

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, die Richterinnen Mag. Monika Fingernagel sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Michael Hinterreiter LL.B. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch FUSSEIS Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 63, 4910 Ried/Innkreis, über die Beschwerde vom 27. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 17. Jänner 2020 betreffend Körperschaftsteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. Februar 2026, in Anwesenheit der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist im ***1*** tätig. Sie ist mit der ***2*** (kurz: ***3***) über die gemeinsame Muttergesellschaft die ***4*** verbunden.

Im Zuge einer die Jahre 2015 bis 2017 umfassenden Betriebsprüfung wurde in Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18.1.2020 festgestellt, dass die Bf ab dem WJ 2015/2016 Transportkosten für den Transport von Schweinen an die ***3*** verrechne. Die Ware sei von der ***3*** an die Bf verkauft worden. Der Transport sei dann vom Fuhrpark der Bf oder von beauftragten Transportunternehmen durchgeführt worden. Die Transportkosten seien

zunächst von der Bf getragen und zum Jahresende an die ***3*** verrechnet worden. Gleiches gelte für die von der Bf an die ***3*** verrechneten AMA-Zuschläge für Schweine, die dann durch die Bf nicht als AMA Schweine verkauft worden seien. Auch hierfür sei die ***3*** ab dem WJ 2015/2016 mit den auf diese entfallenden Aufwendungen belastet worden. Eine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung zwischen ***3*** und der Bf liege jedoch nicht vor. Die Kosten seien von jenem Unternehmen zu tragen, das die Kosten verursacht habe. Damit sei die im WJ 2014/2015 unterbliebene Verrechnung der erbrachten Transportleistungen bzw die Nichtverrechnung der Preisminderung nicht fremdüblich und einzig der gesellschaftlichen Verbindung der beiden Gesellschaften geschuldet. Es werde daher in Höhe der nicht verrechneten Aufwendungen eine verdeckte Ausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft, die ***4***, unterstellt. (Die unterbliebene Verrechnung zwischen der Bf und der ***3*** stelle eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage dar.) Die nicht verrechneten Erlöse würden in Höhe der ab WJ 2015/2016 angesetzten Beträge geschätzt (270.000 € für die Transportleistungen und 140.000 € für die AMA-Zuschläge) und der Bf zugerechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 17.1.2020 (ohne Zustellnachweis) den entsprechenden Körperschaftssteuerbescheid 2015.

Dagegen brachte die Bf mit Schriftsatz vom 27.2.2020 Beschwerde ein und führte zur Rechtzeitigkeit aus, dass der Bescheid am 28.1.2020 zugestellt worden sei. Inhaltlich wurde vorgebracht, dass die ***3*** nach den allgemein anerkannten Grundsätzen der Verrechnungspreisrichtlinien im Konzern lediglich die Rolle eines „Lohnfertigers“ habe und demnach keinen Anspruch auf Teilnahme am Residualgewinn habe. Aus diesem Grund könne die ***3***, welche ausschließlich Lieferungen/Leistungen konzernintern erbringe, keine Verluste erwirtschaften. Infolge der nicht vorgenommenen Aufwandsverrechnung habe die ***3*** daher ein ausgeglichenes Jahresergebnis 2014/2015 erwirtschaften können. Die Nichtverrechnung sei daher zu Recht erfolgt. Außerdem werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.7.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und darin ausgeführt, dass eine Vereinbarung über die Kostenverrechnung in keinem Jahr vorgelegen habe. Das Finanzamt teile grundsätzlich den Standpunkt einer Weiterverrechnung. Es seien allerdings keine Gründe ersichtlich, warum im WJ 2014/2015 eine andere Beurteilung als in den Folgejahren zutreffend sein solle. Bei der ***3*** handle es sich außerdem nicht um einen „Lohnfertiger“. Die Einkaufsfunktion der ***3*** spreche eindeutig gegen eine Einstufung als Lohnfertiger. Lohnfertiger verarbeiten üblicherweise vom Auftraggeber beigestellte Grundstoffe/Halbfertigerzeugnisse zu Fertigerzeugnissen, welche dann wieder an den Auftraggeber zurückgeliefert werden. Gegenständlich würden die Schweine aber von der ***3*** selbständig eingekauft, geschlachtet und zerlegt (zumindest in

Hälften) und dann an die Bf weiterverkauft. Die in der Beschwerde vorgenommene Einstufung als Lohnfertiger sei somit unzutreffend.

Daraufhin brachte die Bf mit Schriftsatz vom 12.8.2020 einen Vorlageantrag ein und führte ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen aus, dass hinsichtlich des Verkaufs der geschlachteten Schweine (Schweinehälften) die Bf der einzige Kunde der ***3*** gewesen sei. Von der Bf seien daher die jeweiligen Einkaufsmengen und Einkaufspreise vorgegeben worden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfülle die Einkaufsfunktion die Bf. Lediglich die operative Umsetzung dieser Entscheidungen habe die ***3*** durchgeführt.

Mit Vorlagebericht vom 16.11.2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 3.2.2026 wurde antragsgemäß eine mündliche Senatsverhandlung durchgeführt, worin die Parteien im Wesentlichen auf ihr schriftliches Vorbringen verwiesen. Ergänzend führte der Vertreter der Amtspartei aus, dass keine plausible Entkräftigung seitens der Bf vorgebracht worden sei. Im Jahr 2016 sei eine Verrechnung eingeführt worden, obwohl der Sachverhalt gleichgeblieben sei. Die Behörde selbst könne naturgemäß nicht beweisen, dass es Unterlagen gegeben habe. Die Bf treffe aber eine Beweisvorsorgepflicht.

Der steuerliche Vertreter der Bf führte ergänzend aus, dass bis 2015 die ***3*** verlustfrei gewesen sei. Dann sei die Schweinesparte genauer analysiert und festgestellt worden, dass eine Verrechnung betriebswirtschaftlich sinnvoller wäre. Inwieweit das in den Vorjahren bereits der Fall gewesen sei, könne nicht mehr festgestellt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr, deren Geschäftsgegenstand der Ankauf, die Schlachtung, die Grob- und Feinerlegung sowie der Verkauf von Tieren (Schweine und Rinder) ist.

Die Bf ist Teil der „***5***“ und war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine 100%ige Tochtergesellschaft der ***4***, welche auch zu 71% an der ***2*** (***3***) beteiligt war.

In der Sparte Schweine erfolgte eine Ausgliederung der Funktionen Einkauf sowie Schlachtung und Grobzerlegung an die ***3***.

Der Transport des von der Bf von der ***3*** gekauften Schweinefleisches wurde entweder mit dem Fuhrpark der Bf oder mit Fremdtransporteuren durchgeführt und von der Bf bezahlt.

Der Vorgang beim Kauf/Verkauf von AMA-Fleisch (Schweinen) stellte sich wie folgt dar:

Bauern, die das AMA-Gütesiegel aufgrund einer Zertifizierung führen, erhalten einen vertraglichen Zuschlag für ihre Schweine („AMA-Zuschlag“). Solche Schweine wurden von der ***3*** als „AMA-Schweine“ eingekauft, und an die Bf auch als „AMA-Schweine“ weiterverkauft. Ein Anteil des Schweinefleisches konnte jedoch von der Bf nicht als AMA-Schweinefleisch verkauft werden, da vom Handel nicht immer AMA-Fleisch bestellt wurde. Daher wurde von der Bf zum Teil AMA-Fleisch zu normalen Preisen verkauft. Ab WJ 2015/2016 wird dieser Verlust bzw Mindererlös an die ***3*** verrechnet.

Über die Verrechnung der Transportkosten und der Mehraufwendungen für AMA-Schweine liegen keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Bf und der ***3*** vor.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Hinsichtlich der Verrechnung der Transportkosten und der AMA-Zuschläge wurden im gesamten Verfahren keine Unterlagen über eine Vereinbarung vorgelegt. Es ist daher davon auszugehen, dass keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (zB VwGH 10. 5. 1988, 87/14/0084).

Nach der Rechtsprechung des VwGH können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der

in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, 0029, mwN).

Diese Rechtsprechung gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern (VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl zB VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0153; VwGH 27. 6. 2012, 2008/13/0148).

Eine verdeckte Ausschüttung ist somit jeder (bewertbare) Vorteil, den eine Körperschaft außerhalb offener Gewinnverteilungen und Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet (vgl Lachmayer/Strimitzer/Vock, KöSt: Kommentar, § 8 Rz 557).

Das Finanzamt begründete im Verfahren die Hinzurechnung der unterbliebenen Verrechnung der Transportkosten und der AMA-Zuschläge damit, dass die Kosten vom Verursacher zu tragen seien. Es sei keine Änderung des Sachverhaltes vom WJ 2014/2015 auf das WJ 2015/2016 eingetreten. Die Nichtverrechnung stelle eine verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft dar. Dementsprechend wurden die Erlöse in Höhe der ab dem WJ 2015/2016 verrechneten Beträge geschätzt. Es erfolgte eine Gewinnerhöhung bei der Bf idHv von 270.000 € für die Transportleistungen und idHv 140.000 € für die AMA-Zuschläge.

Grundsätzlich hängt die Tragung von Transportkosten zwischen Unternehmen von der Vertragsvereinbarung bzw den vereinbarten Lieferkonditionen ab.

Eine schriftliche Vereinbarung liegt im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor.
Die Ware wurde tatsächlich vom Fuhrpark der Bf bzw von ihr beauftragen
Transportunternehmen transportiert.

§ 905 Abs 1 ABGB bestimmt beim Fehlen einer vertraglichen Vereinbarung Folgendes:

Kann der Erfüllungsort weder aus der Verabredung noch aus der Natur oder dem Zwecke des Geschäftes bestimmt werden, so ist an dem Orte zu leisten, wo der Schuldner zur Zeit des Vertragsabschlusses seinen Wohnsitz hatte, oder, wenn die Verbindlichkeit im Betriebe des gewerblichen oder geschäftlichen Unternehmens des Schuldners entstand, am Orte der Niederlassung.

Dies bedeutet, dass bei einem Rechtsgeschäft grundsätzlich eine Holschuld besteht und folglich der Käufer für den Transport einer Ware verantwortlich ist.

Ohne vertragliche Vereinbarung ist daher nach dem Zivilrecht die Bf für den Transport der Schweinehälften verantwortlich und hat auch diese die Kosten dafür zu tragen.

Eine Verursachung der Kosten durch die ***3***, wie vom Finanzamt angeführt, ist demnach nicht gegeben. Im vorliegenden Fall wurde der Transport durch die Bf zum Teil sogar selbst durchgeführt.

Viel eher erscheint die Verrechnung der Kosten an die ***3*** ab den Folgejahren, ohne schriftliche Vereinbarung, als nicht fremdüblich. Dies ist jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Die Nichtverrechnung der Transportkosten führte demnach auch zu keiner Bereicherung der ***3***. Eine verdeckte Ausschüttung kann somit mangels Vorteilsgewährung nicht gegeben sein.

Das gleiche gilt für die Nichtverrechnung der AMA-Zuschläge.

Die Bf hat das Fleisch als AMA-Fleisch von der ***3*** eingekauft. Es handelte sich dabei tatsächlich um AMA-Fleisch von Bauern mit dem entsprechenden Gütesiegel.

Im allgemeinen Geschäftsverkehr, unter Fremden, liegt es nicht in der Verantwortung des Verkäufers, der eine Ware mit einem bestimmten Merkmal an einen (Zwischen-)Händler verkauft, dass dieser dann die Ware auch zu einem bestimmten Preis an den Endverbraucher verkaufen kann.

Es liegt ebenfalls keine Verursachung der Kosten durch die ***3*** und somit keine Bereicherung und verdeckte Ausschüttung vor.

Da schon von Grund auf keine Verrechnung zu erfolgen hatte, muss auch nicht auf die Frage der Anwendbarkeit der Verrechnungspreisrichtlinien auf rein nationale Konzerne eingegangen werden.

Der Betrag idHv 410.000,00 € (270.000,00 € für Transport und 140.000,00 € für die AMA-Zuschläge) ist demnach von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2015 abzuziehen.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall nicht vorliegen, weil lediglich der freien Beweiswürdigung unterliegende Sachverhalte zu beurteilen waren, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Linz, am 3. Februar 2026