



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/3482-W/08,
miterledigt RV/3480-W/08 und
RV/3481-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Manuela Fischer, Mag. Ralf Artner und Karoline Meckel über die Berufungen der Bw., vertreten durch Treuhand-Union Villach Wirtschaftsprüfungs- u. SteuerberatungsGmbH, 9500 Villach, Haydnstraße 5, vom 12. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2005 und Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2006, vom 5. Oktober 2007 betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2002 bis 2005 sowie vom 26. September 2007 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2002 bis 2005 nach der am 21. März 2013 und 11. Juli 2013 (fortgesetztes Verfahren) in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2002 und 2005 werden abgewiesen.
Die entsprechenden Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2004, Körperschaftsteuer der Jahre 2002 bis 2005 sowie Kapitalertragsteuer der Jahre 2002 bis 2005 wird teilweise stattgegeben. Die entsprechenden Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2006 wird stattgegeben.
Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sowie die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Datum1 als PR-Agentur gegründet. Bis Datum2 war Herr G.R. Alleingesellschafter. Danach befanden sich die Anteile zu 51% im Besitz des G.R. und zu 49% im Besitz der E.R.. Seit Oktober 2010 ist die Ltd. Alleingesellschafterin. Als Geschäftsführer war G.R. bis 3. Oktober 2012 und ist E.R. bis dato eingesetzt.

Von November 2005 bis Oktober 2007 fand bei der Bw. eine **Außenprüfung (AP)** hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie des Nachschauzeitraums 1/2006 – 12/2006 statt. Der Bericht über die AP erging mit Datum 8. Oktober 2007. Im Bericht wurde auf die zur gleichen Zeit durchgeführte AP bei der M.GmbH und die dort getroffenen Feststellungen hingewiesen.

Entsprechend den noch im Detail anzuführenden Feststellungen der AP wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz die Verfahren wieder aufgenommen und die **Bescheide** hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2006 mit Datum 5.10.2007 erlassen. Der Bescheid hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 erging mit Datum 26.9.2007.

Die **Berufungen** (in der Folge **RM**) gegen die o.a. Bescheide wurde nach mehrmaliger Fristverlängerung am 12.3.2008 rechtzeitig eingebracht.

Seitens der Bw. wurden insbesondere die Feststellungen der AP hinsichtlich des Vorliegens verdeckter (Gewinn-)Ausschüttungen und deren Auswirkungen auf das körperschaftsteuerpflichtige Betriebsergebnis sowie die Festsetzung der Umsatz- und Kapitalertragsteuer in Abrede gestellt.

Die Bw. beantragte zudem die Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die **Stellungnahme zu den Berufungen** seitens der Abgabenbehörde erster Instanz (in der Folge „**SnFA**“) erfolgte mit Schreiben vom 2. Juni 2008. Eine Stellungnahme der Bw. (in der Folge „**SnBw**“) erfolgte dazu mit Schreiben vom 12. September 2008.

Am **29. Februar 2012** wurde seitens des UFS an die Bw. ein **Vorhalt (V)** gerichtet und um Stellungnahme zu einzelnen Punkten bzw. um Vorlage der angesprochenen sowie um ergänzende Unterlagen ersucht. Die **Beantwortung des Vorhaltes** erfolgte nach mehreren Fristverlängerungen mit Schreiben vom 17. Oktober 2012.

Wie dem **Bericht vom 8.10.2007 über die AP** zu entnehmen war, wurden u.a. Feststellungen zu den Bereichen Forderungsabschreibung, Wertberichtigungen, Werbeaufwand sowie den vertraglich vereinbarten Tantiemen des Gesellschafter-Geschäftsführers getroffen.

Die nachstehend angeführten Textziffern (**Tz.**) beziehen sich auf die Angaben im Bericht der AP.

Die Ausführungen in der Berufung (RM), in den Stellungnahmen (SnFA bzw. SnBw) sowie im Vorhalt (V) und der Vorhaltsbeantwortung werden, zum Teil zusammengefasst, dargestellt.

AP – Tz. 2: Ausgaben Iran in den Wirtschaftsjahren 2002/2003 (Euro 2.301,95 + 460,39 USt) und 2003/2004 (Euro 4.116,20 + 823,24 USt) und

Tz. 3: Verrechnung S./T. in den Wirtschaftsjahren 2003/2004 (Euro 60.000) und 2004/2005 (Euro 697,80)

Die S.GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Datum³ gegründet. Von 25.10.2003 – 17.9.2005 war G.R. gemeinsam mit K.Z. Geschäftsführer. G.R. besaß ab 25.10.2003 25% und ab 17.9.2004 34% der Anteile an dem Unternehmen. Weitere Gesellschafter waren K.Z. und K.L..

Im Juni 2004 habe Herr G.R. mitgeteilt, dass die S.GmbH österreichweit Container vertreiben solle. In der Folge wurden durch diese GmbH Gelder in die Firma T. im Iran investiert, welche Kunststofffenster im Iran herstellte. Der Grund für die Zusammenarbeit der Herren G.R., K.Z. und K.L. in der S.GmbH habe im Entschluss des G.R. aus dem Jahr 2003 gelegen, sich bei einer PVC-Fensterproduktion im Iran zu beteiligen. Die Beteiligungsverhältnisse seien mit je einem Drittel für jeden Gesellschafter fixiert worden. Nach diesem Verhältnis sollte auch die Finanzierung des Projektes erfolgen. Es sei eine Gesamtinvestition von Euro 300.000 ins Auge gefasst worden. Die S.GmbH sei als geschäftliche Plattform für Immobilienprojekte sowie für die Finanzierung des Projektes T. (PVC-Fensterproduktion) genutzt worden.

Am 13.6.2007 sei der AP ein Ordner bezüglich Firma T. vorgelegt worden. Die Besitzverhältnisse an dieser iranischen Firma stellten sich wie folgt dar: 49% hielten die Herren G.R., K.Z. und K.L. die weiteren 51% seien durch iranische Staatsbürger gehalten worden.

Bei der Bw. seien für die Ausgaben und Verrechnungen keine Darlehensverträge vorgelegen; es habe keine Rückzahlungsmodalitäten, Absicherungen oder Zinsenverrechnung gegeben. Nach Ansicht der AP habe die Finanzierung der T. im Iran ihre Wurzeln in der gesellschaftlichen Ebene, d.h. im höchst persönlichen Interesse des G.R.. Zwischen den

Firmen habe ein Naheverhältnis (aus den Gesellschafterverhältnissen) bestanden. Verträge und Vereinbarungen müssten in einem solchen Fall einem Fremdvergleich standhalten. Sie müssten von vornherein ausreichend klar und nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Dies sei im Fall der Bw. nicht gegeben gewesen.

Die auf den Aufwandskonten der Bw. verbuchten Ausgaben seien somit nicht als betrieblich veranlasst zu beurteilen. Auch die über Verrechnungskonto der Bw. gebuchten Zahlungen an die S./T. seien vertraglich nicht abgesichert gewesen. Es lägen daher in beiden Fällen verdeckte Ausschüttungen gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer dar.

RM – Unter Verweis auf die Argumente und Ausführungen in der Berufung zur M.GmbH werde die Rechtsansicht vertreten, dass sehr wohl schriftliche Vereinbarungen vorgelegen seien. Aus diesen ginge klar hervor, dass rein wirtschaftliche Gründe für die Gewährung der Verrechnungsgelder ausschlaggebend gewesen seien. Es werde dazu auf den der Berufung beiliegenden Gesellschafterbeschluss der M.GmbH vom 14.7.2005 verwiesen. Wie diesem Beschluss u.a. zu entnehmen sei, habe Herr G.R. im Geschäftsjahr 2004 in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. und der M.GmbH die Verpflichtung zur Mitfinanzierung der Errichtung eines Fertigungsbetriebes für Kunststofffenster im Iran durch die S.GmbH übernommen bzw. zugesagt. Die Bw. habe der S.GmbH direkt als Verrechnungsgeld Euro 60.000 zur Verfügung gestellt. Rund Euro 390.000 seien von der M.GmbH zu tragen. Es sei vereinbart gewesen, dass die Verrechnungsgelder nach Fertigstellung des Produktionsbetriebes so rasch als möglich wieder zurückerstattet werden sollen. Nachdem sich aber das Projekt aufgrund der politischen Lage leider negativ entwickelt habe und Herr G.R. unerwartet als Geschäftsführer der S.GmbH abberufen worden sei, sei mit dem vollständigen Verlust der Mittel zu rechnen gewesen.

Es liege keine verdeckte Gewinnausschüttung in diesen Punkten vor. Die seitens der AP nicht anerkannte Vorsteuer im Zusammenhang mit den gebuchten Aufwendungen sei zu Recht durch die Bw. in Abzug gebracht worden.

V1) zu Tz. 2 und 3 – Ausgaben Iran, Verrechnung S./T. – verdeckte Ausschüttungen im Wirtschaftsjahr 2003, 2004 und 2005

Da die Bw. Aufwendungen im Zusammenhang mit Geschäften im Iran getragen hat, sowie eine Zahlung von Euro 60.000 im Zusammenhang mit der MCI / S./T. geleistet hat, wird um Darlegung der geschäftlichen Grundlagen zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung seitens der Bw. ersucht.

Welche Geschäfte der Bw. lagen den Ausgaben zugrunde und mit wem wurden darüber Vereinbarungen getroffen?

Die vorliegende Unterlage aus dem Jahr 2005 (es handelt sich um einen Gesellschafter-

beschluss der MCI vom 14.7.2005) legt für die Prüfungsjahre weder für die Bw. maßgebliche wirtschaftliche Gründe dar, noch sind darin konkrete Vereinbarungen über eine Darlehenshingabe der Bw. enthalten.

Da es sich um Leistungsbeziehungen zwischen der durch den Gesellschafter-Geschäftsführer vertretenen Bw. und der dem Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner persönlichen Beteiligung nahe stehenden S.GmbH handelt, müssen Verträge und Vereinbarung zu deren Anerkennung wie unter Fremden nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen und einen klaren und eindeutigen Inhalt haben. Unterlagen, die dem Fremdvergleich standhalten liegen derzeit nicht vor.

Bw. zu 1) Die S.GmbH sei 2001 gegründet worden. Im Jahr 2003 habe G.R. 25% der Anteile und 2004 weitere 9% treuhändig erworben. Mit der Ausarbeitung der Werbelinie sei die MCI beauftragt worden. Die Bw. habe im Zusammenhang mit dem Projekt der Fensterproduktion im Iran die Lobbying-Funktion übernommen. Sie habe die Wirtschaftsansiedlung von europäischen Unternehmen im Iran vorbereitet. Da die S.GmbH für den Vertrieb der Fenster in Europa zuständig gewesen wäre, habe die Bw. auch die Vorfinanzierung von Projektkosten durch kurzfristige Mittel übernommen.

Es wurde ergänzend ein in englischer Sprache ausgeführter Folder (Kopie) vorgelegt: Schlagwort "Our objective: Powerful Investors – for Iran – for Austria". Es werden darin G.R. und seine früheren Aktivitäten für die P., deren Entwicklung in Österreich, seine nunmehrige Selbständigkeit und Tätigkeit im Werbebereich und als Lobbyist sowie in kurzen Worten der Wirtschaftsstandort Österreich dargestellt. Des Weiteren lag dem Antwortschreiben ein Prospekt (in Kopie) über eine (Fenster-)Marke "Tolou – Windows Technology by Actual Austria", ebenfalls in englischer Sprache, bei.

AP – Tz. 4: Wertberichtigung G.GmbH Wj. 2004/2005 – Euro 7.148,50

Grundlage der Wertberichtigung bilde eine Forderung aus der Ausgangsrechnung vom 25.5.2005 womit u.a. 9,5 Beratungstage um Euro 14.296,99 netto verrechnet worden seien. Bezüglich der Leistungserbringung sei von den beiden Geschäftsführern der Bw. angegeben worden, dass es sich dabei um Beratungen für Herrn F.H. im Zusammenhang mit dessen Altersheimen gehandelt habe. Die Rechnung sei auf Wunsch von Herrn F.H. an die Firma G.GmbH ergangen.

Erhebungen bei der G.GmbH hätten ergeben, dass diese die Rechnung nie erhalten habe und diese daher auch nicht in deren offenen Posten-Liste aufscheine. Der Geschäftsführer der G.GmbH konnte sich im Zusammenhang mit Herrn F.H. nur auf eine nicht realisierte Geschäftsanbahnung zwischen einer anderen Firma und dem Land Kärnten erinnern. Das

Geschäft sei nicht zustande gekommen. Es sei ihm nicht bekannt, dass die Bw. bzw. Herr G.R. und Frau E.R. in dieses Geschäft involviert gewesen wären.

Im Zuge einer nochmaligen Befragung am 2.7.2007 gaben die Geschäftsführer der Bw. gegenüber der AP an, dass es sich bei den Leistungen um Einschaltungen bezüglich eines Wahlkampfes in Medien gehandelt habe. Diese Einschaltungen könnten jedoch nicht belegt werden.

Infolge des ungeklärten Sachverhaltes sei die vorgenommene Wertberichtigung von 50% der Forderung nicht anzuerkennen und werde der Betrag seitens der AP außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis zugerechnet.

RM – Den Ausführungen im Bericht zur AP könne nicht gefolgt werden. Wie dem der Berufung beiliegenden Schreiben des Herrn F.H. zu entnehmen sei, habe dieser der Bw. einen Auftrag (Auftraggeberin die G.GmbH) vermitteln wollen. Die Bw. sei von einer fixen Auftragserteilung ausgegangen und habe daher keinen direkten Kontakt zur G.GmbH aufgenommen. Die Bw. sei tätig geworden und habe die Leistung auch fakturiert. In der Folge habe die G.GmbH die Bezahlung mit der Begründung verweigert, dass es keinen Auftrag gegeben habe. Die Rechnung sei daher wieder gutzuschreiben gewesen.

Im genannten Schreiben vom 25.10.2007 legte Herr F.H. dar, dass er aufgrund seiner privatwirtschaftlichen Tätigkeit mit der G.GmbH Kontakt gehabt habe. Die G.GmbH sei von ihm zu keiner Zeit zur Bezahlung von Rechnungen für das B. herangezogen worden. Er habe in einem Gespräch gegenüber der Bw. erwähnt, dass die G.GmbH Interesse an einer PR-Beratung bzw. Lobbying für ein Projekt in Kärnten habe. Es sollte ein Angebot der Bw. gelegt werden. Aufgrund von Kommunikationsfehlern sei die Bw. im Lobbying-Bereich sofort tätig geworden und habe eine Rechnung an die G.GmbH gestellt. Es sei ihm sehr peinlich gewesen, da der Inhaber der G.GmbH von diesem Gespräch nichts gewusst habe und mit einer Rechnung über Leistungen konfrontiert gewesen sei, die er nie beauftragt hatte.

V2) zu Tz. 4 – Wertberichtigung G.GmbH Wirtschaftsjahr 2004/2005 – Zurechnung Euro 7.148,50

Zur Verrechnung bzw. Wertberichtigung wurden seitens der Bw. im bisherigen Verfahren unterschiedliche Begründungen angegeben:

Es wird ersucht den Sachverhalt zur Rechnungslegung, Wertberichtigung bzw. Stornierung klarzustellen bzw. darzulegen und diese Angaben sowie jene verrechneten 9,5 Tage Beratungsleistungen und Präsentationsmaterialien durch Vorlage von Unterlagen nachzuweisen.

Bw. zu 2) Die Bw. verwies auf das bereits vorliegende Schreiben des Herrn F.H. vom 25. Oktober 2007 und die darin enthaltenen Angaben.

AP – Tz. 5: Berichtigung UVA 12/2006 – Euro 75.000 + USt 15.000

Zu diesem Punkt hatte die Geschäftsführerin E.R. angegeben, dass Herr LH (Vorstand bzw. Aufsichtsrat der J.AG) als Privatperson in den Aufsichtsrat der A.GmbH kommen wollte. Er habe um diesbezügliche Lobbying-Maßnahmen ersucht und seien diese erfolgreich gewesen. Für diese Leistungen seien Euro 150.000 netto vereinbart gewesen. Eine vertragliche Vereinbarung habe es nicht gegeben.

Am 21.2.2006 seien Euro 75.000 netto als Honorar für PR- und Lobbying – Maßnahmen/Betreuung an die J.AG verrechnet worden. Die Bezahlung der Rechnung erfolgte am 6.4.2006.

Mit Rechnung vom 13.11.2006 seien weitere Euro 75.000 netto verrechnet worden. Ein Leistungszeitraum sei auf keiner der Rechnungen angegeben gewesen. Am 21.12.2006 erfolgte eine Gutschrift über Euro 75.000 netto zu dieser Rechnung. Eine Begründung für diese Gutschrift sei gegenüber der AP nicht angegeben worden.

Im Jahr 2007 sei neuerlich eine Rechnung erstellt worden und am 20.4.2007 wieder gutgeschrieben worden. Zu dieser Gutschrift sei ein Schreiben an die J.AG zu Händen Herrn LH vorgelegen. Darin sei Bezug auf die Situation im Unternehmen und der damit verbundenen Ungewissheit seines Verbleibs im Aufsichtsrat genommen worden. Eine Verrechnung sollte erst erfolgen, wenn sein Vertrag verlängert worden und er weiter im Aufsichtsrat tätig sei. Nach Ansicht der AP seien zur Gutschrift/Verrechnung im Jahr 2006 keine Leistungsnachweise erbracht worden und eine Berichtigung der Umsatzsteuer (Euro 15.000) nicht möglich. Diese werde Kraft Rechnungslegung geschuldet.

RM – Die Feststellung der AP werde nicht akzeptiert. Im Dezember 2005 sei zwischen Herrn LH und Frau E.R. mündlich vereinbart worden, dass die Bw. für PR- und Lobbyingmaßnahmen für den Zeitraum 2006 und 2007 ein pauschales Agenturhonorar von Euro 150.000 netto in Rechnung stellen könne. Die Verrechnung sollte zu je 50% im Februar bzw. im November 2006 erfolgen. Mündlich sei vereinbart gewesen, dass die Bw. im genannten Zeitraum für den Bereich Zentral- und Osteuropa, Schwerpunkt Russland, im Namen der J.AG Lobbyingmaßnahmen durchführen sollte um den Bekanntheitsgrad zu erhöhen. Zudem seien PR-Maßnahmen, Mediengespräche und Fachevents durchgeführt worden. Dazu seien Vertreter aus der Wirtschaft, wie aus den beiliegenden Gästelisten und Eventfotos ersichtlich, eingeladen worden. Ebenso sei vereinbart gewesen, dass sich die Bw. bemühen werde, dass Herr LH in den Aufsichtsrat der A.GmbH berufen werde. Für die Organisation der diversen Events habe die Bw. Euro 75.000 netto erhalten. Für die Berufung des Herrn LH in den

Aufsichtsrat, die tatsächlich gelang, sollten weitere Euro 75.000 überwiesen werden. Das Honorar dafür sei jedoch aus wirtschaftlichen bzw. anderen Gründen wieder gutzuschreiben gewesen. Leistungen seien nachweislich erbracht worden. Die Rechnungsberichtigung sei daher möglich gewesen.

V3) zu Tz. 5 – Berichtigung UVA 12/2006 – Euro 15.000, Rechnung an J.AG vom 13.11.2006 / Gutschrift vom 21.12.2006

Aufgrund der unterschiedlichen Darstellungen gegenüber der AP bzw. in der Berufung über die Geschäftsverbindung mit der J.AG bzw. über das persönliche Interesse des Herrn LH im Zusammenhang mit der Aufsichtsratsposition bei der A.GmbH wird um Klarstellung ersucht. Die Angaben sind durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen.

Am 13.11.2006 wurde an die J.AG eine weitere Rechnung mit gleichem (wie oben angeführt) Text über netto Euro 75.000 gestellt. Am 21.12.2006 erfolgte zu dieser Rechnung eine Gutschrift in gleicher Höhe. Mit der Rechnung sei das Honorar für die Lobbyingmaßnahmen im Zusammenhang mit der Aufsichtsratsposition des Herrn LH verrechnet worden.

Wenn nun, wie die Bw. behauptet, tatsächlich Leistungen erbracht wurden und diese Maßnahmen erfolgreich waren, da Herr LH in den Aufsichtsrat der Austro Control berufen wurde, stellt sich die Frage warum das Honorar wieder gutgeschrieben wurde. In diesem Fall wären die Gründe darzulegen, warum auf das Honorar verzichtet wurde, keine Einbringungsmaßnahmen getroffen wurden und welche Vereinbarungen diesem Verzicht zugrunde lagen. Auch die in weiterer Folge neuerliche Honorarlegung (mit gleichem Text) sowie deren Gutschrift am 20.4.2007 tragen nicht zur Klarstellung bei.

Bw. zu 3) Die Bw. brachte vor, dass die Textierung der Rechnungen auf Wunsch des Kunden erfolgt sei. Der Auftrag der Bw. habe auf Betreuung und Wirtschaftslobbying im osteuropäischen Raum gelautet. Es seien diverse Veranstaltungen und Einladungen organisiert worden um Herrn LH die Möglichkeit zu bieten, Geschäftskontakte zu knüpfen. Die Bw. habe dazu ihr Know-How und ihre Geschäftskontakte zur Verfügung gestellt.

AP – Tz. 6: Werbeaufwand Wirtschaftsjahre 2002 bis 2005

Nach Feststellung der AP seien 50% der jährlich verbuchten Werbeaufwendungen nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen und stellten eine verdeckte Ausschüttung dar.

RM – In der Berufung wurde dieser Punkt vorweg aus Kosten- und verfahrensrechtlichen Gründen nicht angefochten.

V4) zu Tz. 6 - Werbeaufwand

Die dazu getroffenen Feststellungen laut Bericht der Außenprüfung wurden aus kosten- und verfahrensrechtlichen Gründen in den Berufungen nicht angefochten.

Die diesbezüglichen Feststellungen über die Qualifizierung eines Teiles des Werbeaufwandes als verdeckte Ausschüttungen wären somit als außer Streit gestellt zu beurteilen.

Bw. zu 4) Die in der Berufung dargelegte Rechtsmeinung werde aufrechterhalten.

AP – Tz. 7: Geschäftsführer Tantiemen – Auflösung Rückstellung 2004

Herr G.R. war im Prüfungszeitraum Alleingesellschafter der Bw. und übte gemeinsam mit Frau E.R. die Geschäftsführertätigkeit aus. Aufgrund des Geschäftsführervertrages vom 18.10.2002 setzte sich sein Geschäftsführerentgelt aus einem fixen cash-flow-unabhängigen und einem variablen cash-flow-abhängigen Anteil (Tantieme) zusammen. Der fixe Teil betrug monatlich Euro 1.000. Der variable Anteil sei vom Cash-flow vor Steuern und nach Mindestgeschäftsführerentgelt berechnet worden.

Es seien die folgenden Gesellschafterbeschlüsse vorgelegen:

- vom 6.3.2003 für Tantieme Wj. 2001/2002 – Inhalt u.a.:

Bezug für 2002 Euro 1.083.000 sowie zusätzlich 18% des Umsatzes iHv Euro 1.187.640.

... Es ist somit von einer Auszahlung bis zum Stichtag 30.9.2003 auszugehen.

- vom 23.4.2004 für Tantieme Wj. 2002/2003 – Inhalt u.a.:

Der Bezug beträgt Euro 317.400. ... Aufgrund der unerwartet nicht besonders gut laufenden Ertragslage und der ebenso unerwartet schlechten Ertragsaussichten gelangen die GF-Bezüge 2002 und 2003 erst zur Auszahlung, wenn der Jahresabschluss 2004 endgültig fertig gestellt ist und der Jahresgewinn nach Steuern zumindest Euro 100.000 beträgt.

- vom 9.9.2004 – Inhalt u.a.:

Auf Basis der im Umlauf gefassten Gesellschafterbeschlüsse vom 6.3.2003 und 23.4.2004, in denen GF-Tantiemen von insgesamt Euro 2.588.040 beschlossen wurden, wird folgender Beschluss gefasst: ... Reduzierung des beschlossenen Tantiemenbetrages von Euro 2.588.040 um 188.040 auf Euro 2.400.000. Dieser restliche offene Tantiemenbetrag ist in drei jährlichen Raten von je Euro 800.000 bis jeweils 31.12.2005, 31.12.2006 und 31.12.2007 auszusahlen, ohne dass es einer weiteren Beschlussfassung bedarf.

... Wenn zu den Auszahlungszeitpunkten der offenen Tantiemenbeträge

Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber Herrn G.R. in zumindest dieser Höhe offen sind, so werden die Teilbeträge nicht überwiesen, sondern gelten durch Gegenverrechnung ausbezahlt.

- vom 11.10.2006 (GF-Tantieme WJ 2004/2005) – Inhalt u.a.:

Die cash-flow-abhängige Geschäftsführervergütung beträgt im Jahr 2005 Euro 70.000. Bis spätestens 31.12.2007 ist unter Berücksichtigung der laufenden Ertrags- und Liquiditätssituation ein getrennter Auszahlungsbeschluss für diese cash-flow-abhängige

Geschäftsführervergütung zu fassen, in dem der konkrete Zeitpunkt und der endgültige Betrag zu beschließen ist.

Aufgrund der vom jeweiligen Datum der Beschlussfassung abweichenden sowie aufgeschobenen Auszahlungszeitpunkte der Tantiemen zog die AP u.a. den Schluss, dass der Auszahlungszeitpunkt der Geschäftsführertantiemen bewusst verzögert worden sei um dessen Steuerbelastung gering zu halten. Die AP betonte, dass die Bw. liquid gewesen sei und die Geschäftsführertantiemen hätte auszahlen können. Die beiden Geschäftsführer hätten gemeinsam in den Jahren 2002 und 2003 den Betrag von Euro 2.452.547,38 entnommen. Es habe den Anschein, als seien die Tantiemen den aktiven Verrechnungskonten angeglichen worden.

Der Geschäftsführer habe bereits vor offizieller Beschlussfassung über die Gelder verfügt und seien die Beschlussfassungen „willkürlich“ gewählt worden. Unter Verweis auf § 19 EStG sowie auf die Rechtsprechung des VwGH sei ein Betrag einem Abgabepflichtigen dann als zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Das Konto „Rückstellung Geschäftsführer“ iHv Euro 2.400.000 sei daher im Wirtschaftsjahr 2003/2004 erfolgswirksam aufzulösen und gelten die Tantiemen spätestens mit Beschlussdatum 9.9.2004 als zugeflossen.

RM – Die Bw. wies auf die Bestimmungen zum Geschäftsführerhonorar im Geschäftsführervertrag vom 18.10.2002 hin. Über die Auszahlungsmodalitäten seien gesonderte Beschlüsse zu fassen und dabei die Liquiditätssituation des Unternehmens zu berücksichtigen. Es werde auch auf die Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 – 2005 des Herrn G.R. verwiesen.

Die AP habe die Höhe bzw. die Berechnung der Tantiemen akzeptiert. Obwohl die Rückstellungsbildung für die Geschäftsjahre 2002 – 2004 anerkannt worden sei, werde der Zufluss im Jahr 2004 unterstellt und sei der Rückstellungsbetrag gewinnerhöhend aufgelöst worden. Die Tantieme sei im selben Jahr Herrn G.R. als Einnahme zugerechnet worden. Es könne dem AP-Bericht nicht entnommen werden, warum die „Rückstellung Tantieme“ im Jahr 2003/2004 gewinnerhöhend aufgelöst worden sei. Nach Ansicht der Bw. könne eine Rückstellung nur dann mit ertragsteuerlicher Wirkung aufgelöst werden, wenn entweder der Grund für ihre Existenz weggefallen sei oder wenn sich herausstellte, dass sie zu hoch gebildet worden wäre. Eine Ausbuchung von bestimmungsgemäß verwendeten Rückstellungen erfolge grundsätzlich direkt über das Zahlungskonto oder gegen ein entsprechendes Verbindlichkeitskonto.

Die im Geschäftsjahr 2003/2004 gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung von Euro 2,4 Mio werde daher keinesfalls anerkannt.

SnFA – Dem Berufungsbegehren hinsichtlich der durch die AP erfolgten Auflösung des Rückstellungsbetrages im Jahr 2003/2004 sei stattzugeben. In der Bilanz der Bw. sei bereits eine Verbindlichkeit gegenüber Herrn G.R. eingestellt gewesen.

Die **Ladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung** für Termin 28. Februar 2013 ergingen an die Parteien mit Schreiben vom 28. Jänner 2013.

Aufgrund des plötzlichen Ablebens des steuerlichen Vertreters wurde mit Schreiben vom 14. Februar 2013 um Verlegung der Verhandlung ersucht.

Die **Ladungen für den neuen Termin 21. März 2013** ergingen an die Parteien mit Schreiben vom 26. Februar 2013. Die Zustellung der Ladungen erfolgte am 5. März 2013 an die Bw. sowie am 6. März 2013 an die Amtspartei.

Mit E-Mail vom 14. März 2013 (einlangend zusätzlich per Post am 20. März 2013) wurde seitens der Bw. ein **Antrag auf Aussetzung der Entscheidung gem. § 281 BAO** gestellt. Als Begründung wurde auf das beim VwGH zur Einkommensteuer des Geschäftsführers G.R. anhängige Verfahren verwiesen. Dieses Verfahren habe nach Ansicht der Bw. im Zusammenhang mit der Thematik Geschäftsführer-Tantiemen wesentliche Bedeutung für das hier gegenständliche Verfahren.

Mit E-Mail vom 18. März 2013 (einlangend zusätzlich per Post am 21. März 2013) wurden zu den Tz. 2, 3, 5 des Berichtes der AP [Tz. 2: Ausgaben Iran in den Wirtschaftsjahren 2002/2003 (Euro 2.301,95 + 460,39 USt) und 2003/2004 (Euro 4.116,20 + 823,24 USt); Tz. 3: Verrechnung S./T. in den Wirtschaftsjahren 2003/2004 (Euro 60.000) und 2004/2005 (Euro 697,80) sowie Tz. 5: Berichtigung UVA 12/2006 – Euro 75.000 + USt 15.000]

Beweisanträge gestellt.

Es wurde die Ladung der angeführten Zeugen, nämlich der Herren K.Z. und K.L. (als Gesellschafter der S.GmbH und der iranischen Firma T.), W.G. (als Geschäftsführer des Unternehmens Ac.F.), T.E. (Betreuung der Aktivitäten für T.), A.G. (Graphiker bei der Bw.), K.H. (Handelsdelegierter der Wirtschaftskammer Österreich im Iran/Teheran) und L.L., beantragt. Insbesondere brachte die Bw. vor, dass die Personen aufgrund ihrer Funktionen und Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Projekt Fensterproduktion im Iran Aufschluss darüber geben könnten, dass die Bw. dem Unternehmen im Iran die Verrechnungsgelder aus rein wirtschaftlichen Überlegungen gewährt habe. Sie könnten bezeugen, dass G.R. die Anteile an der S.GmbH sowie der Firma T. im Iran für die MCI gehalten habe. Die Zeugen könnten darüber Aufschluss geben, dass das Fenster-Projekt im Iran ernsthaft betrieben

worden sei und sich die Bw. bei erfolgreichem Geschäftsverlauf im Iran aus ihrer Lobbying-Funktion nicht unwesentliche Erlöse erwartet habe.

In der am 21. März 2013 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens der Bw. ausgeführt, dass die Beweisanträge vom 18. März 2013 aufrecht bleiben.

Nach Unterbrechung, Beratung und folgender Wiedereröffnung des Beweisverfahrens wurde durch die Vorsitzende der Beschluss verkündet, dass folgende Zeugen schriftlich zu den beantragten Beweisthemen einvernommen werden: K.Z., K.L., W.G., T.E., A.G. und K.H..

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Stattgabe der Berufung hinsichtlich der Tz. 4 (Wertberichtigung) und 7 (Tantiemen Geschäftsführer) des Berichtes der AP; im Übrigen die Abweisung der Berufung.

Abschließend ersuchte die Bw. den Berufungen im Sinne des Berufungsbegehrens Folge zu geben. Zu Tz. 5 wurde noch ausgeführt, dass eine Berichtigung der Rechnung zulässig sein müsse, da die Rechnungsempfängerin keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen habe und verwies dazu auf einen Artikel in der ÖStZ 2011/721. Der Artikel wurde in Kopie vorgelegt und zum Akt genommen.

Die Vorsitzende verkündete in der Folge den **Beschluss**, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Mit **Schreiben vom 25. März 2013** wurden die o.a. Personen jeweils als Zeugen (§ 169 BAO) entsprechend den Anträgen der Bw. zu den Themenkreisen der Tz. 2 und 3 befragt und aufgefordert auf die Fragen schriftlich wahrheitsgemäß zu antworten, zum angegebenen Sachverhalt Stellung zu nehmen und ggf. ergänzende Unterlagen, Verträge etc. beizubringen. Die Zeugen wurden u.a. ersucht darzulegen, wie es zur Geschäftsverbindung mit dem iranischen Unternehmen gekommen sei; wie die Kontakte zustande gekommen seien und welche Aufgaben ihnen bei dieser Geschäftsverbindung zugekommen seien. Welche Rolle hatte die Bw. in diesem Zusammenhang und standen persönliche Interessen des damaligen Gesellschafter-Geschäftsführers G.R. hier im Vordergrund? Habe es Vereinbarungen über die Gewährung der Verrechnungsgelder und deren Rückzahlung gegeben? Wurden die Anteile an der S.GmbH durch G.R. treuhänderisch für die MCI gehalten und gibt es einen Treuhandvertrag dazu? Es wurde um dessen Vorlage ersucht.

Der Handelsdelegierte der Wirtschaftskammer wurde u.a. ersucht darzulegen inwieweit er mit dem Projekt Fensterproduktion im Iran befasst gewesen sei. Habe es Gespräche und oder Kontakte mit der Bw., mit der S.GmbH, der MCI und ggf. der Firma Ac.F. Linz gegeben? Wer seien diesbezüglich die Gesprächspartner gewesen? Könne er bestätigen, dass es sich bei dem Projekt um ein ernsthaft betriebenes, wirtschaftlich begründetes Projekt handelte?

Die **schriftlichen Antworten der Zeugen** langten bis Ende April 2013 beim UFS ein.

Die jeweiligen Schreiben des UFS an die Zeugen wurden samt deren Antwortschreiben sowohl der Amtspartei als auch der Bw. am 3. Mai 2013 zur Kenntnis übermittelt.

Die dazu per E-Mail übermittelte **Stellungnahme der Bw. vom 16. Mai 2013** wurde der Amtspartei ebenfalls zur Kenntnis gebracht.

Die Bw. führte darin an, dass aus den Zeugenaussagen ohne Zweifel hervorgehe, dass die Verrechnungsgelder an die Firma T. im Iran aus rein wirtschaftlichen Gründen gewährt worden seien. Die Verrechnungsgelder seien nicht im privaten Interesse des Herrn G.R. gewährt worden. Es sei auch bewiesen, dass die Beteiligung an der Firma T. von G.R. treuhändig für die MCI gehalten worden sei. Diesbezüglich werde auf die durch Herrn K.L. zur Verfügung gestellte Treuhandvereinbarung aus dem Jahr 2004 verwiesen.

Auf Basis der übermittelten Zeugenaussagen werde daher um Stattgabe der Berufung ersucht.

Das zur Aufnahme der beantragten Beweise unterbrochene Verfahren wurde zur Durchführung der Beratung und Abstimmung des Senates am 11. Juli 2013 fortgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer der Wirtschaftsjahre 2002 bis 2005

- Verdeckte Ausschüttung

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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 (Gewinn-)Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) 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. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge

Maßstäbe anzulegen, wie dies für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen der Fall ist.

Im Zuge der bei der Bw. durchgeführten Außenprüfung (AP) wurden folgende Feststellungen (siehe Tz. 2, 3 und 6 des Berichtes) getroffen, die als **verdeckte Ausschüttungen** zu beurteilen gewesen seien:

Tz. 2: Ausgaben Iran in den Wirtschaftsjahren 2002/2003 (Euro 2.301,95 + 460,39 USt) und 2003/2004 (Euro 4.116,20 + 823,24 USt) und

Tz. 3: Verrechnung S./T. in den Wirtschaftsjahren 2003/2004 (Euro 60.000) und 2004/2005 (Euro 697,80)

Wie die AP feststellte, standen die „Ausgaben Iran“ sowie die Verrechnungsgelder mit der österreichischen S.GmbH bzw. einem Projekt S./T. im Zusammenhang. Bei den genannten Unternehmen handelte es sich zum einen um eine in Österreich im Jahr 2001 gegründete GmbH an der der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., G.R., ab 2003 mit 25% und ab dem Jahr 2004 mit 34% beteiligt und als Geschäftsführer eingesetzt war. Die weiteren Gesellschafter waren K.Z. und K.L..

Zum anderen war eine iranische Firma - T. – involviert, an der G.R. sowie K.Z. und K.L. mit insgesamt 49% beteiligt waren. Bei den weiteren Beteiligten handelte es sich um iranische Staatsbürger.

Wie gegenüber der AP angegeben worden war, sollte die S.GmbH u.a. für die Finanzierung des Projektes T. – eine PVC-Fensterproduktion im Iran – genutzt werden. G.R. hatte sich im Jahr 2003 entschlossen sich an dem iranischen Projekt zu beteiligen.

Die Bw. bezog sich auf einen vorliegenden Umlaufbeschluss der M.GmbH vom 14.7.2005 (unterzeichnet durch den Gesellschafter-Geschäftsführer) in welchem festgehalten war, dass G.R. im Jahr 2004 in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. und der M.GmbH die Verpflichtung zur Mitfinanzierung der Errichtung eines Fertigungsbetriebes für Kunststofffenster im Iran durch die S.GmbH übernommen bzw. zugesagt hatte. Die Bw. sollte aus diesem Grund direkt an die S.GmbH Euro 60.000,00 als Verrechnungsgeld bezahlen. Die Verrechnungsgelder sollten laut Beschluss so rasch als möglich nach Fertigstellung des Produktionsbetriebes rückgezahlt werden.

Die Bezahlung von Euro 60.000,00 erfolgte im April 2004, die Aufwendungen von Euro 697,80 wurden durch die Bw. im Wirtschaftsjahr 2005 bezahlt.

Die weiteren strittigen „Ausgaben Iran“ in den Wirtschaftsjahren 2003 und 2004 betrafen diverse Spesen, Honorare, Taxi- und Flugkosten.

Außer dem Umlaufbeschluss, der jedoch nicht durch die Bw., sondern durch die M.GmbH gefasst worden war, lagen keine Unterlagen oder Verträge zwischen der Bw. und den

involvierten Unternehmen vor, aus denen die Verpflichtung der Bw. hinsichtlich der Übernahme der Kosten und Verrechnungsgelder sowie entsprechende Vereinbarungen über deren Rückzahlung und Besicherung ersichtlich waren.

Die Bw. rechtfertigte sich damit, dass sie im Zusammenhang mit dem Projekt im Iran die Lobbying-Funktion sowie die Vorfinanzierung von Projektkosten übernommen habe. Sie habe auch die Wirtschaftsansiedlung von europäischen Unternehmen im Iran vorbereitet.

Die AP kam aufgrund dieses Sachverhaltes zum Schluss, dass die angeführten Zahlungen keine betriebliche Ursache hatten und stellte darin verdeckte Ausschüttungen fest.

Folgt man den Angaben der Bw., so ist festzustellen, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. seit dem Jahr 2003 für Projekte im Iran interessiert hatte. Nach den beigebrachten Unterlagen war G.R. sowohl an der österreichischen S.GmbH als auch an der iranischen Firma T. beteiligt. Gegenüber dem UFS wurde im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes vorgebracht, dass die Anteile an der S.GmbH durch G.R. treuhändig erworben worden wären.

Den im Verfahren vor dem UFS vorgelegten Unterlagen, wie z.B. der Werbefolder der Bw. in englischer Sprache mit dem Titel „Our objective: powerful investors for Iran, for Austria“, war zu entnehmen, dass der Iran als Zukunftsmarkt für westliche Unternehmen gesehen wurde und die Bw. durch Lobbying dazu Investoren aus Österreich und Europa finden wollte, die diese Ansicht mittragen wollten. Ein weiterer beigebrachter Prospekt in englischer Sprache über eine (Fenster)-Marke „T. – Windows Technology by Actual Austria“ enthielt neben technischen Angaben Adressangaben über ein Büro und eine Fabrik im Iran sowie die Adresse „T. – Austria“ in 1010 Wien. Bei dieser Adresse handelte es um die damalige Adresse der Bw. Die zur Thematik unter Hinweis auf ihre Wahrheitspflicht befragten Zeugen K.L. und K.Z. (beide Gesellschafter sowohl der S.GmbH als auch der iranischen Firma T.) gaben in ihren schriftlichen Aussagen u.a. an, dass G.R. die Anteile sowohl an der österreichischen S.GmbH als auch an der iranischen Firma T. mit Zustimmung der Gesellschafter treuhändig für die MCI gehalten hat. Dies lag zum einen an den iranischen Gesetzen und zum anderen daran, dass die MCI zu dieser Zeit für die P. als Werbeagentur tätig war. Es wurde eine Treuhandvereinbarung der Firma T. aus dem Mai 2004 vorgelegt. Daraus ging hervor, dass in Übereinstimmung mit allen inländischen und ausländischen Gesellschaftern G.R. die Anteile an der T. für die MCI (damals noch M.GmbH, MCA) treuhändig hielt. *„Der Treuhänder ist im Firmenbuch als Gesellschafter der Firma T. Fensterproduktionsgesellschaft in Teheran eingetragen.“* Da zum damaligen Zeitpunkt fast keine PVC-Fenster im Iran produziert wurden und die Gesellschaft praktisch allein auf dem Markt war, wurde mit sehr gutem wirtschaftlichem Erfolg gerechnet. G.R. war nach dem Wissen der beiden Zeugen schon

vorher mit der Bw. im Iran im Hinblick auf Betriebsansiedlungen tätig. Die Lobbying-Maßnahmen der Bw. waren für den Erfolg der T. im Iran, aber auch in Europa notwendig und wurden mit entsprechend großem Aufwand betrieben. Die Rolle der Firma Ac.F. bestand darin zu beraten und das Know-How zu liefern sowie das iranische Personal auszubilden.

Die Verrechnungsgelder der Bw. an die S.GmbH waren zur Abwicklung von Zahlungen notwendig, da die österreichischen Banken in solchen Ländern keine Finanzierungen bereitstellten. Es wurden über die Verrechnungsgelder Aufzeichnungen geführt, jedoch waren die Unterlagen nicht auffindbar bzw. befanden sich diese im Büro im Iran. Es wurde ausgesagt, dass das Projekt im Iran aus rein wirtschaftlichem Interesse betrieben wurde. Ein weiterer Zeuge, der ehemalige Geschäftsführer und Inhaber der Ac.F.-Produktion, W.G., bestätigte die Geschäftsbeziehungen mit der S.GmbH und der iranischen Firma T.. Die Herren G.R., K.L. und K.Z. traten als Teilhaber/Geschäftsführer auf. Es waren auch die Bw. und die MCI im Gespräch. Das Engagement war von allen drei Gesellschaftern z.B. bei tagelangen Einschulungen und Abwicklungsthematiken gegeben. Bei Fragen bezüglich Marketing, Verkaufsunterlagen, Verkaufs- und Marktstudien war G.R. der hauptsächliche Gesprächspartner. Die Firma Ac.F. war Lieferant der Maschinen und Profilsysteme und führte die Einschulung durch. Der Zeuge hatte den Eindruck, dass man sich ernsthaft um den Aufbau der Produktion und des Vertriebes sowohl im Iran als auch in den angrenzenden Ländern kümmerte. Es wurden Verkaufsunterlagen für Österreich und den Iran ausgearbeitet und erstellt. Seinem Wissen nach wurden auch Fenster nach Österreich geliefert. Für den Aufbau einer geplanten größeren Fensterproduktion wurde nach seiner Erinnerung als Grundlage eine umfangreiche Marktstudie ausgearbeitet. Aufgrund von Diskussionen zwischen den drei genannten Personen zog er den Schluss, dass persönliche Interessen des G.R. weniger oder nicht berücksichtigt wurden. Es gab einen Schriftverkehr im Zuge der Abwicklung der Aufträge. Nach einigen Jahren wurden die Lieferungen, angeblich wegen politischer Probleme im Iran und weil das Geschäft nicht so wie erwartet lief, beendet.

Ein als Zeuge befragter Mitarbeiter der Bw., T.E., gab u.a. an, dass er von Oktober 2003 bis März 2004 bei der Bw. als Büroleiter angestellt war. Er war für den kreativen Bereich bei Kommunikations- und Marketingagenden, auch für die in Rede stehenden Firmen, tätig. Für das Projekt Fensterproduktion im Iran bestanden die Hauptaufgaben in Vermarktungs- und Vertriebsagenden im Bereich der Marktanalysen. Seines Wissens bestand die Hauptaufgabe der MCI in der eines Investors und die Bw. sollte mit ihr gemeinsam für Vertrieb und Vermarktung am österreichischen und später auch am gesamteuropäischen Markt verantwortlich zeichnen. Zur Frage der Treuhandenschaft gab er an, dass dies Thema in mehreren Gesprächen war. Es ging vor allem darum, dass es einer österreichischen GmbH angeblich nicht möglich war, Anteile an einer Firma im Iran zu halten. Nach seinem

Wissensstand schloss er aus, dass in privatem Interesse gehandelt wurde. Er war bei zwei Reisen in den Iran im Rahmen der Bw. dabei und handelte es sich ausschließlich um Geschäftsreisen zur Anbahnung und Weiterentwicklung des Projektes T..

Der zum Thema befragte Zeuge, K.H., gab an, dass ihm das Projekt der Produktion von Kunststofffenstern aus seiner Tätigkeit an der Außenhandelsstelle Teheran der Wirtschaftskammer bekannt war. Die Leistungen an die S.GmbH und die Bw. betrafen die üblichen Beratungsleistungen. D.h. Einschätzung der Stabilität des Landes, Rechts- und Steuervorschriften, Investitionsbestimmungen, Markteinschätzung, Erfahrungen ausländischer Unternehmen mit Investitionsprojekten im Iran usw. Es war ihm bekannt, dass neben dem iranischen Markt auch der europäische Markt bearbeitet werden sollte. Die Firma T. war mit den Produkten auf Fachmessen im Iran präsent. Zusammenfassend kann aufgrund seiner Angaben festgehalten werden, dass für ihn der Eindruck bestand, dass das Geschäft der Fensterproduktion ernsthaft betrieben wurde. Über Verrechnungszahlungen oder Investitionssummen war die Außenhandelsstelle nicht informiert. Allgemein informierte der Zeuge, dass Überweisungen in den Iran möglich gewesen wären, dass es jedoch für österreichische Personen oder Unternehmen im Iran schwierig war ein Konto zu eröffnen. Es wurde daher bevorzugt bar zu bezahlen.

Aufgrund der Angaben in den im Verfahren vor dem UFS vorgelegten Unterlagen sowie der o.a. Zeugenaussagen, die die Angaben der Bw. hinsichtlich des wirtschaftlichen Interesses am Projekt Fensterproduktion im Iran bestätigten, lag nach Ansicht des UFS in der Hingabe des Verrechnungsgeldes und der Übernahme von Aufwendungen kein Sachverhalt vor, der seine Ursache allein im Naheverhältnis, d.h. in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen G.R. und den involvierten Firmen, hatte. Die bezahlten Geldbeträge waren nicht als Zuwendungen von Vermögensvorteilen an den Anteilsinhaber zu beurteilen. Eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer G.R. war daher in diesem Punkt nicht festzustellen. In freier Beweiswürdigung war davon auszugehen, dass es sich bei dem Projekt Fensterproduktion im Iran um ein betrieblich veranlassetes Geschäft der Bw. handelte. Die dafür in den jeweiligen Jahren getätigten Aufwendungen und Zahlungen wurden daher als betrieblich anerkannt. Die Argumente der Bw., dass der erwartete Erfolg aufgrund der politischen und wirtschaftlichen Situation im Iran nicht verwirklicht werden konnte, erscheint glaubhaft.

Der Berufung wird daher in diesem Punkt stattgegeben.

Tz. 6: Werbeaufwand im Prüfungszeitraum, Wirtschaftsjahre 2002 - 2005

Die AP stellte fest, dass ein Teil (50%) der in den Wirtschaftsjahren 2002 bis 2005 als Werbeaufwendungen gebuchten Beträge, gem. § 20 EStG nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung bzw. Repräsentationsaufwendungen darstellten und beurteilte die Aufwendungen in der Folge als verdeckte Ausschüttung.

Im Zuge des weiteren Verfahrens vor dem UFS wurden die Feststellungen und deren steuerliche Beurteilung seitens der Bw. außer Streit gestellt.

Die Feststellungen und deren steuerliche Auswirkungen im Hinblick auf Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge, Festsetzung von Kapitalertragsteuer sowie Gewinnerhöhung durch Hinzurechnung der Aufwendungen zuzüglich der Kapitalertragsteuer in den jeweiligen Jahren bleiben somit, wie durch die AP berechnet, unverändert.

Die Berufung wird in diesem Punkt abgewiesen.

- Außerbilanzmäßige Zurechnungen

Tz. 4 – Wertberichtigung G.GmbH Wirtschaftsjahr 2005 – Zurechnung Euro 7.148,50

Strittig ist, ob die durchgeführte Wertberichtigung der Forderung aus der Rechnung vom 25. Mai 2005 zu Recht erfolgte.

Forderungen können grundsätzlich abgeschrieben werden, jedoch sind, nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, die Umstände der Wertminderung darzulegen und nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Wie aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich war, wurde am 25. Mai 2005 eine Rechnung an die o.a. GmbH erstellt und damit Beratungsleistungen verrechnet. In der Folge wurde die Forderung mit 50% wertberichtigt.

Die AP hatte erhoben, dass die GmbH diese Rechnung nie erhalten und verbucht hatte und diese keinen Auftrag an die Bw. erteilt hatte.

Mit dem im Berufungsverfahren vorgelegten Schreiben vom 25. Oktober 2007 führte Herr Harald F. aus, dass er die Bw. im Zuge seiner privatwirtschaftlichen Tätigkeit darüber informiert hatte, dass die G.GmbH Interesse an einer PR-Beratung bzw. an Lobbying für ein Projekt in Kärnten gehabt habe. Die Bw. sollte nur ein Angebot erstellen. Aufgrund eines Missverständnisses wurde die Bw. jedoch ohne Kontaktnahme mit der G.GmbH tätig und legte die in Rede stehende Rechnung. Wie Harald F. weiter angab, konnte er aufgrund seines Kontaktes zur G.GmbH das Missverständnis hinsichtlich der Rechnung klären und hatte die Bw. die Rechnung zurückgenommen.

Aufgrund dieser Auskunft erscheint die Angabe der Bw. im Berufungsverfahren glaubhaft,

dass die Rechnung irrtümlich erstellt worden war. Es ist somit auch nachvollziehbar, dass die Rechnung keinen Eingang in die Buchhaltung der G.GmbH gefunden hatte.

Die Wertberichtigung der Forderung wurde daher als zulässig anerkannt. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung stellte zudem die Amtspartei die Wertberichtigung außer Streit.

Der Berufung wird in diesem Punkt stattgegeben.

- Bilanzmäßige Zurechnung

Tz. 7: Geschäftsführer Tantiemen –Auflösung Rückstellung Wirtschaftsjahr 2004 iHv Euro 2,4 Mio.

Die AP löste im Wirtschaftsjahr 2004 eine Rückstellung „Geschäftsführertantieme“ gewinnerhöhend auf.

Gebildet wurden Rückstellungen jeweils zu einem Teil für die Wirtschaftsjahre 2002 und 2003 aufgrund der Gesellschafterbeschlüsse vom 6.3.2003 und 23.4.2004.

Mit diesen Gesellschafterbeschlüssen wurden auch die Auszahlungszeitpunkte festgelegt und die Fälligkeit (trotz Zahlungsfähigkeit der Bw.) jeweils hinausgeschoben. Dazu wird angemerkt, dass durch diese Verfügungen des damaligen Alleingeschafters die Beträge iSd § 19 EStG als steuerlich wirksam zugeflossen zu beurteilen und bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer des Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend zu berücksichtigen wären.

Aufgrund des vorliegenden Jahresabschlusses der Bw. zum 30. September 2004 wurde jedoch festgestellt, dass die in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 gebildeten Rückstellungen für die dem Gesellschafter-Geschäftsführer vertraglich zugesicherten „Geschäftsführertantiemen“ iHv insgesamt Euro 2.588.040,00 mit einem Betrag von Euro 188.040,00 in diesem Jahr gewinnerhöhend aufgelöst wurden. Die Auflösung erfolgte aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 9.9.2004.

Der Differenzbetrag von Euro 2.400.000,00 wurde in der Folge als „Verbindlichkeit Geschäftsführertantieme“ in der Bilanz erfasst. Die Verbindlichkeit bestand zu Recht.

Die durch die AP durchgeführte Auflösung der „Rückstellung“ erfolgte rechtlich unbegründet. Im Zuge der Berufungsverhandlung wurde dieser Punkt seitens der Amtspartei außer Streit gestellt.

Der Berufung wird in diesem Punkt stattgegeben.

Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2005 und 12/2006

Tz. 6 – Vorsteuer Werbeaufwand 2002 - 2005

Jene Umsatzsteuerbeträge, die mit den als verdeckte Ausschüttung beurteilten Werbeaufwendungen im Zusammenhang standen, waren nicht als Vorsteuer abzugsfähig. Die Beträge wurden daher zu Recht in den entsprechenden Wirtschaftsjahren von den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen in Abzug gebracht.

Die seitens der AP getroffenen Feststellungen bleiben unverändert.

Die Berufung wird in diesem Punkt abgewiesen.

Tz. 5 – Berichtigung UVA 12/2006 – Euro 15.000 Umsatzsteuer

Seitens der AP wurde die Erstellung der Gutschrift vom 21.12.2006 zur Rechnung an die J.AG vom 13.11.2006 iHv Euro 75.000 netto nicht anerkannt. Nach Ansicht der AP seien keine Leistungen erbracht worden, sodass die Umsatzsteuerschuld iHv Euro 15.000 infolge Rechnungslegung bestehe und eine Berichtigung nicht zulässig sei. Im April 2007 erfolgte eine neuerliche Rechnungslegung. Der verrechnete Betrag wurde wiederum gutgeschrieben.

Aus den Angaben der Bw. im Prüfungs- und Berufungsverfahren ging hervor, dass die Erbringung von PR- und Lobbyingmaßnahmen, insbesondere Wirtschaftslobbying im osteuropäischen Raum, für die J.AG vereinbart war. Zudem sollten Lobbyingmaßnahmen gesetzt werden um die Berufung des Geschäftsführers und Vorstandmitglieds der J.AG, Herrn L.L., in den Aufsichtsrat der A.GmbH zu erreichen.

Die Verrechnung des mündlich vereinbarten Honorars von Euro 150.000 netto sollte in zwei Teilrechnungen erfolgen. Die erste Teilrechnung vom Februar 2006 über Euro 75.000 wurde im April 2006 bezahlt.

Der zweiten, hier strittigen, Teilrechnung vom November 2006 folgte eine Gutschrift im Dezember 2006. Eine neuerliche Verrechnung im April 2007 blieb erfolglos. Wie aus dem vorliegenden Schreiben vom 20.4.2007 ersichtlich war, wurde zu dieser Rechnung infolge der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens wieder eine Gutschrift erstellt. Es wurde darin auch festgehalten, dass eine neuerliche Verrechnung bei Verlängerung des Aufsichtsratsvertrages für den Zeitraum Mai bis Juli 2007 ins Auge gefasst werde. In der Berufungsverhandlung verwies die Bw. darauf, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer zulässig sein muss, da die Rechnungsempfängerin keine Vorsteuer in Anspruch genommen habe und somit kein Steuerausfall des Abgabengläubigers eingetreten sei.

Aufgrund der Angaben der Bw. sowie der beigebrachten Unterlagen im Berufungsverfahren war nach Ansicht des UFS davon auszugehen, dass die Bw. gegenüber der J.AG sowohl Leistungen im PR- und Lobbyingbereich durch u.a. die Durchführung von Veranstaltungen und Geschäftsreisen, als auch im Hinblick auf die Berufung des Herrn LH in den Aufsichtsrat der A.GmbH erbracht hatte. Dem Firmenbuch war zu entnehmen, dass Herr LH im Zeitraum Mai 2006 bis September 2007 in den Aufsichtsrat der A.GmbH berufen war.

Infolge der wirtschaftlichen Situation der Leistungsempfängerin wurde es als glaubhaft beurteilt, dass mit einer Bezahlung der zweiten Teilrechnung nicht zu rechnen war.

Die Erteilung der Gutschrift wurde daher in freier Beweiswürdigung anerkannt. Die Berichtigung der Umsatzsteuer in der UVA 12/2006 war als zulässig zu beurteilen.

Der Berufung wird in diesem Punkt stattgegeben.

Kapitalertragsteuer der Jahre 2002 bis 2005

Gem. § 93 EStG 1988 sind inländische Kapitalerträge, zu denen u.a. Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Kapitalgesellschaften zählen, egal ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen handelt, der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Wie oben zum Punkt Körperschaftsteuer ausgeführt wurde, lagen hinsichtlich der in den **Tz. 2 und 3** seitens der AP getroffenen Feststellungen keine verdeckten Ausschüttungen vor. Es war daher dazu keine Kapitalertragsteuer festzusetzen.

Die in **Tz. 6** (Werbungskosten) festgestellten verdeckten Ausschüttungen waren jedoch brutto mit 25 % der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Die Bw. wurde dafür gem. § 95 EStG 1988 zu Recht als zur Haftung verpflichtete Körperschaft herangezogen.

Die seitens der AP getroffenen Feststellungen bleiben hinsichtlich der Tz. 6 unverändert.

Der Berufung gegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer der Jahre 2002 bis 2005 wird teilweise stattgegeben.

Über die Berufungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 23. Juli 2013