

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gerhild Fellner und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Josef Ungericht, Mag. AA und Mag. BB im Beisein des Schriftführers MMag. Ulrich Seidl in der Beschwerdesache der X FL, als Rechtsnachfolgerin der X GmbH, vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Kirchstraße 6, 6971 Hard, über die Berufung (Beschwerde) vom 07.12.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 30.10.2012, betreffend

a.) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 bis 2008,

b.) Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 sowie

c.) Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2005 bis 2008

in der Sitzung vom 27.11.2019 zu Recht erkannt:

a.) Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wird als unbegründet abgewiesen.

b.) Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2008 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Die Körperschaftsteuer wird für 2005 festgesetzt mit 2.498.242,83 €.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2005 wird auf die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 14.04.2015 verwiesen.

Die Körperschaftsteuer wird für 2006 festgesetzt mit 2.477.268,76 €.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2006 wird auf die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 14.04.2015 verwiesen.

Die Körperschaftsteuer wird für 2007 festgesetzt mit 2.847.985,81 €.

Das Einkommen für 2007 beträgt	11.391.992,59 €
--------------------------------	-----------------

Die Körperschaftsteuer davon beträgt 25 %	2.847.998,15 €
---	----------------

- Ausländische Steuer	- 12,34 €
-----------------------	-----------

Die festgesetzte Körperschaftsteuer beträgt	2.847.985,81 €
---	----------------

Die Körperschaftsteuer wird für 2008 festgesetzt mit 3.472.806,24 €.

Das Einkommen für 2008 beträgt	13.891.224,94 €
--------------------------------	-----------------

Die Körperschaftsteuer davon beträgt 25 %	3.472.806,24 €
---	----------------

Die festgesetzte Körperschaftsteuer beträgt	3.472.806,24 €
---	----------------

c.) Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Ausgangssachverhalt und Verfahrensgang

1. In der gegenständlichen Beschwerdesache hat das Bundesfinanzgericht durch den erkennenden Senat und nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Erkenntnis vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 24.02.2017, GZ. RV/1100360/2016, entschieden. Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21.02.2017, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 24.02.2017, wurde vom Finanzamt und von der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) jeweils (außerordentliche) Revision erhoben. Aufgrund der (außerordentlichen) Revision des Finanzamtes vom 07.04.2017 wurde dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.02.2017 in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 24.02.2017 vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, im angefochtenen Umfang (Körperschaftsteuer 2005 bis 2008) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die (außerordentliche) Revision der Bf. vom 07.04.2017 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27.06.2018, Ra 2017/15/0040, unter Hinweis auf das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2018, Ra

2017/15/0041, gemäß § 33 Abs. 1 erster Satz VwGG als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

Das Bundesfinanzgericht hatte nach dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, nunmehr im fortgesetzten Verfahren zu entscheiden.

2. Die (nunmehrige) Beschwerdeführerin ist die X FL mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein. Sie ist durch Verschmelzung (Verschmelzungstichtag 30.09.2015) Rechtsnachfolgerin der (ursprünglichen) Beschwerdeführerin, der X GmbH mit Sitz in Österreich (in der Folge auch kurz: Bf. oder GmbH).

3. Die GmbH (Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23.01.1995 mit einem Stammkapital von 500.000 ATS und Sitz in Österreich gegründet. Gesellschafter zu je 50% waren bei Gründung A. und seine Gattin. Mit Einbringungsvertrag vom 27.02.1995 wurde die nicht protokollierte, seit 1981 betriebene Gesellschaft bürgerlichen Rechts "A. & Mitgesellschafter" in die Bf. eingebracht. In den Streitjahren war A. an der Bf. zu 26% beteiligt. Die restlichen Anteile hielt die P1 Privatstiftung, deren Stifter und Begünstigter A. war. Betriebsgegenstand der Bf. war laut Gesellschaftsvertrag u.a. die Werbeberatung, -konzeption und -graphik. Als Geschäftsführer fungierte A..

4. Die Bf. machte sich vorwiegend im Bereich des Investitionsgütermarketings einen guten Namen. Seit Ende der 80iger Jahre war die Bf., zunächst noch als Gesellschaft bürgerlichen Rechts "A. & Mitgesellschafter", für Y, einen Hersteller von spannenden Werkzeugmaschinen mit Hauptsitz in Deutschland, tätig. Die Zusammenarbeit zwischen der Bf. und Y erstreckte sich zunächst auf die Erbringung einzelner Werbedienstleistungen. Sie wurde in der Folge intensiviert und sukzessive ausgeweitet. Sie basierte anfänglich lediglich auf mündlichen Vereinbarungen.

5. Mit schriftlichem (Marketing-)Vertrag vom 15. und 16.02.1999 wurde der Bf. seitens Y die Erbringung aller Marketing-, Kommunikations- und Werbeaufgaben übertragen. Dieser Vertragsabschluss hatte sich bereits im Lauf des Jahres 1998 deutlich abgezeichnet. Der wesentliche Inhalt des Vertrages war bereits 1998, und zwar von der Bf. ohne Mandat der X FL, ausverhandelt. Die Präambel des (Marketing-)Vertrags vom 15. und 16.02.1999 nimmt klar und eindeutig auf Zeiten Bezug, in denen die Bf. für Y ohne schriftlichen Vertrag tätig geworden ist, also auf Zeiten, in denen die X FL noch gar nicht existierte. Nach dem mit Y abgeschlossenen (Marketing-)Vertrag hatte die Bf. Tätigkeiten, Lieferungen und Leistungen entsprechend einem jährlich festzulegenden Marketingbudget zu erbringen. Der (Marketing-)Vertrag vom 15. und 16.02.1999 wurde in den folgenden Jahren zum Teil abgeändert. Er war in adaptierter Form (Änderungen vom 19.12.2002, 18./19.12.2003 und 08.08.2005) auch in den Streitjahren Grundlage der intensiven Kooperation zwischen Y und der Bf.

6. Im Vertrag vom 08.08.2005, der in den Streitjahren galt, übertrug die Y GmbH, die damals innerhalb des Y-Konzerns für den Marketingbereich verantwortlich war, unter aufhebender Bezugnahme auf den Vertrag vom 15./16.02.1999 alle Marketing-, Kommunikations- und Werbeaufgaben nach Maßgabe eines Generalmarketingbudgets an die Bf. Vereinbart wurde ua Folgendes: Die wesentlichen Positionen des durch die Bf. oder durch von ihr frei auszuwählende Dritte (§ 2 Z 1 und § 9 Z 4 und 8) zu erbringenden Leistungsumfanges sind als generelle Bestimmungen in einer 3-seitigen Anlage umschrieben. Die Bf. ist zur branchenüblichen Geheimhaltung und zur Weitergabe dieser Verpflichtung gegenüber allen weiteren in die Leistungserbringung einbezogenen Dritten gehalten. Vorgaben für die Grundstruktur des Gesamtmarketingbudgets sind einer Anlage zum Vertrag (mit 1 Blatt) zu entnehmen. Das detaillierte Marketingbudget 2005 ist vollständig und nachvollziehbar auf 31 Seiten dargestellt und beträgt insgesamt knapp 25 Mio Euro. Die im Gesamtmarketingbudget wiedergegebenen Einzelpreise sind ausgehandelte Pauschal-Festpreise für die im Budget spezifizierten Tätigkeiten, Lieferungen und Leistungen. Die Bf. verpflichtete sich, ausreichende Kapazitäten vorzuhalten, die zur Erfüllung der Verpflichtungen aus dem jeweiligen Gesamtmarketingbudget erforderlich sind. Eine ordentliche Kündigung kann frühestens zum 31.12.2009 erfolgen.

7. Im Zusammenhang mit der Intensivierung der Geschäftsbeziehung zu Y setzte die Bf. Maßnahmen betreffend eine grenzüberschreitende Umstrukturierung. Im Jahr 1998 hat die liechtensteinische Privatstiftung P2, deren Stifter und Begünstigter A. ist, per 24.03.1998 die XX FL, O1, gründen lassen, deren Firma später auf X FL abgeändert und deren Sitz nach O2 verlegt wurde. Als einer der zur Geschäftsführung berufenen Verwaltungsräte der X FL wurde A. bestellt. Geschäftszweck der X FL ist u.a. die Konzeption und Beratung in den Bereichen Werbung, Marketing und Public Relations.

8. Mit Rechnung vom 01.09.1998 teilte die Bf. der X FL Folgendes mit: "Für die Bereitstellung von Herrn A. als Key Account verrechnen wir Ihnen einen einmaligen Firmenwert in Höhe von ATS 8.000.000" (Anm.: umgerechnet 581.382,67 €).

9. Am 03.09.1998 unterfertigte A. als Geschäftsführer der Bf. und M.M. als Verwaltungsrat der liechtensteinischen X FL den "Kooperationsvertrag Y". In ihm übertrug die Bf. (Pkt. 2.3.) als Auftraggeberin den von Y erhaltenen Werbeauftrag hinsichtlich bestimmter, im Detail angeführter (3.1.) Tätigkeiten, die in weiterer Folge unter dem Begriff "Key Accounting" zusammengefasst wurden, an die liechtensteinische Aktiengesellschaft als Auftragnehmerin. Als Gegenleistung war vereinbart, dass die Bf. der liechtensteinischen Aktiengesellschaft die gewöhnlichen, mit der Erfüllung des Auftrags in Zusammenhang stehenden Aufwendungen erstattet (Punkt 5.2. des Vertrages) sowie 25% vom gesamten Auftragsvolumen (Zahlungen von Y an die Bf.) bezahlt (Punkt 5.3. des Vertrages). Die Regelung betreffend Anspruch auf Kostenersatz (5.2.) wurde auf Veranlassung der von der Bf. kontaktierten Großbetriebsprüfung nicht zusätzlich praktiziert bzw. als von der pauschalen

Vergütungsregelung (5.3.) abgedeckt angesehen. Unter Berufung auf den Kooperationsvertrag machte die Bf. bereits für 1998 unter der Bezeichnung "Key-Account-Aufwand" Betriebsausgaben iHv 1.013.512,42 € geltend. Im Zeitraum von 1998 bis 30.09.2011 hat die Bf. an Betriebsausgaben einen "Key-Account-Aufwand" iHv 82.670.501,70 € gewinnmindernd verbucht. In den Streitjahren betrugen die unter dieser Bezeichnung geltend gemachten Aufwendungen: 6.348.959 (2005), 6.464.371 (2006), 7.464.371 (2007) und 9.606.761 (2008) €.

10. Weiters ist im Kooperationsvertrag festgeschrieben: Die Auftragnehmerin ist in den Geschäftsbereichen Werbung und Marketing mit Key Account Tätigkeiten betraut, die im Einzelnen beispielsweise aufgezählt sind. Die einzelnen Tätigkeiten werden von der Auftraggeberin definiert und verteilt (3.2.). Die Auftragnehmerin wird für die Auftraggeberin keinerlei operative Tätigkeiten durchführen (3.3.). Die Auftragnehmerin wird ihre gesamten Rechte und Ansprüche aus dem Werbevertrag ausschließlich im Interesse der Auftraggeberin ausüben (3.4.). Die Auftragnehmerin wird das Auftragsverhältnis anderen als an diesem Vertrag beteiligten Personen gegenüber nicht offenbaren (4.4.). Das Auftragsverhältnis kann von jeder Vertragspartei ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist gekündigt werden (7.1.). Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftlichkeit (9.1.).

11. Bei zwei Außenprüfungen (betreffend die Jahre 1999 - 2001 bzw. 2002 - 2004) wurden die von der Bf. steuerreduzierend geltend gemachten laufenden "Key-Account-Aufwendungen" unter dem Aspekt fremdüblicher Verrechnungspreise zum Prüfungsgegenstand gemacht. Beide Prüfungen ergaben in diesem Punkt im Ergebnis keine Beanstandung. Die einmalige, gewinnerhöhende Verrechnung eines Firmenwertes von ATS 8.000.000 im Jahr 1998 war nicht Prüfungsgegenstand.

12. Eine dritte, von der Großbetriebsprüfung vorgenommene Außenprüfung untersuchte die dargestellten Verträge und Vorgänge neuerlich. Dabei kam sie zum Ergebnis, dass den von der Bf. an die liechtensteinische X FL unter der Bezeichnung Key-Account-Aufwand geleisteten Zahlungen kein Leistungsäquivalent gegenüberstehe (BP-Bericht 101, 102), dass die für die Anerkennung derartiger Zahlungen notwendige Voraussetzung einer konkreten und detaillierten Leistungsbeschreibung fehle (98), dass der Veräußerungsvorgang "Key Account" vom 01.09.1998 mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen sei (110, 111) und keine Grundlage für die steuerliche Anerkennung der späteren laufenden Zahlungen bilden könne (102). Die gewählte rechtliche Gestaltung stelle Missbrauch im Sinne von § 22 BAO dar (108), weil sie einzig durch das Ziel der Steuerreduzierung begründet sei (63, 111). Die Vermögensminderungen bei der Bf. Gesellschaft stellten verdeckte Gewinnausschüttungen dar und seien steuerlich zu neutralisieren (98ff, 118).

13. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Großbetriebsprüfung und nahm mit Bescheiden vom 30.10.2012 die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2008 wieder auf und

erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2008. Begründend wurde seitens des Finanzamtes auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Weiters setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 30.10.2012 Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2008 fest.

14. Dagegen hat die Bf. mit Eingabe vom 07.12.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben, die sie durch weitere umfangreiche Schriftsätze ergänzte.

15. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.04.2015 wies das Finanzamt die Berufung (Beschwerde) betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2005 bis 2008 und betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2005 bis 2008 als unbegründet ab. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für 2002 bis 2004 wurde stattgebend erledigt, da der Nachweis eines vorsätzlichen Handelns im Hinblick auf die festgestellten Offenlegungen einerseits und die zugezogenen Berater andererseits nicht erbracht werden könne. Damit komme auch nicht die für hinterzogene Abgaben geltende verlängerte Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO zum Tragen.

16. Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 14.04.2015 änderte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 ab. In der gesonderten Begründung vom 14.04.2015 führte das Finanzamt aus, wenn auch weder eine Key-Account-Übertragung an die X FL noch eine Key-Account-Ausübung durch die X FL bzw. der Abzug von 25% des Y-Umsatzes als Key-Account-Aufwand steuerlich anzuerkennen seien, so sei doch eine gewisse operative Tätigkeit der X FL in Liechtenstein für die Bf. in Österreich auf Sachverhaltsebene dokumentiert. Nach dem Fremdverhaltensgrundsatz könne eine der Höhe nach limitierte betriebliche Veranlassung bei bestimmten Aufwendungen anerkannt werden. Dabei seien die von der X FL getragenen "Reisespesen Geschäftsleitung" und die "Flug- und Transferkosten", limitiert mit 5% bzw. 200.000 CHF, als Selbstkosten des leistenden Unternehmens, erhöht um einen branchenüblichen Aufschlag, anzuerkennen und nach dem Fremdverhaltensgrundsatz als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

17. Dagegen hat die Bf. mit Schreiben vom 06.05.2015 einen Vorlageantrag (betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 samt Anspruchszinsen) eingebracht und die Entscheidung durch einen Senat des Bundesfinanzgerichtes sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

18. Mit Erkenntnis vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, (in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 24.02.2017), hat das zuständige Bundesfinanzgericht den Beschwerdefall durch den erkennenden Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2005 bis 2008 abweisend und betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 teilweise stattgebend entschieden. Zur

beschwerdegegenständlichen stritten Hauptfrage der von der Bf. geltend gemachten „Key-Account-Aufwendungen“ hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung und unter Bedachtnahme auf den Fremdverhaltensgrundsatz erkannt, dass 17 % des Y-Umsatzes ein angemessenes und fremdübliches Entgelt für das an die X FL ausgelagerte und von dieser auf eigene Kosten ausgeübte Key Accounting darstelle.

19. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten bzw. Details zu diesem Ausgangssachverhalt und der von der Bf. im Fürstentum Liechtenstein geschaffenen Unternehmensstruktur bzw. zum bisherigen Verfahrensgang wird auf dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, verwiesen.

20. Wie bereits ausgeführt, wurde gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, (in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 24.02.2017, GZ. RV/1100360/2016), seitens des Finanzamtes und der Bf. jeweils (außerordentliche) Revision erhoben. Mit Erkenntnis vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, hob der Verwaltungsgerichtshof das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts im angefochtenen Umfang (Körperschaftsteuer 2005 bis 2008) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

21. Den vorliegenden Beschwerdefall hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, wie folgt beurteilt:

"[...]

14 ...

15 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, ein tatsächlich im Ausland errichtetes und dort auch operativ tätiges Unternehmen (X FL) habe 1998 8 Mio. S aufgewendet, die in Österreich gewinnerhöhend erfasst worden seien, damit sein Verwaltungsrat (Geschäftsführer) als "Key Accounter" verdeckt, im Übrigen nicht exklusiv, im Zusammenhang mit der bevorzugten strategischen und planerischen Betreuung von Y habe tätig werden können.

16 Als "Key Account" werde ein Kunde verstanden, der eine Schlüsselposition für den Erfolg eines Unternehmens einnehme. Ein solcher Kunde sei im Unternehmen der X GmbH unbestritten die Y-Gruppe gewesen. Ein "Key Accounter" sei jemand, der derartige Schlüsselkunden betreue. "Key Accounting" sei jene Tätigkeit, die in der Akquisition und speziellen Betreuung von Großkunden mit hohem Kundenwert bestehe.

17 Mit den 8 Mio. S sei ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut entgeltlich erworben worden, das darin bestanden habe, dass sich die X GmbH gegenüber der X FL verpflichtet habe, zu dulden, dass ihr Geschäftsführer im Innenverhältnis als Dienstnehmer der X FL Tätigkeiten

verrichte, zu deren Verrichtung er sonst wegen der Verletzung eines Konkurrenzverbotes nicht berechtigt gewesen wäre. Einen durchsetzbaren Anspruch, der über die Bereitstellung einer bestimmten Person für eine bestimmte Tätigkeit hinausgehe, habe die X FL mit dem Vorgang, der der Rechnung vom 1. September 1998 zugrunde liege, nicht erworben. Bei diesem Verständnis des Vorgangs könne auch nicht davon die Rede sein, dass die vereinbarte Gegenleistung offensichtlich unangemessen gewesen wäre.

18 Die X GmbH habe - als von der Y beauftragtes Unternehmen - die X FL gleichsam als Subunternehmerin mit der Ausführung hinsichtlich bestimmter Tätigkeiten, die vertraglich im Einzelnen aufgezählt und zusammenfassend als "Key Accounting" bezeichnet worden seien, beauftragt.

19 Bei der X FL handle es sich um ein operativ tätiges Unternehmen, das in den Streitjahren zwischen acht und zwölf Mitarbeiter beschäftigt habe; es habe auch über die sonst erforderlichen Ressourcen verfügt. Die X FL habe mit der X GmbH mehrere Kooperationsverträge abgeschlossen und auf deren Basis Leistungen für die X GmbH erbracht und abgerechnet. Insbesondere seien von der X FL auch Leistungen an die X GmbH betreffend Y erbracht worden.

20 Die im nun strittigen Kernpunkt ohne Beanstandung abgeschlossenen ersten beiden Außenprüfungen belegten, dass das Vertragsverhältnis zwischen der X GmbH und der X FL der Abgabenbehörde im Detail bekannt gewesen sei. Das bereits im Jahr 1998 dokumentierte Vorhaben, den Betrieb oder Teile davon nach Liechtenstein zu verlagern, sei letztlich durch Verschmelzung auf die X FL und Aufgabe der inländischen Betriebsstätte im Jahr 2015 realisiert worden; A habe seinen Wohnsitz im Juni 2011 nach Liechtenstein verlegt.

21 Der betriebliche Erfolg und die sich daraus ergebenden Steuerleistungen der X GmbH seien ab dem Abschluss des Kooperationsvertrages stark und nachhaltig angestiegen. Dies gelte auch für die von A entrichteten Ertragsteuern. Die X FL habe für die X GmbH nachweislich Aufwendungen getragen, die im Zusammenhang mit dem Key Accounting stünden.

22 Die X FL sei in der Akquisition von neuen Kunden für die X GmbH erfolgreich gewesen.

23 Das Bundesfinanzgericht hege keine Zweifel daran, dass die Steuervermeidung bzw. -minimierung ein ausschlaggebender Grund für die grenzüberschreitende Umstrukturierung gewesen sei. Es lägen aber auch außersteuerliche Gründe für diese Umstrukturierung vor (Internationalisierung und Bündelung der Key Account Tätigkeit in der X FL, Reduzierung des Wechselkursrisikos, Marktöffnung und -bearbeitung vor Ort, Arbeitsmarkt, Wachstumsstrategie, Ressourcennutzung im Ausland).

24 Die X GmbH habe beginnend ab 1999 auf zunächst allenfalls zweifelhafter Basis, in den Streitjahren aber auf Basis eines ernst gemeinten und im Wesentlichen auch tatsächlich

umgesetzten Kooperationsvertrags im Innenverhältnis (nach außen verdeckt) an die X FL die jederzeit wieder zurückholbare Aufgabe des Key Accounting gegenüber Y übertragen. Diese Aufgabe, die bereits im Kooperationsvertrag zum Teil recht vage und nicht widerspruchsfrei umschrieben worden sei, sei durch die Verzahnung des im Kooperationsvertrag ausdrücklich genannten Werbe-Auftrags mit dem durch Marketingverträge erlangten Primärauftrag samt angeschlossenen Marketingbudget bis ins Detail festgelegt worden. Der "Subauftrag" sei funktional in den Streitjahren von der X FL für die X GmbH durch den Key Accounter A - freilich zum Teil nur mangelhaft dokumentiert - ausgeführt worden. Für Abschluss und Durchführung des Kooperationsvertrages habe es steuerliche und außersteuerliche Gründe gegeben.

25 Das Bundesfinanzgericht sei im (nach dem Erkenntnis VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165) fortgesetzten Verfahren betreffend Sicherstellung nach Darlegung von sieben hiefür maßgeblichen Gründen zur Überzeugung gekommen, dass den Zahlungen der X GmbH an die X FL der Betriebsausgabencharakter dem Grunde nach nicht abgesprochen werden könne. Das Bundesfinanzgericht teile im vorliegenden Verfahren diese Sichtweise.

26 Was die Konkretisierung der einzelnen Leistungen betreffe, die mit den strittigen Zahlungen abgegolten worden seien, sei auf die verzahnte Vertragslage zu verweisen. Der Kooperationsvertrag nehme ausdrücklich Bezug auf den mit Y abgeschlossenen Werbevertrag. Dieser Vertrag verweise wiederum bezüglich des Leistungsumfangs auf das in Anlagen konkret und detailliert dargestellte Marketingbudget. Wenn auch im Marketingvertrag praktisch nur sogenannte operative Leistungen aufgezählt seien, da aus Sicht des Auftraggebers die operativen Leistungen im Vordergrund stünden, gehe das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese für die Auftraggeberin wichtigen Werbeleistungen nicht ohne entsprechende Akquisitions- und Betreuungsleistungen hätten erbracht werden können; diese seien im Detail im Kooperationsvertrag aufgezählt.

27 Aufbau- und Ablauforganisation sowie vertragliche Grundlagen und Durchführung des Kooperationsvertrages Y entsprächen im Wesentlichen dem vertraglichen, strategischen und operativen "Set-up" der finanzbehördlich anerkannten Zusammenarbeit mit nicht verbundenen Dritten.

28 Sowohl die X FL als auch die X GmbH hätten über die personellen und sachlichen Ressourcen verfügt, um ihre vertraglich vereinbarten Aufgaben zu erfüllen.

29 Die Zusammenarbeit zwischen der X GmbH und der X FL sei zwar nach außen verdeckt bzw. geheim erfolgt, dem Vorstandsvorsitzenden der Y sei diese aber mit großer Wahrscheinlichkeit bekannt und von ihm auch akzeptiert gewesen. Die Key Account Zahlungen der X GmbH an die X FL seien als betrieblich und nicht als sozietär veranlasst anzusehen; diese Zahlungen seien auch nicht in Vorteilsgewährungsabsicht geleistet worden. Der X GmbH sei die Fremdunüblichkeit der Zahlungen nicht offenkundig bzw. nicht bewusst

gewesen. Die Grundstruktur der Aufgabenauslagerung samt den steuerlichen Auswirkungen sei der Finanzverwaltung zeitnah bekannt gegeben worden und sei von ihr nach zunächst wohl bloß oberflächlicher Prüfung anerkannt worden. In der Folge sei der Kooperationsvertrag bzw. die Auslagerung des Key Accountings mitsamt den steuerlichen Auswirkungen zweimal Gegenstand von Außenprüfungen gewesen, die in diesem Punkt keine Beanstandung ergeben hätten.

30 Entgegen der bei den ersten beiden Außenprüfungen vertretenen finanzbehördlichen Ansicht sei die X GmbH nicht bloß eine von der X FL beauftragte Dienstleisterin gewesen. Es sei in Wirklichkeit umgekehrt gewesen: Nicht die erst seit Kurzem bestehende X FL, die keinen Firmenwert, keinen Hauptkunden und auch kein Know-how entgeltlich erworben habe, sei das zentrale bzw. dominierende Unternehmen in der Wertschöpfungskette gewesen. Nicht die X FL habe der X GmbH den gesamten Werbe-Etat der Y vermittelt. Vielmehr habe die österreichische X GmbH, die zu Zeiten, als die X FL noch gar nicht existiert habe, bereits in intensive geschäftliche Beziehungen zu Y getreten sei und in diesem Zusammenhang das Vertrauen der deutschen Auftraggeberin erworben habe, ab 1999 Dienstleistungen besonderer Art, nämlich das Key Account Management ausgelagert. Die X FL sei als Auftragnehmerin zur Auftragserfüllung im alleinigen Interesse der Auftraggeberin verpflichtet gewesen.

31 Der von der X GmbH mit der X FL abgeschlossene Kooperationsvertrag sei grundsätzlich auch umgesetzt (bzw. gelebt) worden.

32 In einem ausführlich begründeten Entwurf einer (letztlich nicht zugestellten und daher auch nicht wirksam gewordenen) Beschwerdeentscheidung sei das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass eine Vergütung in Höhe von 20% des Auftragsvolumens (statt der verrechneten 25%) eine zwischen fremden Unternehmen angemessene Vergütung darstelle. Auch die X GmbH habe dies indirekt für vertretbar bzw. denkmöglich erachtet. Unter Bedachtnahme auf die tatsächlich zukommenden Funktionen, das tatsächlich bestehende Rollenverhältnis sowie die Risikoteilung erachte das Bundesfinanzgericht aber eine Reduktion der Vergütung um 3%-Punkte für notwendig und angemessen. Dieser Prozentsatz entspreche jenem, mit dem die X GmbH im Verhältnis zu Drittfirmen das sogenannte "Fronting" (Abschluss von Verträgen im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung; dies entspreche im Wesentlichen einer Besorgung der Leistung) vergütet habe. Diese Funktion habe auch die X GmbH tatsächlich gegenüber Y wahrgenommen. Nach Überzeugung des Senats sei 17% des Umsatzes mit Y ein angemessenes und fremdübliches Entgelt für das an die X FL ausgelagerte und von dieser auf eigene Kosten ausgeübte Key Accounting.

33 Strittig seien im Wesentlichen Fragen der Beweiswürdigung, der Angemessenheit und Ausgewogenheit von Leistungsbeziehungen bzw. des Inhalts und des Umfangs der vereinbarten und erbrachten, konkreten und detailliert zu beschreibenden Leistungen der X

FL für die X GmbH. Bei all diesen Fragen handle es sich um Tatfragen, denen keine über den Einzelfall hinausreichende Bedeutung zukomme. Eine ordentliche Revision sei daher nicht zulässig.

34 Gegen dieses Erkenntnis - soweit es Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 betrifft - wendet sich die Revision des Finanzamts. Nach Einleitung des Vorverfahrens hat die X FL als Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung erstattet.

35 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

36 Das Finanzamt macht zur Zulässigkeit der Revision geltend, das angefochtene Erkenntnis widerspreche insbesondere dem - zur Frage der Sicherstellung gegen A ergangenen - Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30.6.2015, 2012/15/0165. Für die Anerkennung von Zahlungen als Betriebsausgaben sei eine besonders exakte Leistungsbeschreibung erforderlich, wenn diese Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen" usw. erfolgt sein sollen. Dies gelte insbesondere auch für "Key-Account-Leistungen". Das Wesen der besonders exakten Leistungsbeschreibung könne nur sein, dass der Inhalt nicht erst in Zusammenschau verschiedener Vereinbarungen sowie unter Berücksichtigung von Zeugenaussagen erhoben werden könne. Die Tragung von Aufwendungen und die Übernahme anderer Marketingmandate könnten diesen Mangel nicht ersetzen. Aus der "Verzahnung" von Marketingvertrag und Kooperationsvereinbarung sei für die Leistungsbeschreibung nichts gewonnen, da im Marketingvertrag nur operative Leistungen aufgezählt seien, für die die X FL gerade nicht zuständig gewesen sei. Im Kooperationsvertrag seien jedoch nur abstrakte Leistungsinhalte ("Akquirierung von Kunden" usw.) dargestellt, aus denen nicht abgeleitet werden könne, welche Leistungen in welchem Umfang tatsächlich erbracht und verrechnet worden seien. Darüber hinaus seien Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Es liege aber insbesondere keine Vereinbarung mit klarem und eindeutigem Inhalt vor.

37 Die Revision ist aus den genannten Gründen zulässig und begründet.

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

39 Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (vgl. VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061, mwN).

40 Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (vgl. VwGH 28.1.2003, 99/14/0100, VwSlg. 7786F; 15.9.2016, 2013/15/0274, mwN).

41 Im Revisionsfall hatte daher das Bundesfinanzgericht zu prüfen, welche Leistungen die X FL im Einzelnen erbracht hatte, und hiezu (konkret und detailliert) Feststellungen zu treffen (vgl. VwGH 26.2.2004, 99/15/0053).

42 Solche konkreten und detaillierten Feststellungen sind dem angefochtenen Erkenntnis nicht zu entnehmen. Das Bundesfinanzgericht verwies nur allgemein auf "Key Account" Leistungen. Um welche Leistungen es sich dabei im Einzelnen handelte, wird im angefochtenen Erkenntnis nicht ausgeführt. Soweit das angefochtene Erkenntnis auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts im Sicherstellungsverfahren verweist (Entscheidung vom 18. November 2015 im fortgesetzten Verfahren nach VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165), findet sich dort zwar eine Schilderung des Vertragsinhalts zwischen der X FL und der X GmbH (Akquirierung von Kunden, Vereinbarung der Auftragskonditionen, Pflege und Erhaltung bestehender Kundenkontakte durch regelmäßige Besuche der jeweiligen Geschäftsleitungen, Erstellen von Werbekonzepten, Briefing mit den Kunden und ihren Beauftragten sowie Überwachung der Werbekampagnen; Auswahl und Bestellung von allfälligen Subunternehmen, Vereinbarung der Auftragskonditionen, Erstellung des Werbekonzeptes, Ausarbeitung des Marketing-Mix, Konzeption des Marketingplanes, Auswahl der Werbemittel und deren Einsetzung). Welche dieser Leistungen in den einzelnen Streitjahren auch tatsächlich erbracht wurden, geht daraus aber nicht hervor. Auch fehlt eine Leistungsbeschreibung, anhand welcher der Marktwert der Leistungen hätte eruiert werden können. Soweit in jener Entscheidung auch angeführt worden war, im Privatgutachten einer Sachverständigen für Marketing seien sowohl die Key Account Tätigkeit der X FL in Bezug auf Y als auch die Tätigkeiten der X GmbH ausführlich dargestellt und bewertet worden, so wurde aber im angefochtenen Erkenntnis zu diesem Privatgutachten ausgeführt, dieses beinhalte viele Allgemeinplätze und habe wenig Bezug zum konkreten Fall; das Gutachten würde auch auf die tatsächlichen historischen Abläufe und die dokumentierte Vertragslage gar nicht Bezug nehmen oder diese negieren.

43 Wenn das Bundesfinanzgericht schließlich auf die "verzahnte Vertragslage" verweist, so könnte dies zwar jene Leistungen näher definieren, die in Erfüllung des zwischen der X GmbH

und der Y abgeschlossenen Vertrags zu erbringen waren. Dabei handelt es sich freilich (nur) um jene Leistungen, die zur Erfüllung des Vertrags mit Y dienen sollten. Kern der von der X FL zu erbringenden Leistungen sollten aber - nach dem Vorbringen der Mitbeteiligten - gerade jene zur Aufrechterhaltung der Kundenbeziehung sein. Für diese Leistungen besteht daher keine Verzahnung mit den Werbeverträgen. Schließlich würde aber auch die Verzahnung der Vereinbarungen nicht das Erfordernis von Feststellungen, welche Leistungen von der X FL tatsächlich erbracht wurden und wie diese Leistungen im Einzelnen zu bewerten sind, ersetzen.

44 Auch der Verweis auf die Beschwerdeentscheidung vom 14. April 2015 erhellt nicht, welche Leistungen von der X FL tatsächlich erbracht wurden, wird dort doch lediglich angeführt, die X FL habe "eine gewisse operative Tätigkeit" zugunsten der X GmbH erbracht.

45 Das angefochtene Erkenntnis war daher im angefochtenen Umfang (Körperschaftsteuer 2005 bis 2008) gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.“

II. Rechtsgrundlagen, Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Angemerkt sei zunächst, dass nach Ergehen der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, und 27.06.2018, Ra 2017/15/0040, auf Anregung des damaligen (inzwischen pensionierten) Fachvorstandes des Finanzamtes und des anwaltlichen Vertreters der Bf. am 13.09.2018 eine Besprechung beim Bundesfinanzgericht (Anwesende: Fachvorstand des Finanzamtes, anwaltlicher Vertreter der Bf., zuständiger Richter bzw. Berichterstatter des Bundesfinanzgerichtes sowie beigezogene Schriftführerin des Bundesfinanzgerichtes) zur Erörterung des Beschwerdefalles stattfand. Bei der Erörterung hat der anwaltliche Vertreter dazu u.a. angegeben, dass A. als Key-Accountner für die liechtensteinische X FL tätig gewesen sei. Seitens des zuständigen Berichterstatters des Bundesfinanzgerichtes wurde das oben angeführte VwGH-Erkenntnis 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, in Erinnerung gerufen, wonach diesbezüglich hinsichtlich der erbrachten Leistungen im Detail festzustellen sei, welche ganz konkreten und detaillierten Leistungen erbracht wurden. Nach Erörterung des Beschwerdefalles wurde seitens des anwaltlichen Vertreters und des Fachvorstandes des Finanzamtes in Erwägung gezogen, dass eine Einigung hinsichtlich der anzuerkennenden Höhe der Betriebsausgaben hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Jahre 2005 bis 2008 gefunden werde bzw. dass eine

sachgerechte Lösung erarbeitet würde. Festgelegt wurde, dass das Bundesfinanzgericht diesbezüglich bis 07.11.2018 verständigt würde. Allerdings konnte auch nach Fristverlängerung in weiterer Folge zwischen dem Finanzamt und der Bf. keine solche Einigung bzw. „sachgerechte Lösung“ erzielt werden.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde im fortgesetzten Verfahren mit Schreiben vom 15.04.2019 ein Erörterungstermin auf den 14.05.2019 anberaumt. Zweck dieses Erörterungstermins war die Klärung bzw. sachverhaltsmäßige Feststellung, welche konkreten Leistungen die X FL an die Bf. im Einzelnen erbracht habe und weiters die Wahrung des Parteiengehörs (vgl. Ladung vom 14.05.2019: „... Der Erörterungstermin wird im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens nach Ergehen der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, und vom 27.06.2018, Ra 2017/15/0040, anberaumt. Er hat ein Eingehen auf die Beschwerdepunkte im fortgesetzten Beschwerdeverfahren zum Ziel. Den Parteien soll in diesem Rahmen die abschließende Möglichkeit eingeräumt werden, nach Ergehen der oa. VwGH-Erkenntnisse nochmals ihre Stellungnahmen bzw. allfällige Ergänzungen in sachverhaltsmäßiger oder rechtlicher Hinsicht abzugeben und ergebnisorientiert zu diskutieren. ...“). Dieser Erörterungstermin fand nach ergänzender Terminabsprache am 04.07.2019 statt (Anwesende: für die Bf. rechtsanwaltlicher Vertreter und steuerlicher Vertreter; für das Finanzamt Fachvorständin und weitere Mitarbeiterin des Finanzamtes, Teamleiterin und Prüfer der Großbetriebsprüfung; Senatsvorsitzende und Berichterstatter als zuständige Richter/in des Bundesfinanzgerichtes).

Zu Beginn des Erörterungstermins wurde vom zuständigen Berichterstatter des Bundesfinanzgerichtes der bisherige Verfahrensgang zusammenfassend dargelegt und weiters insbesondere auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Bezug genommen.

Vom anwaltlichen Vertreter wurde zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, vorgebracht, dass „hier zwei Dinge“ vom Verwaltungsgerichtshof nicht berücksichtigt worden seien. Einerseits sei niemals ein materieller Fremdvergleich angestellt worden, d. h., wie würden fremde Dritte Key-Account-Leistungen verrechnen? Dazu wurde seitens des anwaltlichen Vertreters ausgeführt, dass diesbezüglich eine Umsatzteilung üblich sei. Dies gehe auch aus dem Gutachten hervor, das dem Bundesfinanzgericht schon im Vorverfahren vorlag, und von diesem als zu allgemein abgetan worden sei. Das Gutachten sei deswegen so allgemein gehalten, um zu zeigen, wie fremde Dritte Key-Account Leistungen abrechnen würden. Nahe Angehörige dürften nicht schlechter gestellt werden als fremde Dritte. Seitens des anwaltlichen Vertreters werde dazu die Rechtsmeinung vertreten, dass eine Schlechterstellung naher Angehöriger unter den gegebenen Umständen verfassungswidrig wäre. Was weiters die Frage betreffe, welche Leistungen als Key-Account Leistungen erbracht wurden, handle es sich nach dem Vorbringen des anwaltlichen Vertreters nicht um Buchhalterleistungen, es gebe keine Stundenaufzeichnungen. Wenn es sein müsse,

würde seitens der Beschwerdevertreter dem Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht werden, welche Leistungen im Detail erbracht worden seien.

Seitens der Teamleiterin der Großbetriebsprüfung wurde für die Abgabenbehörde zur konkreten Leistungsermittlung angegeben, dass die Großbetriebsprüfung sehr bemüht gewesen sei, eine solche durchzuführen. Diesbezüglich seien zahlreiche Vorhalte verfasst worden. Eine Konkretisierung sei aber nicht möglich gewesen. Insofern kam es zur Schätzung nach der cost-plus-Methode. D. h. feststellbare Aufwendungen aus den Jahresabschlüssen in Liechtenstein seien berücksichtigt und mit einem Aufschlag von 15 % versehen worden. Außerhalb der Jahresabschlüsse war zum Thema Key-Account nichts Konkretes festzustellen. Zu den Ausführungen des anwaltlichen Vertreters wurde seitens der Teamleiterin der Großbetriebsprüfung entgegnet, ein Fremdvergleich könne erst im Nachhinein angestellt werden, nämlich nachdem die Leistung festgestellt sei. Schon im Jahr 1998 habe die Gesellschaft über ihre Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen Bescheid gewusst und hätte ihren Fokus darauf richten müssen. Seitens der Großbetriebsprüfung seien alle vorhandenen Belege berücksichtigt worden und die Betriebsprüfung sei ihrer Verpflichtung zur Gänze nachgekommen.

Zur Frage der Leistungsfeststellung wurde von den Vertretern der Bf. nochmals ihre Rechtsauffassung vorgebracht, wonach eine akribische Leistungsfeststellung, wie sie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, fordere, nicht erforderlich sei, weil eine Key-Account Tätigkeit anders zu beurteilen wäre. Nach Ansicht des anwaltlichen Vertreters wäre die Einholung eines Gutachtens zum Thema Key-Account und übliche Verrechnungspreise ein probates Mittel zur Lösung des Falles.

Abschließend zum Erörterungstermin wurde den Parteienvertretern seitens des Bundesfinanzgerichtes eine Zufristung bis Ende September 2019 eingeräumt, um fehlende Unterlagen nachzureichen (vgl. auch Niederschrift über den Erörterungstermin vom 04.07.2019, die dem Finanzamt und dem steuerlichen Vertreter der Bf. übermittelt wurde).

Festzustellen ist nun, dass seitens des anwaltlichen Vertreters und des steuerlichen Vertreters der Bf. nach dem Erörterungstermin vom 04.07.2019 kein weiteres bzw. ergänzendes Vorbringen zum gegenständlichen Beschwerdefall erstattet wurde. Festzustellen ist weiters, dass entgegen der Ankündigung des anwaltlichen Vertreters der Bf. beim Erörterungstermin, ergänzende Nachweise hinsichtlich der erbrachten Leistungen zu erbringen (eine allfällige Fristverlängerung der beim Erörterungstermin vom 04.07.2019 festgelegten Zufristung bis Ende September 2019 wurde nicht beantragt), keinerlei ergänzenden Nachweise bzw. Unterlagen beigebracht wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat durch den erkennenden Senat in der Sitzung vom 27.11.2019 über die gegenständliche Beschwerde im fortgesetzten Verfahren entschieden. Den

vorliegenden Beschwerdefall hat der erkennende Senat im fortgesetzten Verfahren wie folgt beurteilt:

Zunächst ist festzustellen, dass mit Schreiben vom 02.12.2014 die Bf. (und A.) im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren durch die steuerliche Vertretung einen Antrag auf Akteneinsicht eingebracht hat. Mit Bescheid vom 30.06.2016 hat das Finanzamt den Antrag der Bf. vom 02.12.2014 betreffend Akteneinsicht gemäß § 90 BAO abgewiesen. Der diesbezüglich erhobenen Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht im ersten Rechtsgang mit Erkenntnis vom 15.03.2017, RV/1100662/2016, Folge gegeben. Aufgrund der gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15.03.2017, RV/1100662/2016, erhobenen (ordentlichen) Revision des Finanzamtes hob der Verwaltungsgerichtshof dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.03.2017, RV/1100662/2016, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesfinanzgericht diese Beschwerde betreffend Akteneinsicht mit Erkenntnis vom 19.06.2019, RV/1100304/2018, gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen. Im gegenständlichen Verfahren war die im Schreiben vom 02.12.2014 beantragte Akteneinsicht hinsichtlich der im angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 19.06.2019, RV/1100304/2018, strittigen Aktenteile zu verweigern. Als Begründung dazu wird auf die Ausführungen im Erkenntnis vom 19.06.2019, RV/1100304/2018, das an die Bf. ergangen ist, verwiesen.

Körperschaftsteuer 2005 bis 2008

a) Aufwendungen im Zusammenhang mit „Key-Accounting“

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, ausgeführt hat, darf der steuerliche Gewinn einer Körperschaft durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Rn 39, uHa VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061, mwN). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer

Leistungen (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Rn 40, uHa VwGH 28.1.2003, 99/14/0100, VwSlg. 7786F; 15.9.2016, 2013/15/0274, mwN). Dies gilt auch für "Key-Account-Leistungen" (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem aufhebenden Erkenntnis 19.04.2018 ausdrücklich ausgesprochen, dass das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Beschwerdefall zu prüfen hatte, welche Leistungen die X FL im Einzelnen erbracht hatte, und hiezu (konkret und detailliert) Feststellungen zu treffen (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Rn 41, mwN).

Wie der Verwaltungsgerichtshof auch bereits festgestellt hat, sind solche konkreten und detaillierten Feststellungen dem angefochtenen (und nunmehr aufgehobenen) Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, nicht zu entnehmen (VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Rn 42). Auch die Verzahnung der Vereinbarungen, auf die das Bundesfinanzgericht im aufgehobenen Erkenntnis 21.02.2017, RV/1100360/2016, verwiesen hat, würde nicht das Erfordernis von Feststellungen, welche Leistungen von der X FL tatsächlich erbracht wurden und wie diese Leistungen im Einzelnen zu bewerten sind, ersetzen (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Rn 43). Auch der Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung vom 14.04.2015 erhellte nicht, welche Leistungen von der X FL tatsächlich erbracht worden seien, werde dort doch lediglich angeführt, die X FL habe "eine gewisse operative Tätigkeit" zugunsten der X GmbH erbracht (vgl. VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, Rn 44).

Im Prüfbericht der Großbetriebsprüfung wird diesbezüglich bzw. hinsichtlich der Leistungsdokumentation zusammenfassend festgehalten, „dass für den gesamten Prüfungszeitraum (ab 2002) keine Unterlagen vorgelegt wurden, die Aufschluss über Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt (Zeitraum) der behaupteten Leistungserbringung durch die „X FL“ in Zusammenhang mit der in Punkt 2.1. des „Kooperationsvertrages Y“ angeführten Tätigkeiten geben könnten“ (siehe Prüfbericht, 97f).

Darüber hinaus ist aber auch aus dem gesamten dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Materialien (gesamter Verfahrensakt) keine Dokumentation dahingehend zu entnehmen, welche (konkreten und detaillierten) Leistungen die X FL der Bf. gegenüber im Einzelnen erbracht hat.

Im Rahmen des im fortgesetzten Verfahrens anberaumten Erörterungstermines vom 04.07.2019 wurde seitens der Teamleiterin der Großbetriebsprüfung zur konkreten Leistungsermittlung angegeben, dass die Großbetriebsprüfung sehr bemüht gewesen sei, eine solche zu durchzuführen, dass eine Konkretisierung aber nicht möglich gewesen sei. Diesem Vorbringen wurde seitens des anwaltlichen und steuerlichen Vertreters der Bf. auch nicht widersprochen. Im Übrigen vermochten auch die Beschwerdevertreter im Rahmen dieses Erörterungstermines nicht, konkrete und detaillierte Angaben zu den streitgegenständlichen

„Key-Account-Leistungen“ zu machen bzw. überhaupt darzulegen, welche Leistungen die X FL an die Bf. tatsächlich erbracht habe. Zur Frage der Leistungsfeststellung wurde von den Vertretern der Bf. vielmehr der rechtliche Standpunkt eingenommen, dass eine akribische Leistungsfeststellung, wie sie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, fordere, nicht erforderlich sei, weil eine Key-Account Tätigkeit anders zu beurteilen wäre.

Soweit seitens des anwaltlichen Vertreters zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, eingewendet wird, dass nahe Angehörige nicht schlechter gestellt werden dürften als fremde Dritte und dass eine Schlechterstellung naher Angehöriger unter den gegebenen Umständen verfassungswidrig wäre, ist zu diesem Vorbringen anzumerken, dass für den erkennenden Senat eine solcherart behauptete Verfassungswidrigkeit des VwGH-Erkenntnisses 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, nicht ersichtbar ist bzw. eine solche nicht vorliegt.

Wenn Zahlungen als Gegenleistung für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“, uä erfolgen, ist es für die Anerkennung als Betriebsausgaben nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes notwendig, dass der zahlende Stpfl eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen erbringt. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist (vgl. *Zorn* in EStG: Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 4 Tz 269/1, uHa VwGH-Judikatur).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. *Toifl* in EStG: Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 2 Tz 160, mwN) werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Für den Verfassungsgerichtshof bestehen unter ausdrücklichem Hinweis auf die (verfassungskonforme) ständige Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine verfassungsrechtlichen Bedenken, zu untersuchen, ob geleistete Zahlungen tatsächlich als durch den Betrieb veranlasst anzusehen sind (vgl. VfGH 22.02.1985, B298/80). Auch für den vorliegenden Beschwerdefall bestehen nach Ansicht des erkennenden Senates keinerlei verfassungsgerichtliche Bedenken, zu untersuchen, worum es sich bei den behaupteten Leistungen eigentlich handelt bzw. ob und welche Leistungen konkret und detailliert von der X FL an die Bf. erbracht wurden und weiters, ob die von der Bf. an die X FL getätigten Zahlungen tatsächlich als durch den Betrieb veranlasst anzusehen sind.

Der erkennende Senat gelangt zum Ergebnis, dass aus dem gesamten dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenstand und weiters aus dem gesamten Vorbringen im Beschwerdeverfahren nicht ersichtbar bzw. erkennbar und folglich nicht festgestellt werden kann, welche (konkreten und detaillierten) Leistungen die X FL der Bf. gegenüber im Einzelnen erbracht haben soll. Soweit der anwaltliche Vertreter im Rahmen des Erörterungstermines vom 04.07.2019 vorbrachte, dass die Einholung eines Gutachtens zum Thema "Key-Account und übliche Verrechnungspreise" ein probates Mittel zur Lösung des Falles wäre, war diesem Begehren bzw. Antrag nicht Folge zu geben. Abgesehen davon, dass dem Bundesfinanzgericht bereits zwei Gutachten zum Key-Accounting vorliegen, konnte von der Einholung eines dritten Gutachtens deshalb Abstand genommen werden, da allgemeine Ausführungen zu dem vom anwaltlichen Vertreter angeführten Thema nichts zur Beantwortung der Frage beizutragen vermögen, für welche (konkreten und detaillierten) Leistungen die Zahlungen der Bf. an die X FL im Einzelnen erfolgte sein sollen. Es wäre an der Bf. gelegen, konkrete und detaillierte, tatsächlich erbrachte Leistungen, nachweisbar darzulegen. Dass die Bf. auch nach dem Erörterungstermin vom 04.07.2019 und der dabei festgelegten Zufristung bis Ende September 2019 dafür auch noch im fortgesetzten Verfahren durchaus Gelegenheit hatte, dazu allerdings kein Vorbringen erstattete bzw. keine sonstigen Unterlagen oder Nachweise beibrachte, wurde bereits festgestellt. Außer der allgemein gehaltenen Angabe des anwaltlichen Vertreters, dass es sich bei den Leistungen um "Key-Account-Leistungen" handeln würde, war von Seiten der Beschwerdevertreter zu den Leistungen nichts Weiteres zu erfahren. Wenn im Übrigen seitens des anwaltlichen Vertreters im Rahmen des Erörterungstermines vom 04.07.2019 vorgebracht wurde, dass es sich bei "Key-Account Leistungen" nicht um Buchhalterleistungen handle und keine Stundenaufzeichnungen vorlägen, sei dazu noch angemerkt, dass eine "bloße" Stundenaufzeichnung für sich allein die im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof gebotene konkrete Leistungsbeschreibung grundsätzlich nicht zu erfüllen vermag.

Auf Grundlage dieser Erwägungen und unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, ergibt sich für den vorliegenden Fall im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens, dass die von der Bf. mit einem Pauschalsatz von 25 % des Y-Umsatzes als Betriebsausgaben beanspruchten „Key-Account“-Aufwendungen nicht anzuerkennen sind.

Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 14.04.2015 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wurden die angefochtenen Körperschaftsteuerescheide 2005 bis 2008 auf Basis der Kostenstruktur der X FL zu Gunsten der Bf. abgeändert, wobei die Positionen „Reisespesen Geschäftsleitung“ und die „Flug- und Transferkosten“ mit 5% der Reise bzw. Flug- und Transferkosten (maximal begrenzt aber mit CHF 200.000,--) als Selbstkosten des liefernden bzw. leistenden Unternehmens um einen betriebs- oder branchenüblichen Gewinnaufschlag erhöht als Betriebsausgaben der Bf. in Ansatz gebracht wurden. In der gesonderten Begründung vom 14.04.2015 wird dazu vom

Finanzamt auszugsweise Folgendes ausgeführt: „[...] Einerseits ergeben sich sachverhaltsmäßig gesamthaft gesehen die aufgezeigten Widersprüchlichkeiten zum Wirtschaftsgut „Key Account“ und den damit vermeintlich erbrachten und abzugeltenden Tätigkeiten in Liechtenstein. Andererseits ist eine gewisse operative Tätigkeit der X FL in Liechtenstein für die X GmbH auf Sachverhaltsebene dokumentiert. Im Sinne des Fremdverhaltensgrundsatzes sollen die einzelnen Unternehmen eines Konzerns so besteuert werden, als würden die gegenseitigen Geschäfte zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen stattfinden. Erbringt ein verbundenes Unternehmen an das Stammhaus Dienstleistungen sind daher angemessene Verrechnungspreise zu berechnen, als ob der Leistungsverkehr zwischen Fremden stattgefunden hätte. Die Verrechnungspreise haben dabei dem Fremdverhaltensgrundsatz zu entsprechen. Ist dies nicht der Fall, so ist die Abgabenbehörde ermächtigt entsprechende Gewinnkorrekturen durchzuführen. Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sind im Zusammenhang mit den Bestimmungen des DBA als Auslegungshilfe zu betrachten. Aufgrund der (nicht) beigebrachten Unterlagen aus Liechtenstein ist es aber nicht möglich, der X FL mehr als Routinefunktionen im Zuge einer Funktions- und Risikoanalyse zuzubilligen. Das wesentliche Unternehmerrisiko (Entrepreneurfunktion) trägt nach wie vor die X GmbH. Der wesentliche Umfang der ausgeübten Funktionen, die übernommenen Risiken und der Einsatz von wesentlichen Vermögenswerten in Bezug auf den Kunden Y verbleiben nach den vorliegenden Unterlagen in Österreich. Bei der Durchführung einer Fremdvergleichsprüfung wäre zu berücksichtigen, dass Vergleichbarkeit in der Tätigkeit bzw. in den die Preis- und Gewinnspannen beeinflussenden Faktoren/Kosten gegeben sein muss. Allgemeine Bedingungen, wie z.B. Marktlage und Wettbewerbsverhältnisse, aber auch spezielle Faktoren sind in die Prüfung einzubeziehen. Maßstab des Vergleiches ist jener Preis, den zueinander fremde Unternehmen verrechnet hätten. Bisher ist eine Verrechnung der operativen Tätigkeit von der X FL Liechtenstein an die X GmbH Österreich nicht erfolgt. Ein Ansatz des pauschalen verhandlungsbasierten Verrechnungspreises von 25% des Y-Umsatzes für Key Account ist weder nachvollziehbar noch ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen eine Fremdvergleichsprüfung möglich. Ein externer fremdüblicher Marktpreis für die Leistungen in Liechtenstein ist mangels Nachweis nicht feststellbar. Wird der Verrechnungspreis somit auf Basis von Kosten der Leistungserstellung gebildet, muss geprüft werden, welche Art von Kosten für die Berechnung herangezogen werden. Werden Istkosten für den Verrechnungspreis herangezogen werden, ist zu untersuchen ob die tatsächlich entstandenen Kosten den leistenden Bereich abdecken. Dem empfangenden Bereich können nur tatsächlich angefallene Kosten (mit Gewinnaufschlag) weiterverrechnet werden. [...] Aus den gesamten Vorbringen und Unterlagen kann nicht abgeleitet und dargetan werden, welchen betrieblichen Bezug die Positionen „Fremdleistungen Provisionen“, „Reisespesen Geschäftsleitung“ und „Flug- und Transferkosten“ haben. Eine betriebliche Veranlassung kann bei den Aufwendungen (Kosten) „Reisespesen Geschäftsleitung“ und „Flug- und Transferkosten“ Kosten im Schätzungswege in Höhe von 5% der Reise bzw. Flug- und

Transferkosten anerkannt werden, maximal begrenzt aber mit CHF 200.000,--. Im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode ist daher davon auszugehen, dass die Positionen „Fremdleistungen Provisionen“, auszuscheiden sind und die „Reisespesen Geschäftsleitung“ und die „Flug- und Transferkosten“ mit 5% der Reise bzw. Flug- und Transferkosten (maximal begrenzt aber mit CHF 200.000,--) als Selbstkosten des liefernden bzw. leistenden Unternehmens um einen betriebs- oder branchenüblichen Gewinnaufschlag erhöht in Ansatz gebracht werden. [...] In diesem Beschwerdepunkt erfolgt somit eine Teilstattgabe im Rahmen der BVE. Das Zahlenmaterial stellt sich wie folgt dar: [...]“ (zu weiteren Details und zum Zahlenmaterial vgl. gesonderte Begründung vom 14.04.2015).

Seitens der Teamleiterin der Großbetriebsprüfung wurde dazu im Rahmen des Erörterungstermines vom 14.07.2019 angemerkt, eine konkrete Leistungsermittlung sei nicht möglich gewesen. Insofern sei es zur Schätzung nach der cost-plus-Methode gekommen. D. h. feststellbare Aufwendungen aus den Jahresabschlüssen in Liechtenstein seien berücksichtigt und mit einem Aufschlag von 15 % versehen worden. Außerhalb der Jahresabschlüsse sei zum Thema Key-Account nichts Konkretes festzustellen gewesen.

Dazu ist seitens des erkennenden Senates nun zwar darauf hinzuweisen, dass auch hinsichtlich dieser vom Finanzamt teilweise anerkannten aus der Bilanz ersichtlichen Kosten keine Feststellungen dahingehend vorliegen, für welche konkreten Leistungen der Bf. gegenüber diese Aufwendungen (Kosten) angefallen sind. Im Hinblick auf die Ausführungen in der gesonderten Begründung und der solcherart schätzungsweise bzw. teilweise anerkannten Aufwendungen im Zusammenhang mit tatsächlich angefallenen Kosten, erscheint es dem erkennenden Senat für vertretbar, der Ansicht bzw. Vorgangsweise des Finanzamtes bzw. der Großbetriebsprüfung zu folgen. Der erkennende Senat gelangt in diesem Punkt somit zur Auffassung, dass die diesbezüglichen Aufwendungen als durch den Betrieb der Bf. veranlasst zu werten sind.

Insgesamt kommt der erkennende Senat zum Ergebnis, dass ein Abzug der beanspruchten "Key-Account-Aufwendungen" in Höhe des 25%igen Pauschalsatzes als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen ist. Hinsichtlich der in der Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 14.04.2015 zuerkannten Aufwendungen im Zusammenhang mit tatsächlich angefallenen Kosten wird seitens des erkennenden Senates der Abzug als Betriebsausgaben anerkannt.

b) Sonstige Beschwerdepunkte

Hinsichtlich der weiteren Beschwerdepunkte, welche die Textziffern 4 (Marketingberatung xxx), 6 (Miete und Betriebskosten Kongresszentrum), 7 (Sponsoring), 8 (Weihnachtsfeiern) und 9 (Mag. B) des Prüfberichtes betreffen, hat das Bundesfinanzgericht im aufgehobenen Erkenntnis vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, hinsichtlich der Textziffer 4 (Marketingberatung xxx) stattgebend und hinsichtlich der Textziffern 6 (Miete und Betriebskosten Kongresszentrum), 7 (Sponsoring), 8 (Weihnachtsfeiern) und 9 (Mag. B)

abweisend entschieden. Diese Ansicht wird seitens erkennenden Senates auch für das gegenständliche fortgesetzte Verfahren vertreten. Auf die dazu im ersten Rechtsgang im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts 21.02.2017, RV/1100360/2016, unter Pkt. II.I.) "Sonstige Beschwerdepunkte" ausführlich angeführten Begründungserwägungen wird seitens des erkennenden Senates verwiesen und diese somit zum Begründungsteil der nunmehrigen Entscheidung im fortgesetzten Verfahren gemacht.

Wiederaufnahme der Verfahren

Die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 wurde im Vorerkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.02.2017, RV/1100360/2016, unter Punkt II.J.) "Wiederaufnahme" behandelt und ausführlich begründet. Seitens des erkennenden Senates wird die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2008 im gegenständlichen fortgesetzten Verfahren in gleicher Weise begründet und auf die im Vorerkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 21.02.2017, RV/1100360/2016, unter Punkt II.J.) angeführten ausführlichen Begründungserwägungen zur Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 und zur Ermessensübung verwiesen. Diese Begründungsausführungen im Vorerkenntnis werden somit hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2008 im fortgesetzten Verfahren vollumfänglich zum Begründungsteil erklärt.

Anspruchszinsen

Hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2005 bis 2008 im vorliegenden fortgesetzten Verfahren wird seitens des erkennenden Senates auf die im Vorerkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 21.02.2017, RV/1100360/2016, unter Punkt II.K.) "Anspruchszinsen" enthaltenen Begründungsausführungen verwiesen.

III. 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.

Die Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen beanspruchte Aufwendungen im Zusammenhang mit „Key-Account-Leistungen“ gewinnmindernd bzw. als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinem

Erkenntnis 19.04.2018, Ra 2017/15/0041, geklärt. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art. 133 B-VG sind daher nicht gegeben.

Feldkirch, am 13. Februar 2020