

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 07.05.2013 betreffend Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Zur Niederschrift vom 26. März 2013 über die Außenprüfung übermittelte die Beschwerdeführerin (Bf.) durch ihre ausgewiesene Vertreterin eine Stellungnahme vom 11. April 2013 und führte Folgendes aus:

Die Bf. sei im Bereich Anlagenbau, Produktion und Vertrieb von Biomassekesseln tätig. Die tschechische Firma C. (in der Folge: tschechische Schwestergesellschaft) mit Sitz in Sedlste bei Frydek-Mistek wurde von der Bf. mit dem Ziel gegründet, die Fertigung von Biomasse-Kesselanlagen aufzubauen, damit diese Kessel auch in Ost-Mittel-Europa verkauft werden könnten, wofür die Bf. das Verkaufsgebiet zugewiesen bekam. Grundlage für den Aufbau sollten Fertigung und Lieferungen von Komponenten für Kessel sein, die mehr und mehr gesteigert werden und womit das Geld für den Aufbau verdient werden sollte. Die tschechische Schwestergesellschaft wurde als Tochter von der Bf. gegründet. Im Zuge der Gründung der Holding GmbH im Jahre 2006 wurden die Bf. und diese Gesellschaft Schwestergesellschaften. Aus diesem Ziel und dieser Struktur erkenne man die ganz klare Abhängigkeit voneinander. In weiterer Folge wurde für die tschechische Schwestergesellschaft eine Fertigungsanlage/-halle durch die Bf. in der tschechischen Republik errichtet. Die von der tschechischen Schwestergesellschaft produzierten Biomassekessel wurden zum größten Teil an die Bf. verkauft und von der Bf. dann in Österreich weiterverkauft. Der Verkauf durch die Bf. in Österreich erfolgte auf Basis vorher mit den Abnehmern ausverhandelten Preisen. Auf Basis der erzielten Verkaufspreise und

unter Berücksichtigung der Kosten der tschechischen Schwestergesellschaft wurden die Einkaufspreise der Bf. vereinbart.

In diesem Zusammenhang seien bei der Bf. in Österreich Kosten entstanden, die laut Betriebsprüfung die tschechische Schwestergesellschaft betreffen:

- Personalkosten der Dienstnehmer Har., H., Sch., D.
- Reisekosten der Mitarbeiter
- diverse sonstige Kosten (Beratungskosten, Kurssicherungsmaßnahmen u.a.).

Die tschechische Schwestergesellschaft war der einzige Lieferant der Bf. für die Biomassekessel. Auf Grund des starken Wachstums bzw. der stark schwankenden Nachfrage wurden Mitarbeiter der Bf. zur tschechischen Schwestergesellschaft entsandt, um im Interesse der Bf. eine serienmäßige Produktion aufzubauen, die Lieferfähigkeit durch die tschechische Schwestergesellschaft aufrecht zu erhalten sowie die Qualitätsanforderungen der österreichischen Abnehmer sicher zu stellen. Die Kosten stehen daher in unmittelbaren Zusammenhang mit den Umsatzerlösen der Bf. in Österreich.

Diese Kosten seien daher - neben den von der tschechischen Schwestergesellschaft verrechneten Kosten - zu den Anschaffungskosten des Umlaufvermögens "Handelsware - Biomassekessel" zu rechnen. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Waren würden die gesamten Anschaffungskosten als Wareneinsatz aufwandswirksam. Zu den einzelnen Bilanzstichtagen wurden von der Bf. keine Warenvorräte ausgewiesen.

Wären die oben angeführten Kosten an die tschechische Schwestergesellschaft verrechnet worden, hätten sich die Produktionskosten bei der tschechischen Schwestergesellschaft dadurch erhöht. Da die Gewinnspanne der tschechischen Schwestergesellschaft für die Kessellieferungen an die Bf. bereits zu niedrig war, hätten in weiterer Folge die Preise für die Warenlieferungen von der tschechischen Schwestergesellschaft an die Bf. in gleichem Ausmaß erhöht werden müssen. Die niedrige Gewinnspanne der tschechischen Schwestergesellschaft war auch ein Grund für die Insolvenz der tschechischen Schwestergesellschaft im Februar 2010.

Die oben angeführten, strittigen Kosten wurden daher ausschließlich im eigenwirtschaftlichen Interesse der Bf. getätigt und es hätten weder die tschechische Schwestergesellschaft noch die Holding GmbH daraus einen Vorteil erzielt.

Im Bericht über die Außenprüfung der Bf. GmbH trifft das Finanzamt zur Textziffer Tz. 1 folgende Prüfungsfeststellung:

Mehrere Personen, darunter DI H., arbeiteten im Betrieb bzw. für den Betrieb der tschechischen Schwestergesellschaft in führender Position, DI H. als Geschäftsführer. Dieser war gleichzeitig auch Geschäftsführer und (Teil-) Gesellschafter der Muttergesellschaft, der H. Holding GmbH mit Sitz in Österreich. Die restlichen Gesellschafter der Muttergesellschaft waren die Gattin und der Sohn von DI H. Die für diese Tätigkeiten angefallenen Gehälter sowie die Reisekosten (Tages-, Nächtigungs-

und Kilometergelder) wurden von der Bf. bezahlt und als Betriebsausgaben abgesetzt. Es erfolgte keine Weiterverrechnung dieser Kosten an die Schwestergesellschaft, sodass der gesamte Aufwand von der Bf. getragen wurde. Weiters kam es im Jahr 2009 auch zu einer Übernahme der Kosten der Fa. G. iHv 10.000 €, die für die Schwestergesellschaft auf Investorensuche war.

Vom Geschäftsführer (beider Schwestergesellschaften), DI H., wurde dazu vorgebracht, dass die Kostenübernahme deshalb erfolgte, da sonst die Einkaufspreise für die Pelletskessel gestiegen wären bzw. die tschechische Schwestergesellschaft höhere Einkaufspreise verrechnet hätte (die tschechische Schwestergesellschaft produzierte die Kessel und verkaufte diese zum größten Teil an die Bf., die diese in Österreich bzw. zu einem kleinen Teil auch in div. andere Länder verkaufte). Schriftliche Vereinbarungen dazu gebe es keine. Es wurden auch keine Unterlagen vorgelegt, aus denen sich schließen lässt, dass die jährlich betragsmäßig sehr unterschiedlichen Kostenübernahmen auch einen entsprechend anderen Einkaufspreis zur Folge gehabt hätten.

In rechtlicher Hinsicht vertrat das Finanzamt, dass verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vorlägen. Solche seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber sei dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde. Empfänger einer verdeckten Ausschüttung müsse somit nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein, es genüge die Möglichkeit einer unmittelbaren Einflussnahme oder eines mittelbaren, aber entscheidenden Einflusses. Wende eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung sei die Zuwendungen von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache werde an Hand 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. Die Vereinbarung müsse 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.

Die Nichtverrechnung von o.a. Kosten an die tschechische Schwestergesellschaft widerspreche jeglichen Fremdverhaltensgrundsätzen. Die Vorteilsgewährung stelle daher in Höhe der nicht weiterverrechneten Kosten eine verdeckte Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter, die Holding GmbH, dar, welche außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis zuzurechnen sei.

In Textziffer Tz. 2 führte das Finanzamt im Bericht aus, dass es auch eine slowakische Schwestergesellschaft gebe, die als Zulieferbetrieb für die tschechische Schwestergesellschaft (s. Tz. 1) tätig war. Im Jahr 2008 (wohl: 2007) wurde der slowakischen Schwestergesellschaft Personal zur Verfügung gestellt und darüber am 21.12.2007 eine Rechnung in Höhe von 53.398,40 € gelegt. Da diese Rechnung von der Schwestergesellschaft nicht beglichen wurde, erfolgte im Jahr 2009 die erfolgsmindernde Ausbuchung der Forderung.

Mit diesem gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht - als Indiz sei das Unterbleiben fremdüblicher Betreibungsmaßnahmen zu sehen - liege eine verdeckte Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter, die Holding GmbH, vor. Dem Betriebsergebnis sei im Jahr 2009 der Abschreibungsbetrag außerbilanzmäßig zuzurechnen. Zur rechtlichen Würdigung werde auf Tz 1 verwiesen.

In ihrer Beschwerde wendet sich die Bf. gegen die rechtliche Beurteilung des angefochtenen Bescheides und führt u.a. Folgendes aus:

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setze eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Eine solche Vermögensminderung sei tatsächlich nicht eingetreten. Die tschechische Schwestergesellschaft sei der einzige Lieferant der Bf. für die Biomassekessel gewesen. Auf Grund des starken Wachstums bzw. der stark schwankenden Nachfrage wurden Mitarbeiter der Bf. zur tschechischen Schwestergesellschaft entsandt, um im Interesse der Bf. eine serienmäßige Produktion aufzubauen, die Lieferfähigkeit durch die tschechische Schwestergesellschaft aufrecht zu erhalten sowie die Qualitätsanforderungen der österreichischen Abnehmer sicher zu stellen. Die Kosten stünden daher in unmittelbaren Zusammenhang mit den Umsatzerlösen der Bf. in Österreich. Diese seien daher - neben den von der tschechische Schwestergesellschaft verrechneten Kosten - zu den Anschaffungskosten des Umlaufvermögens "Handelsware - Biomassekessel" zu rechnen. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Waren würden die gesamten Anschaffungskosten als Wareneinsatz aufwandswirksam. Zu den einzelnen Bilanzstichtagen wurden von der Bf. keine Warenvorräte ausgewiesen.

Wären die oben angeführten Kosten an die tschechische Schwestergesellschaft verrechnet worden, hätten sich die Produktionskosten bei der tschechische Schwestergesellschaft dadurch erhöht. Da die Gewinnspanne der tschechischen Schwestergesellschaft für die Kessellieferungen an die Bf. bereits zu niedrig war, hätten in weiterer Folge die Preise für die Warenlieferungen von der tschechischen

Schwestergesellschaft an Bf. in gleichem Ausmaß erhöht werden müssen. Die niedrige Gewinnspanne der tschechischen Schwestergesellschaft war auch ein Grund für die Insolvenz der slowakischen Schwestergesellschaft im Februar 2010. Im Ergebnis hätten somit bei einer Weiterverrechnung im Sinne der von der Außenprüfung vertretenen Auffassung die Einstandspreise im selben Ausmaß erhöht werden müssen, womit sich am ursprünglichen steuerlichen Ergebnis nichts geändert hätte. Die oben angeführten, strittigen Kosten wurden daher ausschließlich im eigenwirtschaftlichen Interesse der Bf. getätigt und haben weder die tschechische Schwestergesellschaft noch die Holding GmbH daraus einen Vorteil erzielt und liege daher bereits das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung nicht vor.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sei nach Rz. 607 KStR 2013 eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben könne.

Auch das subjektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Der Geschäftsführer der Bf. hatte aus dem oben dargestellten Grund gerade nicht den Willen, der tschechischen Schwestergesellschaft einen Vorteil zuzuwenden, da sich eine Weiterverrechnung der angeführten Aufwendungen unweigerlich in erhöhten Anschaffungskosten der produzierten Kessel niedergeschlagen hätte und die Weiterverrechnung wäre daher im Wesentlichen ein Nullsummenspiel gewesen.

Weiters wurde in Tz. 2 des Berichts über die Außenprüfung die Abschreibung einer Forderung gegenüber der slowakischen Schwestergesellschaft in Höhe von 53.398,40 € im Jahr 2009 außerbilanzmäßig hinzugerechnet, weil ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Verzicht vorliege (wofür das Unterbleiben fremdüblicher Betreibungsmaßnahmen ein Indiz wäre). Dieser gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht stelle eine verdeckte Ausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft - die Holding - dar. Ein Forderungsverzicht sei nur insoweit eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme, als der Betrag dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht (Rz 759 KStR 2013). Zu prüfen sei, inwieweit die Forderung bei Annahme von Eintreibungsmaßnahmen, wie sie von fremden Gläubigern gesetzt worden wären, hätte eingebracht werden können. Nicht gesetzeskonform wäre es, im Falle eines dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Unterlassens von Eintreibungsschritten, in jedem Fall den Forderungsausfall als zur Gänze durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen (VwGH 26.5.1998, 94/14/0042). Im gegenständlichen Fall wurde entgegen dieser Judikatur allein auf Grund des Unterbleibens von Einbringungsmaßnahmen auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung geschlossen. Entgegen der von der Außenprüfung vertretenen Auffassung könne auch das Unterbleiben von Eintreibungsmaßnahmen fremdüblich sein, nämlich dann, wenn sich der Schuldner in einer wirtschaftlichen Situation befindet, die eine zwangswise Einbringung der Forderung nicht erlaube. In diesem Fall wären Eintreibungsschritte ausschließlich mit Kosten verbunden und daher wirtschaftlich nicht sinnvoll. Auf Grund Ihrer Stellung

als Schwestergesellschaft war die Bf. über die wirtschaftliche Lage der slowakischen Schwestergesellschaft informiert; daher wurden Eintreibungsmaßnahmen aus wirtschaftlichen Überlegungen unterlassen. Selbst wenn man von einem Verzicht ausgehen würde, so liege dennoch mangels Werthaltigkeit der Forderung keine verdeckte Ausschüttung vor. Weiters beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2013 verlangte das Finanzamt zur Forderungsabschreibung der slowakischen Schwestergesellschaft weitere Auskünfte, ob diese im Jahr der Rechnungslegung noch zahlungsfähig bzw. die Forderung 2007 (noch) werthaltig war, warum die Leistungen nicht monatlich abgerechnet und beglichen wurden sowie warum die Forderung (gerade) im Jahr 2009 abgeschrieben wurde.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 2. September 2013 führte die Bf. zur Werthaltigkeit der Forderung gegen die slowakische Schwestergesellschaft aus, diese habe der tschechischen Schwestergesellschaft vorgearbeiteten und beigestellten Halbfabrikate geschweißt und mit Druckprobe beendet („abgedrückt“). Nach diesem Vorgang wurden die bearbeiteten Halbfabrikate nach Tschechien zur Komplettierung zurückgeschickt, wo sie für die Auslieferung an den Kunden der Bf., die Firma Ö. fertiggestellt wurden.

Im Jahr 2006 habe die slowakische Schwestergesellschaft auf Grund der großen Bestellmenge seitens der tschechischen Schwestergesellschaft mit Hochdruck die Pelletskessel auf Vorrat geschweißt. Im Laufe des Jahres 2007 wurden die von der tschechischen Schwestergesellschaft beigestellten Kesselteile fertiggeschweißt und das Lager für die tschechische Schwestergesellschaft bis auf rund 600 Kessel aufgebaut. Aufgrund der „Pelletskrise“ (die Pelletshersteller haben innerhalb kurzer Zeit völlig unerwartet den Preis von 190 € auf 270 € pro Tonne Pellets erhöht, wodurch die Nachfrage nach Pelletskessel schlagartig zusammengebrochen ist) kam von der Firma Ö. Ende November 2006 ein Lieferstopp. Zu diesem Zeitpunkt war nicht absehbar, wie lange die „Lieferpause“ dauern würde. Tatsächlich kam im Jahre 2007 seitens der Firma Ö. kein einziger Abruf für die Kessel und die slowakische Schwestergesellschaft (und damit auch die tschechische Schwestergesellschaft) ist auf dem Lager sitzen geblieben. Dieser massive Einbruch der gesamten Branche war nicht vorhersehbar und hat die Bf. und die Schwestergesellschaften massiv belastet.

Im Jahr der Rechnungslegung wäre die Schwestergesellschaft zahlungsfähig gewesen. Die monatliche Abrechnung war kein Thema, da die Abrechnung mit Jahresende vereinbart war. Auf Grund der eingangs dargestellten hohen Vorratsfertigung und des plötzlichen Lieferstopps waren jedoch erhebliche finanzielle Mittel gebunden, trotzdem waren die laufenden Kosten zu decken, um die slowakische Schwestergesellschaft wirtschaftlich am Leben zu erhalten. Eine Einforderung dieses Betrags hätte zur Zahlungsunfähigkeit und zur Insolvenz geführt.

Erst im Verlauf des Frühjahrs 2008 liefen die Lieferungen an Ö. (über die tschechische Schwestergesellschaft) langsam wieder an. Nach Auslieferung des gesamten Lagers

(600 Kessel) an Ö. wurden die Aktivitäten der slowakischen Schwestergesellschaft im Wesentlichen eingestellt, lediglich Servicearbeiten und Verkauf wurden am „Leben“ erhalten, in der Hoffnung, dass der Kesselverkauf wieder für Umsatz und Einkünfte sorgen werde. Dies kam jedoch nicht zustande, sodass ab Mitte 2009 die slowakische Schwestergesellschaft praktisch zu existieren aufhörte, was sich auch aus den Jahresabschlüssen ab 2009 ableiten ließe. Aus diesem Grund wäre man bei der Erstellung der Bilanz im Jahr 2009 davon ausgegangen, dass die Forderung endgültig uneinbringlich sei.

Mit Vorhalt vom 11. September 2013 forderte das Finanzamt zur Vorhaltsbeantwortung vom 2. September 2013 weitere Ergänzungen. Bei der slowakischen Schwestergesellschaft sei für die tschechische Schwestergesellschaft ein Lager von rd. 600 Kesseln aufgebaut worden, auf dem die slowakische Schwestergesellschaft auf Grund der Krise im Jahr 2007 sitzen geblieben sei. Unklar sei, ob die slowakische Schwestergesellschaft Besitzer dieser Kessel war oder ob die Kessel nur bei der slowakischen Schwestergesellschaft für die tschechische Schwestergesellschaft zwischengelagert wurden. In diesem Zusammenhang sei auch die Aussage „auf Grund der hohen Vorratsfertigung und des plötzlichen Lieferstopps waren jedoch erhebliche finanzielle Mittel gebunden“ nicht verständlich. Wenn für die tschechische Schwestergesellschaft die beigestellten Kessel bearbeitet und die Leistungen an tschechische Schwestergesellschaft verrechnet wurden, sei es unklar, welche erheblichen Geldmittel dann gebunden waren.

Weiters seien die Aktivitäten der slowakischen Schwestergesellschaft in Folge im Wesentlichen eingestellt und lediglich Servicearbeiten und Verkauf wurden am Leben erhalten. Unklar sei, für welche Kunden welche Servicearbeiten durchgeführt bzw. an welche Kunden welche Waren verkauft wurden.

Die Rechnung der Bf. an die slowakische Schwestergesellschaft vom 21. Dezember 2007 umfasste einen Rechnungsbetrag von 53.398,40 €. In dieser werde von einer Vereinbarung vom 10. Jänner 2007 gesprochen. Laut dieser Rechnung seien Aufträge akquiriert, Kunden betreut, Mängel behoben und Beschaffungen durchgeführt worden. Um genauere Konkretisierung wurde seitens des Finanzamtes ersucht. Weiters sei als Zahlungsweise „vereinbarungsgemäß in Kompensation mit Lieferungen bis 15. Dezember 2008“ vermerkt. Um welche Lieferungen es sich dabei handeln hätte sollen und warum diese nicht stattfanden, bleibe unklar.

Im Antwortschreiben vom 8. November 2013 führte die steuerliche Vertreterin der Bf. u.a. aus, dass es sich somit nicht um Vorräte der slowakischen Schwestergesellschaft, sondern um Vorräte der tschechischen Schwestergesellschaft, die von der slowakischen Schwestergesellschaft als Auftragnehmer weiterbearbeitet wurden, gehandelt hätten. Aus diesem Grund können in der Bilanz der slowakischen Schwestergesellschaft auch keine Vorräte auftauchen. Dementsprechend seien Räumlichkeiten für ein Lager angemietet worden. Die Werkstatt, in welcher die angeführten Arbeiten vorgenommen wurden, befand sich auf dem Areal und im Besitz der Firma I., welche der slowakischen

Schwestergesellschaft zur Verfügung gestellt wurde. Die angeführte Bindung erheblicher Geldmittel resultierte aus dem Umstand, dass im Zusammenhang mit der Erbringung der angeführten Dienstleistungen bei der slowakischen Schwestergesellschaft Kosten angefallen seien, die fertigen Kessel jedoch auf Grund der Pelletskrise mangels Nachfrage nicht ausgeliefert werden konnten.

Die Vereinbarung vom 10. Jänner 2007 zwischen der Bf. und der slowakischen Schwestergesellschaft wurde abgeschlossen, um die aufgelaufenen Reise- und Arbeitskosten abzudecken, die seitens der Bf. (insbesondere durch den Geschäftsführer DI H.) für die slowakische Schwestergesellschaft durchgeführt wurden. Nach dem unerwarteten Stopp der Kessellieferungen an Ö. war angedacht, die Kessel für Ö. direkt in der Slowakei fertig zustellen. Zu diesem Zeitpunkt war nicht absehbar, dass es über ein Jahr dauern würde, bis die ersten der über 600 Stück auf Lager liegenden Kessel abgerufen würden. Inzwischen absolvierte D.I. H. intensive Reise- und Verhandlungstätigkeiten, um den Vertrieb in Schwung zu bringen. Betont werde nochmals, dass 2007 das Jahr der Pellets-Krise war und demzufolge die Nachfrage nach Pellets-Kesseln einen Tiefpunkt erreichte. In weiterer Folge habe die slowakische Schwestergesellschaft den Verkauf von Kesselanlagen in der Slowakei mit Nachdruck betrieben und auch regelmäßige Servicearbeiten durchgeführt. Auch wurden von Herrn DI H. heikle Kunden mehrfach im Zusammenhang wegen geltend gemachter Reklamationen besucht sowie Verhandlungen mit potentiellen Vertriebspartnern in der Ukraine geführt. Die Bf. betonte, dass die Verrechnung der Leistungen im Jahr 2007 auf Basis einer fremdüblichen Vereinbarung erfolgte. Auf Grund der in der Zwischenzeit eingetretenen Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der slowakischen Schwestergesellschaft wäre im Jahr 2009 aufgrund objektiver Kriterien (die auch gegenüber fremden Unternehmen in gleicher Weise zur Anwendung gelangt wären) eine vollständige Abschreibung der Forderung erforderlich gewesen und es liege somit keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

In der in den Akten erliegenden Stellungnahme vom 27. November 2013 führte das Finanzamt u.a aus, dass die Kostentragung durch die Bf. seit vielen Jahren erfolgt sein dürfte. Es gebe aber keine Unterlagen darüber, wie sich die jährlich unterschiedlichen Personalkosten auf den Einkaufspreis der Kessel ausgewirkt haben. Darüber hinaus fehlen also klare und eindeutige Vereinbarungen, wie sie zwischen fremden Unternehmen üblich seien. Es bestehe keine Möglichkeit nachvollziehen, wie bzw. dass diese übernommenen Kosten in den Einkaufspreisen miteinkalkuliert waren. Weder im Prüfungsverfahren noch in der Beschwerde sei eine Dokumentation der ungewöhnlichen und nicht fremdüblichen Preisgestaltung vorgelegt worden.

Zur Tz. 2 des Prüfungsberichtes Forderungsabschreibung gegenüber der slowakischen Schwestergesellschaft sei anzuführen, dass zwecks Klärung der wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen den Schwestergesellschaften bzw. zur Klärung der Möglichkeit einer Begleichung der Forderung der Bf. durch die slowakische Schwestergesellschaft um Beantwortung von Details zu den vorgelegten Bilanzen

und Erfolgsrechnungen ersucht wurde. So ergaben sich z.B. folgende Fragen: Gab es außer der tschechischen Schwestergesellschaft noch weitere Kunden der slowakischen Schwestergesellschaft, Aufgliederung der Lieferforderungen und Lieferverbindlichkeiten zu den jeweiligen Bilanzstichtagen. Auf Grund der vorhandenen Informationen ergebe sich nach Ansicht des Finanzamtes folgender Sachverhalt:

Die slowakische Schwestergesellschaft wurde im Jahr 2006, die Bf. im Jahr 1992 und die tschechische Schwestergesellschaft im Jahr 1996 gegründet (die H. Holding GmbH als 100% Gesellschafterin der Bf. und der tschechischen sowie 92% der slowakischen Schwestergesellschaft). Ab dem Jahr 2006 übernahm die slowakische Schwestergesellschaft Schweißarbeiten von Biomassekesseln, die ihr die tschechische Schwestergesellschaft zur Bearbeitung übergab (wer diesen Tätigkeiten davor erbrachte, sei nicht bekannt) und in Folge von der tschechischen Schwestergesellschaft an die Bf. verkauft wurden. Folglich waren die Kessel Eigentum der tschechischen Schwestergesellschaft, die im Jahr 2007 bedingt durch einen Lieferstopp eines Abnehmers der Bf. 600 Kessel auf Lager hatte. Die mit der Produktion dieser Kessel verbundenen Aufwendungen belasteten die tschechische Schwestergesellschaft als Eigentümerin der Ware, die dann 2008 doch an österreichische Abnehmer (über die Bf.) verkauft werden konnte.

In den Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2. September 2013 und 8. November 2013 wird auch auf Verkaufsaktivitäten der slowakischen Schwestergesellschaft hingewiesen (offensichtlich zusätzlich zu der Leistungserbringung an die tschechische Schwestergesellschaft). Welche Waren die slowakische Schwestergesellschaft produzierte oder einkaufte und dann verkaufte bzw. wie hoch der Anteil dieser am Gesamtumsatz war, sei nicht mitgeteilt worden. Deshalb könne auch die in der Rechnung vom 21. Dezember 2007 angeführte Art der Bezahlung „durch Kompensation mit Lieferungen bis 15. Dezember 2008“ nicht nachvollzogen werden. Die Bf. bezog die Kessel von der tschechischen Schwestergesellschaft und es gebe auch keine Hinweise, dass die Produktion von Tschechien in die Slowakei hätte verlagert werden sollen. Da es also zu keiner Kompensation kam bzw. kommen konnte, hätte jeder fremde Gläubiger bereits im Laufe des Jahres 2008 entsprechende Einbringungsmaßnahmen gesetzt, wie z.B. eine Vereinbarung über Tilgung in Raten. Eine solche, zumindest Teilbegleichung, wäre auf Grund des zum 31.12.2008 in der Bilanz der slowakischen Schwestergesellschaft ausgewiesenen Bankguthabens möglich gewesen. Weitere notwendige Geldmittel hätte die Gesellschafterin z.B. durch Einzahlung des offenen Stammkapitals einbringen können. Somit sei davon auszugehen, dass die Forderung der Bf. nur auf Grund des Naheverhältnisses der beiden Schwestern bzw. deren gesellschaftsrechtlicher Verflechtung unbeglichen blieb. Dass die Forderung nicht werthaltig war, konnte auf Grund der vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 29. Jänner 2015 wurde die bisher nicht übermittelte Stellungnahme der Außenprüfung der Bf. zugemittelt und ihr gleichzeitig die Bedenken mitgeteilt, dass die Bf. für die slowakische Schwestergesellschaft entsprechend

der Vereinbarung mit ihren Leistungen in Vorlage getreten sei und über die Bezahlung der Leistungen keine konkreten Zahlungsziele vereinbart wurden. Außerdem seien für die Bevorschussung der verrechneten Aufwendungen keine Sicherheiten vereinbart worden, obwohl entsprechend dem bf. Vorbringen Ende 2006 eine massive Erhöhung der Pelletspreise und Umsatzeinbrüche auf Seiten der Pelletsöfenproduzenten zu befürchten gewesen seien. Abgesehen davon bestehe zwischen beiden Gesellschaften – von den verrechneten Assistenzleistungen abgesehen - keine unmittelbare Leistungsbeziehung, sodass der unmittelbare wirtschaftliche Vorteil der Geschäftsbeziehung für die Bf. nicht ohne weiteres erkenn- bzw. nachvollziehbar wurde. Das bisherige Vorbringen deute eher darauf hin, dass unmittelbarer Nutznießer dieser Vereinbarung die slowakische Schwestergesellschaft, die als verlängerte Werkbank der tschechischen Schwestergesellschaft agierte, war.

In seiner schriftlichen Stellungnahme vom 15. April 2015 gab der Geschäftsführer der Bf. die Firmengeschichte bzw. seinen eigenen beruflichen Werdegang als Baustellenleiter und Zivilingenieur für Wirtschaftsingenieurwesen und Maschinenbau wieder.

Nach der politischen Wende habe das Geschäft für Montageüberwachungen abgenommen, da sich auch die tschechischen Experten mehr und mehr für solche Tätigkeiten bewerben konnten. Daher musste er sich mit anderen Geschäftsfeldern insbesondere der „erneuerbaren Energie“ beschäftigen wie z.B. Biomasse-Heizanlagen. Es habe sich bald herausgestellt, dass ein Verkauf von K. gelieferten Biomassekesseln praktisch unmöglich war, da die Kessel (K. lieferte nur bis 100 kW) hauptsächlich für Privathaushalte, Schulen, Kindergärten und kleine Pensionen und Gasthäuser möglich waren. Für diese Kunden sei der importierte Kessel kaum leistbar gewesen. Also konnte nur eine kostengünstigere tschechische Fertigung solcher Kessel zu einem erfolgreichen Verkauf führen.

Die ersten Versuche mit einem tschechischen Partner in einer gemieteten Halle auf einer früheren Kolchose seien nicht zufriedenstellend verlaufen und führten in weiterer Folge 1996 zur Gründung der tschechischen Schwestergesellschaft in Sedliste bei Frydek-Mistek. Die Industrieregion um Ostrava habe ein Potenzial an Fachkräften wie Schweißern gehabt. Der Umfang der erhaltenen Fertigungsaufträge sei noch gering und die ersten Jahre seien äußerst schwierig und verlustreich gewesen, sodass von Graz mit entsprechender Hilfe investiert werden musste. Der Verkauf von „kleinen“ Kesseln unter 100 kW sei auch durch die tschechische Fertigung nicht leichter gewesen, wobei es gelang, eine große Kesselserie auf den Markt zu bringen. Es sei das Gelände der früheren Kolchose gekauft und die bestehende, aber kleine Halle nach und nach für die Kesselfertigung adaptiert und mit einem Zubau vergrößert worden.

Der Investitionsschub sei 2002–2003 gekommen, wobei sich die Stückzahlen nahezu von Jahr zu Jahr verdoppelten. Als wahres Problem erwies sich der Engpass bei qualifizierten Kesselschweißern, denn bald nach der Wende gingen die besten ins westliche Ausland, wo sie bedeutend mehr verdienen konnten. Um das Arbeitsprogramm zu bewältigen, sei er gezwungen gewesen, Leihschweißer aus der Slowakei aufzunehmen, wobei sich

eine enge Kooperation mit der Firma I. in der Ostslowakei ergab, die gut ausgebildete Leihschweißer zur Verfügung stellen konnte. Aufgrund der Bedarfsprognose, die eine stetige Zunahme der Stückzahlen voraussagte, hätte er sich entschlossen, eine Werkstatt mit den nötigen Schweißmaschinen für die Kesselfertigung in L. (Slowakei) einzurichten.

In der weiteren Folge sei es zur Gründung der slowakischen Tochterfirma (Schwestergesellschaft) gekommen, wobei vorerst sämtliche Teile für den Kessel in Sedliste (tschechische Schwestergesellschaft) gelasert, die Kesselkörper eingerollt und mit Verbrauchsmaterial, wie Elektroden, Arbeitshandschuhe und Werkzeug nach L. (Slowakei) transportiert, nach Fertigstellung (geschweißt und abgedrückt) abgeholt, wieder nach Sedliste verbracht und dort lackiert und für die Auslieferung fertig zusammengebaut worden seien. Es sei geplant gewesen, die gesamte Arbeit in L. durchzuführen und direkt auszuliefern. Bei der tschechischen Schwestergesellschaft wollte er sich auf namentlich genannte andere Kunden konzentrieren.

Im November 2006 sei es zu einem totalen Abnahmestopp von Pelletskesseln gekommen, weil der Pelletspreis in Österreich von den Produzenten um 30% erhöht wurde. Aufgrund der bisherigen großen Nachfrage sei man gezwungen gewesen, etwa 3-4 Wochen auf Vorrat zu fertigen, sodass plötzlich 600 Kesselteile (unverkäuflich) auf Lager waren. 2007 sei das absolute Katastrophenjahr (Halbierung des Umsatzes von 2006) gewesen.

Die Stahlbaufertigung als Kesselersatz bei der tschechischen Schwestergesellschaft aufzunehmen sei keine gute Entscheidung gewesen, da die mühsam herein genommenen Aufträge nur mit Verlust abgeschlossen wurden. So wurde der Gewinn des Jahres 2006 in das katastrophale Verlustgeschäft des Jahres 2007 „verpulvert“. Niemand konnte glauben, dass dieser Pellets-Kessel-Stillstand ca. 1,5 Jahre dauern würde. Über Vorschüsse und Zwischendarlehen konnten die wesentlichen Lieferverbindlichkeiten abgedeckt werden. Nachdem das Lager abgebaut war, wollte man für die Firma Ö. keine Kessel mehr fertigen, da sich inzwischen die zweite Katastrophe (2008) ereignete: Die tschechische Krone wurde in einem Jahr um gut 25% aufgewertet. Von knapp über 30 CZK auf bis zu 24,5 CZK pro Euro. Pro verkauften Pelletskessel sei um 25% weniger an tschechischen Kronen erlöst worden, was bedeutete, dass keine Spanne mehr vorhanden war.

Die Ironie des Schicksals war, dass die Firma Ö. ab Mitte 2008 mit den Bestellungen derart hochgefahren sei, dass die Fertigung ohne die slowakische Hilfe nicht erfolgen konnte. Die slowakische Schwestergesellschaft sei inzwischen aufgelöst gewesen und hatte kein Personal mehr. Ö. wollte im letzten Quartal 2008 wieder jeden Tag einen LKW mit 26 Kessel geliefert erhalten und dann kam mit Jahresende 2008 wieder ein Lieferstopp. Es gab 2009 keine weiteren Lieferungen. Es wurde in Tschechien auf Grund schlechter sich nicht bessernder Auftragslage das Personal weiter reduziert. Die Firma musste aber fünf Monatslöhne weiter bezahlen, was große Kosten verursachte. Letztendlich wurden die Leasingmaschinen nach Österreich transportiert und es hatten drei Gläubiger der tschechischen Schwestergesellschaft Konkurs beantragt.

Die Bf. mit dem Standort Graz hatte den Generalvertrieb (ohne Tschechien und Slowakei, Schwestergesellschaften) für alle in Tschechien und der Slowakei gefertigten Kessel über. Zudem sei sie für die Überwachung sämtlicher Produktionsprozesse und Qualitätssicherung verpflichtet gewesen. Zur Absicherung der Aufträge seien ständige Akquisitionsreisen und insbesondere 2009 sei ein intensiver Eingriff bei der tschechischen Schwestergesellschaft notwendig gewesen, um kostensparende Reorganisationsmaßnahmen und Restrukturierungsritte einzuleiten.

Diese Personalkosten seien von der Bf. mit der Erwartung getragen worden, dass bei Erfolg in Zukunft wieder entsprechende Gewinne erzielt und die eingesetzten Kosten kompensiert werden. Letztlich wäre damit der entsprechende Gewinn bei der Bf. abzusichern gewesen. Zu allem Überdruss hätte der Geschäftsführer der Bf. sehr raffiniert kaschierte Veruntreuungen durch seine österreichische Vertrauensperson und des tschechischen Managers feststellen müssen. Die Bf. konnte keine Sicherheiten vereinbaren, da sie die Sicherheit selbst in der Hand hatte, sofern Aufträge von den Auftraggebern gekommen wären, die zur Absicherung der Produktion bei den Gesellschaften geführt hätten. Sie sei verpflichtet gewesen, der slowakischen Schwestergesellschaft nicht die Geschäftsbasis durch den Abzug des vorübergehend vorhandenen Geldes zu entziehen, denn es mussten die auf Lager liegenden Kessel fertiggeschweißt und der Servicebetrieb für den Verkauf aufrechterhalten werden.

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf.

zu Pkt. 1 (nicht verrechnete Personalkosten) aus, dass diese als originäre Personalkosten zu betrachten sind. Diese strittigen Personalkosten beinhalten den Aufwand für Produktionsüberwachung, -sicherung und Aufrechterhaltung der Lieferbereitschaft gegenüber den österreichischen Kunden der Bf. Weiters sei zu beachten, dass die Personalkosten zum Verhältnis zur Umsatzhöhe im Jahr 2008 nur 5,2 % betragen haben und bei einer wie von der Betriebsprüfung geforderten Kürzung der Personalkosten diese nur mehr 2,4 % der Umsatzerlöse betragen würden. Im Jahr 2009 würden nach der Kürzung der Personalkosten von nur mehr 1% der Personalkosten betragen und im Jahr 2010 nur 0,3 %. Zusätzlich waren im Jahr 2009 die Personalkosten

für einen Mitarbeiter Herrn D. von der Bf. zu bedienen, die im Hinblick auf Investorensuche und Kapitalmaßnahmen zu sehen seien. Weiter würde die von der Betriebsprüfung geforderte Verrechnung der Personalkosten an die tschechische Schwestergesellschaft eine Primärberichtigung im Sinne internationaler Verrechnungsrichtlinien darstellen. Eine Sekundärberichtigung auf tschechischer Seite wurde bislang nicht durchgeführt bzw. allenfalls wäre dafür ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Im Hinblick auf die angenommene Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft der Bf. sei der Vorteil, der aus der Nichtverrechnung der Personalkosten entstanden ist, nicht nachvollziehbar.

Zu Pkt. 2 (Forderungsabschreibung): Die Bf. ist weiterhin der Ansicht, dass keine Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft gewollt und beabsichtigt war. Eine allfällige Vorteilszuwendung könnte nur den werthaltigen Teil der Forderung betreffen. Zur speziellen Zahlungskondition ("vereinbarungsmäß in Kompensation mit Lieferung bis Dez. 2008") sei auszuführen, dass geplant war, dass die slowakische Schwestergesellschaft direkt Lieferungen an die Bf. ausführt und damit die Ansprüche der Bf. aus dieser Rechnung bedient werden hätten können. Aufgrund externer Umstände (Pelletskrise ab 2006) konnte diese Verrechnung nicht mehr durchgeführt werden. Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die slowakische Schwestergesellschaft überschuldet war und eine allfällige vorzeitige Bedienung der Forderung als Gläubigerbegünstigung hätte gesehen werden können. Die Personalaufwendungen im Zusammenhang mit der slowakischen Schwestergesellschaft wurden deshalb getätig, da man mit dem Überwinden der sogenannten Pelletskrise auch mit einer Beseitigung des negativen Eigenkapitals der slowakischen Schwestergesellschaft gerechnet habe. Im Nachhinein betrachtet ist diese Beseitigung des neg. Eigenkapitals nie eingetreten.

Der Vertreter des Finanzamtes führte zu Pkt. 1 (Nichtverrechnung von Personalkosten) aus, dass aufgrund fixer Kaufpreisvereinbarungen mit inländischen Kunden eine Einsatzkalkulation des Handelsbetriebes der Bf. vorhanden sein muss. Dieser kalkulatorische Einstandspreis der Bf. könne grundsätzlich keine Personalkosten für techn. Unterstützungen der tschechischen Schwestergesellschaft beinhalten. Zum prozentuellen Personaleinsatz eines Handelsbetriebes sei erwähnt, dass grundsätzlich für die Umsatzgebarung der Bf. der Geschäftsführer DI. H. zuständig war und damit ein Betriebsvergleich mit ähnlich gelagerten Handelsbetrieben prozentuell nicht möglich ist.

Zu Pkt. 2 (Forderungsabschreibung) sei erwähnt, dass die Behörde eine Kompensation zwischen der Bf. und der slowakischen Schwestergesellschaft nicht nachvollziehen kann, da eine direkte Geschäftsbeziehung zwischen beiden Firmen nicht vorhanden war. Fremdüblich wäre die Vorgangsweise, dass man Einbringungsmaßnahmen in Form von rechtsanwaltlichen Schreiben etc. setzt oder Teilbegleichungen vereinbart. Nach Ansicht der Behörde ist die Forderung aufgrund des Naheverhältnisses der Gesellschaftsstrukturen und der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen unbeglichen geblieben.

Der Bf. Vertreter repliziert auf die Ausführungen des Finanzamtes wie folgt:

„Zu Pkt. 1 Es ist nachvollziehbar, dass die tschechische Schwestergesellschaft diese strittigen nicht verrechneten Personalkosten nicht in ihre Kalkulation einbezogen haben kann, da ihr diese nicht bekannt waren. Waren sie ihr bekannt gewesen, hätte sie diese Kosten in ihre Kalkulation einberechnet. Hinsichtlich der strittigen Personalkosten des Dienstnehmers Herrn Sch. ist aufzuführen, das dieser als Assistent von Herrn DI. H. eingestellt wurde und zur Einschulung an die tschechische Schwestergesellschaft entsandt wurde.“

Zu Pkt. 2 ist auszuführen, dass ein allfälliges, zu einem bestimmten Zeitpunkt positives Bankkonto einer Gesellschaft noch nicht zu einem positiven Eigenkapital führt. Durch eine Abdeckung der Forderung hätte sich der Geschäftsführer der Gefahr einer Gläubigerbevorzugung ausgesetzt. Es wäre aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht sinnvoll, wenn die slowakische Gesellschaft nicht in eine Leistungsbeziehung zur Bf. getreten wäre, um damit eine Verrechnungsmöglichkeit zu ermöglichen.“

Über die überreichte Beschwerde/Berufung wurde erwogen:

Zu Punkt 1: Verdeckte Ausschüttung – tschechische Schwester gesellschaft (Personalkosten):

Die Tatsache, dass die Bf. für ihre tschechische Schwester gesellschaft nicht weiter verrechnete Assistenzleistungen in der von der Außenprüfung festgestellten Höhe erbrachte, ist nicht weiter strittig. Entsprechende Vereinbarungen über die Art der Kompensation mit Liefergeschäften (Wareneinkauf) konnten nicht vorgelegt werden und wurden auch nicht nachgewiesen. Eine entsprechende Gegenverrechnung sei nach Ansicht der Bf. in Form niedrigerer Einkaufspreise der Pelletsöfen erfolgt, die von der Schwester gesellschaft bezogen wurden.

In rechtlicher Hinsicht ist daher strittig, ob es zu einem die Annahme verdeckter Ausschüttungen ausschließenden anzuerkennenden Vorteilsausgleich gekommen sei. Die tschechische Schwester gesellschaft ist, da sie über die gemeinsame Holding mit der Bf. verbunden ist, bei der Qualifikation eines Vorteilsausgleichs wie ein Gesellschafter zu betrachten. Daher können nicht fremdübliche Geschäftsbeziehungen zu Schwester gesellschaften verdeckte Ausschüttungen an die Mutter gesellschaft und in der weiteren Folge verdeckte Einlagen in die Schwester (Tochter gesellschaft) bewirken.

Was nun die Annahme eines anzuerkennenden Vorteilsausgleichs anlangt ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber sind grundsätzlich auf Basis einer Einzelbetrachtung zu beurteilen; es kann somit durch eine bestimmte Leistungsbeziehung eine verdeckte Ausschüttung, durch eine andere eine verdeckte Einlage vorliegen. Der Vorteilsausgleich ermöglicht – ausnahmsweise – eine kompensatorische Betrachtung i. Z. m. verdeckten Ausschüttungen und Einlagen.

Ein solcher liegt dann vor, wenn dem Vermögensvorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein vom Anteilsinhaber der Körperschaft gewährter Vorteil gegenübersteht. Die überhöhte Vermögenszuwendung der Körperschaft wird durch eine gleichwertige Zuwendung des Anteilsinhabers ausgeglichen. Eine verdeckte Ausschüttung ist bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleichs ausgeschlossen.

Für einen Vorteilsausgleich reicht ein bloßes Gegenüberstehen von Vorteilen des Gesellschafters und aufrechenbaren Vorteilen der Gesellschaft nicht aus, sondern es ist eine enge Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb deren ein Vorteilsausgleich erfolgen soll, erforderlich. Vorteile von Körperschaft und Anteilsinhaber müssen in einem eindeutigen Zusammenhang stehen. Zusätzlich muss eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilausgleich bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; Raab/ Renner in: Quatschnigg/Renner/ Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988²⁴, § 8 Tz. 187/1).

Der Hinweis der Bf., dass die nichtverrechneten Vorleistungen der Bf. eine Erhöhung der Anschaffungskosten und damit in gleicher Höhe des Wareneinsatzes bewirkt hätte, reicht nicht aus, zumal keine Quantifizierung der Leistungen der Bf. mit den bezogenen Waren so ohne Weiteres hergestellt werden kann. Im Übrigen scheint die Bf. Ursache und Wirkung zu vermengen, in dem sie technisch eine Kompensation behauptet ohne allerdings ein ausreichendes Tatsachensubstrat zu liefern, zumal sie auch keine entsprechende Preisgestaltung der Warenbezüge aufzeigt, sondern dies vielmehr durch allgemein formulierte Wirtschaftlichkeitsüberlegungen auszugleichen versucht.

Daran vermögen auch die von der Bf. vorgebrachten Personalkosten/ Umsatzrelationen der Bf. wenig ändern, wenn sie darin eine fixe Verhältnismäßigkeit davon abzuleiten versucht. Im Übrigen führt sie selbst aus, dass die strittigen Kosten der Produktionsüberwachung, Produktionssicherung der tschechischen Schwestergesellschaft gedient hätten. Außerdem sei Herr D. im Zusammenhang mit Investorensuche und Kapitalmaßnahmen abgestellt und Herr Sch. als Assistent der Geschäftsleitung (des Geschäftsführers DI. H.) eingestellt und zur Einschulung an die tschechische Schwestergesellschaft entsandt worden. Ebenso konnte an Hand eines vom Bf. der in der mündlichen Verhandlung vorgestellten Schaubildes und dem übrigen Vorbringen im Verwaltungsverfahren unschwer geschlossen werden, dass sie ausschließlich eine Handelstätigkeit entfaltete und die Pelletsöfen an ihre Kunden in Österreich weiterveräußerte. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass eine derartige Überwachung der Produktionstätigkeit durch eine Abnehmerfirma sich als höchst unüblich darstellt und nur aus der gesellschaftlichen Verflechtung erklärbar erscheint. Im Übrigen ist die Investoren- und Abnehmersuche ausschließlich Sache der produzierenden tschechischen Schwestergesellschaft und ihrer Gesellschafter (Muttergesellschaft der Bf.).

Nicht ausreichend ist, dass den Vorteilen des Gesellschafters bloß aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen (Heinrich, SWK 6/1999, S 167). Ein allfälliger Tatsachenzusammenhang kann einer solchen Vereinbarung nicht gleichgehalten werden (VwGH 24.11.1993, 92/15/0108, 0114). Eine zu wenig differenzierte Zuwendungsaufrechnung, die bloß auf den Saldovorteil abstellt, kommt fast zwangsläufig mit dem Einkommensprinzip in Konflikt. Aus dieser Sicht geht es nicht an, Vorteilszuwendungen auf Ebene der Anteilsinhaberschaft zu einem Saldo zusammenzuziehen. Wäre nämlich von der Gesellschaft und dem Gesellschafter eine Saldierung beabsichtigt gewesen, hätte dies auch in der unternehmensrechtlichen

Buchhaltung seinen Niederschlag finden müssen (Erk. v. 17.4.2014, RV/7100562/2012; vgl dazu *Raab/Renner, BFGj 9/2014, 326 f.*)

Die steuerliche Beachtlichkeit des Vorteilsausgleiches wird von der österreichischen Literatur zwar nicht ausgeschlossen, aber eher restriktiv beurteilt (*Wiesner, SWK 13/14/1984, A I 177; Paukowitsch, FJ 9/1985, 139 f; Ressler/Stürzlinger in L/S/S § 8 Rz 137; Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGj 3/2014, 113*), weil dessen Anerkennung jedenfalls problematisch ist.

Zu 2: Forderungsabschreibung gegenüber der slowakischen Schwestergesellschaft:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht kann sich das Bundesfinanzgericht weder der Argumentation des Finanzamtes noch der Bf. vollends anschließen.

Im Unterschied zu Punkt 1 hat die Bf. mit ihrer slowakischen Schwestergesellschaft eine Vereinbarung über die Verrechnung von Leistungen am 10. Jänner 2007 abgeschlossen, die dann mit Rechnung vom 21. Dezember 2007 über einen Betrag von 53.398,40 € erfolgte. Allerdings wurden die Zahlungsmodalitäten recht allgemein „in Kompensation mit Lieferungen bis 15. Dezember 2008“ bestimmt.

Welche Leistungsbeziehungen dafür in Frage gekommen wären, wurden von der Bf. recht unbestimmt mit der Aufnahme der künftigen Produktion durch die slowakische Schwestergesellschaft und anschließender Direktlieferung an die Bf., zu der es auf Grund externer Umstände (Pelletskrise November 2006, Stellungnahme vom 15.4.2015, Seite 3 Abs. 5) nicht gekommen sei, umschrieben. In diesem Zusammenhang ist jedoch festzustellen, dass die ausgewiesene Forderung bereits auf Grund einer Vereinbarung vom 10.1.2007 zustande kam. Somit war seitens der Bf. schon absehbar, dass die in der Rechnung vereinbarte Kompensation voraussichtlich nicht zu Stande kommen würde.

Im Übrigen ist es im Geschäftsleben unüblich für einen fremden Schuldner mit Vorleistungen dauernd in Vorlage zu treten, ohne ein angemessenes Äquivalent (Leistung) zu erhalten. Es ist im Wirtschaftsleben völlig lebensfern, dass Gläubiger laufend Leistungen mit langfristigen Zahlungszielen erbringen, um dafür lediglich eine risikobehaftete Forderung zu erhalten. Daher kann die Geschäftsbeziehung nur dahingehend gedeutet werden, dass die Bf. auf Anordnung und mit Wissen und Wollen ihrer Muttergesellschaft diese Leistungen erbracht hatte. Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang auch von der Bindung erheblicher Geldmittel bei der slowakischen Schwestergesellschaft resultierend aus der Erbringung von Dienstleistungen für Pelletsöfen an die tschechische Schwestergesellschaft anführt, die letztendlich infolge der Pelletskrise nicht ausgeliefert werden konnten, gibt sie inzident zu erkennen, dass die unbezahlten Assistenzleistungen, die zwar eingebucht, aber letztendlich nicht bezahlt wurden, dazu dienten, den Betrieb der slowakischen Schwestergesellschaft aufrecht zu halten. Gerade diese Aufgabe fällt nicht in die Verantwortung der Bf., sondern der gemeinsamen Muttergesellschaft bzw. der Gesellschafter der slowakischen Gesellschaft, denn es liegt an diesen, ihre Gesellschaft mit ausreichenden Mitteln auszustatten, um ihr

den Geschäftsbetrieb zu ermöglichen. Eine andere Interpretation der Vorgehensweise der Bf. scheint nicht weiter verständlich, denn ein fremder Gläubiger geht mit einer „normalen“ Dienstleistung idR kein derartiges Geschäftsrisiko ein. Mit anderen Worten beteiligt sich kein fremder Gläubiger derart am Risiko der Schuldnerin, um am Ende mit einer wertlosen Forderung dazustehen.

Aus diesen Gründen können weitere Erörterungen, wann eine allfällige Uneinbringlichkeit der Forderung eingetreten war, entfallen, zumal schon aus den allgemein gehaltenen Hinweisen der Bf., dass eben nur jährlich abgerechnet werde sowie ein Zahlungsziel von einem Jahr nach Abrechnung vereinbart wurde (bezogen auf einzelne regelmäßig erbrachten Leistungen fast zwei Jahre) zu schließen ist, dass die Bf. die ohnehin nicht ernstlich für einbringlich gehaltenen verrechneten Leistungen auch tatsächlich einbringlich machen wollte, sondern sie anlässlich der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung der slowakischen Schwestergesellschaft die Forderung ausgehend von ihrer Rechtsansicht erfolgswirksam ausbuchte. Was die Werthaltigkeit der Forderung anlangt, kann den bf. Ausführungen zwar gefolgt werden, jedoch erweisen sie sich als unbedeutlich, zumal das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen gedanklich bereits bei Anfallen des Aufwandes anzunehmen sein wird.

Es ist daher zusammenfassend davon auszugehen, dass die Bf. im Jahr 2007 Leistungen an die slowakische Schwestergesellschaft erbrachte, obwohl sie von Anfang an nicht mit der Einbringlichkeit der darauf resultierenden Forderung gerechnet habe (VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148). Daher ist in wirtschaftlicher Hinsicht die gegenständliche Forderung in steuerrechtlicher Hinsicht von Anfang an als nicht rechtswirksam entstanden zu betrachten, weshalb eine steuerlich nicht anzuerkennende Forderung auch nicht erfolgswirksam ausgebucht werden kann.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Graz, am 30. November 2015