenderjahr!) unrichtig sind: Die Bf bilanziert seit ihrer Gründung per 31.März, worauf auch die Prüfung mehrfach aufmerksam gemacht wurde.

2.) Entscheidung durch den Senat gem. § 272 Abs. 1 Z 1 BAO

3.) Unterbleiben einer BVE gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO

4.) Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO in Höhe von € 89.000,- der StNr.: 06 St.Nr.2 lautend auf GS-GF.

5.) Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO in Höhe von € 94.230,00 an Einkommenssteuerteilbetrag 2011 bei der StNr.: 06 St.Nr.2 lautend auf GS-GF.

Ermittlung des Betrages:

Die Einkommensteuer 2011 laut Bescheid von € 130.669,00 wird verringert auf € 36.439,00. Die Differenz beträgt daher € 94.230,00.

Wien, 10.8.2015 GS-GF

Beilagen:

Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 20.08.2013, Beilage ./1

Betriebsprüfungsbericht vom 02.07.2015, Beilage ./2"

Mit Bescheid vom 31.8.2015 hat die belangte Behörde die beantragte Aussetzung der Einhebung betreffend Einkommensteuer 2011 für GS-GF in Höhe von € 94.230,-- bewilligt.

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht darauf hingewiesen, dass beim Gesellschafter-Geschäftsführer GS-GF (06 St.Nr.2) ebenfalls eine Bescheidbeschwerde eingebracht wurde, welche die Umsatzsteuer 2013 betrifft und die Beschwerde bei der Bf Auswirkungen auf die Einkommensteuer 2011 beim Gesellschafter-Geschäftsführer GS-GF habe. Ein gesondertes Rechtsmittel für die Einkommensteuer 2011 wurde nicht eingebracht, es wurde lediglich um Aussetzung der Einbringung gem § 212a BAO bei GS-GF ersucht. Diesem Ersuchen ist die belangte Behörde auch nachgekommen.

Zum Sachverhalt hat die belangte Behörde im Vorlagebericht nachfolgendes festgehalten:

Der Geschäftsgegenstand der „Bf“ mit Sitz in Adr ist der Ankauf und Vermietung von Zinshäusern und medizinischen Geräten bzw Einrichtungen. Der Bilanzstichtag ist der 31.3., Geschäftsführer ist Herr GS-GF. Am Unternehmen „Bf“ (im folgenden kurz „Bf“) sind Herr GS-GF mit 99% sowie dessen (Ehe-)Partnerin Gattin_GS-GF, nunmehr Gattin_nN_GS-GF, mit 1% beteiligt. Im Prüfungszeitraum befanden sich 2 Zinshäuser im Betriebsvermögen der Bf. Die Zinshäuser sind fremdüblich an Dritte vermietet. Weiters hat die Bf im Prüfungszeitraum medizinische Geräte und Einrichtungen erworben und teils an nahestehende GmbHs bzw den Gesellschafter-Geschäftsführer GS-GF vermietet oder weiterveräußert. Im Wirtschaftsjahr 01.04.2011 bis 31.03.2012 (erfasst in den Steuererklärungen 2012 der Bf) wurde zwischen der Bf und dem Gesellschafter-Geschäftsführer GS-GF ein ARGE-Vertrag - datiert mit 15.4.2011 - abgeschlossen. Für den Zeitraum 2011 bis 2012 (also Wirtschaftsjahr 01.04.2010 bis 31.03.2011 bzw 01.04.2011 bis 31.03.2012) wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung 2011-2012 wurde die ARGE-Vereinbarung zwischen „GS-GF und Bf“ insbesondere mangels Fremdüblichkeit gem § 8 Abs 1 KStG nicht anerkannt. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer GS-GF wurde der als „betriebliche Beteiligung“ ausgewiesene Verlust iHv € 188.460,00 im Jahr 2011 nicht anerkannt. Gleichzeitig wurde der bei der Bf im Wirtschaftsjahr 01.04.2011 bis 31.03.2012 verbuchte „Ertrag aus verbundenen Unternehmen“ iHv € 188.460,00 entsprechend berichtigt.

Gegen die Feststellungen der Außenprüfung betreffend „Nichtanerkennung ARGE“ hat die Bf mit 10.08.2015 Beschwerde erhoben. Es wurde gem § 262 Abs 2 lit a BAO eine Direktvorlage beantragt. Gegen die Feststellungen der Außenprüfung betreffend „Nichtanerkennung ARGE“ wurde bei Herrn GS-GF kein Rechtsmittel erhoben. Die

mit der Beschwerde im Zusammenhang stehenden Anträge auf Aussetzung gem § 212a BAO betreffend GS-GF wurden nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens stattgebend erledigt, da für den Fall, dass der Beschwerde der Bf stattgegeben werden würde, die entsprechende Berichtigung im Wege der Wiederaufnahme bei Herrn GS-GF vorzunehmen wäre.

Die Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht lautet wie folgt:

In der Einkommensteuererklärung für 2011 bei GS-GF, 99%-Gesellschafter-Geschäftsführer der „Bf“ wurde unter der Kennziffer „9237 betriebliche Beteiligungen“ ein Verlust in Höhe von € -188.460,- € geltend gemacht. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde dem Finanzamt am 13.3.2013 eine „ARGE Vereinbarung“ vorgelegt. Der Inhalt lautet wortwörtlich: „Vertragspartner: Bf und GS-GF. Es wird zwischen den Vertragspartnern vereinbart, dass für die Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011 die Firma Bf ... als Gewinnbeteiligung an der ARGE 15 (in Worten: fünfzehn) Prozent des Jahresumsatzes von GS-GF erhält. Die ARGE Vereinbarung endet per 31.12.2011. Wien, 15. April 2011“ siehe Dokument „ARGE Vereinbarung“. Gemäß dieser „ARGE-Vereinbarung“ wurde beim Einzelunternehmen „GS-GF“, St.Nr. 06 St.Nr.2 ein „Verlust aus betriebliche Beteiligungen in Höhe von € -188.460,-- ausgewiesen. In der Gewinnermittlung der Bf wurde im Wj 2012 ein Betrag in Höhe von € 188.460,-- als „Erträge aus verbundenen Unternehmen“ ausgewiesen.

Im Zuge der durchgeführten Außenprüfungen beim Unternehmen Bf und dem Gesellschafter „GS-GF“ wurde - wie im Bericht über die Außenprüfung Bf vom 02.07.2015 bzw Bericht über die Außenprüfung „GS-GF“ vom 08.07.2015 dargestellt - die ARGE-Vereinbarung steuerlich nicht anerkannt. Ergänzend zur bisherigen Begründung wird ausgeführt:

Die Vereinbarung wurde zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren zu 99% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (dessen Gattin an den restlichen 1% beteiligt ist) abgeschlossen. Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. u.a. VwGH 3.8.2000, 96/15/015). Zur steuerlichen Anerkennung müssen derartige Vereinbarungen nach ständiger Rechtsprechung auch einem Fremdvergleich standhalten. Die Vereinbarung muss demnach

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3.) zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.*

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Eine steuerlich beachtliche Mitunternehmerschaft liegt grundsätzlich dann vor, wenn die Beteiligten zur Erreichung des Gesellschaftszweckes durch Mitarbeit, Hingabe von Kapital oder

Überlassung von Wirtschaftsgütern in der Form beitragen, wie es im wirtschaftlichen Leben zwischen fremden Gesellschaftern üblich ist. Bei Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen ist mittels Fremdvergleichs zu prüfen, ob sie eine Mitunternehmerschaft zu begründen vermögen (VwGH 18.12.1996, 94/15/0168). (vgl. EStR, Rz 1130f und 1181ff) Im vorliegenden Fall liegt zwar ein schriftlicher Vertrag vor, doch enthält dieser weder einen Hinweis darauf, welches (einzige) Werk gemeinschaftlich zu erfüllen gewesen wäre, noch liefert der Inhalt irgendwelche Informationen, welchen Sinn bzw Aufgabe die ARGE hat bzw haben soll. Insbesondere liefert die Vereinbarung keine Informationen, welche Leistung die Bf erbringen soll, sodass die Gewinnbeteiligung von 15% des Jahresumsatzes von GS-GF ein angemessenes Entgelt dafür darstellt. Der ARGE-Vereinbarung fehlen Bestimmungen betreffend Schlecht- oder Nichterfüllung, Säumigkeit der „Zusammenarbeit“ sowie hinsichtlich Fälligkeit und Verzugsfolgen. Eine solche Vereinbarung wäre nicht unter Familienfremden abgeschlossen worden. Weiters ist hervorzuheben, dass in diesem Fall auch die erforderliche Publizität fehlt. Die „ARGE-Vereinbarung“ wurde dem Finanzamt nämlich erst am 13.3.2013 im Zuge eines Vorhalteverfahrens vorgelegt. Diesbezüglich wird insbesondere auf das Erkenntnis des BFG vom 4.8.2014, RV/3100407/2012 verwiesen - mit dem Rechtssatz: „Dem Erfordernis der Publizitätswirkung wird nicht entsprochen, wenn die zwischen Lebensgefährten getroffene Vereinbarung über die Änderung der Einkünfteverteilung dem Finanzamt erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, zur Kenntnis gebracht wird.“ In der Beschwerde vom 10.08.2015 wird diesbezüglich eingewendet, dass die ARGE nur auf die Machbarkeitsplanungsphase der Klinik abgeschlossen wurde und nur einen einzigen Werkvertrag zu bearbeiten hatte. Die Aussage in der Beschwerde findet sich in den vorgelegten Unterlagen (der Vertrag über die ARGE besteht aus einer Seite) zur ARGE-Vereinbarung nicht. Die ARGE-Vereinbarung wird vielmehr auf eine zeitliche Dauer („Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011“) nicht auf eine werkbezogene Dauer, beschränkt. Diese zeitliche Beschränkung widerspricht bereits für sich dem Vorliegen einer ARGE zur Erfüllung eines konkreten Werkes, weil die Fertigstellung eines Werkes in der Praxis nicht kalendermäßig eingegrenzt werden kann. Die Voraussetzung des § 188 Abs. 4 lit. d BAO liegt somit nicht vor.

Im Zuge der Beschwerde vom 10.08.2015 wurden keine relevanten neuen Informationen oder Unterlagen vorgelegt. Es wird nunmehr auch schriftlich ausgeführt, dass die Bf kein eigenes Personal hatte, welche die in der Beschwerde beschriebenen Leistungen

- Suche und Auswahl eines eigenes Objektes
- Erhebung baubehördliche Angelegenheiten
- Ermittlung der medizinische und hygienischen Erfordernisse seitens der Ärztekammer und seitens des Magistrats
- Vorabverhandlung der Finanzierung

erbringen hätte können. Somit bleibt nur der Gesellschafter-Geschäftsführer GS-GF bzw dessen Gattin zur Erbringung bzw Beauftragung von externen Personen, wie zB ein Makler für die Immobiliensuche. Die behauptete ARGE-Konstruktion ist daher

aus all den ausgeführten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen. Die Zahlung des GS-GF iHv € 188.460,- an die Bf findet ihre Begründung nicht in einem steuerlich anzuerkennenden Leistungsaustausch, sondern in der Gesellschafter-Stellung des Herrn GS-GF sowie seiner Gattin bei der Bf und soll Herrn GS-GF steuerliche Vorteile (niedrigere Einkommensteuer 2011 durch Lukrierung eines „Beteiligungs-Verlustes“) verschaffen. Die Zahlungen von GS-GF in Höhe von € 188.460,- an die Bf stellen - wie im Bericht dargestellt - eine verdeckte Einlage dar, welche die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Bf erhöht, sich aber sonst nicht auf die Gewinnermittlung bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit auswirkt. Der als betriebliche Beteiligung ausgewiesene Verlust ist - wie im Bericht über die Außenprüfung GS-GF dargestellt und im Erstbescheid umgesetzt - nicht anzuerkennen und der erklärte Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit erhöht sich um € 188.460,-. Dementsprechend wurde der bei der Bf im Jahr 2012 verbuchte „Ertrag aus verbundenen Unternehmen“ iHv € 188.460,00 zu Recht berichtigt. Das Finanzamt beantragt daher die Abweisung der Beschwerde.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 16.5.2017 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind GS-GF zu 99 % und seine Gattin Gattin_GS-GF mit 1%. Alleiniger Geschäftsführer ist GS-GF, der in der Adr_Ordination eine Ordination betreibt. Miteigentümer dieser Liegenschaft sind die Fa1_ImmoGmbH und die FA2_ImmoGmbH, die beide dieselbe Gesellschafterstruktur aufweisen wie die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2012 Eigentümerin der Liegenschaft KG *Nr1*, EZ *Nr1* und Miteigentümerin der Liegenschaft KG *Nr2*, EZ *Nr2*.

Der Mehrheitsgesellschafter und Alleingeschäftsführer der Beschwerdeführerin ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GS-GF GmbH, die im Jahr 2013 gegründet wurde und nun eine Tagesklinik in der Adr_Ordination betreibt.

Im Jahr 2012 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus der Vermietung ihrer Liegenschaften sowie Einkünfte aus Rechtsbeziehungen mit ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Aufwendungen der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 setzen sich aus Abschreibungen, Zinsen und sonstigem betrieblichem Aufwand zusammen. Im sonstigen betrieblichen Aufwand sind Aufwendungen für die beiden Liegenschaften und Buchführungskosten enthalten. Im Jahresabschluss 2012 weist die Beschwerdeführerin positive Einkünfte aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen in Höhe

von € 188.460,00 aus. In der Einkommensteuererklärung des Gesellschafter-Geschäftsführers ist dieser Betrag als negative Einkünfte aus betrieblich gehaltenen Beteiligungen enthalten. Strittig ist, ob diese Einkünfte, die im Zusammenhang mit einer Arbeitsgemeinschaft zwischen der Beschwerdeführerin und GS-GF stehen sollen, bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen sind.

Die Beschwerde wurde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen bei der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Beweiswürdigung

Die Beschwerde vom 10.8.2015, die sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 9.7.2015 richtet, wurde mit Vorlagebericht vom 30.10.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist unstrittig.

Die Feststellungen zur Gesellschafterstruktur der Beschwerdeführerin ergeben sich aus den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung vom 2.7.2015, den Ausführungen im Vorlagebericht vom 30.10.2015 und stimmen mit den Angaben im Firmenbuch, in das Einsicht genommen wurde, überein.

Die Feststellungen zu den Gesellschafterstrukturen der Fa1_ImmoGmbH und der FA2_ImmoGmbH basieren auf einer Einsichtnahme in das Firmenbuch. Darüber hinaus richtete die belangte Behörde im Zuge der Außenprüfung eine Fragenliste an die Beschwerdeführerin, die vom steuerlichen Vertreter unter anderem mit Schreiben vom 2.12.2013 beantwortet wurde. Eine der Fragen betraf die Investitionen der Beschwerdeführerin in die Liegenschaft Adr_Ordination, die nach dem Kenntnisstand der Außenprüfung nicht im Eigentum der Beschwerdeführerin stand. Im Antwortschreiben vom 2.12.2013 findet sich dazu folgendes: *"Es handelt sich um keine fremde Liegenschaft. [...] Eigentümer der Eigentumswohnung ist die Fa1_ImmoGmbH, die im Einflussbereich von GS-GF stand."* Aus dem Grundbuchsauszug der Liegenschaft Adr_Ordination (KG *Nr3*; EZ *Nr4*) ist zudem ersichtlich, dass die Fa1_ImmoGmbH Wohnungseigentümerin der Wohnung 8a, der Ordination 8b, der Wohnung 27 mit Terrasse (alle im Haus 19) und die FA2_ImmoGmbH Wohnungseigentümerin der Wohnungen 17 (mit Terrasse), der Wohnungen 10, 11b und 21 (alle im Haus 17) ist. Mehrheitsgesellschafter und Alleingeschäftsführer der beiden (Mit)Eigentümergesellschaften ist GS-GF.

Weiters ist aus Verträgen, die in der Urkundensammlung zum Grundbuch abrufbar sind und in die Einsicht genommen wurde, ersichtlich, dass die Fa1_ImmoGmbH mit Kaufvertrag vom 10.9.2010 insgesamt 9950/13500-Anteile an der Liegenschaft KG *Nr3* - EZ *Nr4* (Adr_Ordination) an die AB veräußert hatte. Beigelegt war diesem Vertrag eine Zinsliste (Beilage ./1 zum Kaufvertrag vom 10.9.2010), aus der hervorgeht, dass mehrere Mietobjekte von GS-GF (und Dr. med. CD) angemietet waren. Erwähnt ist in diesem Vertrag auch, dass die Fa1_ImmoGmbH Wohnungseigentums-Organisatorin ob dieser Liegenschaft war. In dieser Eigenschaft hat sie auch ein Nutzwertgutachten in Auftrag

gegeben. Aus einem Aktenvermerk der Außenprüfung über eine Betriebsbesichtigung am 10.3.2015 geht hervor, dass sich durch laufende Umbauarbeiten die Top-Nummern geändert hätten; allerdings befindet sich das Einzelunternehmen GS-GF nach wie vor an der Top-Nr. 8b. Gegenüber auf Top 11b befinden sich der Ordination zugehörige Behandlungsräume. Die Top 1-4 wird von der Klinik_GmbH (Klinik) genutzt. Dieses Wohnungseigentumsobjekt wurde von der Fa1_ImmoGmbH im Jahr 2010 erst verkauft.

Die Feststellung, dass GS-GF auch Gesellschafter/Geschäftsführer der Klinik_GmbH, die ihren Sitz in der Adr_Ordination hat und im Februar 2013 gegründet wurde, ergibt sich einerseits aus dem Firmenbuchauszug der Klinik_GmbH mit der Firmenbuchnummer FN_Nr. und andererseits aus den Unterlagen der Außenprüfung, die im Arbeitsbogen enthalten sind. Einer der Geschäftszweige dieser Gesellschaft ist die Errichtung und der Betrieb von Krankenanstalten, Ambulatorien und Instituten.

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2012 (Mit)Eigentümerin von zwei Liegenschaften (Zinshäusern) in Wien war ergibt sich einerseits aus dem Grundbuch und andererseits aus den Feststellungen der Außenprüfung. Darüber hinaus ist im Arbeitsbogen der Außenprüfung der Jahresabschluss der Beschwerdeführerin samt Gewinn- und Verlustrechnung und Anlageverzeichnis enthalten. Die in der GuV ausgewiesenen übrigen betrieblichen Aufwendungen in Höhe von € 119.900,79 wurden auch noch gesondert aufgeschlüsselt und setzen sich zusammen aus "Div.Aufwand 1030", "Div.Aufwand 1090", "BK lt. HV 1030", "BK lt. HV 1090", "Rep. U. Instandhaltung 1030", "Buchhaltung", "Jahresabschluß" und "Sonstige Betriebskosten". Die beiden Liegenschaften der Beschwerdeführerin befinden sich im dritten und im neunten Wiener Gemeindebezirk. Die übrigen Aufwendungen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung angeführt sind, sind die Abschreibung in Höhe von € 87.451 (die auch in der KZ 9130 [AfA Anlagevermögen] der Steuererklärung K1 erfasst ist) und Zinsen in Höhe von € 283.930,24 (die auch in der KZ 9220 [Zinsen u. ähnl. Aufwendungen] der Steuererklärung K1 erfasst sind). Aufwendungen für Arbeitnehmer oder Kosten für zugekaufte Leistungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht angeführt. Die Gewinn- und Verlustrechnung enthält auch die Vergleichswerte mit dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr. Daraus ist ersichtlich, dass der Zinsaufwand von € 61.991,48 im Wirtschaftsjahr 2010/2011 auf € 283.930,24 im Wirtschaftsjahr 2011/2012 angestiegen ist. Erst im Zuge der Außenprüfung wurde die weitere Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung (Zinscap) begehrt.

Im Zuge der Außenprüfung wurde folgende Vereinbarung für eine Arbeitsgemeinschaft vorgelegt:

ARGE Vereinbarung:

Vertragspartner:

■■■■ GmbH

Dr. ■■■■

Es wird zwischen den Vertragspartnern vereinbart,
dass für die Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011
die Firma ■■■■ GmbH...als Gewinnbeteiligung an der ARGE
15 (In Worten : fünfzehn) Prozent des Jahresumsatzes von Dr. ■■■■ erhält.
Die ARGE Vereinbarung endet per 31. Dezember 2011

Wien, 16. April 2011

Z Hd. Hr. ■■■■

Betr. Dr. ■■■■

■■■■ GmbH

mitf Dr. ■■■■

Aus einem Buchhaltungskonto der Beschwerdeführerin, das mit "Gewinanteile ARGE" bezeichnet ist, geht hervor, dass zwischen 25.5.2011 und 5.12.2011 diverse Beträge, die zum Teil mit "Gewinnanteil" bezeichnet wurden, zum Teil handelt es sich auch um die Begleichung von Eingangsrechnungen, bei der Beschwerdeführerin gewinnwirksam verbucht wurden. Der verbuchte Betrag in Höhe von € 188.460,00 entspricht etwa 15 % des Umsatzes von GS-GF im Zeitraum April-Dezember 2011, was ebenfalls aus Unterlagen, die im Zuge der Außenprüfung an die belangte Behörde übergeben wurden und im Arbeitsbogen der Außenprüfung enthalten sind, hervorgeht. Bei diesen Unterlagen finden sich auch "Bestätigungen über die Verrechnung"; für jeden Betrag, der am Buchhaltungskonto "Gewinanteile ARGE" verbucht wurde, wurde von der Beschwerdeführerin, vertreten durch GS-GF, eine Verrechnungsbestätigung für GS-GF ausgestellt.

Im Zuge einer Beantwortung eines Ergänzungsersuchens durch den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vom 4.12.2014 wurde zur ARGE-Vereinbarung angegeben, dass "die ARGE ein Auftragsvolumen von ca Euro 1,5 Mio zum Bau der Klinik" bearbeitete und die Fertigstellung der Klinik im Jahr 2014 erfolgte. In einem anderen Schreiben, das ebenfalls vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin verfasst wurde, wurde angeführt, dass die ARGE Investitionen in Höhe von € 1,2 Mio plante, welche im Endergebnis eine Klinik bringen sollten. Es wurde auch noch angeführt, dass durch die Zusammenarbeit im Jahr 2011 eine Umsatzsteigerung gegenüber 2010 in Höhe von € 700.000 erfolgte. Tatsächlich hat die ARGE selbst keine Investitionen getätigt und die neu gegründete Klinik_GmbH hat in weiterer Folge die Klinik betrieben.

Nachweise dafür, dass es eine Umsatzsteigerung gab, die auf das Tätigwerden der ARGE zurückzuführen wäre, wurden ebenso wenig vorgelegt wie Nachweise dafür, dass die ARGE überhaupt irgendeine Leistung erbracht hätte. Es erfolgte auch keine diesbezügliche Glaubhaftmachung, obwohl das Außenprüfungsverfahren nach Angaben der Beschwerdeführerin von 2012 bis 2015 dauerte. Eine im Arbeitsbogen aufliegende Professionistenrechnung (Rechnung der EF GmbH) lautet ebenfalls auf "Klinik_GmbH" und nicht auf die ARGE. Im Zuge einer Betriebsbesichtigung am 3.12.2014 hat der Prüfer in einem Aktenvermerk festgehalten, dass in der "Klinik" ein zwei-Bett-Zimmer und ein Ein-Bett-Zimmer zur Verfügung standen.

In der Beschwerde vom 10.8.2015 wurde aufgelistet, dass die Aufgabe der ARGE etwa darin bestand, ein geeignetes Objekt auszuwählen. Weiters ist in der Beschwerde angeführt, dass weder die Beschwerdeführerin über ausreichende finanzielle Mittel verfügte, um den großen Bereich der Machbarkeitsplanung finanzieren zu können, noch der Jungunternehmer GS-GF. Aus diesem Grund wäre in der ARGE-Vereinbarung festgehalten worden, dass die Beschwerdeführerin 15 % vom Jahresumsatz von GS-GF als Gewinnanteil erhält.

Aus dem im Firmenbuch hinterlegten Jahresabschluss der Klinik_GmbH für 2014, in den Einsicht genommen wurde, geht hervor, dass diese Gesellschaft mehr als 1,5 Millionen Verbindlichkeiten in den Büchern stehen hat. Offenbar verfügte auch die Klinik_GmbH nicht über ausreichende finanzielle Mittel, um die Investitionen aus Eigenkapital tätigen zu können.

Weitere Aufgabe der ARGE wäre es - laut Beschwerde - gewesen, geeignete Lokaltäten zu finden. In diesem Zusammenhang muss festgehalten werden, dass sich die "geeigneten Lokaltäten" im selben Gebäude befinden, in dem GS-GF schon seit langer Zeit beruflich tätig war. Darüber hinaus gehörten diese "geeigneten Lokaltäten" bis zum Jahr 2010 einer Gesellschaft von GS-GF, nämlich der Fa1_ImmoGmbH., deren alleiniger Geschäftsführer GS-GF war und noch immer ist.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass GS-GF laufend die ausgemachte Umsatzbeteiligung via Bank in Raten überwies, ist anzumerken, dass die Beschwerdeführerin selbst stets bestätigt hatte, dass es keine Überweisungen gab, sondern bestimmte Beträge verrechnet wurden. Unterschrieben wurden diese Bestätigungen stets vom Alleingeschäftsführer der Beschwerdeführerin, nämlich von GS-GF.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass die Beschwerdeführerin "nach Bankberatung vorgeschlagen" hatte, eine eigene Gesellschaft für die Realisierung der Klinik zu errichten, ist anzumerken, dass es komplett lebensfremd ist, dass sich der Alleingeschäftsführer der Beschwerdeführerin für die Beschwerdeführerin von einer Bank zunächst "beraten" lässt und sodann als Organ der Beschwerdeführerin sich selbst den Vorschlag unterbreitet, dass nicht die Beschwerdeführerin als Bauherrin die Klinik errichten sollte, sondern eine neue Gesellschaft.

Bezüglich der Investitionen der Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 2011/2012 geht aus einem Aktenvermerk der Außenprüfung vom 20.1.2015 hervor, dass es sich dabei um Baukosten, Tischlerarbeiten und um die Anschaffung medizinischer Geräte handelt. Festgehalten wurde auch, dass die Bau- und Tischlerkosten nur die von der Klinik_GmbH betriebene Klinik auf Top 1-4 betreffen.

Es sind keine Gründe ersichtlich, an den Unterlagen und Vermerken im Arbeitsbogen der Außenprüfung, die dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden, zu zweifeln, zumal es sich bei den Unterlagen stets um solche handelt, die von der Beschwerdeführerin bzw. vom steuerlichen Vertreter im Zusammenhang mit Außenprüfungen bei der Beschwerdeführerin und bei Unternehmen, die im Einflussbereich von GS-GF stehen, vorgelegt wurden. Dem Vorlagebericht, in dem der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt (samt Ausführungen zum Einkommensteuerverfahren und zu nahestehenden Gesellschaften des GS-GF) kommt auch Vorhaltecharakter zu (BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015). Einwendungen gegen (sachverhaltsbezogene) Ausführungen im Vorlagebericht wurden von der Beschwerdeführerin nicht erstattet.

Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen.

Rechtsgrundlagen

§ 2 EStG 1988 idF BGBl I 22/2012 lautet:

Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen

§ 2. (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

(2a) Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig sind negative Einkünfte

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn*
 - der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird*
 - und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,*
- aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.*

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

(2b) Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

3. Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Gewinne aus einem Schulderrlass gemäß § 36 Abs. 2,*
- Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind,*
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,*
- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,*
- Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.*

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.*

(4) Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind:

- 1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.*

2. Der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind. Betriebsstätten von nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen gelten anteilig als Betriebsstätten der Mitglieder, wenn sich ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.

(5) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(6) Das Wirtschaftsjahr umfaßt einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn

1. ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder
2. das Wirtschaftsjahr bei einem buchführenden Land- und Forstwirt oder einem rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden auf einen anderen Stichtag umgestellt wird.

(7) Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag ist nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat. Das Finanzamt muß zustimmen, wenn solche Gründe vorliegen. Die Erzielung eines Steuervorteils gilt nicht als gewichtiger betrieblicher Grund.

(8) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.
2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.
3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

§ 4 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 22/2012 lautet:

Gewinn

§ 4. (1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

§ 6 Z 14 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet:

Bewertung

§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

14. a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

§ 8 Abs 1 KStG 1988 idF BGBl I 151/2009 lautet:

Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

§ 262 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

9. Beschwerdeverentscheidung

§ 262. (1) Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeverentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

(2) Die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung hat zu unterbleiben,

a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und

b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

(3) Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzeswidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(4) Weiters ist keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

§ 272 Bundesabgabenordnung lautet:

17. Verfahren

§ 272. (1) Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so richtet sich das Verfahren, soweit gesetzlich nicht anderes angeordnet ist, nach den folgenden Bestimmungen.

(2) Die Entscheidung obliegt dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

(3) Ein Verlangen nach Abs. 2 Z 2 ist zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzeswidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das

Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.

(4) Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichtersteller ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2) und von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 sowie Zurückweisungen (§ 260), Zurücknahmeerklärungen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1), Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3, § 261), Verfügungen der Aussetzung der Entscheidung (§ 271 Abs. 1) und Beschlüsse gemäß § 300 Abs. 1 lit. b.

(5) Berichtigungen (§ 293, § 293a und § 293b) und Aufhebungen zur Klaglosstellung (§ 289) der vom Einzelrichter erlassenen Erkenntnisse und Beschlüsse obliegen dem Einzelrichter, wenn jedoch der Senat entschieden hat, dem Senat.

Rechtliche Erwägungen

Zuständigkeit

Gemäß § 262 Abs 2 BAO kann die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung unterbleiben, wenn dies beantragt wurde und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Beide Voraussetzungen liegen vor.

Gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies etwa in der Beschwerde beantragt wurde. In der Beschwerde wurde ausdrücklich die Entscheidung durch den Senat beantragt; dabei schadet es auch nicht, dass bei diesem Antrag auf § 272 Abs 1 Z 1 BAO verwiesen wurde, obwohl es gar keine Ziffer 1 im Absatz 1 des § 272 BAO gibt.

Die belangte Behörde hat dem angefochtenen Bescheid einen niedrigeren Gewinn und demnach niedrigere Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Grunde gelegt, als die Beschwerdeführerin selbst in der Körperschaftsteuererklärung angeführt hatte. Zu den für die Beschwerdeführerin günstigeren Abweichungen kam es unter anderem dadurch, dass geringere als erklärte Betriebseinnahmen berücksichtigt wurden, was dazu führte, dass ein höherer vortragsfähiger Verlust festgestellt wurde, als sich ergeben würde, wenn die Betriebseinnahmen in Höhe von € 188.460,- aus der angeblichen ARGE angesetzt worden wären.

Anerkennung von Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen sind durch den Betrieb veranlasste Vermögensvermehrungen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0263). Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang mit den betrieblichen Vorgängen (Knechtl/Unger/Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 4 Anm 31a).

Einlagen aus der Gesellschaftersphäre in Kapitalgesellschaften werden hingegen durch § 6 Z 14 lit b EStG 1988 sowie § 8 Abs 1 KStG 1988 und nicht durch § 4 Abs 1 EStG 1988 geregelt (VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204). Der Einlagenbegriff umfasst offene und verdeckte Formen. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft ist allerdings im Hinblick auf den Einlagentatbestand gem § 8 Abs 1 KStG 1988 steuerneutral. Verdeckten Sacheinlagen sind dadurch gekennzeichnet, dass die Kapitalgesellschaft vom Gesellschafter Geld oder körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichem Anlass (*societatis causa*) erhält (*Atzmüller/Wiesner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 6 Anm 113).

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen (VwGH 4.8.2010, 2007/13/0035). Die Tatbestände des § 8 KStG 1988 dienen der allgemeinen Abgrenzung zwischen steuerlich relevanter und steuerlich nicht relevanter Sphäre einer Körperschaft. Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung an die Körperschaft durch die Gesellschafterstellung veranlasst und somit steuerneutral ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob diese Zuwendung auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (*Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), *Die Körperschaftsteuer*²⁵ § 8 Tz 6). Aus der Systematik des Gewinnbegriffs und der insoweit auch klarstellenden Bestimmung des § 8 Abs 1 KStG 1988 folgt die steuerliche Neutralität von Gesellschaftereinlagen und ähnlicher Leistungen. Nicht betrieblich veranlasste Vermögensmehrungen oder Vermögensminderungen können den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen.

Arbeitsgemeinschaften sind Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GesbR), denen keine Rechtspersönlichkeit zukommt, deren Aufgabe idR in der gemeinschaftlichen Erfüllung eines Werkvertrages besteht. Zurechnungssubjekte der Rechte und Pflichten sind vielmehr deren Gesellschafter, die auch Vertragspartner des Dritten sind (OGH 22.2.2000, 1 Ob 266/99w). Umsatzsteuerlich kommt ihnen Unternehmereigenschaft zu, wenn sie nach außen (als Auftragnehmer) auftreten (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 32).

Wird die ARGE nur zur Erfüllung eines einzigen Werk- oder Werklieferungsvertrages gegründet, liegt keine Mitunternehmerschaft vor (*Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, *Die Personengesellschaft in der Steuererklärung* 2018, 52); es gelten die Betriebsstätten der ARGE als anteilige Betriebsstätten der ARGE-Partner. Eine Gewinnfeststellung unterbleibt gem § 188 Abs 4 letzter Satz BAO. Bei einer auf ein Einzelprojekt gerichteten ARGE ist daher eine einheitliche Bilanzierung nicht erforderlich. Gewinne der ARGE sind den ARGE-Partnern unmittelbar zuzurechnen, wobei für diese Zurechnung von den Verrechnungskonten der ARGE ausgegangen werden kann. Die den einzelnen Betriebsstätten zuzuordnenden Einkünfte der Personenvereinigung sind bei den Mitgliedern anteilig ohne vorhergehendes Feststellungsverfahren zu erfassen und die von der ARGE angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter sind von den ARGE-Partnern anteilig zu aktivieren (*Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Anm 40b und *Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 23 Anm 124).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts 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 (zB VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118; BFG 8.1.2019, RV/3100588/2017).

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Grundsätze gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit keine betriebliche Veranlassung (VwGH 15.12.1994, 93/15/0002).

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (VwGH 5. 9. 2012, 2010/15/0018).

Ausreichende inhaltliche Bestimmtheit erfordert, dass die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind.

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss derart konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und beurteilt werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre (*Knechtl/Unger/Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 4 Anm 71). Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB „Bemühungen“) besteht (VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041).

Zur Erfüllung des Publizitätserfordernisses wurde eine nicht unterschriebene, fünfzeilige "ARGE Vereinbarung" vorgelegt, deren einziger Inhalt es ist, dass die Beschwerdeführerin 15 % des Jahresumsatzes von GS-GF als Gewinnbeteiligung erhält. Worin die "Zusammenarbeit ab April 2011 bis Dezember 2011" bestehen soll, ist aus der vorgelegten Vereinbarung nicht ersichtlich, worauf auch die belangte Behörde schon zutreffend hingewiesen hatte. Es mutet auch seltsam an, dass für eine Zusammenarbeit in Form einer ARGE ein Partner jedenfalls einen Gewinn erzielen wird, unabhängig davon, ob und in welcher Intensität die ARGE tätig wird und der andere Partner automatisch

einen Verlust in derselben Höhe erwirtschaftet. Aus der vorgelegten Vereinbarung geht nämlich nur hervor, dass die Beschwerdeführerin einen umsatzabhängigen Gewinnanteil erhalten soll. Je höher der Umsatz, den GS-GF erzielt, desto höher der Gewinnanteil der Beschwerdeführerin. Zutreffend ist allerdings, dass die Beschwerdeführerin aus einer solchen Vereinbarung, wäre sie aus steuerlicher Sicht anzuerkennen, einen Gewinn in der beschriebenen Höhe erzielt hätte, weil - wie bereits dargestellt - die Beschwerdeführerin keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der ARGE-Vereinbarung hatte. Zur inhaltlichen Bestimmtheit findet sich in der vorgelegten Vereinbarung nichts.

Insbesondere geht daraus nicht hervor, worin die Zusammenarbeit bestehen soll. Erst in der Beschwerde wurde vorgebracht, dass die Zusammenarbeit unter anderem darin bestehen soll, dass ein geeignetes Objekt für die Klinik gesucht werden soll oder dass baubehördliche und medizinisch/hygienische Anforderungen erhoben werden sollten. Unklar ist jedoch, wem gegenüber sich die ARGE zur Erbringung ihres (einzigen) Werkvertrages, der auch nicht vorgelegt wurde, verpflichtet haben sollte. Weder aus der ARGE-Vereinbarung noch aus sonstigen vorgelegten Unterlagen und auch aus der Beschwerde geht nicht hervor, wem gegenüber die ARGE die Machbarkeitsplanung für die Klinik erbringen sollte. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die Vereinbarung erst im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurde und daher das Publizitätserfordernis schon deshalb nicht erfüllt sein kann.

Zur Fremdüblichkeit der ARGE-Vereinbarung ist festzuhalten, dass wohl kein fremder Dritter sich verpflichten würde, 15 % seines Umsatzes für Leistungen zu bezahlen, von denen niemand weiß, was eigentlich Inhalt dieser Leistungen sein soll. Zwischen fremden Dritten wäre eine solche Vereinbarung nie abgeschlossen worden.

Werden keine oder keine nennenswerten Leistungen erbracht, ist das dennoch bezahlte Leistungsentgelt nicht abzugsfähig. Korrespondierend dazu kann ein solches Leistungsentgelt keine Betriebseinnahmen beim Empfänger darstellen. Die als Gewinnanteil ausgewiesenen € 188.460,-- stellen demnach keine Betriebseinnahmen bei der Beschwerdeführerin dar.

Ziel einer Arbeitsgemeinschaft kann es nur sein, gemeinsam ein Werk zu erbringen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich bei dem vorgelegten Dokument um keine Vereinbarung über die Begründung einer ARGE (mag sie auch nur auf die Erfüllung eines Werkvertrages ausgerichtet sein), sondern um den Versuch, eine schwer fassbare Leistung von der Beschwerdeführerin zuzukaufen mit dem Ergebnis, dass der vermeintliche Erwerber einer solchen Leistung die dafür angesetzten Ausgaben als Betriebsausgaben geltend machen kann. Dazu passt es, dass GS-GF aus dieser "ARGE" einen Verlust in jener Höhe zugewiesen bekommen sollte, die dem Gewinnanteil der Beschwerdeführerin entsprechen sollte. Darüber hinaus ist noch zu bedenken, dass sich im Wirtschaftsjahr 2011/2012 auf Grund der ungünstigen Wechselkursentwicklung zwischen Euro und Schweizer Franken die Zinsbelastung (in Euro) bei der Beschwerdeführerin massiv erhöht hat und die Beschwerdeführerin daher Kapital benötigt.

Die Beschwerde war somit abzuweisen.

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 Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 4. März 2020