



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch MMag. Monika Sifferlinger, 1060 Wien, Marchettigasse 7/2, vom 23. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. Februar 2004 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die P Handels GmbH in Liqu. (Berufungswerberin, Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Februar 1999 gegründet. Gesellschafter waren die Fa. P Ltd. in Taiwan mit einer Beteiligung am Stammkapital von 99 % und der Geschäftsführer S. F. mit 1%. Gegenstand des Unternehmens war der Handel mit Computerbestandteilen.

Am 18. Dezember 2001 wurde die Gesellschaft mit Beschluss der Generalversammlung aufgelöst.

Anlässlich einer Erhebung des Finanzamtes am 30. März 1999 wurde niederschriftlich festgehalten, dass die Tätigkeit der Bw. in der Vermittlung zwischen der Fa. P. in Holland und diversen Ostblockländern bestehe. Sämtliche Ausgaben der Niederlassung in Österreich werden der Mutterfirma in Taiwan in Rechnung gestellt. Ein Lager sei nicht vorhanden und auch nicht notwendig, da die Lieferung von Holland in den Osten erfolge. Die Bw. sei nur für

die Kundenbetreuung bzw. für Serviceleistungen zuständig. Es gebe eine Niederlassung in Deutschland, eine Niederlassung in Holland für die anderen EU-Länder und eine Niederlassung in Österreich für die ehemaligen Ostblockländer.

Einem Aktenvermerk, der in Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung vom 12. Juli 2000 erstellt wurde, ist zu entnehmen, dass die Ware von der gemeinsamen Mutterfirma in Taiwan an die Fa. P. in Holland im Seeweg geliefert werde, von dort nach Österreich eingeführt werde und in der Folge mittels Spedition in Drittländer verbracht werde. Es erfolge teilweise auch eine Lieferung im Luftweg direkt nach Österreich, von wo eine Ausfuhr in Drittländer erfolge.

Laut einem Aktenvermerk vom 27. März 2001 werden ca. seit April 2000 auch Wareneinkäufe von einem inländischen Unternehmen, der Fa. N., getätigt.

Für das Jahr 1999 erfolgte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung der Bw. Bei der Umsatzsteuer wurde eine Gutschrift von 74.520 S festgesetzt, die (Mindest-)Körperschaftsteuer betrug 7.022 S.

Auf Grund einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG erfolgte eine Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuer 1999, eine Festsetzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 und 2001, sowie die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 1999, 2000 und 2001.

Folgende Steuerbeträge (Schilling) wurden für die Jahre 1999 – 2001 vorgeschrieben:

	1999	2000	2001
Umsatzsteuer	667.929	4.522.611	1.649.582
(Mindest-)Körperschaftsteuer	19.852	24.080	15.178
Kapitalertragsteuer	215.685	656.689	1.607.285

An verdeckten Ausschüttungen stellte der Betriebsprüfer folgende Beträge (Schilling) fest:

	1999	2000	2001
Marktstudien			411.955,86
Werbeeinschaltungen	361.473,84	77.580,33	
Internetdienstleistungen		1.394.279,54	3.346.479,76
Provisionen KO	285.645,25	498.404,89	263.184,30
Aufwendungen Fa. HU			800.716,59
Summe	647.119,09	1.970.264,76	4.822.336,51

Die Bw. brachte gegen die Festsetzung der **Kapitalertragsteuer 1999 – 2001** eine **Berufung** ein und führte aus, dass die Bw. eine Tochtergesellschaft der P Ltd. mit Sitz in Taiwan sei. P. Taiwan sei 1991 gegründet worden und beschäftige mittlerweile über 600 Mitarbeiter. Das Unternehmen sei auf die Herstellung von Computerbestandteilen und Halbleitern für die Mobilfunkindustrie auf höchstem Standard spezialisiert.

P. Taiwan habe schon mehrere weltweit anerkannte Auszeichnungen für die Qualität seiner Produkte erhalten. Die Produkte werden weltweit über ein Netz von Tochtergesellschaften

vertrieben. Darüber hinaus sei das Unternehmen an der Taiwan Stock Exchange notiert und unterliege den strengen Publizitätsvorschriften internationaler Kapitalmärkte.

Die Bw. hingegen sei eine reine Vertriebsgesellschaft gewesen, deren Geschäftszweck prinzipiell der Verkauf von P. Produkten gewesen sei. Im Jahr 2001 seien wegen der allgemein bekannten Schwierigkeiten in der Internet- und Computerbranche alle Niederlassungen in den Niederlanden, Deutschland und Österreich geschlossen worden.

Bei Gründung der Bw. habe Herr F. 1% der Geschäftsanteile übernommen, weil P. Taiwan diesem im Falle einer Dividendenausschüttung – zu der es aber nie gekommen sei – durch einen Incentive einen Leistungsanreiz geben wollte.

P. Taiwan habe 1999 bei der Bw. durch einen externen österreichischen Wirtschaftsprüfer eine Prüfung durchführen lassen. 2000 und 2001 seien von der Muttergesellschaft jeweils interne Prüfer zur Durchführung eines Audits geschickt worden. Sämtliche Audits hätten zu keinerlei Beanstandungen geführt.

Zu den einzelnen Berufungspunkten im Detail:

In einem Anhang zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Jänner 2004 wurde vom **Betriebsprüfer** hinsichtlich der einzelnen Punkte betreffend Kapitalertragsteuer folgendes ausgeführt:

Ausgaben Marktstudien:

Die Bw. habe einen Aufwand von 411.955,86 S verbucht, der von Fr. MI am 28. Februar 2001 als „Comission for business research in China, Hong Kong and Vietnam“ in Rechnung gestellt worden sei.

Hr. F. habe dazu am 17. Dezember 2002 erklärt, dass diese Marktforschungsstudie, die 20 bis 30 Seiten umfasst habe, in China usw. für Österreich durchgeführt worden sei. Es sei um die Zulieferung gegangen, die Herstellungskosten in Taiwan seien zu hoch gewesen. Die Studie sei nicht von Taiwan aus gemacht worden, da sie speziell für Österreich gewesen sei.

Bei Fr. MI handle es sich um die Mutter von Hrn. F., die in China geboren sei, lange in Vietnam gewohnt habe und dann in Hong Kong. Deshalb kenne sie diese Länder. Auch jemand der in Österreich lebe, könne solche Arbeiten ohne eine besondere Ausbildung durchführen.

Seine Mutter habe sonst keine weiteren Tätigkeiten für die Bw. entfaltet. Die Ausführung des Auftrages sei nicht an einen bestimmten Tätigkeitsort gebunden gewesen. Der Wohnsitz der Mutter sei Hong Kong gewesen, sie sei aber auch oft nach China gereist.

Der Betriebsprüfer stellte dazu fest, dass die Bw. keine Kunden in China oder Vietnam gehabt habe, sie sei zur Betreuung von europäischen Kunden, speziell in Osteuropa, gegründet worden. Es entspreche nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten, dass eine Tochterfirma die Kosten für Marktstudien der Mutterfirma trage, zumal die Bw. diesen fernöstlichen Markt nicht beliefere.

Es bestehe ein persönliches Naheverhältnis zwischen dem Geschäftsführer der Bw. und Fr. Ml und die in Rechnung gestellte Leistung würde einem Fremdvergleich nicht standhalten. Fr. Ml habe keine entsprechende Ausbildung. Allein die Kenntnis der Länder genüge nicht, um gerade auf dem kurzlebigen Gebiet der EDV Technik Marktstudien zu erstellen.

Nach Ansicht der Finanzbehörde handle es sich daher um eine Gefälligkeitsrechnung, die als betrieblicher Aufwand nicht anzuerkennen sei und dem Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet werde.

Die Bw. brachte in der **Berufung** dazu lediglich vor, dass die Studie im Auftrag von P. Taiwan für China erfolgt sei, wo in der Folge eine Niederlassung gegründet worden sei. Im Auftrag der Muttergesellschaft sei die Studie von der Bw. bezahlt worden.

Ausgaben für Web Server Design, Werbung

Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers habe die Fa. HONG Enterprise Co mit Sitz in Hong Kong regelmäßig Rechnungen für „Web Design Study, Server Housing, Web Server Administration, Home Page Design, u.ä.“ an die Bw. gelegt, was von der Bw. unter „Sonstiger Werbeaufwand“ gebucht worden sei. Es handle sich im Jahr 2000 um insgesamt 1.394.279,54 S und 2001 um insgesamt 3.346.479,76 S.

Hr. F. habe anlässlich einer Vernehmung erläutert, dass es sich um die Firma seines Vaters, Ming F., handle. Auch sein Bruder Eden F. sei für die Firma tätig. Die Firma sei ihm behilflich gewesen, für die Fa. P. Taiwan die Internet Web-Site einzurichten.

Laut Rechnung seien auch Leistungen für eine Firma P. Hungary und deren Web-Site erbracht worden. Dazu befragt sei Hr. F. allerdings nicht sicher gewesen, ob es diese Web-Site überhaupt gebe.

Auf die Frage, warum die Bw. Aufwendungen für andere Firmen getragen habe, meinte Hr. F., in den jeweiligen ausländischen Firmen in Ungarn und Taiwan werde auch die österreichische Firma beworben.

Der Betriebsprüfer habe weiters ein E-Mail mit einer Rechnung vom 14. März 2000 über „Web Design Study“ gefunden, mit welchem Hrn. F. von seinem Bruder im Namen der Fa. HONG die Möglichkeit eingeräumt wird, die Rechnung im Detail zu überprüfen und auszubessern, und

der Ankündigung, diese Rechnung sodann mit Fax zu übermitteln. Diese Vorgangsweise sei ungewöhnlich.

Hr. F. habe dazu erläutert, die Überprüfung beziehe sich auf die Richtigkeit des Firmenwortlautes.

Mit E-Mail vom 10. September 2001 habe schließlich die Bw. eine Blankorechnung der Fa. HONG mit zwei Unterschriften erhalten. Hr. F. habe nicht erklären können, von wem und zu welchem Zweck er diese Rechnung erhalten habe. Er könne die Unterschrift keiner Person zuordnen.

Laut Betriebsprüfer sei auf Anordnung von S. F. später eine Fa. CC gegründet worden, deren Gesellschafter der Vater und der Bruder des Hr. F. seien. Auffällig sei, dass die Fa. HONG die selben Leistungen mit der selben Adresse und der selben Fax Nummer erbringe wie in der Folge die Fa. CC.

Die Fa. CC sei offensichtlich gegründet worden, um Aufwandsrechnungen bei der Fa. BI zu produzieren. Die gleiche Tätigkeit sei von der Fa. HONG erbracht worden, um mit Aufwandsrechnungen bei der Bw. Kapital abziehen. Da dies einem Fremdvergleich nicht standhalten würde, sei dieser Werbeaufwand nicht anzuerkennen und dem Geschäftsführer S. F. als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

Die gegenständlichen Internetdienstleistungen seien der Bw. erstmalig Anfang 2000 in Rechnung gestellt worden. Für den vorangegangenen Zeitraum seien offenbar keine derartigen Kosten angefallen, bis Jänner 2000 seien aber der Bw. von der Fa. HONG Rechnungen über Werbeeinschaltungen in EDV-Zeitschriften für Osteuropa gelegt worden. Im Jahr 1999 seien diesbezüglich Beträge von 361.473,84 S und im Jänner 2000 seien 77.580,33 S in Rechnung gestellt worden.

Unüblich sei laut Betriebsprüfer, dass weder die für Osteuropa zuständige Bw. noch die Mutterfirma P. derartige Werbeeinschaltungen in Zeitschriften veranlasst habe, sondern die Fa. HONG mit Sitz in Hong Kong, an der Vater und Bruder des Hrn. Fok beteiligt seien.

Die Aufwendungen für die betreffenden Werbeeinschaltungen seien daher ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen zu bezeichnen.

In der **Berufung** wird dazu ausgeführt, dass die Fa. HONG in den Jahren 1999 und 2000 den Werbeauftritt der Bw. in den osteuropäischen Ländern betreut habe. Der Markt in Polen und Ungarn sei von der Bw. bearbeitet worden. Die damit zusammenhängenden Kosten seien daher auch der Bw. angelastet worden, da auch die Erlöse der Bw. zugerechnet worden seien.

Weitere Kosten seien für den Aufbau und die Betreuung der Webpage der Fa. P. getätigt worden. Der Name P. habe dadurch in den genannten Ländern einen hohen Bekanntheitsgrad

und auch eine hohe Marktdurchdringung erreicht. Speziell in der Aufbauphase des Unternehmens sei aufgrund der Aufträge von P. Taiwan in den Aufbau der Webpage vorrangig investiert worden. Schließlich sei auf dieser Webpage auch die Bw. mitbeworben worden.

Die Höhe der Kosten der Webpage der Bw. sei marktüblich.

Provisionen KO

Der Betriebsprüfer führt dazu aus, die Bw. habe im Zeitraum 1999 – 2001 regelmäßig von Grzegory KO aus Polen Rechnungen für „Marketing Study (Poland)“ und „Marketing Analysis (Poland)“ erhalten, in den einzelnen Jahren insgesamt 285.645,25 S, 498.404,89 S und 263.184,30 S.

Laut Hrn. F. sei KO Leiter der Einkaufsabteilung bei der Fa. POL in Polen gewesen. Er habe mit diesem eine Provision von 1% des Umsatzes mit der Fa. POL vereinbart. Für die in Rechnung gestellten „Studien“ gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen, da dies von KO nicht gewollt gewesen sei. Es habe nur persönliche oder telefonische Kontakte gegeben. Durch KO habe Hr. F. regelmäßig telefonische Informationen über den Markt in Polen erhalten. Die Rechnungen habe Hr. F. auf Grund der Umsatzzahlen für Zwecke der Buchhaltung selbst geschrieben.

Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Zahlungen in Form von Überweisungen auf ein österreichisches Konto bei der BAWAG erfolgt seien, bei welchem neben Herrn KO auch dessen Frau und S. F. zeichnungsberechtigt gewesen seien. Ein Zeichnungsrecht des Provisionszahlers auf dem Konto des Provisionsempfängers sei als ungewöhnlich zu bezeichnen.

Diese Zeichnungsberechtigung habe laut Hrn. F. für den Fall gedient, dass Hr. KO nach Bankschluss nach Wien gekommen wäre, was jedoch nie vorgekommen sei. Bei etwaigen Barzahlungen von Provisionen hätte Hr. F. den Geldfluss der Muttergesellschaft in Taiwan nicht so leicht erklären können. In der selben Vernehmung habe Hr. F. allerdings bestätigt, dass die Muttergesellschaft über die Provisionen informiert gewesen sei.

Die letzte Überweisung der Bw. sei im April 2001 erfolgt.

Auf Grund der ungewöhnlichen Umstände hinsichtlich der Provisionen seien diese nicht anzuerkennen und seien dem Geschäftsführer der Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

Zu den Schlussfolgerungen des Betriebsprüfers wurde in der **Berufung** entgegnet, dass Hr. KO vereinbarungsgemäß pro verkauftem Stück 1\$ als Provision erhalten solle. Hr. KO sei immer wieder nach Österreich gereist, die Hotelaufenthalte in Wien seien nachgewiesen.

Hr. F. habe die Zeichnungsberechtigung nur für den Fall erhalten, dass Hr. KO außerhalb der Banköffnungszeiten nach Österreich komme. Letztlich seien aber alle Beträge von Hrn. KO behoben worden. Die entsprechenden Bankbelege würden der Abgabenbehörde vorliegen.

Es seien Adresse und persönliche Daten von Hrn. KO genannt worden. Es sei bekannt, dass in osteuropäischen Märkten Provisionszahlungen von Nöten seien. Allein die Art und Weise der Bezahlung könne nicht als Begründung für die Nichtabzugsfähigkeit herangezogen werden.

Hr. F. habe von der Zeichnungsberechtigung nie Gebrauch gemacht. Sämtliche Provisionszahlungen seien direkt an Hrn. KO gegangen.

Betriebsausgaben für die Fa. HU

Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers seien Ausgangsrechnungen der Bw. an die Fa. GEA Trading mit Sitz in den USA gerichtet. Die Spedition EX erhalte die Ausgangsfakturen und folge dann die Ware an ungarische LKW-Fahrer aus. Die Spedition sammle die Ausfuhrbescheinigungen und die Bw. erhalte eine schriftliche Bestätigung über die erfolgte Ausfuhr.

In den Vernehmungen vom 6. November 2001 und 21. Mai 2002 habe Hr. F. geleugnet, die ungarischen Abnehmer der an die Fa. GEA fakturierten Waren zu kennen. Angesprochen auf die Fa. HU Kft. mit Sitz in Budapest habe Hr. F. schließlich am 11. Juli 2003 erläutert, dass die Fa. GEA die Fa. HU beliefere. Er kenne sogar die Ansprechperson mit Vornamen (Attila).

Zu einer Rechnung der Fa. HU an die Bw. vom 1. März 2001 über 54.600 \$ für 48 Werbeeinschaltungen für das Jahr 2001 habe Hr. F. weiters ausgeführt, dass diese Firma in verschiedenen ungarischen EDV-Zeitschriften für die Produkte der Fa. P. Werbung gemacht habe. Infolge eines Exklusivvertrages mit der Fa. GEA dürfe die Bw. nicht direkt nach Ungarn liefern.

Der Betriebsprüfer halte diese Vorgangsweise für ungewöhnlich, da Werbeaufwand von der Fa. HU weiterverrechnet werde. Außerdem sei die Weiterverrechnung nicht an den Lieferanten, also die Fa. GEA, erfolgt, sondern an den Lieferanten der GEA, die Bw. Diese habe ihrerseits die Kosten jedoch nicht an ihre Lieferanten weiterverrechnet.

Der Betriebsprüfer habe festgestellt, dass Hr. F. per E-Mail am 18. Jänner 2001 bei Gabor SIK eine Aufwandsrechnung der Fa. HU über insgesamt 54.600 \$ für Zeitschriftenwerbung, Messekosten und Werbematerial für das Jahr 2000 angefordert habe. Tatsächlich sei dann mit 1. März 2001 Werbung für das Jahr 2001 in Rechnung gestellt worden.

Laut Hrn. F. handle es sich dabei um zwei verschiedene Rechnungen für 2000 und 2001, demgegenüber enthalte laut Betriebsprüfung die Buchhaltung der Bw. im Jahr 2000 keine Rechnung der Fa. HU. Auffällig sei darüber hinaus, dass bereits am 1. März 2001 Werbeaufwand für das ganze Jahr 2001 in Rechnung gestellt worden sein soll. Hr. F. habe eine Verwechslung des Zeitraumes 2000 mit 2001 weder ausschließen noch bestätigen können. Er habe auch angegeben, über die Funktion des Gabor SIK bei der Fa. HU nicht informiert zu sein.

Des weiteren sei Hrn. F. vorgehalten worden, im besagten E-Mail vom 18. Jänner 2001 an Hrn. SIK geschrieben zu haben: „I will transfer the money back to your account“. Hr. F. habe dies mit einem Tippfehler erklärt; gemeint sei „their account“, nämlich das Konto von HU. Die Fa. HU habe Werbungen für das Jahr 2000 vorfinanziert. Im Jahr 2001 seien diese Kosten vergütet worden. Warum das Geld zurücküberwiesen werde, sei aus der Antwort des Hrn. F. nicht hervorgegangen.

Zusammenfassend habe - der Darstellung des Hrn. F. folgend – die Fa. HU im Jahr 2001 Werbung in ungarischen EDV-Zeitschriften gemacht. Die Rechnung sei als Aufwand bei der Bw. im Jahr 2001 verbucht worden und auch bezahlt worden. Im Jahr 2000 habe die Fa. HU bei zwei Computermessen in Ungarn einen Stand für P. Produkte eingerichtet. Es sei denkunmöglich, dass die Fa. HU im Jahr 2000 einen Werbeaufwand vorfinanziert habe und dies bei der Abrechnung im Jahr 2001 vergütet worden sei. Für Werbeleistungen des Jahres 2000 sei nichts vergütet worden. Es würde daher für geleistete Werbungen der Fa. HU für 2000 eine Aufwandsrechnung über 54.600 \$ fehlen.

Der Betriebsprüfer folgert aus diesen Feststellungen bezüglich der Fa. HU, dass Hr. F. bei Gabor SIK eine Scheinrechnung zur Erhöhung des betrieblichen Aufwandes und zum Abzug von Kapital angefordert habe. Hr. SIK sollte diese Rechnung im Namen der Fa. HU ausstellen. Er habe aber statt 2000 das Jahr 2001 angeführt und statt „Messekosten, Werbematerial und Zeitschriftenwerbung“ nur „48 Werbeinserate“.

Da Hr. F. Gabor SIK, der angeblich in keinem Zusammenhang mit der Fa. HU stehe, zur Ausstellung dieser Scheinrechnung aufgefordert habe, werde dieser Aufwand von 800.716,59 S 2001 dem Geschäftsführer der Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet.

In der **Berufung** ergänzt die Bw. zu den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass die Fa. HU als Hauptkunde der Fa. GEA auch für die Marketingbetreuung und einen Messeauftritt auf einer Messe in Budapest im Oktober 2000 verantwortlich gewesen sei. Die Bw. habe sich an den Marketingkosten für den ungarischen Markt beteiligen müssen.

Es stehe fest, dass Marketingkosten im Zusammenhang mit der Platzierung von 48 Inseraten und einem Messeauftritt angefallen seien. Diese Kosten von 54.600 \$ seien letztendlich von der Bw. bezahlt worden. Da sei es natürlich denkbar, dass die Fa. HU die Kosten für eine kurze Zeit vorfinanzieren habe müssen. (Es sei auch in anderen Bereichen der Wirtschaft denkbar, dass Kunden den Werbeauftritt mitfinanziert bekämen.)

Beigelegt sind der Berufung Fotos von einem Messestand der Fa. HU, auf denen auch der Name P. aufscheint, sowie Ablichtungen von Werbeprospekten der Fa. HU für P. Produkte.

Abschließend beantragt die Bw. zu allen vier Berufungspunkten, die Aufwendungen als Betriebsausgaben der Bw. anzuerkennen, sodass keine verdeckten Gewinnausschüttungen zu unterstellen seien. Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer sei daher zu stornieren bzw. mit 0,-- € festzusetzen.

Ein **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** zwecks weiterer Aufklärung des Sachverhalts wurde an Herrn F. als Liquidator der Bw. durch Hinterlegung zugestellt, jedoch nicht beantwortet. Die Bw. hat somit von der Gelegenheit, ihren Standpunkt weiter darzulegen oder zusätzliche Beweismittel vorzulegen, nicht Gebrauch gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden Aufwendungen der Bw. wegen des Vorliegens von Scheinrechnungen steuerlich nicht anerkannt und als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer qualifiziert.

§ 27 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG zählt Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile aus der Gesellschafterstellung; dazu zählen insbesondere verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden.

Verdeckte Ausschüttungen setzen objektiv eine Einkommensminderung der leistenden Körperschaft und eine geldwerte Vorteilszuwendung an den Gesellschafter oder ihm nahe Stehende voraus (*Ziegler/Kauba* in „Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht“, Hrsg. Bergmann, S 345). Als Nahebeziehung gilt auch die Beziehung zu einer Körperschaft, an der dem Anteilinhaber nahe stehende Personen beteiligt sind. Die Vorteilszuwendung an eine nahe stehende Person wird steuerlich dem Anteilsinhaber zugerechnet (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 42 und 52.7). Darüber hinaus ist ein subjektiver, auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft bzw. des für die Körperschaft handelnden Organes notwendig.

Auf Empfängerebene ist eigenständig zu untersuchen, ob Einkünfte vorliegen oder nicht. Diesbezüglich stehen insbesondere die Einkunftstatbestände des § 27 Abs. 1 Z 1 EStG zur Verfügung (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, § 8 Tz. 34). Denn es gibt keine formale Bindungswirkung für die Einkommensteuer, wenn bei der Kapitalgesellschaft eine verdeckte Ausschüttung festgestellt worden ist.

Die im Zuge der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttungen qualifizierten Aufwendungen betreffen Geschäftsbeziehungen zu Personen bzw. Unternehmen im Ausland und ist daher die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten zu beachten, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Offenlegungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht beinhaltet.

Marktstudien:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie müssen also mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen.

Betriebsausgaben müssen durch schriftliche Belege nachgewiesen oder – falls ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann - zumindest glaubhaft gemacht werden (§ 138 Abs. 1 BAO).

In mehreren Erkenntnissen vertritt der VwGH die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz. 50).

Folgende Grundsätze wurden von Lehre und Rechtsprechung für Rechtsbeziehungen unter nahen Angehörigen aufgestellt, die auch zB. für Verträge zwischen einer GmbH. und einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person gelten (vgl. *Doralt*, EStG § 2 Tz 158ff, *Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, EStG, § 4 Anm 66ff):

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizierten sind. Eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung ist vorzunehmen.

Verträge mit nahe stehenden Personen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Die notwendige Publizität erfordert nicht unbedingt die Schriftform des Vertrages, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Der Vertragsabschluss muss auch für außen stehende Dritte erkennbar sein.

In Hinblick auf das Erfordernis eines eindeutigen Inhalts hat der Steuerpflichtige bei unklaren Rechtsgestaltungen zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen und gehen diese zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Bezüglich des Fremdvergleichs ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ maßgeblich.

Hinsichtlich der Marktstudie ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Für eine Marktforschungsstudie durch die in Hongkong lebende Mutter des Geschäftsführers der Bw. in China, Hongkong und Vietnam wurde von der Bw. ein Aufwand in Höhe von 411.955,86 S geltend gemacht. Einschlägige Kenntnisse hatte die Mutter nicht aufzuweisen.

Die gegenständliche Studie konnte allerdings von der Bw. iSd § 138 Abs. 1 BAO weder bewiesen noch glaubhaft gemacht werden: Außer der Honorarnote vom 28. Februar 2001 liegen der Abgabenbehörde keinerlei schriftliche Unterlagen hinsichtlich der Marktforschungsstudie vor; auch nicht die Studie selbst. Zum Inhalt der Studie wurde vom Geschäftsführer lediglich bekannt gegeben, dass es um die Zulieferung gegangen sei. Weiters sei die Studie „speziell für Österreich“ gemacht worden. Darüber hinaus wurde die Leistung von der Bw. in keiner Weise spezifiziert. Das Vorbringen in der Berufung, die Studie sei für China erfolgt, trägt zu einer Erhellung des Sachverhaltes nicht bei. Welche Vereinbarung der Studie zu Grunde lag, war ebenfalls nicht feststellbar.

Der Bw. ist somit weder gelungen die Fremdüblichkeit bzw. die Angemessenheit des Entgeltes noch einen Zusammenhang mit dem Betrieb der Bw. nachzuweisen. In Würdigung der gegebenen Umstände ist vielmehr davon auszugehen, dass von der Mutter des Geschäftsführers eine Gefälligkeitsrechnung ausgestellt wurde, ohne irgendeine Leistung zu erbringen.

Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sind nicht einmal annähernd erfüllt. Es wäre Sache der Bw. gewesen, zur Aufklärung der unklaren Gestaltung besonders beizutragen und für eine konkrete Dokumentation der Vereinbarung und der erbrachten Leistungen vorzusorgen sowie Beweismittel zu beschaffen.

Wegen des Fehlens einer betrieblichen Veranlassung für die Zahlung von 411.955,86 S ist von einer Vorteilszuwendung an eine nahestehende Person auszugehen, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung im Sinne obiger Ausführungen zuzurechnen ist.

Ausgaben für Web Server Design, Werbung

Von folgendem Sachverhalt ist auszugehen:

Von der Firma HONG Enterprise Co mit Sitz in Hongkong wurden für November 1999, Dezember 1999 und Jänner 2000 Rechnungen über insgesamt 439.054,17 S für Werbeeinschaltungen in EDV-Zeitschriften in Osteuropa sowie anschließend für den Zeitraum Februar 2000 bis August 2001 monatliche Rechnungen in unterschiedlicher Höhe über insgesamt 4.740.759,30 S für Internetdienstleistungen gelegt. Der Aufwand wurde von der Bw. unter „sonstiger Werbeaufwand“ verbucht.

Laut S. F. war sein Vater, Ming F., Gesellschafter der Firma HONG. Auch sein Bruder war für diese Firma tätig.

Zur Frage der Werbeeinschaltungen wurde in der Berufung erläutert, dass die Bw. für den Markt in Polen und Ungarn zuständig gewesen sei.

Laut den Rechnungen handelt es sich bei den Internetdienstleistungen um Web Server Design uä. für die Fa. P. in Taiwan und Ungarn. Die Finanzierung durch die Bw. wurde damit erklärt, dass auch die Bw. auf den Web-Sites beworben wurde.

An der angeblichen Geschäftsbeziehung der Bw. mit der Fa. HONG sind folgende Umstände als auffällig und als im Geschäftsverkehr unüblich zu bezeichnen:

- Anlässlich der Befragung über die Webpage der Fa. P. in Ungarn äußerte Hr. F. Zweifel an deren Existenz.
- Hr. F. erhielt am 14. März 2000 eine Rechnung der Fa. HONG mit der Aufforderung diese im Detail zu überprüfen und zu korrigieren. Die Erklärung, dass mit "Detail" lediglich der Firmenwortlaut gemeint war, ist unglaubwürdig.
- Eine Erklärung für eine Blankorechnung der Fa. HONG mit zwei Unterschriften blieb Hr. F. schuldig.
- Außer den Rechnungen existieren keine schriftlichen Unterlagen über die Geschäftsbeziehung mit der Fa. HONG.

Das Vorliegen von schriftlichen Aufzeichnungen ist zwar keine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung von Aufwendungen. Das Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen kann jedoch in Anbetracht der konkreten Umstände als ein Indiz gewertet werden, dass die Fa. HONG tatsächlich keine Leistungen erbracht hat. Ist es doch im Geschäftsleben üblich, dass die Erbringung von Leistungen, die zu Zahlungen in beträchtlicher Höhe führen, auf schriftlich fixierten Bedingungen basiert.

Die angeblichen Leistungen der Fa. HONG wurden in keinsten Weise näher spezifiziert. Auch die Berufung beschränkt sich auf allgemein gehaltene Behauptungen, ohne einen konkreten Nachweis zu erbringen. Offen ist auch, auf Grund welcher Vereinbarung sich die Bw. zur Finanzierung der Webpage der Fa. P. Taiwan verpflichtet haben soll. Mangels Mitwirkung der Bw. im Rechtsmittelverfahren wurde auch gegenüber der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Sachverhalt nicht weiter aufgeklärt.

Von der Bw. konnte weder die ungewöhnliche Geschäftsgebarung erklärt werden noch konnte insbesondere glaubwürdig gemacht werden, dass von der Fa. HONG tatsächlich Leistungen an die Bw. erbracht wurden. Da nach Angabe des Geschäftsführers die Fa. HONG

seinem Vater gehörte, sind für die Rechtsbeziehungen zur Fa. HONG die bereits erläuterten Grundsätze für Angehörigenverträge zu beachten. In Anbetracht der zum großen Teil im Dunklen gebliebenen näheren Umstände sind ebenso wie beim Berufungspunkt "Marktstudien" die Kriterien für Verträge mit nahen Angehörigen nicht erfüllt und wurde auch der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten durch die Bw. nicht Rechnung getragen.

In freier Beweiswürdigung ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zum Ergebnis gelangt, dass eine Geschäftsverbindung der Bw. mit der Fa. HONG nicht als erwiesen angenommen werden kann und die von der Gesellschaft gewährten Vorteile an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person geflossen sind.

Die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte daher in diesem Berufungspunkt zu Recht.

Provisionen KO

Als „sonstiger Werbeaufwand“ werden von der Bw. zwischen Juli 1999 und April 2001 Aufwendungen von insgesamt 1.047.234,44 S verbucht. Grundlage der Verbuchung sind vom Geschäftsführer F. erstellte Gutschriften an Grzegory KO für „Marktanalysen in Polen“. Die Überweisungen der Beträge erfolgte auf ein österreichisches Bankkonto, bei dem nicht nur für Grzegory KO und dessen Frau, sondern auch für Hr. F. eine Zeichnungsberechtigung bestand.

Durch Einsichtnahme in die von der Bank zur Verfügung gestellten Belege lässt sich an Hand der Unterschrift nachvollziehen, dass die Behebung aller Beträge vom gegenständlichen Bankkonto durch KO selbst erfolgte (siehe Arbeitsbogen der Betriebsprüfung).

Für die Aufwendungen existieren keine schriftlichen Vereinbarungen mit Hrn. KO, dem Einkaufsleiter der Fa. POL in Polen, oder sonstige Aufzeichnungen. Laut Hrn. F. habe es sich bei den „Marktanalysen“ tatsächlich um Provisionen in Höhe von 1% des Umsatzes mit der Fa. POL gehandelt.

Laut Berufung hat hingegen die Provision 1 \$ pro verkauftem Stück betragen. Die zu Grunde liegende Vereinbarung bleibt somit unklar – auch insofern als die „Provisionen“ in den Belegen als „Marktanalysen“ bezeichnet sind.

Ausgehend von diesen Sachverhaltsfeststellungen sowie dem Umstand, dass nach herrschender Rechtsmeinung Eigenbelege nur dann als Nachweis anerkannt werden, wenn unter den gegebenen Umständen Fremdbelege regelmäßig nicht erhältlich sind (*Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, EStG, § 4 Anm 62, *Doralt*, EStG, § 4 Tz 269/1), mag die Versagung

der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben mangels betrieblicher Veranlassung der Aufwendungen gerechtfertigt sein, für sich allein ist aber damit keine Grundlage zur Beurteilung der Frage gegeben, ob an einen Gesellschafter verdeckte Ausschüttungen geflossen sind.

In Hinblick auf eine etwaige Zurechnung der Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. ist auf die oben erläuterten diesbezüglichen Rechtsgrundsätze zu verweisen, wonach unabdingbare Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung die Vorteilszuwendung an einen Gesellschafter ist. Bei Vorliegen von Scheinrechnungen muss ein Zufluss an einen Gesellschafter als erwiesen anzunehmen sein, lediglich die Möglichkeit eines Rückflusses ist unzureichend (VwGH 16.10.2002, 1997/13/0126). Auch hinsichtlich "Schwarzzahlungen" an nicht genannte Personen wurde vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass nicht ohne weiters Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter angenommen werden können (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081).

Ein Zufluss der Beträge an S. F. lässt sich der Aktenlage aber gerade nicht entnehmen. Die Barabhebungen durch Hrn. KO sind durch Belege nachgewiesen. In Anbetracht dessen, dass eine Nahebeziehung zwischen KO und F. nicht ersichtlich ist, kann nicht ohne weiteres von einem Zurückfließen der Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausgegangen werden. Mangels einer im Sachverhalt gedeckten Vorteilszuwendung an einen Gesellschafter fehlt jede Rechtsgrundlage, um der Bw. vom strittigen Betrag von 1.047.234,44 S Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Der Berufung war in diesem Punkt stattzugeben.

Betriebsausgaben Fa. HU Kft.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde eine Rechnung der Fa. HU Kft., die P.-Produkte vertreibt, vom 1. März 2001 über 54.600,00 \$ (800.716,59 S) für 48 Werbeeinschaltungen à 1.137,50 \$ in Zeitschriften in Ungarn für das Jahr 2001 nicht anerkannt.

Die Ermittlungen des Betriebsprüfers brachten Umstände zu Tage, die als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ungewöhnlich zu bezeichnen sind:

- Zu den verrechneten Aufwendungen gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen oder andere Geschäftsunterlagen. Der konkrete Inhalt der Vereinbarung wurde gegenüber der Abgabenbehörde weder nachgewiesen noch überhaupt bekannt gegeben.
- Die Bw. als Rechnungsempfängerin gab den Inhalt der Rechnung vor.
- Die Rechnung forderte Hr. F. nicht direkt bei der ihm bekannten Ansprechperson der Fa. HU („Attila“) an, sondern bei einer Person (Gabor SIK), deren Funktion bei der Fa. HU Hrn. F. unbekannt ist.

- Zwischen dem Rechnungsaussteller und dem Rechnungsempfänger bestand offenbar eine Uneinigkeit betreffend den Zeitraum und die Art der Leistungserbringung, die abgerechnet werden sollte. Die bestehenden Unklarheiten konnten von Hrn. F. nicht aufgeklärt werden. So war in Hinblick auf die äußerst widersprüchlichen Aussagen des Hrn. F. nicht feststellbar, ob die strittigen Leistungen im Jahr 2000 oder 2001 erbracht worden sein sollen und ob auch der Aufwand bei zwei Computermessen in Ungarn abgegolten werden sollte.
- Auch das Vorbringen in der Berufung über 48 Inserate und **einen** Messeauftritt lässt sich mit dem Inhalt der gegenständlichen Rechnung nicht in Einklang bringen.

Abschließend ist daher festzustellen, dass Werbemaßnahmen der Fa. HU für P. -Artikel im Rahmen von Messeauftritten, Prospekten und Zeitschrifteninseraten zwar durchaus glaubwürdig sind – immerhin hat die Fa. HU P. -Produkte vertrieben, wie sich aus den der Berufung beigelegten Fotos und Werbeprospekten entnehmen lässt. Ob diesen Werbemaßnahmen eine Vereinbarung mit der Bw. zu Grunde lag, wurde von der Bw. hingegen nicht nachgewiesen. Im Rahmen der die Partei treffenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht wäre die Bw. zu einer entsprechenden Aufklärung und Dokumentation des Sachverhalts verpflichtet gewesen. In Hinblick auf die zahlreichen Ungereimtheiten liegt der Verdacht einer Scheinrechnung nahe, die ohne Rechtsgrundlage ausgestellt wurde.

Auch wenn somit die betriebliche Veranlassung der strittigen Zahlung fraglich ist, ist wie beim Punkt "Provisionen KO" darauf zu verweisen, dass einem Gesellschafter eine verdeckten Ausschüttung ua. nur dann zuzurechnen ist, wenn auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes eindeutig von einem Zufließen der Zuwendung an einen Gesellschafter auszugehen ist (siehe die oben genannte Rechtsprechung).

Nach der Aktenlage (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) wurde der strittige Betrag von 800.716,59 S auf ein Konto der Fa. HU überwiesen. Die Ermittlungen des Betriebsprüfers haben einen Zufluss des Betrages an S. F. bzw. einen Rückfluss an ihn nicht ergeben. Wenngleich ein Rückfluss nicht auszuschließen ist, ist doch die Möglichkeit eines Rückflusses allein für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unzureichend.

Es liegen daher diesbezüglich keine Zuwendungen an eine beteiligte Person vor und ist vom strittigen Betrag keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Dem Berufsbegehren war in diesem Punkt Folge zu geben.

Insgesamt war der Berufung teilweise stattzugeben.

Berechnung der Kapitalertragsteuer in Schilling:

	1999	2000	2001
Marktstudien			411.955,86
Werbeaufwand Fa. HONG	361.473,84	1.471.859,87	3.346.479,76
Summe	361.473,84	1.471.859,87	3.758.435,62
Kapitalertragsteuer 33,33%	120.479	490.571	1.252.687
Umrechnung in Euro	8.755,55	35.651,18	91.036,31

Die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung hat abweichend von den Beteiligungsverhältnissen zur Gänze an den Minderheitsgesellschafter S. F. zu erfolgen, da die strittigen Geschäfte von diesem als Geschäftsführer abgewickelt wurden, dessen Angehörigen die entsprechenden Beträge zugeflossen sind und eine bestimmte Beteiligungshöhe nicht Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist.

Wien, am 16. August 2007