

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Otto Kremser, Währinger Gürtel 134, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 20.12.2011 gegen die mit 15.09.2011 datierten Körperschaftsteuerbescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) - eine Vertriebsgesellschaft in der Bekleidungsbranche - ist eine hundertprozentige Tochter der A-GmbH[Sitzadresse A-Staat- D-Stadt, K-Straße] und gehört dem Konzernverbund der A-KG, D-Stadt, an.

Die Organe sind die beiden Geschäftsführer N.N.A. und N.N.B..

Der Gewinn für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr wird zum Bilanzstichtag 31. Mai ermittelt.

Der Unternehmensgegenstand der Bf. besteht aus dem Exklusivvertrieb von Waren der Konzernmarke XX an Einzelhändler für das Bundesgebiet Österreich.

Der Einkauf erfolgt zur Gänze bei der Konzerngesellschaft XX-Produktion, D-Stadt.

Die Verrechnung der Einkaufspreise erfolgt zu vorgegebenen, konzerninternen Verrechnungssätzen.

Mit den ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 wurden die Abgaben in Höhe von 396.452,02 € (2007) und 317.987,11 € (2008) festgesetzt; diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Angefochten sind jene Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008, die vom Finanzamt auf der Grundlage des mit 12.09.2011 datierten Berichts gemäß § 150

BAO über die Betriebsprüfung bei der Bf. betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 erlassen wurden.

Mit der nachfolgenden Übersicht wird die Entwicklung der Umsatzrendite bei der Bf. im Zeitraum 2006 bis 2008 laut Erklärung/Veranlagung dargestellt:

	2005/06	2006/07	2007/08
Gewinn vor Steuern	932.465,62 €	373.743,40 €	272.456.47 €
Umsatzrendite	12,89%	5,32%	4,19%

Im Vergleich zur Bf. wiesen die Vertriebsgesellschaften in B-Staat und C-Staat höhere Umsatzrenditen für die Streitjahre [7,07% (B-Staat), nämlich 11,87% bzw. 11,26% (C-Staat)] aus.

Im Gefolge der in Rede stehenden Betriebsprüfung bei der Bf. erließ das Finanzamt im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Streitjahre Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008, denen die vom FA D-Stadt bei der Muttergesellschaft der Bf. geschätzte Umsatzrendite von 8,25% zugrunde gelegt wurde. [8,25 % ist der Wert zwischen den ausgewiesenen Umsatzrenditen der Bf. und den der ausländischen Schwester-Vertriebsgesellschaften]. Die Korrektur der Verrechnungspreise und damit die Änderung der Gewinne der Bf. für die Streitjahre im Wege der Schätzung gemäß § 184 Abs. 1 BAO wurde vor allem mit

- dem Fehlen einer Ersatzleistung für a) von der Bf. übernommene Zusatzfunktionen, b) den Wegfall von Provisionen der Fa. XY Ltd,
- dem Rückgang der Umsatzrenditen bei der Bf. in den Streitjahren,
- Daten des inneren Betriebsvergleichs [höhere Umsatzrenditen der Vertriebsgesellschaften in B-Staat und C-Staat für die Streitjahre], begründet.

Wider die von der Bf. vorrangig ins Treffen geführten Gründe für die Höhe der Umsatzrenditen [Streichung der Provisionen der Fa. XY Ltd., Ausstattung der "XX-Stores" sowie die geringeren Erträge daraus, höhere Vertriebskosten (Werbung, Muster- und Modellschuhe)] wurde im Prüfbericht vom 12.09.2011 eingewandt, dass die Ertragseinbußen und Kostensteigerungen bisher keinen Niederschlag in den Verrechnungspreisen des Jahres 2006/07 und der Folgejahre gefunden hätten. Angesichts der seit 1998 erfolgten Provisionszahlungen der Fa. XY Ltd. an die Bf. und der Provisionen im Zeitraum 2005 bis 2007 [273.413,57 € (2005), 404.260,60 € (2006), (letztmalig) 218.712,00 € (2007)] sei die Einstellung der Provisionszahlungen ab 2008 (ohne sonstiger Ausgleichszahlungen) wegen der Zugehörigkeit der XY Ltd. zum A-Konzern ausschließlich gesellschaftsrechtlich (Mutter-Tochter), aber keinesfalls marktwirtschaftlich begründet.

"XX-Stores" würden seit dem WJ 2006/07 eingerichtet und unterstützt [teilweiser Ersatz der Ausstattungskosten, Gewährung höherer Rabatten den Geschäften], ohne dass eine entsprechende Abgeltung (Kostenersatz) für diese Zusatzfunktionen bisher erfolgt wäre.

Die Vertriebskosten (Werbung, Muster- und Modellschuhe), beispielsweise für "Sonstige Werbungskosten" wären von erstmalig 172.630,66 € im Jahr 2005 ständig bis zuletzt auf 330.323,91 € im Jahr 2008 angestiegen, ohne dass die Bf. diese zusätzlich übernommenen Kosten bisher berücksichtigt hätte.

Mit der als Berufung bezeichneten Beschwerde gegen die aufgrund des Berichts gemäß § 150 BAO vom 12.9.2011 ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 wurde die Verantwortlichkeit der drei in Rede stehenden Faktoren für die Reduktion der Umsatzrendite bestritten und die abgabenerklärungsgemäße Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 beantragt.

Als Begründung für diesen Antrag wurde den Ausführungen im Prüfbericht betreff die Streichung der XY-Provision hinzugefügt, dass die im Jahr 1997 abgeschlossene Provisionsvereinbarung einen von der Fa. XY direkt belieferten Großkunden in Österreich betroffen hätte. Im Laufe der Jahre wäre die Vermittlungstätigkeit und Betreuung (insbesondere der Wegfall von zollrechtlichen Bestimmungen und Quotenregelungen für den Warenimport) weggefallen. Entsprechend der der BP vorgelegten Korrespondenz hätte die Fa. XY bereits im Jahr 2006 die Vertragsauflösung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage begehrt. Diesem Begehren hätte der Geschäftsführer mit Brief vom 12.06.2006 unter der Voraussetzung, dass für das Jahr 2007 noch die Provision bezahlt werde, zugestimmt.

Die auf den Punkt "Ausstattung der "XX-Stores" sowie geringere Erträge daraus" bezüglichen Ausführungen im Prüfbericht, wonach die Bf. Damenprodukte als Großhändler an den Einzelhandel (Fachgeschäfte) vertreibe, wurden durch das Vorbringen, demnach die Bf. der in Österreich fortschreitenden Konzentration des Einzelhandels und somit dem dadurch bedingten Kundenwegfall durch Stärkung der Präsenz auf dem österreichischen Markt in Form der Etablierung von "XX Stores" Rechnung getragen hätte, ergänzt.

Die im Prüfbericht angeführte Unterstützung von Ausstattungskosten wäre ein Einmalbetrag gewesen und hätte für Folgejahre keine negative Auswirkung auf die Umsatzrendite gehabt. Die für Store-Kunden höheren Rabatte gegenüber Einzelkunden würden aus der Umsatzstaffel für Großabnehmer resultieren.

Hinsichtlich den "höheren Vertriebskosten (Werbung, Muster- und Modellschuhe)" hätten die Kosten für Werbung im Prüfungszeitraum [laut Aufstellung der BP in den Streitjahren: 331 TEUR (2006), 424 TEUR (2007) und 330 TEUR (2008)] keine wesentliche Änderung erfahren.

Entgegen den im Prüfbericht Tz 17 d) zu 3) mit 172.630,66 € angeführten Aufwendungen für sonstige Werbung im Jahr 2005 sei der Betrag in Höhe von 256.659,32 € richtig.

Wider die Verantwortlichkeit der drei in Rede stehenden Faktoren für die Reduktion der Umsatzrendite wurde in der Beschwerde ins Treffen geführt, dass bei der Entwicklung der Betriebskosten laut einer von der BP vorgelegten Aufstellung seit 2005 von 636 TEUR (2005) auf 565 TEUR (2006), 693 TEUR (2007) und 615 TEUR (2008) ebenso wie bei Ausstattungskosten für die XX-Stores, die das Ergebnis 2007 mit 29 TEUR und 2008 mit

25 TEUR belasten würden, von einer wesentlichen Belastung der Umsatzrendite nicht gesprochen werden könne.

Die Veränderung der Umsatzrendite in den Jahren von 2006 bis 2008 resultiere im wesentlichen aus Einmaleffekten und zum anderen aus dem Umsatzrückgang von einem Umsatz 2006 iHv rund 7.233 TEUR auf einen Umsatz 2008 iHv rund 6.497 TEUR (somit auch einer Verminderung des Rohertrages) bei einer starren Fixkostenstruktur im Personal- und Verwaltungsbereich.

Die Einmaleffekte, welche zu Einmalbelastungen von rund 61 TEUR im Jahr 2007 bzw. rund 35 TEUR im Jahr 2008 geführt hätten, wurden wie folgt beschrieben:

Im Jahr 2007 sei mit der Anpassung der Handelsvertreterrückstellung über zwei Jahre auf 100% der Ansprüche begonnen worden (Belastung 2007 29 TEUR, 2008 32 TEUR). Ein Rechtsstreit mit einer ausgeschiedenen Mitarbeiterin hätte zu einer einmaligen Belastung 2007 von 20 TEUR und 2008 von 3 TEUR geführt. Weiters sei im Jahr 2007 ein Verlust aus Anlagenabgang von 12 TEUR zu verzeichnen gewesen.

Die Bf. sei dadurch, dass a) sie ausschließlich Produkte von der A-KG beziehe und unter dem Markennamen "XX" in Österreich vertreibe, b) die Konzernleitung es sei, die auch sonstige Vertriebsentscheidungen treffe, von der Funktion her als Low Risk Distributor anzusehen. Für einen Low Risk Distributor liege der Median für die Umsatzrendite bei 5%. Die Bp begründe die durchgeführte Korrektur der Verrechnungspreise für die Jahre 2007 und 2008 im Wege einer Schätzung gemäß § 184 (1) BAO mit einer Umsatzrendite von 8,25% zwar mit übernommenen Zusatzfunktionen und Daten des inneren Betriebsvergleiches, jedoch fehle bei der Heranziehung der Umsatzrendite der Schwestergesellschaften aufgrund eines internen Betriebsvergleiches durch die Bp die Begründung über die Vergleichbarkeit der Schwesterngesellschaften. Insbesondere würden die in den Vertriebsländern B-Staat und C-Staat bestehenden Spezifika, die mit Österreich nicht vergleichbar seien, nicht bewertet.

Die auch bei den Vertriebsgesellschaften in A-Land und B-Land stark rückläufig gewesenen Umsatzrenditen würden im Prüfbericht nicht angeführt.

Die von der BP im Zuge der Betriebsprüfung angekündigten externen Renditevergleiche seien nicht beigebracht worden.

Tatsache ist, dass "für Vertriebsgesellschaften als Low Risk Distributor aus der Literatur und Praxis als Median eine Umsatzrendite von 5% angesetzt werde". Die entsprechende Umsatzrendite laut Feststellung der Betriebsprüfung für das Jahr 2007 sei mit 5,32% und für das Jahr 2008 mit 4,19% ermittelt worden, dies entspreche einer Umsatzrendite eines Low Risk Distributors.

Mit dem beim UFS am 20.09.2012 eingelangten Vorlagebericht wurde die als Berufung bezeichnete Beschwerde gemäß § 276 Abs. 6 BAO zur Entscheidung durch die zweite Instanz vorgelegt. Es wurde keine Berufungsvorentscheidung erlassen.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 14.11.2019 wurde der in der Beschwerde gestellte Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Feststehender Sachverhalt:

Mit den ursprünglichen Abgabenbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 sind die Körperschaftsteuern für die Jahre 2007 und 2008 abgabenerklärungsgemäß festgesetzt worden. Die Abgabenerklärungen für die Streitjahre weisen eine Umsatzrendite von 5,32 % für das Jahr 2007 bzw. 4,19 % für das Jahr 2008 aus. Tatsache ist, dass für Vertriebsgesellschaften als Low Risk Distributor aus der Literatur und Praxis als Median eine Umsatzrendite von 5 % angesetzt wird. Somit steht die von der Betriebsprüfung im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO vorgenommene Korrektur der Verrechnungspreise (Umsatzrendite von 8,25 %) in Streit.

Rechtslage

Artikel 9 DBA D, BGBl. III. Ausgegeben am 20.08.2002. Nr. 182, betrifft Verbundene Unternehmen und lautet wie folgt:

„(1) Wenn

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

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, 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.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet und entsprechend besteuert, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (VwGH 18.12.1997, 96/16/0143). § 167 Abs. 2 BAO zufolge hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Nach ständiger Rechtsprechung zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es somit, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, VwGH 2006/15/0301; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Aus folgenden Gründen war der Beschwerde stattzugeben:

Mit den ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 396.452,02 € (2007) und 317.987,11 € (2008) festgesetzt. Da dem abgabenbehördlichen Prüfergebnis für die Streitjahre aufgrund der dem BFG vorgelegten Akten weniger Wahrscheinlichkeit als den Abgabenerklärungen der Bf. für die Jahre 2007 und 2008 zuzusprechen war, war der Beschwerde gegen die im Gefolge der Außenprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 gemäß § 279 BAO Folge zu geben, weshalb die angefochtenen Bescheide für die Streitjahre abzuändern und die Körperschaftsteuern für die Streitjahre in Höhe von 396.452,02 € (2007) und 317.987,11 € (2008) vorzuschreiben waren.

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 gegenständlichen Beschwerdefall konnte die vorliegende Rechtsfrage in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst werden. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 2. Jänner 2020

