

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die R in der Beschwerdesache Bf, Bf- Adr, vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 08.08.2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 sowie Körperschaftsteuer 2008 und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 vom 05.08.2011 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Übergangsbestimmung

Mit Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde das Bundesfinanzgericht mit 1.1.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst.

Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2) Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Juli 2008 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter im Beschwerdezeitraum Herr Gesellschafter ist. Der Firmensitz befand sich ursprünglich in NÖ, und wurde im November 2009 nach M verlegt. Betriebsgegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Naturprodukten sowie die Vermarktung und der Vertrieb von Lebensmitteln und Nahrungsergänzungsmitteln.

Über ein **Rechtshilfeersuchen** des Finanzamtes BRD betreffend die Fa. Ehefrau Einzelfirma Service, BRD, wurde das hiesige Finanzamt darüber in Kenntnis gesetzt,

„dass Frau Ehefrau, die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf, Gesellschafter, relativ hohe Serviceleistungen an die Bf erbringe, wobei ernsthafte Zweifel an der Werthaltigkeit der abgerechneten Leistungen bestünden. Es werde daher um die Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- 1. Ist die Bf in Österreich registriert?*
- 2. Ist die Firma in Österreich wirtschaftlich aktiv und unterhält sie unter der Anschrift tatsächlich Geschäftsräume (Briefkasten)?*
- 3. Ist die Firma steuerlich erfasst, welche Umsätze und Gewinne werden versteuert?*
- 4. Ergeben sich aus den Steuerakten Hinweise auf Bankverbindungen?“*

In der Anlage wurde eine Rechnungskopie vom 31. März 2009 der Einzelfirma Service, BRD, adressiert an die Bf, mit folgendem Inhalt übermittelt:

Vereinbarungsgemäß stellen wir gemäß Dienstleistungsvertrag vom 30.10.08 für die Bereitstellung von Serviceleistungen von November 08 bis 31.03.09 in Rechnung:

*Summe Netto €100.000,00
+19 % MwSt. € 19.000,00
Summe Brutto €119.000,00*

Im Zuge der daraufhin durchgeführten **Außenprüfung** bei der beschwerdeführenden GmbH wurde den strittigen Zahlungen gemäß Dienstleistungsvertrag vom 30.10.08 in Höhe von € 38.000,00 für 2008 und € 209.000,00 für 2009 die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben versagt.

Begründend erfolgte im Betriebsprüfungsbericht folgende (einzige) **Feststellung 1:**

„Serviceleistungen

Als Zahlungen an Frau Ehefrau wurden nachfolgende Beträge – gebucht unter der Position **„Serviceleistungen“**, aufwandswirksam erfasst:

11-12/2008: € 40.000,00

01-08/2009: € 217.000,00.

Lt. Vertrag € 20.000,00 pro Monat ab 11/08 bis inklusive 3/09 bzw. ab 4/09 € 23.500,00 pro Monat, jeweils zuzüglich 19 % deutscher MWST. Beahlt wurden von April bis Juli 2009 jedoch monatlich € 29.000,00 netto und im August 2009 € 35.000,00 netto. D.h. die Zahlungen sind zum Teil höher als der erwirtschaftete Monatsumsatz.

Lt. Geschäftsführer Hrn. Gesellschafter bestand die Tätigkeit seiner Gattin in Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen, jeweils von BRD aus.

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären.

Der zwischen dem geprüften Unternehmen und der Ehefrau des 100%- Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf abgeschlossene Dienstleistungsvertrag wäre auf Grund der Höhe in Relation zur geleisteten Tätigkeit (es handelt sich um laufend zu erbringende Tätigkeit) als nicht fremdüblich anzusehen.

Es sind einer, dem 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehenden, Person (Gattin) aus der Gesellschaft in Vermögenswerten bestehende Vorteile gewährt worden, die einem Fremden bzw. Nichtgesellschafter nicht oder nicht in dem Ausmaß gewährt worden wären. Diese, der Ehegattin auf Grund ihrer Nahebeziehung zu dem Gesellschafter zugeflossenen Beträge, stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, sind Gewinnverwendung und nicht Betriebsaufwand und folglich der Kapitalertragsteuer zu unterziehen bzw. sind sie aus diesem Grund außerbilanzmäßig dem Erfolg der Gesellschaft hinzuzurechnen.

2008	38.000,00 €	zuzgl. 19 % UST
2009	209.000,00 €	zuzgl. 19 % UST

Die KEST trägt Hr. Gesellschafter .“

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ im wieder- aufgenommenen Verfahren einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2008, einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend den Körperschaftssteuerbescheid 2009, sowie einen den Prüfungsergebnissen entsprechenden (neuen) Körperschaftsteuerbescheid 2009, sowie Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 und 2009.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 führt als Begründung an, die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht (**Feststellung 1**) zu entnehmen seien.

Sämtliche anderen Bescheide enthalten weder eine Begründung noch einen Verweis auf den Prüfungsbericht.

Gegen alle oben angeführten Bescheide wurde Beschwerde erhoben und zur Begründung ausgeführt:

„1) Zeitraum und Empfängerinnen der Zahlungen:

1. Zeitraum 1.11.2008-31.3.2009:

Festgehalten werden muss, dass Ehefrau nur für den Zeitraum November 2008 bis März 2009 für die Bf tätig war und für diesen Zeitraum eine Vergütung in Höhe von € 100.000,00 (monatlich € 20.000,00) erhielt und nicht € 257.000,00. Den Differenzbetrag erhielt die GmbH, BRD. Dieser Vertrag wurde mit 27.2.2009 per 31.3.2009 beendet.

1. Zeitraum 1.4.2009-31.8.2011

Für den Zeitraum April 2009 bis August 2009 erhielt jedoch die GMBH GmbH, BRD auf Grund des Vertrages vom 22. April 2009 eine Vergütung von insgesamt € 157.000,00 und nicht Frau Ehefrau, wie in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28. Juli 2011 angeführt wird. Dieser Vertrag wurde per 31.8.2009 beendet, weil ab diesem Zeitpunkt der Vertrieb von Produkt (X) wieder nach Deutschland verlagert wurde.

2) Art der erbrachten Leistungen

a) Fr. Ehefrau, BRD

Gemäß § 1 des Vertrages zwischen Frau Ehefrau und der Bf waren folgende Leistungen zu erbringen:

- Führen der Warenwirtschaft und des Bestellwesens*
- Auswahl und Kontrolle der Auftragshersteller*
- Auswahl und Kontrolle der Logistiker*
- Auswahl und Kontrolle der Speditionen bzw. Paketdienste*
- Führen der Finanzbuchhaltung*
- Debitoren und Kreditoren, Lohn- & Gehaltsbuchhaltung*
- Provisionsabrechnung, Mahnwesen, Inkasso,*
- Faktura und Auftragsbearbeitung*
- Abwicklung von Kundenanfragen, Retouren, Beschwerdebearbeitung*
- Produktentwicklung und neue Produkte.*

b) GMBH GmbH, BRD

*Gemäß § 1 des Vertrages zwischen der GMBH **GmbH**, BRD und der Bf waren folgende Leistungen zu erbringen:*

- Führen der Warenwirtschaft und des Bestellwesens*
- Auswahl und Kontrolle der Auftragshersteller*
- Auswahl und Kontrolle der Logistiker*
- Auswahl und Kontrolle der Speditionen bzw. Paketdienste*

- Führen der Finanzbuchhaltung
- Provisionsabrechnung, Mahnwesen, Inkasso,
- Faktura und Auftragsbearbeitung
- Abwicklung von Kundenanfragen, Retouren, Beschwerdebearbeitung
- Debitoren und Kreditoren, Lohn- & Gehaltsbuchhaltung
- Marketingkonzeption und –Umsetzung
- Layout/ Gestaltung
- Produktzulassungen bzw. –anmeldung
- Produktentwicklung und neue Produkte
-

3. Zweck der Leistungserbringung

a) betreffend Frau Ehefrau

Zur Frage des Zweckes dieser Konstruktion kann ausgeführt werden:

Die Bf handelt mit Nahrungsergänzungsmitteln. Unter anderem auch mit Kapsel (Vertriebsbezeichnung X). Dieses wurde jedoch vom niedersächsischen Obergerverwaltungsgericht mit Urteil vom XY als zulassungspflichtiges Arzneimittel qualifiziert. Aufgrund dessen war es der Bf nicht mehr möglich, dieses in Deutschland zu vertreiben. Erst mit Urteil des EuGH im Jahr 2009 änderte sich in der Folge die Rechtslage in Deutschland. Dies war jedoch bei Gründung der österreichischen Gesellschaft in 2008 noch nicht absehbar.

In Österreich bestand diese Reglementierung jedoch nicht. Deshalb wurde die GmbH in Österreich gegründet und der Vertrieb unter anderem für dieses Produkt von Österreich aus getätigt. Die Verwaltung wurde jedoch weiterhin von BRD aufrecht erhalten, da dort schon die nötige Infrastruktur vorhanden war (Büroräumlichkeiten, Personal, EDV-Ausstattung) und diesbezüglich die Bf sich nicht genötigt sah, diese neu aufzubauen. Außerdem war im gegenständlichen Zeitraum Prod. für die Bf in etwa zu 90 Prozent der Hauptumsatzträger. Daneben gibt es in diesem Zusammenhang noch weitere von der Bf vertriebene Produkte, die in Deutschland als Arzneimittel zu qualifizieren waren und deshalb nur über Österreich vertrieben werden konnten.

Die vollständige Abwicklung dieser Tätigkeit wurde jedoch, wie schon erwähnt, über Deutschland getätigt. Zu diesem Zweck gab es in Deutschland das Einzelunternehmen Einzelfirma Service Ehefrau , welches die komplette Infrastruktur für den Vertrieb der Nahrungsergänzungsmittel lieferte. Die Bf erzielte 2008 einen unternehmerischen Verlust von € 4.789,30. Wären die Dienstleistungskosten in Höhe von € 40.000,00 nicht in Ansatz gebracht worden, dann hätte das Unternehmen einen Gewinn in Höhe von € 35.310,00 erzielt. Nur wie hätte dann die gesamte Abwicklung des Vertriebes bewerkstelligt werden sollen? Diese Frage wurde von Seiten der Behörde nicht beantwortet. Nur aus dem Naheverhältnis zwischen dem Gesellschafter der Bf , Hr. Gesellschafter , und Fr. Ehefrau zu schließen, dass die Dienstleistung nicht fremdüblich gewesen sei und nur einen Betrag diesbezüglich von € 1.000,00 als adäquat zu qualifizieren, ist nicht

nachvollziehbar. Den Nachweis, einen Umsatz 2008 in Höhe von rd. € 54.000,00 zu erwirtschaften bei einem Personal-, Vertriebs-, Betriebs- und Verwaltungsaufwand von € 2.000,00, blieb die Behörde schuldig. Und für das erste Quartal 2009, und nur in diesem Zeitraum war Frau Ehefrau für die Bf tätig, wären dies, wenn man die Umsätze 2009 in Höhe von € 310.000,00 aliquotieren würde für drei Monate rund € 77.000,00, und hier nur € 3.000,00 als angemessen zu betrachten, wäre praxisfremd.

b) betreffend GMBH GmbH, BRD

Ab April 2009 wurden die in ihrer Verhältnismäßigkeit in Streit stehenden Dienstleistungen nicht mehr von Frau Ehefrau erbracht, sondern von der GMBH GmbH in BRD. An dieser Gesellschaft ist Hr. Gesellschafter mit 25 % beteiligt. Auf die Ausführungen unter Punkt 3a hinsichtlich des Umfangs der erbrachten Tätigkeiten sei hier nur verwiesen.

4. Rechtliche Würdigung

Die Behörde hat es in ihrer Begründung verabsäumt, darzulegen, wie mit einem finanziellen Einsatz von € 5.000,00 ein Umsatz von rund 131.000,00 € (€ 54.000,00 und aliquoter Umsatz von € 77.000,00 für 2009 für 3 Monate) hätte lukriert werden können. Dies betrifft den Zeitraum November 2008 bis März 2009. Insofern mangelt es den Bescheiden schon materiellrechtlich. Im Zeitraum April bis August 2009 war nicht Frau Ehefrau sondern die GMBH GmbH Deutschland Vertragspartnerin der Bf. Aufgrund dessen geht die im Prüfungsbericht vom 28. Juli 2011 gemachte Feststellung, dass Fr. Ehefrau in Summe € 257.000,00 erhielt, fehl. Vielmehr erhielt einen Betrag von € 157.000,00 die GMBH GmbH, BRD. Dies ist auch aus den Buchhaltungsunterlagen ersichtlich. Deshalb sind die Bescheide schon hinsichtlich eines Betrages von € 157.000,00, welcher in der Folge unrichtigweise der Körperschafts- und Kapitalertragsteuer unterworfen wurde, nicht richtig.

Aus diesem Grund werde die Aufhebung sämtlicher angefochtener Bescheide, in eventu die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung beantragt.“

Als Beweismittel wurden der Berufung beigelegt:

I) Dienstleistungsvertrag vom 30.10.2008 zwischen BF,
, NÖ und Einzelfirma Service Ehefrau , BRD :

§ 1 Vertragsgegenstand

Die Bf. beabsichtigt betriebswirtschaftliche Leistungen auszugliedern und durch die Service Gesellschaft ausführen zu lassen.

Zu diesen Leistungen gehören:

- *Führen der Warenwirtschaft und des Bestellwesens*

- Auswahl und Kontrolle der Auftragshersteller
- Auswahl und Kontrolle der Logistiker
- Auswahl und Kontrolle der Speditionen bzw. Paketdienste
- Führen der Finanzbuchhaltung
- Debitoren und Kreditoren, Lohn- & Gehaltsbuchhaltung
- Provisionsabrechnung, Mahnwesen, Inkasso,
- Faktura und Auftragsbearbeitung
- Abwicklung von Kundenanfragen, Retouren, Beschwerdebearbeitung
- Produktentwicklung und neue Produkte.

§ 2 Entgelt

Für die Bereitstellung dieser Serviceleistungen erhält die Service Gesellschaft monatlich einen Betrag von

€ 20.000,00 zuzgl. Umsatzsteuer

§ 3 Vertragslaufzeit

Der Vertrag beginnt am 1.11.2008 und kann mit einer Frist von 14 Tagen zum Monatsende gekündigt werden.

II) Kündigung des Dienstleistungsvertrages zwischen

BF. , NÖ , **und** Einzelfirma **Service** Ehefrau , BRD

Der Dienstleistungsvertrag wird im gegenseitigen Einvernehmen zum 31.3.2009 beendet.
Dem Projekt zu zuordnende Kosten werden nachträglich in Rechnung gestellt.

IV) Dienstleistungsvertrag vom 22.4.2009 zwischen

BF. **Austria** **und** GMBH **GmbH**, BRD

§1 Vertragsgegenstand

Der Auftraggeber beabsichtigt betriebswirtschaftliche Leistungen im Bereich der Nahrungsergänzung auszugliedern und durch den Auftraggeber ausführen zu lassen.

Zu diesen Leistungen gehören:

- Führen der Warenwirtschaft und des Bestellwesens
- Auswahl und Kontrolle der Auftragshersteller
- Auswahl und Kontrolle der Logistiker
- Auswahl und Kontrolle der Speditionen bzw. Paketdienste
- Führen der Finanzbuchhaltung
- Provisionsabrechnung, Mahnwesen, Inkasso,
- Faktura und Auftragsbearbeitung
- Abwicklung von Kundenanfragen, Retouren, Beschwerdebearbeitung

- Debitoren und Kreditoren, Lohn- & Gehaltsbuchhaltung
- Marketingkonzeption und –Umsetzung
- Layout/ Gestaltung
- Produktzulassungen bzw. –anmeldung
- Produktentwicklung und neue Produkte

§ 2 Entgelt

Für die Bereitstellung dieser Serviceleistungen erhält der Auftragnehmer monatlich einem Betrag von € 23.500,00 zuzgl. Umsatzsteuer.

Für zusätzliche Aufgaben wird ein zusätzlicher Betrag in Rechnung gestellt.

Dieser Betrag soll bis zum 2. Arbeitstag des Monats auf dem Konto des Auftragnehmers eingegangen sein. Teilzahlungen nach Absprache.

§ 3 Vertragslaufzeit

Der Vertrag beginnt am 1.4. 2009 und kann mit einer Frist von 6 Monaten zum Jahresende gekündigt werden.

V) Ergänzung vom 24.8.2009 zum Dienstleistungsvertrag vom 22.4.2009 zwischen BF. , NÖ und GMBH GmbH, BRD

*Der Vertrag wird dahingehend abgeändert, dass ab 1.9.2009 **der Auftragnehmer die gesamte Ware des Auftraggebers laut Inventur übernimmt. Die Fakturierung an die Kunden wird somit direkt vom Auftragnehmer durchgeführt.** Die vereinbarten Leistungen und das vereinbarte Entgelt für Serviceleistungen entfallen ab 1.9.2009.*

VI) Ausdruck aus JURAforum.de: Rechtssatz des Niedersächsischen OVG-Urteils, Urteil ,wonach „das Produkt Produkt “ als zulassungspflichtiges Arzneimittel anzusehen ist.

VII) EUGH, Entscheidung zur Zweifelsfallregelung " Prod. ", XX

VIII) Übersicht über die monatlichen Erlöse aus Dienstleistungen der GMBH GmbH, BRD ,zwischen April 2009 und August 2009.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 2. und 7. Februar 2012** hat das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2008, gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend die Einkommensteuer 2009, den Einkommensteuerbescheid 2009, gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und 2009, als unbegründet abgewiesen:

„1) Zur Wiederaufnahme /Aufhebung:

Die im Prüfungsbericht vom 28.7.2011 genannten Sachverhalte stellen neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Die Wiederaufnahme war daher gerechtfertigt. Ebenso führen die angeführten Feststellungen im Jahr 2009 zu einer Rechtswidrigkeit des ursprünglichen Bescheides, sodass die Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht erfolgte.

2) Sachbescheide Körperschaftsteuer 2008, 2009:

Die in Punkt 1a) und 1 b) angeführten Zeiträume und Empfänger der Zahlungen sind unbestritten. Nur erfolgte die Zurechnung der überhöhten Zahlungen wie fälschlich in der Berufung dargestellt, weder an Frau Ehefrau noch an die GMBH GmbH in BRD, sondern erging diese Berichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung an Gesellschafter als 100%-iger Gesellschafter-Geschäftsführer. Frau Ehefrau ist eine nahestehende Person (Gattin) und an der GMBH GmbH in BRD ist Herr Gesellschafter mit 25 % beteiligt, inwieweit hier auch Frau Ehefrau beteiligt ist, kann auf Grund der Aktenlage nicht gesagt werden.

Was die aufgelisteten zu erbringenden Leistungen sowohl durch Frau Ehefrau (2a) als auch durch die GMBH GmbH, BRD (2 b) betrifft, so ist festzustellen, dass im Zuge der persönlichen Besprechung mit Hr. Gesellschafter am 1.6.2011 am Betriebsort in M dieser auf Befragung durch den Prüfer hinsichtlich der Tätigkeit seiner Gattin angab, dass ihre Tätigkeit in simplem „Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen“ bestehe. Wenn der steuerliche Vertreter nun angibt „die Behörde hat es in ihrer Begründung verabsäumt darzulegen, wie mit einem finanziellen Einsatz von € 5.000,00 ein Umsatz von rund € 131.000,00 hätte lukriert werden können“, dann ist dem entgegenzuhalten, dass nur „Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen“ damit abgegolten wurden.

Herr Gesellschafter hat selbst akquiriert, verpackt, etikettiert, versendet usw. Wenn einer Zahlung für „Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen“ im Monatsdurchschnitt von € 25.100,00 in die BRD lediglich ein durchschnittlicher Monatsumsatz von € 30.314,84 gegenübersteht, dann kann nur eine Verlagerung der Wertschöpfungskette ins Ausland unterstellt werden.

Im Sinne eines Fremdvergleiches im Rahmen der Angehörigenjudikatur kann wohl mit Recht behauptet werden, dass kein Unternehmer einem fremden Dritten für derart geringfügige Dienstleistungen solche jedweder Grundlage entbehrenden Entschädigungen bezahlen würde. Die gegenständliche Konstruktion muss daher als jeglichem wirtschaftlichem Denken widersprechend bezeichnet werden.

Zum gesamten Prüfungsablauf ist auch grundsätzlich zu sagen, dass Termine gesetzt und dann seitens der Bf verschoben und verzögert wurden. U.a. wurde dem Prüfer per Mail vom 20.7.2011 von der Bf mitgeteilt, dass die GMBH Service, BRD, Teile der Tätigkeit der Geschäftsführung der Bf in M übertragen bekommen hat und es umfangreiches und für die Prüfung relevantes Material gibt und er dieses dem Prüfer offenlegen möchte. Dieses Material ist jedoch beim Prüfer bis dato nicht angekommen und auch im vorliegenden Rechtsmittel wurde darauf nicht eingegangen.“

Dagegen wurde fristgerecht ein **Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht**, eine stattgebende Berufungserledigung sowie in eventu die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 21. März 2012 übermittelte das Finanzamt die Berufung an den UFS zur Entscheidung.

Am 3. Dezember 2013 erließ das Finanzamt eine zweite **Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2009 und hob den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 8. August 2011 betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2009 auf**,

„da der Aufhebungsbescheid lediglich mit dem Gesetzestext begründet ist und auch der Sachbescheid selbst keine Begründung enthält, die eine Aufhebung rechtfertigen würde. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 wurde zeitgleich als unzulässig zurückgewiesen.“

3) Rechtslage

Gemäß § 278 Abs. 1 lit.b BAO kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter *Zurückverweisung* der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben notwendig sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

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.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 27 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus Überlassung von Kapital wozu auch Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören.

Zu den Bezügen nach § 27 EStG gehören auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet dem Bund der Abzugsverpflichtete; Abzugsverpflichteter ist in Fällen von verdeckten Ausschüttungen die ausschüttende Körperschaft. Die Kapitalertragsteuer ist dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

4) Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Erwägungen

Die angefochtenen Bescheide beruhen auf dem Ergebnis einer im Unternehmen der Bf durchgeführten Außenprüfung. Das Finanzamt hat den in Streit stehenden Entgeltszahlungen für Dienstleistungen zum überwiegenden Teil wegen fehlender Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung versagt, die Zahlungen der Jahre 2008 und 2009 in der als unangemessen erachteten Höhe als *verdeckte Ausschüttungen* beurteilt und die Bf auch zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zustehen würden, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 23.5.1999, 97/15/0067).

Diese Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0107).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen

Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen (VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166).

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen.

Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes und der von der Bf vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht vorgenommen werden kann und zwar aus folgenden Gründen:

Die durch das Finanzamt behauptete **Fremdunüblichkeit der Leistungsbeziehung** zwischen der Bf und der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. offensichtlich einer weiteren Gesellschaft mbH ist aktenmäßig nicht durch Erhebungen des Finanzamtes belegt und fehlt insbesondere eine konkrete Darstellung der Ermittlungsergebnisse. Zudem blieben die vorgebrachten Sachargumente der Bf und deren wirtschaftliche Begründung für die gewählte Vorgangsweise von Seiten des Finanzamtes unwidersprochen.

Tatsächlich ergeben sich unter Berücksichtigung der Beschwerdeausführungen inhaltliche Zweifel: Dass die Serviceleistungen ab April 2009 nicht von der Einzelunternehmung der Ehefrau, sondern von einer deutschen GmbH erbracht wurden, wofür auch dieser die strittigen Zahlungen ab April 2009 zugeflossen seien, erscheint dem BFG allein auf Grund des vorliegenden Dienstleistungsvertrages vom 22. 4. 2009 als durchaus glaubwürdig, so dass die Prüfungsfeststellung in diesem Punkt bereits grundsätzlich nicht haltbar ist. Ermittlungen der Eigentumsverhältnisse an dieser deutschen GmbH liegen nicht vor, sodass die Frage nach der Entscheidungsrelevanz der sogenannten „Angehörigenjudikatur“, des VwGH ungeklärt scheint.

Aufgrund fehlender wesentlicher Ermittlungen ist eine hinreichende Überprüfung, ob Teile des verbuchten Aufwandes als *verdeckte Ausschüttungen* zu werten seien, nicht möglich. Wie dem Beschwerdevorbringen entnehmen ist, sei auf Grund eines Urteiles des Niedersächsischen OVG aus dem Jahr 2006 das Produkt Kapseln, als zulassungspflichtiges Arzneimittel anzusehen. In Österreich habe die angeführte Reglementierung nicht bestanden. Dies habe in der Folge dazu geführt, dass man für Zwecke des künftigen Vertriebes eine GmbH in Österreich gegründet habe, deren Hauptumsatzträger das rote Reismehl mit ca. 90 % des Jahresumsatzes sei.

Dieser durchaus relevante Einwand blieb seitens des Finanzamtes gänzlich unbeachtet.

Das Finanzamt übersieht, dass dadurch Argumentation und Schlussfolgerung in den bekämpften Bescheiden von bestrittenen Tatumständen ausgehen, die Frage aber, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, in erster Linie eine **Tatfrage** ist, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 26.11.2002, 99/15/0223) ist, wobei grundsätzlich **die Abgabenbehörde den Nachweis des Vorliegens einer unangemessenen Gestaltung** zu führen hat (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050).

Der entscheidungswesentlichen Sachverhaltsannahme des Finanzamtes, dass die Tätigkeit der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf *"nur in simplem Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen bestehe"*, können aber keine Nachweise sondern lediglich Vermutungen zugrunde liegen, zumal diesbezügliche Erhebungen gar nicht bzw. nicht im erforderlichen Ausmaß vorgenommen bzw. jedenfalls nicht dokumentiert wurden.

Die behauptete **mangelnde Werthaltigkeit** der an die Bf erbrachten Serviceleistungen wurde durch die Abgabenbehörde bisher nicht erwiesen. Nach dem Urteil des OVG im Jahr 2006 sei der Vertrieb von Peodukt in Deutschland nicht mehr zulässig gewesen. Daraufhin habe man die GmbH in Österreich gegründet und den Vertrieb unter anderem für dieses Produkt von Österreich aus getätigt, die Verwaltung jedoch weiterhin von BRD aufrecht erhalten, ***"da dort schon die nötige Infrastruktur vorhanden war (Büroräumlichkeiten, Personal, EDV-Ausstattung) und diesbezüglich die Bf sich nicht genötigt sah, diese neu aufzubauen. Zu diesem Zweck hätte es in Deutschland das Einzelunternehmen GMBH Service Ehefrau gegeben, welches die komplette Infrastruktur für den Vertrieb der Nahrungsergänzungsmittel lieferte."***

Ab September 2009 sei der Vertrieb von Peodukt als Folge der zitierten EUGH-Rechtsprechung wieder nach Deutschland verlagert worden.

Diese Aussagen der Bf. in der Beschwerde bedürfen einer inhaltlichen Überprüfung.

Die Annahme der Fremdunüblichkeit der Zahlungen an die Ehegattin des Geschäftsführers erscheint nach Aktenlage keineswegs eine neu hervorgekommene Tatsache, sondern lediglich eine Behauptung zu sein, zumal auch der amtswegige Ansatz der als fremdüblich anerkannten Zahlungen mit € 1.000,00 monatlich der Höhe nach jeder Begründung entbehrt.

Fehlende Sachverhaltsermittlungen bzw. die fehlende Darstellung derselben im Prüfungsbericht (und auch im Arbeitsbogen des Prüfers) **zu Inhalt und Umfang** der von der Bf selbst ausgeübten Tätigkeit lassen auch keinen seriösen Rückschluss auf den(möglichen) **Inhalt und Umfang der nach Deutschland ausgelagerten Tätigkeiten** zu (vgl. die vorliegenden Dienstleistungsverträge und Sachverhaltsdarstellung in der Berufungsschrift). Schlussendlich gibt die Aktenlage keinerlei Aufschluss darüber, welche

der in den Verträgen aufgezählten umfangreichen Tätigkeiten tatsächlich erbracht wurden und welche nicht.

Die Ausführungen im Prüfungsbericht beschränken sich auf die allgemein gehaltene Aussage, dass die *Zahlungen im Ausmaß von € 19.000,00 pro Monat in Relation zur geleisteten Tätigkeit unter Fremden als unüblich anzusehen seien.*

Nach Ansicht des BFG erscheint das Vorbringen der Bf - sie habe weiterhin die schon vorhandene komplette Infrastruktur für den Vertrieb und die Verwaltung in BRD (vorübergehend) genutzt - grundsätzlich nicht denkunmöglich.

Das BFG sieht sich daher auf Grund der einzigen Behauptung des Finanzamtes, dass " *die Tätigkeit der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf **nur in simplem Telefondienst, Reklamationen bearbeiten und Mahnwesen bestehe*** ", welche nach Auffassung der Verwaltungsbehörde fremdüblich mit € 1.000,- pro Monat zu entlohnen wäre, außer Stande, eine abschließende Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob die strittigen Zahlungen der Bf für erbrachte Dienstleistungen laut Prüfungsbericht als Betriebsausgaben Anerkennung zu finden haben bzw. ob diesbezüglich verdeckte Ausschüttungen vorliegen könnten.

Vom Finanzamt wurde nicht bestritten, dass tatsächlich Dienstleistungen an die Bf erbracht wurden. Nachprüfbare Ergebnisse, in **welchem Ausmaß die in den Dienstleistungsverträgen angeführten Tätigkeiten von der Bf selbst, oder aber von Dritten erbracht wurden, fehlen. Wurden Dienstleistungen tatsächlich ausgelagert, widerspricht es den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass dafür der Bf nahezu keine Aufwendungen – wem gegenüber auch immer - entstanden sind.**

Insgesamt ist der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt, dass den strittigen Zahlungen insgesamt keine nennenswerten Dienstleistungen an die Bf gegenüber stünden, bislang nicht erwiesen.

Die Zurechnung praktisch beinahe des gesamten Rechnungsbetrages als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf ist daher ohne umfassende Sachverhaltsklärung nicht rechters.

Die "neu hervorgekommene" Tatsache der Auslagerung von Dienstleistungen an eine „nahe Angehörige“ im wiederaufgenommenen Verfahren kann nur dann zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid führen, **wenn die Vertragsgestaltung als fremdunüblich einzustufen ist.** Auch nur diesfalls könnten hierfür Körperschaft- und Kapitalertragsteuer-Vorschreibungen für die Jahr 2008 und 2009 erfolgen.

Die vorliegenden Dienstleistungsvereinbarungen enthalten eine konkrete und detaillierte Beschreibung der zu erbringenden Leistungen.

Das Finanzamt wird im weiteren Verfahren Feststellungen darüber zu treffen haben, **ob – von wem und in welchem Ausmaß –** Dienstleistungen im Detail erbracht wurden, und ob –bzw. in welcher Höhe –die geleisteten Zahlungen hierfür dem Fremdvergleich stand halten. Es werden grundsätzliche Überprüfungen im Zusammenhang mit der

Unternehmung der Einzelfirma GmbH BRD vorzunehmen sein, wie Erforschung der Eigentumsverhältnisse, und Feststellung des Zahlungsflusses dorthin.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, „**Vermutungen**“ durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann. Die Abgabenbehörden haben Angaben des Abgabepflichtigen auch zu seinen Gunsten zu prüfen und zu würdigen, wobei aber auch die Bf eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht trifft, da ein Sachverhalt verwirklicht worden ist, dessen Wurzeln im Ausland liegen.

Die Erhebungen, die notwendig sind, um eine abschließende rechtliche Würdigung durchführen zu können, gehen weit über jenes Ermittlungsmaß hinaus, das hg. wahrgenommen werden kann.

Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig (§ 20 BAO), dass diese von der Abgabenbehörde durchgeführt werden. Es ist nämlich in erster Linie deren Aufgabe, die für die abgabenrechtliche Beurteilung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Im Übrigen normiert § 265 Abs. 1 BAO, dass die Abgabenbehörde eine Bescheidbeschwerde erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen dem BFG vorzulegen hat.

Die Aufhebung nach § 278 Abs 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die *Zurückverweisung* im gegenständlichen Fall jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche Ermittlungen notwendig sind, die zu tätigen dem Verwaltungsgericht die Kapazitäten fehlen. Billig ist die *Zurückverweisung*, weil es dem Bf nicht zumutbar ist, das Verfahren durch umständliches Erhebungsprocedere des Verwaltungsgerichtes weiter zu verzögern. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Verwaltungsgericht, statt die umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Sachverhaltsermittlungen war der Aufhebung der Vorrang zu geben. Das Verwaltungsgericht sieht sich daher nicht zuletzt aus Gründen der Erhaltung des vollen Instanzenzuges und der Verfahrensökonomie dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlungen und zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Die Abgabenbehörde wird daher gegebenenfalls die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass auf Basis der derzeitigen Aktenlage eine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache unmöglich ist. Der

entscheidungs wesentliche Sachverhalt wurde vom Finanzamt nur unzureichend ermittelt und festgestellt.

Auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 274 Abs. 3 Z.3 und Abs. 4 BAO verzichtet werden.

5) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idF BGBl. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) kann gegen einen Beschluss eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil diese von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revisionserhebung ist im gegenständlichen Fall unzulässig.

Es lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH- Rechtsprechung beantwortet wurden. Andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

In Anbetracht der hier fehlenden Ermittlungen war bei vorliegendem Sachverhalt eine Revision an den VwGH als nicht zulässig zu erachten.

Salzburg-Aigen, am 6. August 2015