



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Haim, Dr. Barbara Postl und Johann Möslinger über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch S, vom 14. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch HA, vom 12. September 2008 betreffend Kapitalertragsteuer 2000 nach der am 13. Juni 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Fa. B1 (FB Nr. 123) fand im Zeitraum von August 2002 bis Mai 2003 eine Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 statt. Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass die GesmbH im Jahr 2000 insgesamt ATS 909.130,25 an die seinerzeitige Alleingesellschafterin Ü (Gattin des Bw.) verdeckt ausgeschüttet hat und wurde die darauf entfallende Kapitalertragsteuer iHv ATS 303.013,11 (€ 22.020,81) der Gesellschaft mit Bescheid vom 16. Juni 2003 vorgeschrieben. Dieser Bescheid wurde mit Berufung vom 16. Juli 2003 angefochten und wurde diese Berufung mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.6.2008 abgewiesen (RV/0312-L/05).

Das Berufungsrecht des nunmehrigen Berufungswerbers (im Folgenden Bw.), der im berufsgegenständlichen Jahr Geschäftsführer war, ergibt sich aus [§ 248 BAO](#) in Verbindung mit der Abweisung der Berufung gegen den Haftungsbescheid (Entscheidung vom heutigen Tag, RV/1475-L/08).

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob das Projekt „J“ der NRe zuzurechnen ist oder ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Im Besprechungsprogramm vom 6. Mai 2003 finden sich zum streitgegenständlichen Punkt Aufwand J folgende Ausführungen: Im Jahr 2000 seien unter der Position Aufwand J 909.130,25 S aufwandswirksam verbucht worden. Die Belege dazu seien bereits in einem Vorhalteverfahren der Veranlagung bzw. im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Herr Ä (Sohn des Geschäftsführers Herrn Bw und der Gesellschafterin Frau Christine XY) sei am 29. September 1999 von der NRe GmbH zur Installierung einer Internetfirma in den USA zur optimalen Jobsuche beauftragt worden. Es gebe dazu keine ergänzenden schriftlichen Unterlagen. Rahmenvereinbarungen betreffend Investitionssummen, die Höhe der zu tätigen Ausgaben, etc. habe es nicht gegeben. Herr Ä habe seine Geschäftsidee einer Internetjobvermittlung mittels seinem Konzept "Business Plan 1.0" vom 24. November 1999 präsentiert. Dazu habe es bereits Vorkonzepte vom 19. September 1999 gegeben, das heißt das Konzept sei bereits vor der Auftragserteilung der NDR GmbH am 29. September 1999 erstellt worden. Am 27. Jänner 2003 habe Herr Ä seine Unterlagen betreffend der Gründung einer Internetfirma vorgelegt. Es handle sich dabei um die Korrespondenz mit den amerikanischen Firmen KL, The C, NM und HJ. In den vorgelegten Unterlagen gebe es keine Hinweise, dass die Internetfirma im Auftrag der NRe GmbH gegründet werden sollte. Sämtliche Rechnungen und sämtlicher Schriftverkehr würden auf Stefan XY lauten. Das bei der Bank eröffnete Konto zur Abwicklung der Ausgaben für J2 würde auf Stefan XY lauten. Es handle sich offensichtlich um ein Projekt von Herrn Ä. Lt. niederschriftlicher Auskunft sei Herr Ä stets als Vertreter der NRe GmbH aufgetreten. Warum laute da kein einziger Beleg und auch nicht das Bankkonto auf NRe GmbH? Durch den Börseknick im April 2000 seien die Investoren vorsichtiger geworden um in Internet Start-ups zu investieren, andererseits sei eine zweite Firma F, welche das Konzept bereits operativ umgesetzt habe, mit der selben Geschäftsidee aufgetreten. Dies habe dazu geführt, dass es nie zu einer Gründung der J Inc. gekommen sei. Es sei bis dato zu keinen Einnahmen aus dieser Geschäftsidee gekommen. Auf die Niederschrift vom 27. Jänner 2003 werde hingewiesen. Aufwendungen seien nur dann abzugsfähig, wenn die Aufwendungen ausschließlich durch das Unternehmen veranlasst seien und eine Leistung für das Unternehmen tatsächlich erbracht worden sei. Festgestellt werde, dass es sich bei den vorgelegten Rechnungen ausnahmslos um Geschäftsfälle zwischen Herrn Stefan XY und anderen in Amerika ansässigen Unternehmen handle. Eine Leistungserbringung

der amerikanischen Unternehmen für die NRe GmbH könne seitens der BP nicht erkannt werden. Dass es keine Rahmenvereinbarungen über Investitionssummen gebe sei nicht fremdüblich. Vielmehr sei die Bezahlung der Aufwendungen von Herrn Ä durch die NRe GmbH damit begründet, dass er der Sohn des Geschäftsführers Herrn Bw und der Gesellschafterin Frau Christine XY sei. Über diese Ausgaben aus Betriebsmitteln könne nur die handelnde Person, das sei der Geschäftsführer Herr Bw, der seit 31. März 1989 die Gesellschaft vertrete, bestimmen. Es würden daher verdeckte Gewinnausschüttungen an den Geschäftsführer Herrn Bw vorliegen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Juni 2003 wird auf das Besprechungsprogramm vom 6. Mai 2003 verwiesen und ergänzend angeführt: Es seien im Zuge der Schlussbesprechung keine weiteren Beweismittel vorgelegt worden. Sachverhaltsergänzungen seien ebenfalls nicht vorgebracht worden. Gegen die im Besprechungsprogramm dargestellte Feststellung werde ein Rechtsmittel eingebracht werden.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. Juni 2003 wird in Tz. 18 ausgeführt:

Ergänzende Begründung Aufwand J: Im Rahmen der niederschriftlichen Befragung vom 27. Jänner 2003 habe Herr Ä angegeben, dass er "Vertreter der NRe Ges.m.b.H." gewesen sei und im Verkehr mit dem Geschäftspartnern "stets im Namen der NRe GmbH" aufgetreten sei. Im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung seien alle Belege im Zusammenhang mit dem Projekt J vorgelegt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass alle vorgelegten Belege (Rechnungen, Schriftverkehr, E-Mails, etc.) auf Peter XY lauten würden und nicht auf die NRe GmbH. In freier Beweiswürdigung seien daher die Angaben des Herrn Ö, er sei stets im Namen der NRe GmbH aufgetreten, als wenig wahrscheinlich zurückzuweisen. In diesem Fall hätte er unmittelbar nach Erhalt der Rechnungen von den Auftragnehmern KL, NM, HJ, etc. auf eine Berichtigung des Leistungs- und Rechnungsempfängers bestehen müssen. Wie bereits im Besprechungsprogramm vom 6. Mai 2003 dargestellt worden sei, seien daher diese Geschäfte betreffend das Projekt J Herrn Ä zuzurechnen und nicht der Firma NRe Handels GesmbH. Die Verluste aus diesem Geschäft konnten nur dadurch der NRe Ges.m.b.H. angelastet werden, weil Herr Ä Sohn der 100 %-Gesellschafterin Christine XY ist. Geschäftsführer ist der Ehegatte der 100 %-Gesellschafterin, Herr Bw. Es liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an die 100 %-Gesellschafterin Christine XY (nahe Angehörige des Ä) vor.

In der Niederschrift vom 27. Jänner 2003 die mit Herrn Ä und Herrn W, Steuerberater, als Auskunftspersonen durchgeführt wurde, wird ausgeführt:

"1) Sie erhielten am 29. September 1999 eine Vollmacht für die NRe GmbH eine Internetfirma in den USA zu installieren, welche sich mit dem aussichtsreichen Zweig der optimalen Jobsuche beschäftigt. Welche schriftlichen ergänzenden Unterlagen gibt es zu dieser Vollmacht vom 29. September 1999? Welche Rahmenbedingungen wurden vereinbart?

Stellungnahme Herr Ä: Es gibt keine weiteren Unterlagen die der Vollmacht direkt angeschlossen wurden. Ich habe jedoch meine Geschäftsideen einer Internetjobvermittlung meinen Vater und Herrn Ing. Scg präsentiert. Ich verweise dazu auf den Business 1.0 mit dem Titel J vom 24. November 1999. Bei diesem Konzept hat es sich nicht um das Erstkonzept gehandelt, es hat dazu Vorkonzepte gegeben die ich anlässlich der Vollmachtserteilung präsentiert habe. Ich werde diese Vorkonzepte vollständig vorlegen bis zum 14. Februar 2003. Irgendwelche Rahmenvereinbarungen betreffend die Investitionssummen, die Höhe der zu tätigen Ausgaben etc. hat es nicht gegeben. Alle größeren Ausgaben sind vorher mit der Geschäftsführer von NRe GmbH abgesprochen worden, ehe ich Aufträge weitergegeben habe. Diese Absprachen erfolgten telefonisch, schriftliche Unterlagen gibt es dazu meines Wissens nicht. Ich habe auch keine Aktenvermerke über diese Telefonate erstellt. Das Konzept vom 24. November 1999 wird zur Verfügung gestellt.

2) Sind Sie Ihren Auftragnehmern gegenüber (KL, N, etc.) in eigenem Namen aufgetreten oder im Namen der NRe GmbH? Stellungnahme Herr Ä: Ich war stets Vertreter der NRe GmbH. Ich bin also stets im Namen der NRe GmbH aufgetreten.

3) Herr W1 hat in einer Aufstellung die Beschreibung der Ausgaben J2 vorbereitet. Die Tätigkeiten der einzelnen Auftragnehmer werden wie folgt erläutert: Stellungnahme Herr Ä und Herr W1: KL hatte den Business Plan entwickelt und hatte die Aufgabe Investoren zu suchen (Business Angels). Konkret wurde ein Finanzplan der zu gründenden J Inc. für die ersten 4 Jahre ab Beginn der Geschäftstätigkeit erstellt, in dem Umsatz, die erforderlichen Investitionen und Kosten, sowie die daraus resultierenden Gewinne und Verluste dargestellt werden. Demnach hätten im ersten Jahr ca. 10.000,00 US\$ Umsatz und ein Verlust vor Steuern von mehr als 67.000.000,00 US\$ erwirtschaftet werden müssen. Im 4. Jahr wird der Umsatz mit 113.000.000,00 US\$ und der Gewinn vor Steuern mit 44.000.000,00 US\$ angegeben. Basis für die Ermittlung der Zahlen des Finanzplanes war die Marktanalyse der C1. Aus dieser Marktanalyse resultieren Verkaufsannahmen (Sales Assumptions) die die Grundlage für die Ableitung des Umsatzes im Finanzplan waren. In der Folge wurde ein Investmentmemorandum erstellt. Aus diesem Investmentmemorandum sollte die Grundinformation für die Akquirierung der zukünftigen Kapitalanleger bei J werden. Der nächste Schritt wäre gewesen, die J Inc. zu gründen und mit der Aktienemission zu beginnen. Aus diesem Memorandum hätte ein Prospekt zur Präsentation der Gesellschaft und die Geschäftsidee entstehen sollen, dass zur Information für die potentiellen Anleger verwendet

hätte werden sollen. Der Verkauf der Aktien hätte konkret über die KL und die HJ erfolgen sollen, die über Kontakte zu Business Angels (potentielle Anleger) in den USA verfügen. HJ lieferte eine technische Machbarkeitsstudie und ein Konzept als Teil dieses Investment Memorandums. In dieser Expertise wird die technische Umsetzbarkeit dargestellt. HJ ist ident mit N. Alle mir vorliegenden Unterlagen der in der Aufstellung "Ausgaben J2" angeführten Geschäftspartner werden in Kopie zur Verfügung gestellt (Korrespondenz, Finanzplan, Investmentmemorandum, Marktanalyse, technologische Machbarkeitsstudie).

4) Zahlung dieser Ausgaben: Wie erfolgte die konkrete Zahlung der Ausgaben J2?

Stellungnahme Herr Ä: Ich habe ein Konto bei der Bank eröffnet. Dieses Konto lautete auf meine Person. Zeichnungsberechtigt war nur ich. Auf dieses Konto wurden von NRe GmbH Beträge überwiesen, die mir zur Verfügung standen und zur Deckung der Ausgaben J2. Die Überweisungen erfolgten aufgrund meiner telefonischen Anforderung, bei der ich die Geschäftsleitung der NRe GmbH informieren musste über den Fortgang der Projekte. Ich bezahlte die Ausgaben J2 in der Folge per Scheck, die von Auftragnehmern eingelöst wurden. Schriftliche Unterlagen über dieses Konto habe ich nicht mit. Ich werde diese Unterlagen (Kontoauszüge, Buchungsbelege etc.) vollständig bis zum 14. Februar 2003 vorlegen.

5) Umsetzung des Projektes: Gibt es ein schriftliches Konzept über die Umsetzung des Projektes von Beginn im Jahr 1999 bis zur geplanten Gründung der J Inc.?

Stellungnahme Herr Ä: Nein. Das wäre in dieser Sache auch nicht sinnvoll gewesen, weil zu viele Fragestellungen noch offen waren. Fragestellung zB Höhe der Aufwendungen gegenüber Firmen die Teile des Business Plans beistellen und auch über den zeitlichen Ablauf. So eine Investitionsrunde mit externen Investoren (Business Angels). Und das übereinstimmt auch mit der Absprache gegenüber der Geschäftsführung der NRe GmbH, dass ich größere Ausgaben immer vorher im Einzelnen abstimme.

6) Der nächste Schritt bei der Abwicklung des Projektes wäre offensichtlich gewesen, die J Inc. zu gründen, ein Prospekt für die Akquirierung der Anleger zu erstellen und mit dem Verkauf von Aktien zu beginnen. Warum ist dies bis dato nicht geschehen? Die Voraussetzungen dafür lagen mit dem Investmentmemorandum spätestens im Herbst 2000 vor.

Stellungnahme Herr Ä: Das externe Umfeld hat sich verändert, die Investoren sind nach dem Börsenknick im April 2000 erheblich vorsichtiger bei Investitionen bis unwillig Investitionen zu tätigen in Internet start-ups. Der andere Grund war das Auftreten einer zweiten Firma mit derselben Geschäftsidee. Diese Firma heißt F, die das Konzept bereits operativ umgesetzt hat. J war unter dieser Voraussetzung keine ursprüngliche Geschäftsidee mehr für Investoren

sondern konnte als Kopie von F angesehen werden, was die Attraktivität stark vermindert hat. Diese zwei Einflüsse haben dazu geführt, dass wir im Juni 2000 die Geschäftstätigkeit von J wegen sehr unwahrscheinlicher Investitionstätigkeit von Business Angels eingestellt haben. Aus geschäftlicher Sicht wäre unter dieser Voraussetzung nicht mehr profitabel gewesen weiterzumachen, weil die Wahrscheinlichkeit des Erfolges äußerst gering war.

7) Die Einstellung dieses Projektes J muss mit der Geschäftsleitung der NRe GmbH abgesprochen worden sein. Wann und wo hat diese Besprechung stattgefunden? Wer hat daran teilgenommen? Gibt es dazu irgendwelche Unterlagen?

Stellungnahme Herr Ä: Es gibt einen Aktenvermerk der wird bis zum 14. Februar 2003 nachgeliefert. Meines Kenntnisstandes waren die teilnehmenden Personen Herr Dipl.-Ing. Scg, Herr Dr. XY und ich selbst.

7) Welche Kosten wurden für die Gründung der J Inc. und insbesondere für den Verkauf der Aktien an potentielle Anleger veranschlagt? Wurden diesbezügliche Überlegungen angestellt? Stellungnahme Herr Ä: Die KL und HJ, die mit der Suche nach Investoren beauftragt wurden, hätten im Falle eines Investments im J eine noch auszuhandelnde Provision am investierten Kapital in Höhe von 3 bis 8 % erhalten. Als Sitz der J Inc. wäre M vorgesehen gewesen."

In der Folge schloss sich das Finanzamt der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ mit Datum vom 16. Juni 2003 der berufungsgegenständliche Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2000. Die verdeckten Ausschüttungen wurden der Gesellschafterin Christine XY zugerechnet.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2003 wurde gegen den Kapitalertragsteuerbescheid 2000 Berufung erhoben und im wesentlichen ausgeführt: Der gegenständliche Körperschaftsteuerbescheid beziehe sich auf dem Betriebsprüfungsbericht vom 12. Juni 2003 samt allen Erläuterungen. Im Punkt Tz. 9 Berechnung des Einkommens für 2000 werde durch den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen ein Betrag von 909.130,00 S sowie eine Kapitalertragsteuer von 303.013,00 S hinzugerechnet, welche sich auf unrichtige Annahmen begründen. Es gehe dabei um einen von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Aufwand für J. Die Darstellung der Betriebsprüfung sei in der freien Beweiswürdigung geschehen und Ihrer Meinung nach unhaltbar. Alle geschäftlichen Vorgänge des Projektes J2 seien über Auftrag und im Wissen der Geschäftsleitung NRe Handels GmbH von dem bevollmächtigten Ä gemacht worden. Mit formaler Begründung, dass die Rechnungen, der Schriftverkehr und die E-Mails in den USA nicht an den Namen NRe GmbH adressiert seien, habe die Betriebsprüfung zum Anlass genommen diesen gesamten Aufwandsbereich nicht anzuerkennen. Eine sehr umfangreiche Zeugenaussage des Ä habe eine vollkommene andere Sichtweise dieses Betriebsaufwandes

ergeben, die Bw. schließe sich dieser Meinung des Zeugen Ö an. Die beiden Beamten der Betriebsprüfung hätten in ihrer freien Beweiswürdigung Vorhaltungen und Ansichten vertreten, die in keiner Weise Grundlage für eine wirtschaftliche Betrachtung für das Unternehmen seien. Es werde die Aufhebung der Bescheide beantragt.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 11. April 2005 seitens der Betriebsprüfungsabteilung zu den Berufungen Stellung genommen und ausgeführt:

Seitens des Finanzamtes ABC sei die US-amerikanische Finanzverwaltung um Erhebung folgender Sachverhalte gebeten worden: Wurden die gegenständlichen Rechnungen tatsächlich von KL bzw. HJ erstellt? Wer war der Auftraggeber? In welchem Namen ist dieser aufgetreten? Ist dieser in eigenem Namen aufgetreten oder im Namen einer bestimmten Gesellschaft? Wie erfolgte die Anbahnung der Geschäfte? Wie kam es zum Geschäftskontakt? Wann erfolgte der Erstkontakt? Welche Leistungen wurden erbracht? Wodurch und wie wurden die Aufträge erfüllt? Welche Unterlagen wurden erstellt? Wie erfolgte die Bezahlung? Wurden die Beträge in bar übergeben oder auf ein Bankkonto überwiesen? Es werde gebeten den Sachverhalt so gut wie möglich durch Unterlagen zu dokumentieren (Aufträge, Abrechnungen, Schriftverkehr, Zahlungsbelege, sonstiges). Am 2. März 2005 sei die Antwort auf das Einzelauskunftsersuchen gemäß Art. 25 des DBA Österreich-USA eingetroffen.

1) Auftraggeber, Leistungserbringung, Zahlungen: Im Zuge der niederschriftlichen Auskunftserteilung vom 27. Jänner 2003 sei Herr Ö ausdrücklich gefragt worden, ob er gegenüber seinen Auftragnehmern (KL, N, etc.) in eigenem Namen aufgetreten sei oder im Namen der NRe Ges.m.b.H. Seine Antwort lautete: Ich war stets Vertreter der NRe Ges.m.b.H., ich bin also stets im Namen der NRe Ges.m.b.H. aufgetreten." Demgegenüber hat Frau L von KL angegeben, dass nach ihrem Wissensstand und nach ihrem Verständnis Herr XY auf eigenem Namen und auf eigene Rechnung handelte. Die Rechnung betreffend KL aus der Anfrage stimmt jedoch mit den Originalrechnungen überein. Frau L hat tatsächlich Unterlagen über Zahlungen in Höhe von 30.309,00 Dollar von Stefan XY aus dem Jahr 2002 vorgelegt, die im Zusammenhang mit dem J Vertrag stehen. Im Gegensatz zur T machte Herr OO, der im Namen der NM und HJ aufgetreten ist, gegenüber der amerikanischen Finanzverwaltung folgende Angaben: Bei der ersten Kontaktaufnahme hat er angegeben, dass er sich nicht an eine Geschäftsbeziehung mit Herrn XY erinnern kann und dass er sich auch nicht erinnern kann jemals für ein Projekt J gearbeitet zu haben. Am 13. September 2004 gab Herr O schließlich an, in Geschäftsbeziehung mit Herrn XY gestanden zu haben, jedoch durch eine seiner Companys HJ. Er sei jedoch niemals für Leistungen bezahlt worden. Der IE ("International Examiners") beurteilt Herrn O jedoch als eine unglaubwürdige Auskunftsperson, sodass der Wahrheitsgehalt seiner Aussagen anzuzweifeln ist. Es gebe

Indizien die darauf hinweisen, dass Herr O in eigenem Namen und auf eigene Rechnung gearbeitet hatte.

2) Auftrag der NRe Ges.m.b.H. an Herrn Ö, Handlungsvollmacht:

Mit Vorhalt vom 1. August 2001 wurde im Zuge des Veranlagungsverfahrens ersucht, die Position Aufwand J in Höhe von 909.130,25 S zu erläutern und Namen und Anschrift des Empfängers bekannt zu geben. Daraufhin wurde ein sehr knapp gehaltener Geschäftsbrief vom 29. September 1999 eingereicht, in dem Herr Ä seitens der NRe Ges.m.b.H. beauftragt wird, eine Internetfirma in den USA zu gründen. Für diesen Bereich der Tätigkeit wurde ihm Handlungsvollmacht erteilt. Unterzeichnet wurde dieser Geschäftsbrief von Herrn Dipl.-Ing. G. Scg, der damals noch Geschäftsführer der NRe war. Nach Ansicht der BP ist eine derart knapp gehaltene Beauftragung, die die Erteilung einer Handlungsvollmacht beinhaltet, aus folgenden Gründen nicht fremdüblich:

Die aus dieser Beauftragung resultierenden gegenseitigen Rechte und Pflichten seien nicht bzw. nur äußerst oberflächlich dargestellt. Über die Art und Größe der "in den USA zu installierenden Internetfirma" seien keinerlei Details festgelegt worden. Die Höhe der dafür von Seiten der NRe Ges.m.b.H. bereitzustellenden Mittel sei nirgends festgelegt. Eine ordentliche Budgetierung sei offensichtlich nicht erfolgt. Die Höhe des Entgelts für die Tätigkeiten des Herrn Ö seien nicht festgelegt worden. "Im Falle des Erfolges erhalten sie seine Beteiligung und eine Anstellung ...". Es sei nirgends festgehalten, unter welchen Voraussetzungen bzw. wann genau der Erfolg als eingetreten anzusehen sei. Wie fremdüblich abgeschlossene Verträge in diesem Zusammenhang aussehen würden und was sie alles beinhalten würden, würde auch der Vertrag zwischen der KL und Stefan XY betreffend das Projekt "Proposal for Stefan XY / J Engagement" vom 10. April 2000 zeigen.

Bemerkenswert sei, dass in diesem Absatz nur von Herrn Ö gesprochen wird, von der Firma NRe Ges.m.b.H. sei keine Rede.

3) Kapitalisierung J: Eine effektive Gründung der Internetfirma J sei nicht erfolgt, ca. Mitte 2000 sei von der Gründung Abstand genommen worden. Die Arbeiten seien jedoch bis zum tatsächlichen Gründungsstadium vorangetrieben worden. Der Finanzverwaltung liege der "pro Forma Capitalization Table" in verschiedenen Versionen vor. Eine der Erstversionen zeige die Gründungsgesellschafter wie folgt:

Founder's Stock Specifies	Percent	Shares
Stefan XY – original	65,17 %	1.749.494,00

Investor		
L	12,21 %	327.750,00
P	22,62 %	607.200,00
	100,00 %	2.684.444,00

Die offensichtlich für Mitte Juni 2000 gültige Version zeigt folgendes Bild:

Founder's Stock Specifies	Percent	Shares
Stefan XY	8,61 %	688.949,00
Original Investor	9,38 %	750.000,00
L	7,28 %	582.295,00
P	8,29 %	663.200,00
	33,56 %	2.684.444,00

Wer sei mit diesen "Original Investor" gemeint der einen Anteil in Höhe von 9,38 % beisteuern sollte? Sei eine Beteiligung des Herrn Bw beabsichtigt gewesen? Der Finanzverwaltung liege dazu noch der "Business Plan 1.0" vom 24. November 1999 vor, der von Stefan XY erstellt worden sei. Auf Seite 10 werde unter Tz. 6 das Unternehmerteam vorgestellt: "Das Gründerteam vereint zwei junge Leistungsträger und einen Wirtschaftsroulinier." Im Anschluss daran würden die Personen Stefan XY (CEO und Business Development Leiter), Bw (Leiter Finanzen) und UG (Leiter Technologie und Design), genannt. Nicht angeführt sei die "NRe" Handelsges.m.b.H. Von besonderer Bedeutung sei dabei, dass die an Herrn Ö erteilte Handlungsvollmacht mit 29. September 1999 datiert sei und somit zwei Monate älter sei.

Insgesamt sollten bei der ersten Tranche 8.000.000,00 Mio. Aktien ausgegeben werden, die mit 0,5 USD pro Aktie zu bewerten gewesen wären:

J Series A	Percent	Shares
ESOP	20,00 %	1.600.000,00
BOD & Advisory Board (Non Investors)	2,00 %	160.000,00
Investors	44,44 %	3.555.556,00

Founder – Stefan XY	8,61 %	688.949,00
Founder – PreRound Investors	9,38 %	750.000,00
Founder – L	7,28 %	582.295,00
Founder – P	8,29 %	663.200,00
	100,00 %	8.000.000,00

Die tatsächliche Gründung der Kapitalgesellschaft J sei im Juni 2000 unmittelbar vor der endgültigen Ausführung gestanden. Es werde festgestellt, dass dabei eine Beteiligung der "NRe" Handelsges.m.b.H. an der J offensichtlich nicht vorgesehen war.

4. Zusammenfassung: Die Art und Weise der Beauftragung und Bevollmächtigung des Herrn Ö sei äußerst knapp gestaltet und wirkt fragmentarisch. Sie sei nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht fremdüblich. Im vorliegenden "Business Plan 1.0", der nach der Beauftragung und Bevollmächtigung erstellt wurde, scheine eine Initiative der NRe Ges.m.b.H. nicht auf. Festgestellt werde, dass es sich bei den vorgelegten Rechnungen der amerikanischen Geschäftspartner ausnahmslos um Geschäftsfälle zwischen KL, N, HJ etc. und Herrn Ö persönlich handelt. Die zugehörigen Zahlungen seien von einem Bankkonto aus getätigt worden, das Herrn Ö zuzurechnen sei. Das Einzelauskunftersuchen lt. dem DBA mit den USA habe bestätigt, dass Herr Ö in M tatsächlich für das Projekt J tätig war. Entgegen seiner Darstellung vom Jänner 2003 sei er jedoch gegenüber seinen USA-amerikanischen Geschäftspartnern offensichtlich stets in eigenem Namen aufgetreten, die NRe Ges.m.b.H. sei seinen Geschäftspartnern tatsächlich nicht bekannt. Eine tatsächliche Gründung der Kapitalgesellschaft J Inc. und damit eine effektive Beteiligung der NRe Ges.m.b.H., die den tatsächlichen Sachverhalt unwiderlegbar klargestellt hätte, sei nicht zu Stande gekommen. Der Finanzverwaltung würden jedoch die geplanten Gründungsgesellschafter vorliegen, die NRe Ges.m.b.H. befinde sich nicht darunter. Die Aufwendungen betreffend J seien nicht durch den Gewerbebetrieb der NRe Handelsges.m.b.H. veranlasst, die Tätigkeiten im Zusammenhang mit J seien daher Herrn Ö persönlich zuzurechnen. Die über die NRe finanzierten Zahlungen an Herrn YX hätten spätestens zum Bilanzstichtag rückgefordert werden müssen (Verrechnungsforderung).

Beigelegt waren in diesem Schreiben ein Antwortschreiben des IE, ein Geschäftsbrief vom 29. September 1999 an Ö, ein Vertrag zwischen Stefan XY und KL und zwei E-Mails.

Der mehrfach erwähnte Geschäftsbrief vom 29. September 1999 von der NRe Handelsges.m.b.H. an Herrn Ä lautet wie folgt:

"Sehr geehrter Herr Ing. XY, zur Erweiterung unserer Geschäftstätigkeit beauftragen wir Sie, für uns eine Internetfirma in USA zu installieren, welche sich mit dem aussichtsreichen Zweig der optimalen Jobsuche beschäftigt. Sie sollen dabei Wege beschreiten, welche von den heutigen Firmen noch nicht benutzt werden und welche bei intensiven Diskussionen mit Ihnen definiert wurden. Für diesen Bereich der Tätigkeit erteilen wir Ihnen Handlungsvollmacht. Die Kosten und Spesen für die Erarbeitung der Geschäftstätigkeit der Firma, sowie deren Gründung werden von der NRe Handelsges.m.b.H. getragen. Diese sind mit Belegen zu dokumentieren. Sie erhalten keinerlei Entschädigung für Ihre Tätigkeit und haben auch die Lebenserhaltungskosten selbst zu tragen. Im Falle eines Erfolges erhalten Sie eine Beteiligung und eine Anstellung in leitender Tätigkeit in der neuen Firma. Dies wird in einer eigenen Regelung festgehalten. Der Brief ist unterschrieben von Herrn Dipl.-Ing. Scg."

In der Folge wurden am 18. April 2005 die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Aus einem Firmenbuchauszug vom 15. April 2008 ergibt sich, dass die NRe Handelsges.m.b.H. unbenannt wurde in NDR Q. Weiters ergibt sich daraus, dass am 3.1.2000 der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet wurde. Dieser Konkurs wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 4.1.2000 mangels Kostendeckung aufgehoben.

Am 12. August 2005 langte eine ergänzende Stellungnahme zu den Berufungen der Betriebsprüfungsabteilung beim Unabhängigen Finanzsenat ein und führte die Betriebsprüfung zur Kapitalertragsteuer aus:

"Verdeckte Gewinnausschüttung 2000 – Aufwand J:

Herr U hat nun dem "international Exerminer" (kurz: IE) endgültige Auskünfte über seine Tätigkeit für Herrn YX im Zusammenhang mit der Gründung der Kapitalgesellschaft J erteilt.

Zusammenfassung: Herr O erklärte, dass er im Jahr 2000 Präsident der beiden Kapitalgesellschaften NM und HJ war die in Geschäftsbeziehung zu Herrn Ö gestanden sind im Zusammenhang mit einer Startup Company mit dem Namen J. Die Rechnungen der NM unter HJ, die mit unserer Anfrage übermittelt wurden, stimmen mit den Originalbelegen überein. Herr G erklärte aber ausdrücklich, dass nur die erste dieser Rechnungen voll bezahlt wurde, eine oder zwei weitere Rechnungen seien nur teilweise bezahlt. Herr O betont, dass Herr Stefan XY im Jahr 2000 die Geschäftsbeziehungen beendet hat und Herrn O nach wie vor ca. 50.000,00 USD schuldet. Herr O gab an, dass nach seinem Verständnis sein Auftraggeber eine

Kapitalgesellschaft namens J war, die von Stefan XY und seinem Vater Peter XY (richtiger Vorname Hans Jürgen, siehe Anmerkung im Endbericht) gegründet worden war. Herr Ö gab ihm zu verstehen, dass sein Vater Kontakte zu anderen potentiellen zukünftigen Investoren in Österreich hatte, diese anderen potentiellen Investoren wurden jedoch nie namentlich genannt gegenüber Herrn O. Nach dem Wissensstand von Herrn O war keine andere Kapitalgesellschaft oder kein anderes Unternehmen als J Auftraggeber bei diesem Geschäft. Der Name NRe Handelsges.m.b.H. wurde gegenüber Herrn O niemals genannt. Herr O hat von dieser Gesellschaft auch nie etwas gehört bis zum Februar 2005. Der Erstkontakt mit Herrn Ö hat vermutlich im Jänner 2000 über das Internet stattgefunden. Die Leistungen die Herr O durch die NM und HJ erbracht hatte, beinhalteten die Erstellung eines Geschäftsplan (Business Plan) und die Entwicklung einer Prototyp Website. Im Übrigen hat Herr O keine Geschäftsunterlagen mehr gefunden. Der IE führt weiter aus, dass die Auskünfte des Herrn G grundsätzlich glaubwürdig seien, aber nicht in allen Bereichen. Seine Aussagen, dass Herr Bw1 Herrn OO noch 50.000,00 Dollar schulde, könne nicht nachvollzogen werden. Diese Auskunft steht im Widerspruch zur Aussage von L, wonach Herr Ö seine Rechnungen stets pünktlich bezahlt habe. Schlussfolgerung: Die in Punkt 4. unserer Stellungnahme vom 11. April 2005 (Seiten 4 und 5) zusammengefasste Sachverhaltsdarstellung und unsere rechtliche Würdigung wird durch den Endbericht der amerikanischen Steuerverwaltung bestätigt. Eine Auftraggeberin NRe Handelsges.m.b.H. war den amerikanischen Auftragnehmern KL, N und HJ bzw. die an Geschäftsführung nicht bekannt. Gründungsgesellschafter der J waren die Herren Stefan XY und X, die dabei angefallenen Kosten sind daher keinesfalls Betriebsausgaben der NRe Handelsges.m.b.H."

Mit Schreiben vom 17. April 2008 wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt und darin um Stellungnahme zu den beiden übermittelten Stellungnahmen der BP ersucht. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

In der Folge wurde die Berufung mit Entscheidung vom 18.6.2008, RV/0312-L/05, abgewiesen.

Am 12. September 2008 wurde der Bw. bescheidmäßig zur Haftung für die berufungsgegenständliche Kapitalertragsteuer herangezogen.

Mit Datum vom 14. Oktober 2008 wurde vom Bw. (zeitgleich mit der Berufung gegen den Haftungsbescheid) eine Berufung gegen den Kapitalertragsteuerbescheid eingebracht.

In der Berufung wurde ausgeführt:

1. Es werden der Haftungsbescheid und der Grundlagenbescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts angefochten und werde beantragt diese Bescheide aufzuheben. Der gegenständliche

Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1.1. bis 31.12.2000 beziehe sich auf den Betriebsprüfungsbericht vom 12.6.2003 samt allen Erläuterungen. Im Punkt Tz 19 und 21 des BP-Berichtes vom 12.6.2003 würden durch den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen ein Betrag von 909.130,00 ATS hinzugerechnet, weiters Kapitalertragsteuer in Höhe von 303.013,00 ATS, welche sich auf unrichtige Annahmen begründeten. Es gehe dabei um einen von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Aufwand für "J". Die Darstellungen der Betriebsprüfung seien in freier Beweiswürdigung geschehen und seien seiner Meinung nach unhaltbar. Alle geschäftlichen Vorgänge des Projektes "J2" seien über Auftrag und im Wissen der Geschäftsleitung NRe HandelsgesmbH von dem Bevollmächtigten Ä gemacht worden. Mit formaler Begründung, dass die Rechnungen, der Schriftverkehr und die E-Mails in den USA nicht an den Namen NRe GesmbH adressiert seien, habe die Betriebsprüfung zum Anlass genommen, diesen gesamten Aufwandsbereich nicht anzuerkennen. Eine sehr umfangreiche Zeugenaussage des Ä habe ein vollkommen anderes Bild bei dieser Aufwandsangelegenheit ergeben. Wir würden uns dieser Meinung des Zeugen Ä anschließen. Die beiden Beamten der Betriebsprüfung hätten in ihrer freien Beweiswürdigung Vorhaltungen und Ansichten vertreten die in keiner Weise Grundlage für eine wirtschaftliche Betrachtung dieses Geschäftsfalls seien. Gegenständliche Begründung wurde bei der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid gegenüber der NRe HandelsgesmbH, StNr. 051/3155 04 vom 16.7.2003 verwendet, wir würden diese Begründung im vollen Umfang übernehmen.

2. Im seinerzeitigen Berufungsbegehren sei ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat und ein Antrag auf mündliche Verhandlung irrtümlicherweise nicht gestellt worden. Dies führte zu einer mangelnden Darlegung des gesamten Falles gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat, da auch ein etwaiger Erörterungstermin nicht wahrgenommen werden konnte. Dies führte dazu, dass die Berufung mit einer Entscheidung des UFS Linz vom 18.6.2008, GZ RV/0312 L/05 und RV/0313 L/05, abgewiesen worden sei.

3. In der Bilanz der Fa. NRe HandelsgesmbH zum Stichtag 31.12.2002 und auch bei der 31.12.2003 sei die Kapitalertragsteuerforderung von 22.020,81 € nicht ausgewiesen worden. Diese Feststellung sei grundsätzlich richtig. Durch das Berufungsbegehren habe man sich veranlasst gesehen, diese Positionen in den Jahresabschlüssen nicht zu erfassen, da der gegenständliche Haftungsbescheid gegenüber der Gesellschaft von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen sei und bei einem etwaigen Eintritt dieser Haftung diese vom Geschäftsführer des Unternehmens, Herrn Bw, zu übernehmen gewesen wäre und zwar in seinem Privatbereich.

4. Im Haftungsbescheid seien nunmehr einige Punkte des Nachweises der schuldhaften Verletzung des Geschäftsführers angeführt. Dazu werde wie folgt Stellung genommen:

In den ersten Positionen seien Klarstellungen des Sachverhalts angeführt; vollkommen unrichtig sei die Annahme, dass zum Zeitpunkt der Ausschüttung bereits für die Abgabenschuld Geldmittel vorhanden hätten sein müssen; dies wäre im Jahr 2000 gewesen. In den Jahren 1999 und 2000 sei das Projekt J2 in den USA finanziert worden. Man sei nie davon ausgegangen, dass eine Betriebsprüfung diese Position vom Aufwand herausnehmen könnte. Im Vorhaltsverfahren des Jahres 2006 zwischen dem Finanzamt ABC und der Kanzlei sei dargestellt worden, dass für die Entrichtung der Kapitalertragsteuer gesorgt wäre und dieser Betrag in eventu berichtigt werde, wenn die Rechtmäßigkeit dieser Kapitalertragsteuerforderung eintrete. Der Bw. habe daher in den gesamten angeführten Punkten der Begründung nur Darlegungen des historischen Prozedere gesehen, jedoch nicht eine inhaltliche Darlegung, inwieweit eine mangelnde Pflichtverletzung seinerseits vorgekommen wäre. Vollkommen zurückzuweisen sei jedoch, dass im Schreiben vom 9.3.2006 in Beantwortung des Vorhaltes ein Eingeständnis des Verschuldens enthalten sei.

5. Es werde auf das Schärfste zurückgewiesen, dass man dem Mandanten vorwerfe, er hätte seine Pflichten mit auffallender Sorglosigkeit wahrgenommen. Es werde bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und weiters die Entscheidung durch den gesamten UFS-Senat beantragt und werde die Abhaltung eines Erörterungstermines angeregt.

Die Berufung wurde am 22. Dezember 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Im Zuge des Erörterungstermines vom 11.4.2013 wurde ausgeführt: „Nach Vorbringen der steuerlichen Vertretung beschäftigte sich die Firma NRe vorwiegend mit Einlesemethoden, die an Universitäten (überwiegend italienische Universitäten) verkauft (vertrieben, beraten). Die Reise vom Stefan XY diene einem Versuch einen amerikanischen Marktzugang zu bekommen. Stefan XY lebt derzeit in B. Er versuchte in den USA eine Jobvermittlung im akademischen Bereich aufzubauen.

Seine neuerliche Einvernahme zu den Ermittlungen, die im Zuge des Berufungsverfahrens durch die Abgabenbehörde in Amerika durchgeführt wurden, wird beantragt.

Die ladungsfähige Adresse wird nächste Woche übermittelt.

Beweisthema:

Erste Frage: Inwieweit war die Tätigkeit im Zuge des Projektes J2 verknüpft mit der Tätigkeit der Firma NRe? Um Darstellung des Zusammenhanges wird ersucht.

Zweite Frage: Es wird um detaillierte Darstellung ersucht, welche Planung des Projektes erfolgte und welche Schritte zur Umsetzung des Projektes getätigt wurden.

Dritte Frage: Bitte nehmen Sie zu den übermittelten Ermittlungsergebnissen aus den USA Stellung und geben Sie bekannt, warum es verabsäumt wurde, einen Konnex zur Firma NRe herzustellen.

Die bisherige Zeugeneinvernahme wurde bisher im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht verworfen.

Hinsichtlich der Haftung wird ausgeführt, dass die Haftung aufgrund des falschen Grundlagenbescheides obsolet ist.

Der Amtsvertreter verweist auf die Stellungnahmen aus dem Jahr 2005. Laut den mittels des Rechtshilfeverfahrens aus den USA erhaltenen Unterlagen war das Projekt bereits sehr weit fortgeschritten. Die Umsetzung dieses Projektes hätte durch die Gründung der Firma J Inc. erfolgen sollen und zu diesem Zweck ist ein sehr detailliertes Konzept erstellt worden, das bis zur Verteilung der Shares gediehen war. Daraus ist ersichtlich, dass eine Beteiligung der NRe Handels GmbH an dieser J nicht vorgesehen war. Es ist nur Herr Ö als Investor angeführt. Ein Treuhandverhältnis zwischen Herrn DI XY als Treunehmer und der NRe Handels GmbH als Treugeberin wurde bisher im Verfahren nicht behauptet. Daher war im erstinstanzlichen Verfahren das Projekt J dem Herrn Bw1 zuzurechnen und nicht der NRe Handels GmbH. Aufgrund dieser Unterlagen konnte nicht festgestellt werden, auf welche Art und Weise die NRe Handels GmbH zu irgendwelchen Früchten aus diesem Projekt kommen hätte sollen.

Steuerliche Vertreter: Die Ausführungen des Amtsbeauftragten sind unwahr. Er hat mit einem Schreiben vom 19.9.2001 Kenntnis erlangt, dass Herr Ö durch seine Handlungsvollmacht beauftragt war eine Internetfirma in der USA zu installieren, welche ein aussichtsreicher Zweig der optimalen Jobsuche dargestellt hätte. Es ist klar, dass die Kosten und Spesen dieser Gründung die Firma NRe Handels GmbH zu tragen hätte. Er hat sich zwar persönlich engagiert, aber immer gedeckt durch diese Handlungsvollmacht. Die Firma NRe GmbH hat bedauert, dass es nicht zu einer Umsetzung gekommen ist, weil es für die österreichischen Firma interessant gewesen wäre auf diesem Markt Fuß zu fassen. Es hätten daraus entsprechende Aufträge bearbeitet werden können, die zu Erlösen geführt hätten. Es hätten selbstverständlich Beteiligungsverhältnisse lukriert werden können. Diese Maßnahmen sind im Sinne der österreichischen Finanzverwaltung zu sehen."

Die Adresse des Zeugen wurde per Mail am 3. Mai 2013 übermittelt.

Zu der am 13. Juni 2013 anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung ist der steuerliche Vertreter nicht erschienen. Dazu wurde in der Verhandlung zunächst festgestellt, dass zunächst eine Ladung für den 6. Juni 2013 erfolgte. Dieser Termin wurde im Einvernehmen mit den Parteien auf 13. Juni 2013 verschoben, der steuerliche Vertreter wurde telefonisch

und per Mail vom 28. Mai 2013 vom neuen Termin verständigt und erklärte sich mit der Verschiebung ausdrücklich einverstanden. Die Annahme der folgenden schriftlichen Ladung wurde verweigert. Laut Abfrage in den Datenbanken der Finanzverwaltung (AIS-DB2) war die Vollmacht am 13. Juni 2013 noch aufrecht. Die Verhandlung wurde ohne steuerlichen Vertreter durchgeführt.

Sodann wurde nach Beratung des Senates der im Erörterungstermin vom 11. April 2013 gestellte Beweisantrag vom Berufungssenat abgelehnt.

In weiterer Folge wurde der Amtsvertreter vom Vorsitzenden gefragt, wie man auf den gegenständlichen Fall aufmerksam geworden sei. Der Amtsvertreter gab dazu an, mit Vorhalt vom 1. August 2001 sei bereits im Veranlagungsverfahren ersucht worden, die Position Aufwand J in Höhe von 909.000,00 S zu erläutern und Name und Anschrift des Empfängers bekannt zu geben. Daraufhin sei ua. ein sehr knapp gehaltener Geschäftsbrief vom 29. September 1999 eingereicht worden. Das sei diese Vollmacht, in der Herr Stefan XY seitens der NRe beauftragt wird, eine Internetfirma in den USA zu gründen. Das sei dann der Anlass für die weiteren Ermittlungen und die Betriebsprüfung gewesen.

Im Übrigen wurde seitens der Amtspartei auf die bisherigen Schriftsätze und Ermittlungen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufungsberechtigung

Die Berufungsberechtigung ergibt sich aus der Abweisung der Berufung gegen den Haftungsbescheid im Verfahren RV/1475-L/08 in Verbindung mit § 248 BAO.

2) Durchführung der mündlichen Verhandlung

Gemäß [§ 284 Abs. 4 BAO](#) steht ein Fernbleiben der Partei der der Durchführung der Verhandlung nicht entgegen.

Der steuerliche Vertreter wurde telefonisch und per Mail vom 28. Mai 2013 von der Verschiebung des Termines vom 6. Juni 2013 auf den 13. Juni 2013 informiert und wurde der neue Termin auch mit ihm abgestimmt.

Die Annahme der schriftlichen Ladung zu der Verhandlung wurde verweigert. Die Ladung gilt damit gemäß § 20 ZustellG als zugestellt.

Laut Abfrage in den Datenbanken der Finanzverwaltung (AIS-DB2) vom 13.6.2013 war die Bevollmächtigung noch aufrecht.

Die mündliche Verhandlung wurde ohne Beisein des steuerlichen Vertreters durchgeführt.

2) Kapitalertragsteuer 2000

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Projekt J ein Projekt der Bw. ist und demnach die Aufwendungen dafür von der Bw. geltend gemacht werden können oder ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

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.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh ihre „Ursache“ – welche an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt wird – in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. (vgl. für viele VwGH vom 3. März 2000, [95/15/0056](#), 0065). Eine verdeckte Ausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus. Die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. beispielsweise VwGH 25.1.2006, [2002/13/0027](#)). Als "nahestehende Personen" sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (zB Ehegatte oder Verwandter des Anteilsinhabers). (vgl. Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Tz 144/1 zu [§ 8 KStG 1988](#)).

Nach Ansicht der Referentin handelt es sich bei dem Projekt J nicht um ein Projekt der Firma NRe. Demgemäß liegt in der Übernahme der Aufwendungen dieses Projekts durch die Firma NRe eine verdeckte Ausschüttung.

Die zwischen Ö und der der Firma NRe getroffene Rahmenvereinbarung vom 29. September 1999 über das Projekt war auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen.

Aus steuerlicher Sicht wird die verdeckte Ausschüttung anhand eines Fremdvergleichs ermittelt.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. (Fremdvergleich)

Diese Merkmale, die kumulativ vorliegen müssen (VwGH 18.12.2008, [2006/15/0208](#)) haben insbesondere für die Beweismwürdigung Bedeutung. (vgl. Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Tz 169/1 zu [§ 8 KStG 1988](#))

Dass die Vereinbarungen zwischen Ö und der Firma NRe nicht fremdüblich sind, ergibt sich aus folgenden Umständen:

Es wurde kein finanzieller Rahmen für dieses Projekt vorgegeben, insbesondere wurde nicht festgelegt, wieviel Mittel die Firma NRe zur Verfügung stellt. Bereits das Fehlen dieses Elements weist auf mangelnde Fremdüblichkeit hin, weil eine solch unklare Vereinbarung mit einem fremden Dritten wohl kaum geschlossen worden wäre. Es wäre ein klarer finanzieller Rahmen festgelegt worden.

Es wurde jedoch auch keine Vergütung für die Tätigkeit von Ö festgesetzt, sondern lediglich im Erfolgsfall eine Anstellung und eine Beteiligung in der Firma in Aussicht gestellt– wobei keinerlei Vertragsinhalte wie Gehalt, Beteiligungsausmaß, oä festgelegt wurden. Ein fremder Dritter wäre unter diesen Bedingungen wohl nicht für die Firma NRe tätig geworden, da die Anstellungszusage viel zu vage ist. Es wurde keinerlei Vergütung für die Lebenshaltungskosten in den USA vereinbart, diese hatte allein Ö zu tragen. Auch dies wäre einem fremden Dritten wohl unzumutbar erschienen. Die in dieser Bevollmächtigung enthaltene Wendung „... im Falle des Erfolges...“ ist ebenfalls viel zu unkonkret um einem

Fremdvergleich standzuhalten. Denn der Zeitpunkt, wann dieser Erfolg eingetreten und was darunter zu verstehen sei, ist nicht definiert. Es sind aber unterschiedliche Zeitpunkte denkbar (bereits bei erfolgter Gründung der Internetfirma, wenn diese die ersten Geschäfte abgewickelt hat, wenn sie Gewinne macht oder jeder beliebige sonstige Zeitpunkt).

Auch die Firma NRe hätte einem fremden Dritten gegenüber konkretere Vereinbarungen getroffen. Es wären Berichtspflichten, Belegvorlagen, etc. vereinbart worden, noch dazu, wo eine direkte Kontrolle aufgrund der geographischen Entfernung nicht möglich war. Laut Ö wurde vereinbart, dass größere Ausgaben vorher abgesprochen werden, dazu wurden aber keine schriftlichen Unterlagen (wie zB Aktenvermerke über erfolgte Telefonate oä) angefertigt, die diese Telefonate belegen würden. Auch das ist nach Ansicht der Referentin nicht fremdüblich.

Unklare Vereinbarungen gehen zu Lasten der Körperschaft (VwGH 23.5.1978, 1943, 2527/77; Rz 1137 EstR 2000) und sprechen somit prima facie für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. (vgl. Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Tz 174 zu [§ 8 KStG 1988](#))

Unabhängig von der nicht fremdüblichen Grundsatzvereinbarung über das streitgegenständliche Projekt deutet auch in den sonstigen Geschäftsunterlagen zu diesem Projekt nichts darauf hin, dass es sich um ein Projekt der Firma NRe handelt. Es finden sich keinerlei Hinweise, dass eine Geschäftsbeziehung zwischen der Firma und den amerikanischen Geschäftspartnern gewollt und beabsichtigt war. Nach dem durchgeführten Amtshilfeverfahren mit den USA und der dort vorgenommenen Befragung der Geschäftspartner ist diesen die Bw. gänzlich unbekannt. Sämtliche Geldtransaktionen liefen über ein Konto von Herrn Ö. Das Konto lautete auf ihn und war nach seiner Aussage auch nur er zeichnungsberechtigt. Auch dies ist bei einem Geschäftskonto, welches angeblich der Firma NRe zuzurechnen ist, nicht fremdüblich. Hätte es sich tatsächlich um ein Projekt der Firma gehandelt, so wäre es ihre Aufgabe gewesen, dies auch entsprechend nach außen zu dokumentieren. Auch bei der Aufstellung der geplanten Gründungsgesellschafter der J Inc. scheint die Firma NRe nicht auf.

Entgegen dem Vorbringen von Ö war den amerikanischen Geschäftspartnern die Firma NRe unbekannt und ist demnach auch nicht glaubwürdig, dass er diesen gegenüber immer in ihrem Namen aufgetreten ist. Es gibt keine Unterlagen die diese Aussage belegen würden.

Zum im Erörterungstermin vom 11. April 2013 gestellten Beweisantrag, wonach der Zeuge Ö nochmals vernommen werden sollte, wird festgestellt, dass der Senat diesen Beweisantrag

abgelehnt hat. Der Zeuge wurde im gegenständlichen Verfahren bereits ausführlich vernommen, die im Beweisantrag genannten Fragen eingehend beantwortet.

Ein Recht auf Vorhalt der neuesten Beweise kommt einem Zeugen nicht zu. Ebenso wenig ist im Abgabenverfahren ein persönliches Befragungsrecht des Abgabepflichtigen oder seines Vertreters vorgesehen.

Entgegen dem Vorbringen des Bw. konnte die Amtspartei zu Recht in freier Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die Aufwendungen für die J keine Betriebsausgaben der Firma NRe gewesen sind. Entgegen dem Vorbringen des Bw. stützt sich diese Ansicht nicht nur auf formale Mängel, sondern auf die Gesamtbetrachtung des von der Finanzverwaltung ermittelten Sachverhalts.

Die Berufung war abzuweisen.

Linz, am 1. Juli 2013