



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, Adr., vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand & Stb GmbH, 4810 Gmunden, Ohlsdorferstraße 44, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. September 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2005- 2007 bzw. vom 21. Jänner 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Ab. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die berufungswerbende GmbH, im folgenden kurz Bw., wurde im März 2005 gegründet. Gesellschafter der Bw. sind Herr NH mit 51,14% und seine Ehefrau PH mit 42,86%. Unternehmensgegenstand der GmbH ist laut Firmenbuch der Modehandel, alleiniger Geschäftsführer ist NH. Die GmbH hat ein abweichendes WJ, nämlich vom 1.4. bis 31.3. eines jeden Kalenderjahres.

Herr NH ist seit dem Jahr 1991 als selbständiger Handelsvertreter in der Form eines Einzelunternehmers für die Geschäftsherrin tätig. Seine Geschäftsbeziehungen zur Geschäftsherrin basieren auf einem schriftlichen Handelsvertretervertrag, der im Jahr 1996 neu gefasst wurde und seither in dieser Form in Geltung steht. Hinsichtlich des Ausgleichsanspruches wird darin festgehalten, dass Herr NH bei Beginn seiner Tätigkeit für den

Auftraggeber einen bereits bestehenden Kundenstock übernommen hat. Im übrigen gelten die gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere des § 24 HVertrG.

Die erste Bilanz der GmbH wurde zum 31.3.2005 erstellt und umfasst ein Rumpfwirtschaftsjahr. Darin wurde ein Firmenwert von EUR 10.000,- ausgewiesen sowie eine Verbindlichkeit der GmbH auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters NH in der korrespondierenden Höhe. Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer für 2005, die zeitnahe mit der Veranlagung des NH zu dessen Einkommensteuer 2005 erfolgte, wurde festgehalten, dass die GmbH von Herrn NH einen Kundenstock um EUR 10.000,- abgelöst hat. In der Bilanz zum 31.3.2006 wurde der Firmenwert mit EUR 9.000,- ausgewiesen, es erfolgte also (erstmalig im WJ 2005/2006) eine Abschreibung auf zehn Jahre.

Nachdem die Körperschaftsteuer der Bw. vorerst erklärungsgemäß veranlagt worden war, fand über die Jahre 2005 bis 2007 bei der Bw. eine Außenprüfung statt und gleichzeitig auch beim Einzelunternehmen des Herrn NH. Im Einkommensteuerverfahren des Herrn NH traf der Prüfer für 2005 folgende Feststellung: „Im Zuge der Weiterführung des Geschäftsbetriebes als Handelsvertreter in Form der GmbH (anstatt der bisherigen Einzelunternehmung) wurde der wesentliche Vermögensgegenstand, namentlich der Kundenstock (als faktisch alleiniger Teil des Firmenwertes) in die GmbH um EUR 10.000,- verkauft (03.03.2005).“ Die weiteren Ausführungen beziehen sich auf die nach Ansicht des Finanzamtes zu niedrige Bewertung des Kundenstocks. Der Prüfer hat den Kundenstock sodann mit EUR 178.124,40 bewertet, bei der Bw. mit diesem Betrag als Firmenwert aktiviert und im Prüfungsbericht der Bw. die Feststellung getroffen, dass diese Anschaffungskosten auf 15 Jahre zu verteilen seien.

Nach der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2005 – 2007 ergingen für diese Jahre neue Körperschaftsteuerbescheide, in denen sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloss sowie in der Folge ein entsprechender Körperschaftsteuerbescheid für 2008. Die gegen alle diese Bescheide eingebrachte Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde ebenso die Berufung des Herrn NH vorgelegt, nachdem die Ergebnisse der Außenprüfung auch beim Einzelunternehmen des NH zu entsprechenden Bescheiden (Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005) geführt haben.

In diesem Berufungsverfahren traf der Unabhängige Finanzsenat die Feststellung, dass der Sachverhalt nicht ausreichend geklärt ist und hob den Umsatzsteuerbescheid für 2005 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Der Einkommensteuerbescheid für 2005 schied aus dem Rechtsbestand aus, weil der die

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer verfügende Bescheid aufgehoben wurde. Hätte der Unabhängige Finanzsenat auch über den Einkommensteuerbescheid für 2005 inhaltlich zu entscheiden gehabt, so wäre auch in diesem Verfahren die Sache an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zurückzuweisen gewesen.

Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat hat ergeben, dass es nicht klar ist, ob Herr NH der Bw. einen Kundenstock veräußert hat oder eventuell zur Nutzung (oder zur teilweisen Nutzung?) überlassen hat, ob er sein Einzelunternehmen beendet hat, ob er persönlich oder die GmbH Auftragnehmer der Geschäftsherrin ist, ob die zwischen der GmbH und Herrn NH geschlossenen Vereinbarungen den Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen und ob diese Vereinbarungen daher überhaupt steuerliche Folgen nach sich ziehen können.

Im Rahmen der GmbH sind Herr NH und seine Ehefrau, die ebenfalls Handelsvertreterin ist, für jeweils unterschiedliche Geschäftsherrn persönlich und ausschließlich tätig. Herr NH ist offenbar weiterhin ausschließlich für die Geschäftsherrin tätig. Seinem Handelsvertretervertrag zufolge ist er nicht berechtigt, eine Handelsvertretung für andere Auftraggeber als die Geschäftsherrin auszuüben. Sein schriftlicher Handelsvertretervertrag mit der Geschäftsherrin wurde nicht geändert, es fand keine schriftliche vertragliche Überbindung auf die GmbH statt. Offenbar leistet aber die Geschäftsherrin ab April 2005 die mit dem Bw. vertraglich vereinbarten Provisionszahlungen an die GmbH. Diese leitet aufgrund einer „Subprovisionsvereinbarung“ zwischen GmbH und NH etwa ein Drittel der Provisionen an diesen weiter. Es ist völlig unklar, wie diese Vereinbarung abgefasst ist und ob es dafür wirtschaftliche oder sonstige steuerlich anzuerkennende Gründe gibt.

Gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Bescheidaufhebung nach [§ 289 Abs 1 BAO](#) liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des [§ 276 Abs 6 erster Satz BAO](#) sowie des [§ 279 Abs 2 BAO](#) (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des [§ 115 Abs 2 BAO](#) zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Da die Sache der gegenständlichen Körperschaftsteuerverfahren eng verwoben ist mit der Sache im Verfahren des Einzelunternehmens des Herrn NH und die zu treffenden Sachverhaltsermittlungen dieselben sind, ist es zweckmäßig, wenn das Finanzamt beide „Sachen“ in einem behandeln kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 6. Dezember 2012