

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführerin, über die Beschwerde vom 30.3.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 3.3.2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2008 und Körperschaftsteuer 2008; vom 4.3.2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2009 und Körperschaftsteuer 2009; vom 5.3.2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2010 und Körperschaftsteuer 2010; vom 2.3.2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2011 und Körperschaftsteuer 2011 und vom 9.3.2015 betreffend Körperschaftsteuer 2012 sowie die Haftungsbescheide vom 27.2.2015 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 - 2010 und 2012 und vom 25.2.2015 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 in der Sitzung am 22.11.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 - 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide betreffend **Körperschaftsteuer** 2008 - 2012 werden **abgeändert**.

Die Körperschaftsteuer 2008 wird mit 115.446,30 Euro festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer 2009 wird mit 86.731,73 Euro festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer 2010 wird mit 80.585,16 Euro festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer 2011 wird mit 105.930,54 Euro festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer 2012 wird mit 131.554,03 Euro festgesetzt.

Die angefochtenen Bescheide betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer** werden – ersatzlos – **aufgehoben**.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die A GmbH (im Folgenden Bf.), wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6.12.2006 als 100-prozentige Tochtergesellschaft der kurz zuvor ins Leben gerufenen A Holding AG mit Sitz in der Schweiz gegründet.

Weiters erfolgte die Gründung der Fa. A AG mit Sitz in der Schweiz als Schwestergesellschaft der Bf. Die A AG, Schweiz ist gleichzeitig einziger Kunde hinsichtlich des Hauptgeschäftes der Bf.

Als Gründungsgesellschafter und fachlicher Leiter der Bf. fungierten b c B und c C.

Geschäftsgegenstand der Bf. ist die Entwicklung und Betreuung von Software für die A AG, Schweiz, die Wartung der Hardware, die Ausbildung von Mitarbeitern und die Weiterleitung von Informationen.

Die A AG, Schweiz verkauft die Informationen. Dazu wird ein sog. "Scout" (od. mehrere) zu einem Event entsandt, welche(r) als Beobachter des Ereignisses auf einem PDA (kleine EDV-Eingabeeinheit) den Hergang in geeigneter Weise festhält (festhalten). Die erfassten Daten werden unter Einsatz hochqualitativer Software sowie Hardware, Internet- u. Funktechnologie an die Bf. übermittelt, dort entsprechend aufbereitet und stehen dann zum Abruf durch den jeweiligen Kunden der A AG, Schweiz auf einem geeigneten Server bereit.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Überprüfung** der Jahre 2008 - 2011 machte das Finanzamt folgende Feststellungen bezüglich zweier mit der Schwestergesellschaft A AG, Schweiz abgeschlossener Verträge:

„Dem Amt liegt ein Entwicklungs- und Kaufvertrag vom 14.12.2007 vor, bei dem es um die Erstellung und den Verkauf der Software "A Live-System" geht und in dem ein Kaufpreis in Höhe von 840.000 Euro bedungen wurde, der für das Finanzamt nicht erkennbar entrichtet wurde.

Andererseits wurde eine Vereinbarung vom 30.9.2009 (davor 28.2.2007, Zusatzvereinbarung 11.8.2008) vorgelegt, aus der die von der Bf. an die A AG, Schweiz zu erbringenden Dienstleistungen und die dafür zustehenden Entlohnungsansprüche hervorgehen.

Demnach hat die A Österreich folgende Dienstleistungen zu erbringen:

- Erfassen von spezifischen Informationen bei Events durch eigene Mitarbeiter*
- Analyse, Auswertung und Kontrolle der durch eigene Mitarbeiter erfassten sowie von Partnerunternehmen zur Verfügung gestellten statistischen Daten*
- Überwachung und Wartung der Hard- und Software der Unternehmensgruppe*

- Rekrutierung und Schulung des für die Datenerhebung zuständigen Personals
- Zentrale Supportstelle der Unternehmensgruppe
- Weiterentwicklung bestehender Software und Entwicklung neuer Software

Die Bf. verpflichtet sich damit zu einer qualifizierten und hochwertigen Erfassung der Eingangsdaten und zu einer ordnungsgemäßen fehlerfreien Weiterleitung an die A AG, Schweiz.

Als Entgelt werden die tatsächlichen Kosten zzgl. eines Gewinnzuschlages von 5 Prozent in Rechnung gestellt.

Das Finanzamt stellte dazu auch fest, dass die A AG, Schweiz zunächst keine aktive Geschäftstätigkeit betrieben hat (erst ab 2009 gibt es einen Telefonanschluss bzw. zwei Mitarbeiter), dass am Sitz 200 weitere Firmen tätig waren und dass der Mitarbeiter Herr D für zahlreiche Firmen als Verwaltungsrat tätig ist.

Daraus zog das Finanzamt den Schluss, dass die A AG, Schweiz eine Firma war, über die nur Abrechnungen und keine Geschäfte getätigt wurden.“

Vor diesem Hintergrund hegte das Finanzamt Zweifel an der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise.

Die Bf. argumentierte, dass die cost+ Methode (+ 5%) aus folgenden Gründen richtig sei:

Das Unternehmen in der Schweiz lege die Firmen- und Geschäftsstrategie fest, trage das gesamte Risiko und besitze sämtliche immateriellen Wirtschaftsgüter. Es betreue den Kundenstock, erledige Inkasso und Mahnwesen, Marketingstrategie, Werbung, Gründung von Tochtergesellschaften, Tragung des gesamten Gewährleistungsrisikos, Kreditrisikos, Auslastungsrisikos, Wechselkursrisikos, Risiko für fehlgeschlagene Geschäftsstrategie.

Das Finanzamt kam demgegenüber zu dem Schluss, dass Unternehmenskonzept und Neufindung eines Ansatzes zur EDV-mäßigen Umsetzung und deren folgende schrittweise Verwirklichung ihren Ursprung im Unternehmen der Bf. haben, welches unter demselben Firmennamen erst später lt. Firmenregister als Eigentum einer in Zug beheimateten AG aufscheint.

In der Sphäre der Bf. wurde die erforderliche Software entwickelt, die Hardware-Struktur aufgebaut und somit der Grundstein für alle weiteren Aktivitäten gelegt. Die Bf. decke damit den gesamten Leistungsinhalt der Firmengruppe ab.

Bei der Entwicklung der hochwertigen Software handle es sich jedenfalls um einen einzigartigen Beitrag, was die Bf. selbst durch Beantragung der Forschungsprämie mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht habe.

Es sei unglaublich, dass das Eigentum an einem derart wertvollen Wirtschaftsgut unter den genannten Bedingungen an einen fremden Dritten übertragen worden wäre. Die Verrechnungspreise seien somit zu niedrig festgesetzt worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes und der Bf. können im Beschwerdefall weder die Preisvergleichsmethode noch die Wiederverkaufspreismethode herangezogen werden (Fehlen direkt vergleichbarer Geschäftstransaktionen unter bzw. mit Dritten, keine Vertriebsfunktionen).

Nach Ansicht des Finanzamtes lägen auch keine "einfachen Dienstleistungen" der Bf. vor, für die nach internationalen Verrechnungsgrundsätzen (Dienstleistungen mit Routinecharakter) Verfahren mit Gewinnaufschlägen in der Größenordnung zwischen 5% und 15% in Betracht gezogen werden können, wie es die Bf. getan hat. Eine hier vorliegende hochwertige Dienstleistung dürfe keinesfalls durch einen 5%igen Aufschlagsatz abgegolten werden, insbesondere dann nicht, wenn die Dienstleistung unter Nutzung von selbstgeschaffenen immateriellen Werten erfolgt.

In derartigen Fällen stehe nach Ansicht des Finanzamtes vor allem die Gewinnteilungsmethode zur Verfügung.

Da das Finanzamt jedoch trotz Vorhaltes an die Bf. nicht ermitteln konnte, wie hoch die Umsätze waren, die die A AG, Schweiz damit erzielte, griff das Finanzamt auf das Instrument einer Schätzung iSd § 184 BAO zurück.

Auf Basis einer Meldung des Nachrichtenportals "Recht.Extrajournal.Net" des Medieninhabers Astarte Media KG, Herausgeber Mag. Erald Stefan, schätzte das Finanzamt die erzielten Umsätze in der Schweiz und erhöhte die Umsätze auf folgende Weise:

	2008	2009	2010	2011
Erlöse RB-AG	5.800.506,28	3.017.556,58	3.222.330,00	3.847.000,00
abzügl. Cost+ bisher	-276.214,58	-143.693,17	-153.444,29	-183.190,48
Bemessung	5.524.291,70	2.873.863,41	3.068.885,71	3.663.809,52
Aufschlag (80%)	4.419.433,36	2.299.090,73	2.455.108,57	2.931.047,62
Gewinndifferenz	+4.143.000,00	+2.155.000,00	+2.302.000,00	+2.748.000,00

Mit Bescheid vom 3.3.2015 wurde die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerveranlagung 2008 verfügt und die Körperschaftsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzt, mit Bescheid vom 4.3.2015 wurde die

Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2009 verfügt und die Körperschaftsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzt, mit Bescheid vom 5.3.2015 wurde die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerveranlagung 2010 verfügt und die Körperschaftsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzt und mit Bescheid vom 2.3.2015 wurde die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2011 verfügt und die Körperschaftsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzt.

Mit Bescheid vom 9.3.2015 wurde die Körperschaftsteuer 2012 erstmalig veranlagt.

Mit Haftungsbescheiden vom 27.2.2015, jeweils zugestellt am 6.3.2015, wurde der Bf. Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen für die Jahre 2008, 2009, 2010 und 2012 vorgeschrieben. Mit Haftungsbescheid vom 25.2.2015, zugestellt am 2.3.2015, wurde Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage waren die im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer festgestellten Mehrgewinne.

Weiterer Verfahrensgang:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

In der gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens eingebrachten **Beschwerde** wies die Bf. zunächst darauf hin, dass die Abgabebehörde immer, jedenfalls nachweislich seit Zugang des Schreibens vom 23.10.2009 die Kanzlei **** in Kenntnis der „Cost + Verrechnung“ mit 5% Gewinnaufschlag war. Es liege daher keinesfalls eine neu hervorgekommene Tatsache vor, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde.

In der **abweisenden Beschwerdeverentscheidung** führte das Finanzamt aus, dass für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht die Kenntnis der Cost+ Methode entscheidend gewesen sei, sondern Zweifel an der ausreichenden Teilnahme an den Gesamterlösen.

Dieser Umstand konnte erst zu jenem Zeitpunkt entstehen, in dem die Funktionen und die betrieblichen Leistungen der Bf. im Konzern, der Wert der von der Bf. hergestellten Softwarelösungen, der Wert des Unternehmens insgesamt und das Ausmaß der Erlöse der Firmengruppe einer genaueren Beurteilung zugänglich geworden sind. Derartige Informationen konnten aber nicht vor dem Beginn der Betriebsprüfung, somit nicht vor April 2013, gewonnen werden.

Entscheidend für den geänderten Bescheidwillen der Abgabenbehörde seien konkret die Angaben in der neu vorgelegten Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere die darin enthaltene Funktionsanalyse einschließlich deren Schlussfolgerungen, die zusätzlich während der Prüfung erteilten Auskünfte und insbesondere auch die konkreten betrieblichen Daten, die dem Finanzamt erstmals während der Prüfung durch öffentliche Berichterstattung bekannt wurden.

Im **Vorlageantrag** betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Bf aus:

Das Finanzamt sei immer in Kenntnis über die cost+-Methode gewesen. Ebenso seien dem Finanzamt alle wesentlichen Umstände der Kostenverrechnung bekannt gewesen, da diese ja schon zuvor einer eingehend Prüfung unterzogen worden waren.

Daher müsse die Finanz auch Kenntnis über den Wert der Softwarelösung, den Wert des Unternehmens insgesamt und das Ausmaß der Erlöse der Firmengruppe gehabt haben. Die Finanz habe keinen Grund, die Bescheide wieder aufzunehmen.

2. Körperschaftsteuer

Hinsichtlich der wieder aufgenommenen Sachbescheide erklärte die Bf. in der **Beschwerde**:

Das Unternehmen ist ein Dienstleistungsbetrieb, der die Entwicklung und Wartung von Software gegen Kostenersatz übernimmt. Die A AG, Schweiz ist die kaufmännische Zentralgesellschaft, welche alle Kundenkontakte, sowie auch das kaufmännische Risiko daraus trägt. Bei einem derart spezialisierten Produkt, welches nur an wenige im Sportwettenbereich tätigen Firmen verkauft werden kann, ist der Kundenkontakt, also die Kundenbeziehung, das wesentlichste Asset dieses Geschäftsmodells. Wie bei vielen Dienstleistungsbetrieben, etwa auch im Wirtschaftstreuhandberuf, ist nicht die EDV-Anlage oder das Buchhaltungsprogramm das wesentliche Asset des Betriebes, sondern die Kunden-/Klientenbeziehung, da nur diese Kunden-/Klientenbeziehung einen Umsatz und somit einen Ertrag generieren kann. Wäre die Hard- und Software, etwa im Wirtschaftstreuhandbetrieb das Entscheidende, würde bei einem Kanzleiverkauf nicht die jeweilige Wirtschaftstreuhandkanzlei den Verkaufserlös erzielen können, sondern der EDV-Lieferant, etwa im Beispiel unserer Kanzlei die Firma BMD.

Auch bei A, Schweiz sei es nicht die Software oder Hardware, die eine Gewinnmöglichkeit erzielt, sondern ausschließlich die Kundenbeziehung. Kundenverträge und Kundenbeziehung, einschließlich Werbung und Marketing, werden und wurden aber nachweislich niemals von der Bf. verwaltet und betreut.

Die Anwendung der Cost+ Methode sei daher jedenfalls gerechtfertigt.

Für die teilweise stattgebende **Beschwerdevorentscheidung** waren im Wesentlichen folgende Gründe maßgeblich:

„Nach dem Wissensstand des Finanzamtes wird die Bf. nur gegenüber einem einzigen Auftraggeber, und zwar gegenüber der Fa. A AG in der Schweiz, tätig.(...)“

*Wie bereits im Betriebsprüfungsbericht vom 24.2.2015 detailliert ausgeführt und auch in der Beschwerde unbestritten, geht die Firmenidee bereits auf eine im Jänner 2006 gegründete Fa. "A **** (FN xyz) in Österreich (O) zurück. Als Gründungsgesellschafter und fachliche Leiter sind von Anbeginn die beiden Herren b c B und c C in Erscheinung getreten. Schon diese (nach einiger Zeit in "D-GmbH" umbenannte) seinerzeitige*

Gesellschaft hat sich unstrittig mit der Vermittlung von Informationen, der Verwertung von Software-Entwicklungen und dem Betrieb eines Call-Centers beschäftigt. Wie sich aus einem Prüfungsbericht des Finanzamtes ergibt, war nach Einschätzung des Finanzamtes schon damals eine "innovative Software" entwickelt worden, mit deren Hilfe Events dokumentiert und die so gewonnenen Daten gegen Entgelt "an vorwiegend asiatische Firmen" überlassen werden konnten.

Aus diesen aktenkundigen Informationen zur Vorgängergesellschaft wird deutlich, dass schon seinerzeit Geschäftskontakte zu professionellen Firmen in Aussicht genommen und auch ansatzweise umgesetzt waren. Kein Anhaltspunkt lässt sich für die nunmehr erhobene, gegenteilige Behauptung finden, der Kundenkreis sei zu Beginn auf Privatpersonen begrenzt gewesen.

Damit aber trägt das im Verfahren wiederholt anklingende, jedoch völlig unbewiesene Argument, es sei das Unternehmenskonzept der beiden ursprünglichen Geschäftsführer zunächst gescheitert und erst die Überlassung der Aufgaben an Schweizer Firmen hätte zu einer wirtschaftlich erfolgreichen Wende geführt, von vornherein nicht. (...)

Bei dem Schweizer Staatsbürger d D, geb. 12.5.1965, handelt es sich um einen kaufmännischen Angestellten, der keinerlei Nahebeziehung zum Informatikbereich hat, sondern berufsmäßig das Verwaltungsratsmandat für zahlreiche Gesellschaften ausübt, die in der Schweiz gegründet wurden und ihren Sitz im Kanton Zug haben. Seine qualifizierten Fähigkeiten liegen in der Kenntnis und der pflichtgemäßen Durchführung gesellschaftsrechtlicher Belange.

Die Definition hochspezifischer Softwarevorgaben einschließlich der Beauftragung anderer Firmen mit deren Lösung sowie die Herstellung von Kontakten zu internationalen Firmen läge zweifellos weit außerhalb seines üblichen Aufgabenbereiches. (...) Auch waren aktenkundig auch keine anderen hochqualifizierten Mitarbeiter bei der Schweizer Gesellschaft beschäftigt.“

Laut Vertrag vom 28.2.2007 hat die Fa. A AG die Bf. mit der Durchführung folgender Dienstleistungen beauftragt (Dienstleistungsvertrag):

„- Erfassen von spezifischen Informationen bei Events durch Übermittlung dieser Daten von verschiedenen Vertragspartnern;

- Erfassen von spezifischen Informationen bei Superevents durch eigene Mitarbeiter;

- Weiterleitung dieser Daten an jene Kunden laut beiliegender Liste; mit diesen Kunden hat die A eine einwandfreie Übermittlung dieser Daten für Zwecke der Kunden garantiert,

- Analyse und Auswertung der erfassten statistischen Daten,

- Überwachung und Wartung der Server, System Software und Hardware des Unternehmens.

- Rekrutierung und Schulung des Personals, das für die Übermittlung der Live-Daten aus den Locations benötigt wird.
- Unterstützung und Hilfe für die Kunden durch den Support.

Als Entgelt für diese Leistungen war bis 31.12.2007 ein monatlicher Betrag von 240.000,- Euro vereinbart.

Obwohl es somit zu Beginn des Jahres 2007 bereits eine einsatzfähige Software gegeben haben muss, haben dieselben Parteien in weiterer Folge, u.zw. am 14.12.2007, einen "Entwicklungsauftrag und Kaufvertrag" geschlossen. Diesem Vertrag folgend war (oder wäre) es Aufgabe der Bf. (gewesen), eine Software mit der Bezeichnung "A Live-System" zu entwickeln, zu erstellen und an die A AG in Zug zu liefern. Dazu waren in einer Beilage komplexe technische Spezifikationen bedungen. Die Übergabe sollte gebrauchsfertig, auch für einen nicht sachverständigen Anwender tauglich, erfolgen. Das Pauschalentgelt hierfür war mit € 800.000,- bemessen. Für das Finanzamt ist jedoch in keiner Weise ersichtlich, dass es zu einer Übertragung des Wirtschaftsgutes "Software" (eine solche ist bis Ende 2009 projiziert gewesen) gekommen wäre. Dokumentiert ist lediglich eine Rechnung vom 31.12.2009 über € 840.000,-, mit welcher unter Bezugnahme auf den zuvor erwähnten Vertrag über einen Leistungszeitraum von 4/2007 bis 9/2009 abgerechnet wird und für die man eine Erlösbuchung im Rechnungswesen der Bf. vergeblich sucht.

Mit "Zusatzvereinbarung" vom 11.8.2008 wurde die Vereinbarung von 28.2.2007 (Dienstleistungsvertrag) rückwirkend ab 1.1.2008 dahingehend abgeändert, dass an Stelle eines fixen monatlichen Honorars ein Aufwandsersatz zuzüglich eines Aufschlages von 5% zur Anwendung kommen sollte.

Dies sollte auch für die (zusätzlich zu leistende) Finanzierung und Abrechnungen der Tochtergesellschaften in Malaysia, Südafrika und Portugal gelten. Von einer Übertragung von Software wird zu diesem Zeitpunkt nicht mehr gesprochen.

Schließlich liegt mit einer Vereinbarung vom 30.9.2009 ein weiterer Dienstleistungsvertrag zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft (Anmerkung: gemeint ist „den Schwestergesellschaften“) vor.

Im Vergleich zu jenem vom 28.2.2007 scheint sich der Aufgabenbereich der Bf. erweitert zu haben, indem nun nachstehende Leistungen umfänglich umfasst sind:

- Erfassen von spezifischen Informationen bei Events durch eigene Mitarbeiter
- Analyse, Auswertung und Kontrolle der durch eigene Mitarbeiter erfassten sowie von Partnerunternehmen zur Verfügung gestellten statistischen Daten
- Überwachung und Wartung der Hard- und Software der Unternehmensgruppe

- Rekrutierung und Schulung des für die Datenerhebung zuständigen Personals
- Zentrale Supportstelle der Unternehmensgruppe
- Weiterentwicklung bestehender Software und Entwicklung neuer Software

Diese letzte Vereinbarung hätte wohl keinen Sinn, wenn der oben erwähnte Kaufvertrag vom 14.12.2007 planmäßig umgesetzt worden wäre. Es ist vielmehr deutlich erkennbar, dass die Bf. im Besitze und Eigentum des technischen Know-hows geblieben ist und dieses an die gesamte Firmengruppe zur Verfügung gestellt hat.

Dafür spricht auch die Beantwortung von Frage 4. des Vorhaltes vom 10.12.2008, wiedergegeben in der Entscheidung des UFSG 27.1.2010, GZ. RV/0494-G/08. Dort wird nämlich wortwörtlich klargestellt:

„Der Server, die Systemsoftware und Hardware des Unternehmens sind im Eigentum der Bw. in Österreich; diese Gegenstände befinden sich in Österreich. Die Dienstleistung wird von der österreichischen GmbH ausgeführt. ... Diese Dienstleistung ist erforderlich, damit die A AG in der Schweiz sicher ist, dass die an ihre Kunden übermittelten Daten korrekt an die Kunden weitergeleitet werden.“

Als Gegenleistung für diese umfangreichen Leistungen hat sich die Bf. endgültig mit einem bloßen Kostenersatz zuzüglich einem Gewinnaufschlag von 5% begnügt.

Dabei ist, weil das Finanzamt nicht die einzelnen in der Vergangenheit stattgefundenen betrieblichen Abläufe rekonstruieren kann, vorrangig auf die Verrechnungspreisdokumentation Bedacht zu nehmen, die dem Betriebsprüfer übergeben wurde. In dieser Unterlage wird die Software, welche für die Erfassung, Kontrolle und Verarbeitung der Daten verwendet wird, zu Recht als Grundlage der Geschäftstätigkeit der A-Gruppe und demnach zusammen mit der Datenqualität und den Kundenbeziehungen als der wesentliche Wertetreiber erkannt und bezeichnet. Die Software wurde aber nicht bloß "in der Gruppe", sondern, wie aus den obigen Quellen ersichtlich, von den in Österreich ansässigen und tätigen Gesellschaften entwickelt. Der im Verfahren immer wieder erhobene Einwand, diese Entwicklung sei ja nur im Auftrag der Schweizer Mutter und unter deren Aufsicht und Vorgaben entstanden, erscheint dabei im Hinblick auf die schon beschriebene Historie und die funktionellen Voraussetzungen in der Unternehmensgruppe völlig unverständlich: Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung waren nur in der österreichischen Gesellschaft technisch versierte Personen beschäftigt, die eine derart anspruchsvolle Aufgabe erfolgreich bewältigen konnten. So waren dort schon im Jahre 2007 weit mehr als nur zehn Mitarbeiter beschäftigt (es wurden mehr als 90 Lohnzettel übermittelt) und etliche der Beschäftigten (darunter c B, c C, aber z.B. auch M,N,O u.a.) erhielten auch Bezüge, die auf eine Erbringung qualifizierter technischer Leistungen schließen lassen. In den darauffolgenden Jahren treffen derartige Verhältnisse noch auf viele weitere Arbeitnehmer zu (z.B. 2011 auf P,Q,R u.a.).

Das Finanzamt ist jedenfalls fest überzeugt, dass bloße "Scouts" (oder sonstige Hilfskräfte) für ihre Datenermittlung und -weiterleitung keine laufenden Jahresbezüge in Größenordnungen von anfänglich € 30.000,-, später bis € 60.000,- und in Einzelfällen bis zu € 100.000,- pro Jahr erhalten hätten.

Demgegenüber wurde die Arbeit in der Schweizer Zentrale in der Zeit des technischen Aufbaus von lediglich einem Verwaltungsrat und von weiteren zwei Mitarbeitern (Antwort auf Frage 8. des Vorhaltes vom 10.12.2008, abgedruckt in der Entscheidung des UFGS 27.1.2010, GZ. RV/0494-G/08) verrichtet. Ein Betriebsaufwand in Form von Personalkosten ist seitens der Fa. A AG Schweiz bis einschließlich 2008 in keiner relevanten Höhe dokumentiert.

Im Rahmen des Gesamtunternehmens kam der Entwicklung der Software durch die Bf. entscheidende Bedeutung zu, weil davon die Datenqualität und in weiterer Folge die Verlässlichkeit und der Bestand der gesamten Gruppe abhängig war. (...) Die erfolgreiche Pflege der Kundenbeziehungen hat die technische Funktionalität vorausgesetzt. (...)

Dies hat sich auch in den späteren Jahren nicht verändert: Die ständige Erweiterung des Geschäftsfeldes (umfängliche Ausdehnung) hat immer neue technische Anforderungen nach sich gezogen. Selbst 2012 wurden noch neue Software-Programme entwickelt. (...)

Die Bf. ist dementsprechend auch im Markenregister als Marke eingetragen.

„Gemäß Art. 9 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975, dürfen unter der Voraussetzung, dass

- ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder

- dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“

(...)

„Der aus der Funktionsanalyse abgeleiteten Schlussfolgerung, es handle sich bei der Bf. um eine reine Dienstleistungsgesellschaft ohne wesentliche Risiken, und die Fa. A AG Schweiz trage alle wesentlichen Risiken und sei Eigentümerin an allen immateriellen Wirtschaftsgütern, kann daher aus Sicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden.

Die Bf. war vielmehr von Beginn an Trägerin der Geschäftsidee und deren informationstechnischer Umsetzung sowie Weiterentwicklung, wodurch sie die entscheidenden Werte der Gruppe repräsentiert.

Völlig ungerechtfertigt wäre es bei derartiger Sachlage, die Bf. mit jenen anderen Tochtergesellschaften gleichzusetzen, die ausschließlich Informationsbeschaffung durch Scouts betrieben haben. (...)

Berechtigt erscheint die Beschwerde vom 30.3.2015 diesbezüglich im Hinblick auf die Höhe der Gewinnzurechnung. (...)

Unter der Annahme, dass die bisherige Abgeltung der von der A GmbH Österreich erbrachten standardisierten Dienstleistungen mit "cost+5%" erhalten bleibt und die spezifischen Leistungen der Inlandgesellschaft nach obigen Betrachtungen bei vorsichtiger Schätzung eine Teilnahme am Gruppenergebnis im Ausmaß von mindestens 1/3, ausgehend vom Periodenergebnis der Fa. A AG Schweiz, rechtfertigen, ergibt sich nachstehende Neuberechnung der Körperschaftsteuergewinne:

	2008	2009	2010	2011	2012
RB-AG It Finance Rep.	585.374,90	887.263,10	2.592.149,96	5.058.819,23	14.666.948,20
davon 1/3	195.120,00	295.750,00	864.050,00	1.686.270,00	
2012 nur 4 Monate					1.629.660,00
Gewinner-höhung BP	4.143.000,00	2.155.000,00	2.302.000,00	2.748.000,00	3.015.000,00
abzügl BVE	-3.947.880,-	-1.859.250,-	-1.437.950,-	-1.061.730,-	-1.385.340,-
Gewinn lt. BVE	380.690,-	498.983,-	1.032.946,-	1.926.801,-	1.954.888,-

Die im Rahmen des Rechtsmittels zum Ansatz gebrachten Daten sind Ergebnis einer Schätzung und tragen daher naturgemäß Elemente der Ungenauigkeit in sich, Wenn aber in Anschlag gebracht wird, dass von den Vertragsparteien allein für den Leistungszeitraum von 4/2007 bis 9/2009 ein zusätzliches Entgelt von ca. 840.000,- Euro als angemessen anzusehen war, dürfte das Finanzamt bei obigen Annahmen keinen Fehlgebrauch seiner Befugnisse bewirken. Es wäre vor allem nicht einzusehen, weshalb die inländische Leistungsträgerin ausgerechnet in jener Zeit, in der sich überproportionale Gewinne ergeben haben, an den Früchten der eigenen Entwicklungen keinen Anteil mehr haben sollte.“

Im **Vorlageantrag** ergänzte die Bf. ihr Vorbringen in der Beschwerde um Folgendes:

Die vom Finanzamt angesetzten Gewinne sind der homepage Recht.Extrajournal.net entnommen. Dort werden aber nicht Gewinne, sondern die Kennzahl EBITDA, also Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen oder Amortisationen erfasst.

Es bestehe auch keine Verpflichtung, die Finanz von Vorgängen der Konzernmutter im Ausland zu informieren.

Die Ergebnisse der A Alt (Vorgängergesellschaft) wurden durch Umsätze mit asiatischen Firmen (Erreichung von Privatpersonen) erzielt und sind vergleichsweise bescheiden.

Herr D sei nicht nur ein kaufmännischer Angestellter, sondern auch ein Investor der A AG Schweiz. Der Geschäftserfolg sei auch nicht nur auf ihn, sondern auf den Standort in der Schweiz (Nähe zu Finanzzentren) zurückzuführen.

Die Abschlagrechnung über 840.000 Euro müsse der Finanz schon aufgrund des Antrages auf Investitionszuwachsprämie bekannt gewesen sein.

Der Aufschlag von 5% ergibt sich aus der Übernahme des gesamten Risikos durch die Schweizer Gesellschaft. Hätte die Bf. auch das Risiko für fehlerhafte Dateneingabe getragen, so hätte die A AG 10% Gewinnaufschlag angesetzt.

Wesentlich für den wirtschaftlichen Erfolg sei nicht die Software, sondern das Marketing und der Kundenkontakt (was wollen die Kunden). Nur durch dieses Wissen könne die Software auch weiterentwickelt werden. Daneben ist das Sicherheitsrisiko zu beachten. Für Beides sei die A AG in der Schweiz zuständig gewesen.

Die Markenrechte wurden 2008 auf die A AG, Schweiz übertragen.

Unerklärlich sei auch die Methode des Aufschlages von 1/3 des „Gewinnes“ der A AG, Schweiz. Dies widerspreche auch jeder Verrechnungspreistechnik.

3. Kapitalertragsteuer

In der **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass Haftungsbescheide zwingend an den Empfänger und nicht an die Gesellschaft zu richten seien.

Im Übrigen seien die Voraussetzungen für die internationale Schachtelbegünstigung erfüllt, weshalb eine Kapitalertragsteuer nicht vorzuschreiben sei.

Für eine offene Ausschüttung im Jahr 2011 wurde ebenfalls keine Kapitalertragsteuer einbehalten. Dieser Umstand wurde von der Finanzverwaltung unwidersprochen zur Kenntnis genommen.

Da sich die Gesellschafterin der Beschwerdeführerin verpflichtet hat, die Kapitalertragsteuer zu ersetzen, seien - wenn überhaupt - nur 25 % Kapitalertragsteuer zu berechnen nicht wie vom Finanzamt 33 %.

Die **abweisende Beschwerdeentscheidung** begründete das Finanzamt zunächst damit, dass nach Ansicht des VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046 die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen ist und der Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in Anspruch genommen werde.

Es stoße daher grundsätzlich auf keine Bedenken, eine ausschüttende Kapitalgesellschaft zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

Es entspreche den internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen, Kapitalertragsteuer aus derartigen Ausschüttungen ohne Rücksicht auf nationale Befreiungen und Einschränkung durch zwischenstaatliche Abkommen in voller Höhe nachzufordern, wenn eine "offenkundige" verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Dem Finanzamt liege bisher kein in der Wirklichkeit nachvollziehbarer Hinweis darauf vor, dass die aus der verdeckten Gewinnausschüttung resultierende Kapitalertragsteuer der Bf. ersetzt würde. Eine bloße Behauptung in der Beschwerde genüge diesbezüglich nicht.

Die Haftung wurde allerdings auf das Ausmaß der neu ermittelten Gewinnzurechnungen beschränkt.

Im **Vorlageantrag** betreffend Kapitalertragsteuer verwies die Bf. darauf, dass die von ihr gewählte Methode der Gewinnverteilung fremdüblich sei. Da somit keine Gewinne angefallen seien, könnten diese auch nicht ausgeschüttet werden.

Im Übrigen sei der falsche Steuersatz zur Anwendung gelangt, da sich die A Holding AG in der Schweiz zur Zahlung der KEST verpflichtet habe.

Im Rahmen eines **Erörterungstermines** wurden die angewandten Methoden der Verrechnungspreisfindung diskutiert und die Beweissituation geklärt.

Für die Bf. liegen mit dem Programmierarbeiten Routinetätigkeiten vor, für das Finanzamt sind das keine Routinetätigkeiten. Aus Sicht der Bf. sei allenfalls eine Erhöhung des Gewinnaufschlages (auf max. 10 %) denkbar, für das Finanzamt ist dieser Aufschlag jedenfalls zu gering.

Die Bf. sagte dabei auch die Vorlage diverser weiterer Unterlagen (Ergebnis der A AG, Schweiz, sowie der A Holding, Schweiz) zu.

In einem, den nachgereichten Unterlagen beiliegenden Schreiben erläuterte der steuerliche Vertreter in Ergänzung zum Sachverhalt:

Aus der beiliegenden Tabelle ist die Anzahl der Spiele pro Land pro Jahr ersichtlich:

„Im Jahr 2008 waren 41 Länder von der Berichterstattung umfasst, 2009 waren 59 Länder umfasst, 2010 69 Länder, 2011 69 Länder und 2012 79 Länder. In Relation zum Gesamtangebot betrug das Angebot in Österreich im Jahr 2008 2,70%, im Jahr 2009 1,87%, im Jahr 2010 1,48%, im Jahr 2011 1,16% und im Jahr 2012 1,49%.

In einer zweiten Tabelle ist das Wachstum des Scout Netzwerkes nach dem Herkunftsland des Scouts für den Zeitraum 2008-2012 dargestellt (Anhang scouts). Die Entwicklung des Scout Netzwerkes korreliert weitestgehend mit jener des Eventangebots. In Relation zur Gesamtanzahl der Scouts stammten im Jahr 2008 3,14% der Scouts aus Österreich, im Jahr 2009 2,55%, im Jahr 2010 2,02% im Jahr 2011 2,64% und im Jahr 2012 3,29%.

*Die Scouts sind allesamt bei der zypriotischen Gesellschaft, A ****, angestellt.*

In der Tabelle Customers – Revenue ist dargestellt, wie sich die Kundenanzahl und die Umsätze verhalten. Im Jahr 2008 war ein Kunde in Österreich ansässig, im Rest der Welt 26. Es wurden mit österreichischen Kunden 27.000 € an Umsätzen erzielt, im Rest der Welt 5,1 Millionen €, in Prozent wurden 0,54 % der Umsätze mit österreichischen Kunden erzielt. Im Jahr 2009 gab es 2 Kunden mit Sitz in Österreich, insgesamt 32, in Österreich wurden 70.000 € an Umsätzen erzielt, gesamt 7,6 Millionen €, in Österreich also 0,92%. 2010 war das Kundenverhältnis 3 zu 34, das Umsatzverhältnis 158.000 € zu 13,4 Millionen €. 2011 betrug das Kundenverhältnis 2 zu 34 und das Umsatzverhältnis 898.000 € zu 16,1 Millionen €. Im Jahr 2012 stammten 2 Kunden aus Österreich und 40 aus dem Rest der Welt, das Umsatzverhältnis betrug 1,4 Millionen € zu 22,9 Millionen €.

Der Großteil der Umsätze lag im Prüfungszeitraum in Asien und Großbritannien, jedenfalls außerhalb von Österreich.

In der Tabelle Mitarbeiter ist noch die Entwicklung der Mitarbeiter aufgeteilt nach Funktionen für die A AG und die A Holding AG dargestellt. In der A AG waren in den Jahren 2008 und 2009 4 Personen im Bereich Marketing und Vertrieb tätig, in den Jahren 2010-2012 5 Personen. Im Bereich Management und Finanzen war im Jahr 2008 eine Person tätig, in den Jahren 2009 bis 2012 3 Personen. Bei der A Holding AG war im Jahr 2008 und 2009 eine Person im Bereich Management und Finanzen tätig, im Jahr 2010 waren das 2 Personen und im Jahr 2011 und 2012 3 Personen.“

Daraus ergebe sich, dass der Anteil Österreichs an den Gesamterlösen des Konzerns verschwindend klein ist und keinesfalls 1/3 des Gesamtergebnisses auf Österreich entfallen könne.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** bekräftigte die Bf. ihre Auffassung, dass eine Wiederaufnahme nicht zulässig sei. Insbesondere in Hinblick auf die Berufungsentscheidung des UFS 27.01.2010, RV/0494-G/08 musste dem Finanzamt der Sachverhalt ausreichend bekannt gewesen sein. Im Übrigen sei auf die jüngste BFG-Rechtsprechung (BFG vom 16.3.2018, RV/2101420/2017 und vom 29.03.2017, RV/6100881/2014) Bedacht zu nehmen, derzufolge Kenntnis aus anderen Perioden auch maßgeblich ist.

Der Entwicklungs- und Kaufvertrages vom 14.12.2007 wurde ihrer Ansicht nach ebenfalls erfüllt, indem die auftragsgemäß programmierte und fertig gestellte Software bei der A AG Schweiz im Jahr 2009 zum Einsatz kam. Die Rechnung wurde am 31.12.2009 mit der Fertigstellung ausgestellt und im Rechenwerk verbucht.

Zu dem Vertrag vom 28.02.2007 und der Zusatzvereinbarung vom 11.08.2008 (rückwirkende Änderung ab 01.01.2008) erläuterte der steuerliche Vertreter, dass im Jahr 2007 die EDV-mäßigen Voraussetzungen für die Erbringung der ausbedungenen Leistungen nicht vorhanden waren. Es war eine gesamte Neuprogrammierung der Software notwendig. Daher war der Vertrag anzupassen.

Bis 2008 war eine fremde Programmierfirma für die Bf. tätig. Da dies überhaupt nicht funktioniert hat, wurde die Programmierarbeit wieder im Haus der Bf. durchgeführt. Die Geschäftsidee war im Kopf des Herrn B.

Die Bf. hat in Folge überprüft, ob die von den Scouts gelieferten Daten in der EDV verarbeitet werden können.

Das Finanzamt führt aus, dass die abgerechneten Leistungen laut Vertrag in der Analyse, Kontrolle und Auswertung der Daten der weltweit tätigen Scouts bestehen.

Zu den Subleistungen anderer Tochtergesellschaften gibt die Bf. an: Die Erfassung der Daten durch Scouts vor Ort erfolgt durch Tochtergesellschaften der A AG Schweiz, die in verschiedenen Ländern ihre Niederlassungen haben (siehe übermittelte Aufstellung der Tätigkeitsorte der Scouts). Die Tochtergesellschaften verrechnen ihre Leistungen (mit Cost+5%) an die A AG Schweiz. Die Trainer der Scouts wurden zunächst in Österreich eingeschult.

Zur Höhe der cost+ Rechnung verweist die Bf. auf eine Verrechnungspreisstudie von PwC vom 12.07.2014, in der auf Seite 27 auf 9 vergleichbare Unternehmen verwiesen wird, die ihre EDV-Programmierung mit einem Aufschlag von zwischen 4,78 und 13,95% bei einem medialen Wert von 8,83% verrechnet haben. Damit liegen die 5% innerhalb der errechneten Bandbreite.

Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens:

§ 303 BAO

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, BGBl 64/1975 :

Art 8

Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind, und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Steuerabzugspflichtige Kapitalerträge

§ 93 EStG (idF BGBl 100/2006, diesbezüglich ident BGBl 52/2009) :

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, BGBl 64/1975:

Art 10 (idF BGBl 204/2001)

1. Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragsstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrag der Dividenden nicht übersteigen. Diese Dividenden sind jedoch im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.“

(...)

ABKOMMEN zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, ABI Nr. L 385/2004:

Artikel 15

Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen

(1) Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug

und Missbrauch werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn

- die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält und
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und
- beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.

(Estland ...)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung), BGBl III 92/2005

Zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen wird auf deren Grundlage verordnet:

§ 1 Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.

Das BFG hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Im Beschwerdefall stützt das Finanzamt die Wiederaufnahme darauf, dass Zweifel an der ausreichenden Teilnahme an den Gesamterlösen erst entstehen konnten, nachdem die Funktionen und die betrieblichen Leistungen der Bf. im Konzern, der Wert der von der Bf. hergestellten Softwarelösungen, der Wert des Unternehmens insgesamt und das Ausmaß der Erlöse der Firmengruppe einer genaueren Beurteilung zugänglich geworden sind. Entscheidend für den geänderten Bescheidwillen der Abgabenbehörde waren die Angaben in der neu vorgelegten Verrechnungspreisdokumentation (Funktionsanalyse), die

während der Prüfung erteilten Auskünfte und die betrieblichen Daten aus der öffentlichen Berichterstattung.

Die Anwendung der - dem Finanzamt allenfalls bereits bekannten - „cost+ Methode“ an sich war für die Wiederaufnahme nicht entscheidend.

Die Bf. hat sich demgegenüber darauf berufen, dass dem Finanzamt die Verträge und Funktionen bereits aus dem Verfahren zur Umsatzsteuer-Festsetzung bekannt waren. Die Bf. führt dazu die Berufungsentscheidung des UFS vom 27.01.2010, RV/0494-G/08, betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 2-12/2007 und 1-2/2008 an.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185, VwGH 22.3.2000, 99/13/0253, VwGH 29.5.2001, 97/14/0036, VwGH 18.9.2003, 99/15/0120, oder VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen.

Die Entscheidung des UFS vom 27.01.2010, RV/0494-G/08 betrifft die Umsatzsteuer, somit eine andere Abgabe als im Beschwerdefall und (mit Ausnahme der Monate Jänner und Februar 2008) auch einen anderen Zeitraum.

Auch inhaltlich sind andere Verträge und Funktionen betroffen: Strittig ist im Beschwerdefall die Beurteilung einer Vereinbarung vom 28.2.2007 im Zusammenspiel mit der Zusatzvereinbarung vom 11.8.2008, die eine rückwirkende Änderung ab 1.1.2008 vorsieht, sowie einer weiteren Vereinbarung vom 30.9.2009 während im UFS-Verfahren betreffend Umsatzsteuer nur die Vereinbarung vom 28.2.2007 zu beurteilen war, in der ein monatliches Entgelt iHv 240.000 Euro (keine cost+ Berechnung!) vereinbart wurde.

Das Finanzamt ist aufgrund der neu vorgelegten Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere der darin enthaltene Funktionsanalyse einschließlich deren Schlussfolgerungen, die zusätzlich während der Prüfung erteilten Auskünfte und insbesondere auch die konkreten betrieblichen Daten, die dem Finanzamt erstmals während der Prüfung durch öffentliche Berichterstattung bekannt wurden zu einem anders

lautenden Bescheid gelangt. Diese Informationen waren auch nicht im Verfahren zur Umsatzsteuer relevant.

Soweit sich die Bf. auf die Rechtsprechung des BFG (16.3.2018, RV/2101420/2017 und vom 29.03.2017, RV/6100881/2014) beruft, ist eine Vergleichbarkeit mit dem Beschwerdefall nicht gegeben:

Im Erkenntnis vom 16.03.2018, RV/2101420/2017 wurde ausgesprochen, dass bei gleichbleibender Tätigkeit der Umstand einer "seinerzeitigen" ausdrücklichen Anerkennung der geltend gemachten steuerlichen Behandlung der Umsätze des Abgabepflichtigen in der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden darf. Im Beschwerdefall liegt weder eine gleichbleibende Tätigkeit (das Entgelt änderte sich durch die Zusatzvereinbarung) noch eine ausdrückliche Anerkennung seitens des Finanzamtes vor, sodass das Finanzamt in seiner Begründung der Ermessensübung auch nicht darauf Bezug nehmen musste.

Dem Erkenntnis vom 29.03.2017, RV/6100881/2014 lag die Frage zugrunde, in welchem von zwei Jahren Entschädigungszahlungen zu erfassen waren. Diese Frage war Ansicht des BFG nicht nur in einem Jahr zu klären, sondern für beide Jahre gemeinsam. Auch diesbezüglich gibt es keine Parallelen mit dem Beschwerdefall.

Insgesamt waren dem Finanzamt die Funktionen und die betrieblichen Leistungen der Bf. im Konzern bzw. der Wert der von der Bf. hergestellten Softwarelösungen im Verfahren betreffend Körperschaftssteuer nicht bekannt. Auf die neu hervorgekommenen Tatsachen der neu vorgelegten Verrechnungspreisdokumentation (Funktionsanalyse), der während der Prüfung erteilten Auskünfte und der betrieblichen Daten aus der öffentlichen Berichterstattung , beruft sich das Finanzamt hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Da diese neu hervorgekommenen Tatsachen zu einem anders lautenden Bescheid führen, erfolgte die Wiederaufnahme zu Recht.

2. Körperschaftsteuer

Für die steuerliche Beurteilung ist von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Die Bf. hat am 31.12.2009 einen am 14.12.2007 abgeschlossenen Entwicklungs- und Kaufvertrag betreffend die Erstellung und den Verkauf der Software "A Live-System" erfüllt und den Kaufpreis in Höhe von 840.000 Euro in Rechnung gestellt.

Dem Vertrag zufolge gingen die Rechte an der von der Bf. programmierten Software "A Live-System" auf die A AG, Schweiz über.

Soweit das Finanzamt vorbringt, dass der Kaufpreis „nicht erkennbar entrichtet wurde“ bzw. die Verbuchung allein nichts aussage, ist darauf zu verweisen, dass die ordnungsgemäße Verbuchung zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich hat. Sofern das Finanzamt Zweifel an der tatsächlichen Erfüllung des Vertrages hat, muss es diese Zweifel begründen und Ermittlungen anstellen. Die bloße (im Wesentlichen unbegründete) Behauptung, das sei unglaublich, reicht dabei nicht aus, Zweifel an der tatsächlichen Erfüllung zu wecken.

Da das Finanzamt aber hinsichtlich dieses Kaufvertrages ohnedies keine erfolgswirksamen Feststellungen getroffen hat, kann im Folgenden davon ausgegangen werden, dass der Vertrag wie vereinbart erfüllt wurde.

Neben diesem Kaufvertrag wurde noch ein Dienstleistungsvertrag (Vereinbarung vom 28.2.2007, Zusatzvereinbarung 11.8.2008 bzw. neuer Vertrag vom 30.9.2009) abgeschlossen, demzufolge die Bf. folgende Dienstleistungen zu erbringen hat:

- Erfassen von spezifischen Informationen bei Events durch eigene Mitarbeiter
- Analyse, Auswertung und Kontrolle der durch eigene Mitarbeiter erfassten sowie von Partnerunternehmen zur Verfügung gestellten statistischen Daten
- Überwachung und Wartung der Hard- und Software der Unternehmensgruppe
- Rekrutierung und Schulung des für die Datenerhebung zuständigen Personals
- Zentrale Supportstelle der Unternehmensgruppe
- Weiterentwicklung bestehender Software und Entwicklung neuer Software

Als Entgelt werden die tatsächlichen Kosten zzgl. eines Gewinnzuschlages von 5 Prozent in Rechnung gestellt.

Die Bedeutung der übernommenen Aufgaben im Konzerngefüge und - davon abgeleitet - die Angemessenheit der verrechneten Entgelte sind strittig.

Verrechnungspreismethode

Zur Überprüfung der Angemessenheit der, der Schwestergesellschaft in Rechnung gestellten Entgelte, können im Beschwerdefall die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD herangezogen werden, zumal Art 8 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz auch dem Art 9 des OECD-Musterabkommens entspricht.

Von den Standardmethoden können bereits nach übereinstimmender Ansicht von Finanzamt und Bf. weder die Preisvergleichsmethode noch die Wiederverkaufsmethode angewendet werden:

Die genannten Leistungen werden von der Bf. ausschließlich an die Schweizer Schwestergesellschaft erbracht womit es vergleichbare Transaktionen weder innerhalb des Konzerns noch außerhalb des Konzerns gibt. Damit gibt es eben keine vergleichbaren Preise bzw. keine Wiederverkaufspreise (die A AG verkauft ja nicht die Programmierung, sondern die Datenweitergabe).

Im Beschwerdefall hat die Bf. die Kostenaufschlagsmethode (cost+ 5%), das Finanzamt die Gewinnteilungsmethode (profit split) angewendet.

Die Kostenaufschlagsmethode ist insbesondere dann anzuwenden, wenn die verrechneten Dienstleistungen nicht weiterverrechnet werden und die anderen Standardmethoden damit ausscheiden (vgl. Preininger, Methodenauswahl in: Bernegger/Rosenberger/Zöchling, Handbuch der Verrechnungspreise, 106).

Das Finanzamt hat demgegenüber der Gewinnteilungsmethode den Vorrang eingeräumt, weil sie der Ansicht ist, dass die Tätigkeit der Bf. nicht in Routineleistungen (für die die Kostenaufschlagsmethode anwendbar wäre), sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Schaffung der technischen und personellen Betriebsgrundlagen besteht (vgl. abermals Preininger, Methodenauswahl in: Bernegger/Rosenberger/Zöchling, Handbuch der Verrechnungspreise, 109f).

Im Beschwerdefall wird der wirtschaftliche Erfolg der A AG, Schweiz dadurch erzielt, dass Sportdaten „in Echtzeit“ an Firmen übermittelt werden. Diese Datenweitergabe ist möglich, weil die A AG, Schweiz über die dafür notwendige Software („A Live System“) verfügt.

Die Daten selbst werden von „Scouts“ der weltweit agierenden Tochterunternehmen erfasst. Dafür werden der A AG, Schweiz die Kosten mit einem Gewinnaufschlag von 5% in Rechnung gestellt.

Die Kontakte mit den internationalen Sportveranstaltern wie der IFA und den Kunden (Firmen) bestehen wiederum (nur) mit der A AG, Schweiz.

Dieses Bild zeigt auch die Gesamtgewinnsituation der Unternehmensgruppe im Vergleich: Im ersten Streitjahr lag der von der Bf. angesetzte 5%ige Aufschlag bei 276.214,58 Euro während der vom Finanzamt (im Rahmen der BVE) angesetzte Anteil am Unternehmensergebnis „nur“ 195.120 Euro ausmachte. Im folgenden Jahr änderte sich das Verhältnis dergestalt, dass der Aufschlag der Bf. rund 150.000 Euro betrug, während der vom Finanzamt angesetzte Teil rund 270.000 Euro ausmachte, im dritten Jahr bei

gleicher Verrechnung der Bf. gar rund 840.000 Euro und in den folgenden Jahren noch viel mehr.

Während die Leistungen der Bf. damit relativ konstant blieben (im ersten Jahr sind aufgrund eines abweichenden Wirtschaftsjahres längere Zeiträume betroffen), konnte die A AG, Schweiz ihr Unternehmensergebnis durch effiziente Vermarktung auf Basis des guten Funktionierens der EDV bzw. der Ausbildung der weltweit tätigen Mitarbeiter enorm steigern.

Auch wenn die Geschäftsidee und die EDV-mäßige Umsetzung derselben von der Bf. stammt, so ist der wirtschaftliche Erfolg der Unternehmensgruppe nicht zuletzt auf die Vermarktungsaktivitäten der A AG, Schweiz, unter dem Motto „auch das beste Produkt muss erst einen Käufer finden“, zurück zu führen.

Bei dieser Sachlage kann die Angemessenheit nur anhand der Standardmethode cost+ überprüft werden.

Höhe des anzuwendenden Gewinnaufschlages

Der Bf. kommen im Vergleich zu den übrigen konzernmäßig verbundenen Gesellschaften, die ihre Kosten mit einem Aufschlag von 5% verrechnen, weitergehende Aufgaben zu: Die Bf. ist für die Ausbildung der weltweit tätigen Scouts-Ausbilder zuständig, sie betreut die gesamte Hard- und Software der Unternehmensgruppe, analysiert, kontrolliert und wertet die von Partnerunternehmen zur Verfügung gestellten statistischen Daten aus.

Die Schulung der Scout-Ausbilder ist wesentlicher Bestandteil der Wissensweitergabe und die Betreuung der gesamten Hard- und Software garantiert das EDV-mäßige Funktionieren der für die Datenerfassung notwendigen Ausstattung. Auch wenn die Kontrolle der Daten nach Angaben der Bf. nur darin besteht, zu überprüfen, ob die erfassten Daten EDV-mäßig verwertbar sind, ist dies dennoch eine höherwertige Tätigkeit als etwa die reine „Schema F“-mäßige Erfassung von geschossenen Toren.

Die Bf. ist die zentrale Supportstelle der Unternehmensgruppe und damit Anlaufstation für weltweit anstehende Fragen im organisatorischen Bereich.

Schließlich entwickelt sie die bestehende Software weiter bzw. entwickelt nötigenfalls neue Software. Diese Tätigkeit ist ihr offenbar nur möglich, weil die Bf. zwar die Rechte an der Software verkauft hat, das Wissen darüber aber in den Köpfen der Mitarbeiter geblieben ist. Dementsprechend hat die Bf. in der mündlichen Verhandlung auch einräumen müssen, dass eine Auslagerung der Programmiertätigkeit an eine Fremdfirma nicht erfolgreich war und die Arbeiten mit dem eigenen Personal der Bf. bewältigt werden mussten.

Laut der nach dem Streitzeitraum am 12.07.2014 erstellten Verrechnungspreisstudie von PwC verrechnen vergleichbare Unternehmen ihre EDV-Programmierung mit einem Aufschlag von zwischen 4,78 und 13,95% (ergibt einen medianen Wert von 8,83%).

Dieser Vergleich wird hinsichtlich EDV-Programmierungsleistungen gezogen und ist damit zu kurz gegriffen:

Die Leistungen der Bf. gehen über eine reine „Auftragsprogrammierung“ hinaus:

Im Unternehmen der A AG, Schweiz war in den Streitjahren kein Personal beschäftigt, das der Bf. detaillierte Anweisungen betr. der Programmierung hätte geben können. Dies war auch nicht notwendig, weil die Mitarbeiter der Bf. über das notwendige know-how verfügten.

Die abgerechneten Leistungen bestehen auch nicht nur in der Programmierung, sondern auch in organisatorischen Belangen wie der Schulung der Scout-Ausbilder, der Betreuung der gesamten Hard- und Software der Unternehmensgruppe und der Analyse, Kontrolle und Auswertung der von Partnerunternehmen zur Verfügung gestellten statistischen Daten.

Demgegenüber stellen die anderen Unternehmen der Gruppe nach Angaben der Bf. nur die erfassten Daten zur Verfügung.

Soweit für diese Routinetätigkeit ein Gewinnaufschlag von 5% verrechnet wird, muss damit für die Leistungen der Bf. im Vergleich dazu ein höherer Gewinnaufschlag zur Anwendung gelangen.

Die Höhe des angemessenen Aufschlages innerhalb der Bandbreite von 5 - 15% zu bestimmen, ist naturgemäß mit Unsicherheiten verbunden.

Ein Indiz kann im Beschwerdefall die in der Verrechnungspreisstudie von PwC ermittelten Aufschlagsätze für EDV-Programmierungen von zwischen 4,78% und 13,95% sein.

Ein anderes Indiz ist die Einschätzung der Bf. selbst, die im Erörterungstermin einräumen musste, dass der 5%ige Aufschlag unter Umständen zu gering ist. In einer ausführlichen Diskussion konnte sie einem 10% Aufschlagssatz nichts Substantielles entgegen setzen.

Bedenkt man, dass die Tätigkeit der Bf. nach der hier nicht streitgegenständlichen Entwicklung und Veräußerung der Software „A Live System“ aus sehr unterschiedlichen Leistungen besteht, so erscheint ein Misch-Aufschlagssatz von 10% angemessen:

Die Weiterentwicklung bestehender Software und Entwicklung neuer Software ist eine Leistung, die besondere Sachkenntnis erfordert, zumal in der A AG Schweiz kein Mitarbeiter beschäftigt war, der diese Leistung eigenständig detailliert beauftragen hätte können. Für diese Leistungen wäre wohl ein 15%iger Aufschlag angemessen.

Die qualifizierte Betreuung des bestehenden EDV-Systems (Hard- und Software) und die Datenkontrolle erfordern zwar auch profunde Sachkenntnis, sind aber im Vergleich zur Entwicklung von Software weniger innovativ. Für diese Leistungen ist ein Vergleich mit der PwC-Studie denkbar, die einen medianen Wert von 8,83% angibt.

Die unternehmensgruppenweite Ausbildung der Scout-Schüler stellt eine Schlüsseltätigkeit dar, für die 10% Aufschlag angemessen erscheinen.

Das Erfassen von spezifischen Informationen bei Events durch eigene Mitarbeiter, die Rekrutierung und Schulung des für die Datenerhebung zuständigen Personals und die Funktion als zentrale Supportstelle der Unternehmensgruppe wiederum dürften mit einem Aufschlag von 5% angemessen abgegolten sein.

In einer Gesamtbetrachtung werden die Leistungen damit mit einem Aufschlagssatz von 10% angemessen vergütet.

Steuerliche Folgen

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die die Bf. im Erstbescheid erklärt hat, sind die weiterverrechneten Kosten und ein Aufschlag von 5% enthalten. Der Aufschlag ist im BP-Bericht ausgewiesen. Die Erhöhung von 5% auf 10% bedeutet, dass dem erklärten Ergebnis weitere 5% hinzuzurechnen sind.

Betragsmäßig ergibt sich folgendes Bild:

	2008	2009	2010	2011	2012
EGB lt. Erkl	185.570,60	203.233,76	168.896,36	240.531,69	325.228,43
+ 5% Cost+	276.214,58	143.693,17	153.444,29	183.190,48	200.987,70
EGB lt. Erk	461.785,18	346.926,93	322.340,65	423.722,17	526.216,13
25% KöSt	115.446,30	86.731,73	80.585,16	105.930,54	131.554,03

3. Kapitalertragsteuer

Artikel 10 des DBA mit der Schweiz (BGBl 64/1975 idF BGBl 204/2001) normiert, dass Dividenden von der Kapitalertragsteuer befreit sind, wenn der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist, die an der ausschüttenden Gesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist.

Die Entlastung kann aufgrund der DBA Entlastungsverordnung BGBl III 92/2005 unmittelbar durch Unterlassen des KEST-Abzuges bei der Bf. erfolgen, wenn sie die Richtigkeit der Unterlassung des Steuerabzuges beweisen oder glaubhaft machen kann.

Die Anwendung der DBA Entlastungsverordnung stellt ein Wahlrecht des Abzugsverpflichtenden dar (vgl. Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 12. Erg.Lfg., § 99 Anm. 3).

Im Beschwerdefall sind die im DBA bzw. der Entlastungsverordnung genannten Voraussetzungen unstrittig erfüllt und dokumentiert. Für die erfolgten offenen Ausschüttungen hat die Bf. dementsprechend keinen KEST-Abzug vorgenommen und so ihr Wahlrecht ausgeübt.

Die Missbrauchsbestimmung nach der Mutter-Tochterrichtlinie (VO zur KEST-Erstattung Mutter-TochterGes, BGBl 56/1995) sieht bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen einen KEST-Abzug verbunden mit einer gegebenenfalls zustehenden Erstattung durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hinsichtlich EU-Muttergesellschaften vor.

Das Finanzamt hat diese Bestimmung aufgrund allgemeiner Missbrauchsgrundsätze (wie Rz 332ff Verrechnungspreisrichtlinien) auch auf die Drittlandsgesellschaft A AG, Schweiz angewendet.

Auch wenn es ungewöhnlich anmutet, dass für EU-Muttergesellschaften strengere Regeln gelten sollen als für Drittlands-Muttergesellschaften, ist ein zwingender Steuerabzug für offenkundige verdeckte Ausschüttungen hinsichtlich Drittlandsgesellschaften gesetzlich nicht explizit vorgesehen.

Artikel 15 des Zinsertragsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (ABl Nr. L 385/2004) sieht zwar vor, dass der Steuerabzug nur unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch erfolgen kann, doch hat Österreich - soweit ersichtlich - keine solchen expliziten innerstaatlichen Regelungen erlassen.

Für einen Abzug der Kapitalertragsteuer besteht damit keine Rechtsgrundlage. Die Haftungsbescheide sind daher aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Im Beschwerdefall sind keine Rechtsfragen, sondern Tatsachenfragen strittig, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 22. November 2018