

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 10. November 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. Oktober 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2010, Körperschaftsteuer 2011 und Körperschaftsteuer 2012 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide (Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2012 jeweils vom 13. Oktober 2014) und die Beschwerdeentscheidung (datiert mit 22. September 2017) werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

Das Finanzamt erließ am 13.10.2014 in den wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012 Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2012. Darin setzte es die Körperschaftsteuer 2010 mit EUR 112.686,-; die Körperschaftsteuer 2011 mit EUR 144.101,- und die Körperschaftsteuer 2012 mit EUR 176.717,- fest. Keiner der drei Körperschaftsteuerbescheide enthält eine Begründung.

Die Beschwerdeführerin erhob am 10.11.2014 Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2012. Sie brachte vor, das Finanzamt habe Verfahrensvorschriften verletzt: „*Wie aus der am 3.4.2014 verfassten Niederschrift über die Schlussbesprechung ... hervorgeht, hat die Betriebsprüfung unter Berufung auf Datenbankstudien die aufwandswirksam angesetzten Provisionen teilweise nicht anerkannt. Im Zuge dieser Schlussbesprechung wurde jedoch die Datenbankstudie den*

Vertretern des geprüften Unternehmens nicht vorgelegt, sondern erst am 17.7.2014 durch Übermittlung an den Parteienvertreter. Bemerkenswert ist hierbei, dass laut Deckblatt der Datenbankstudie als Ausfertigungsdatum der 3.4.2014 – somit der Tag der Schlussbesprechung – angegeben ist, darüber hinaus jedoch eine nachträgliche Modifikation am 8.4.2014 stattgefunden hat. ...Durch die am 3.4.2014 abgeführte Schlussbesprechung und der erst am 17.7.2014 dem abgabenrechtlichen Vertreter übermittelten, am 8.4.2014 modifizierten Datenbankstudie ergibt sich eindeutig, dass ein Verstoß gegen das Parteiengehör ... vorliegt. ...“.

Auch seien die bekämpften Bescheide inhaltlich rechtswidrig: „Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 17.9.2014 hervorgeht, stützt sich die Argumentation der ... Behörde auf eine ... Datenbankstudie für vergleichbare Betriebe. Wie durch den Parteienvertreter mit Schriftsatz vom 16.6.2014 – sohin nach der am 3.4.2014 stattgefundenen Schlussbesprechung und vor Übermittlung der Datenbankstudie durch die Betriebsprüfung am 17.7.2014 – ausgeführt wurde, muss die Margenermittlung durch Datenbankstudie die 5 Vergleichbarkeitsfaktoren Produkteigenschaften, Funktionen, Vertragsbedingungen, Marktgegebenheiten sowie Geschäftsstrategien berücksichtigen. Darüber hinaus ist dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen, ... dass von 11 Vergleichsbetrieben 5 Betriebe enthalten sind, die in der Türkei angesiedelt sind. Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, ist der türkische Markt nach Ansicht der Behörde dem westeuropäischen Markt vergleichbar und würde ein Ausscheiden der türkischen Vergleichsbetriebe zu keinem wesentlich anderen Ergebnis führen. Es dürfte unstrittig sein, dass die Türkei nicht Westeuropa zuzurechnen ist und darüber hinaus auch die Marktgegebenheiten in der Türkei mit Westeuropa in keinsten Weise vergleichbar sind. Wie aus dem Länderbericht Türkei ... hervorgeht, ist diese von der Betriebsprüfung behauptete Vergleichbarkeit nicht gegeben. Laut diesem Bericht werden in der Türkei für Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke durchschnittlich über 20 % der Haushaltsausgaben aufgewendet und stieg der Nahrungsmittelmarkt in den Jahren 2007 bis 2012 um jährlich über 10 %. Darüber hinaus erfolgt der Einkauf von Lebensmitteln in der Türkei zu fast gleichen Teilen über den traditionellen Basar/Markt sowie über den Supermarkt/Discounter. Diese Marktstruktur ist mit Westeuropa in keinsten Weise vergleichbar, da der Vertrieb von Lebensmitteln in Westeuropa überwiegend durch große Lebensmittelketten erfolgt und die in der Türkei zu verzeichnenden Zuwächse am Nahrungsmittelmarkt in Europa aufgrund der gegebenen Marktdurchdringung nicht mehr gegeben sind. Darüber hinaus schützt die Türkei ihrem Markt durch deutliche Handelshemmnisse ...

Nach Ansicht der Berufungswerberin entspricht die von der bescheidabsprechenden Behörde als Entscheidungsgrundlage herangezogene Datenbankstudie in keinsten Weise den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen, da die 5 Vergleichbarkeitsfaktoren ... nicht erfüllt sind, ja sogar Zweifel bestehen, ob diese 5 Vergleichbarkeitsfaktoren durch die Betriebsprüfung überhaupt einer Analyse unterzogen wurden.

Die Berufungswerberin betreibt einen Handel ausschließlich mit Lebensmitteln, insbesondere mit Markenprodukten aus dem Gebiet des ehemaligen Jugoslawiens, die Gewürze sowie Fleisch- und Gemüsekonserven umfassen. ... Die Hauptabsatzmärkte der Berufungswerberin ... sind zu 90 % Österreich und Deutschland, der Rest verteilt sich auf Frankreich, Skandinavien, Großbritannien und die Beneluxländer. In Anbetracht vorstehender Absatzmärkte ... setzt sich der Kundenkreis aus den internationalen Lebensmitteleinzelhandelsketten ... einerseits sowie Großhändlern und Einzelhandelskaufleuten mit türkischem Migrationshintergrund (Ethnomarkt) andererseits zusammen. Es liegt die Vermutung nahe, dass in der Datenbankstudie deshalb vermeintliche türkische Vergleichsbetriebe mit aufgenommen wurden, da die Berufungswerberin in Westeuropa unter anderem auch im Ethnomarkt tätig ist. ... Weiters wurde durch die Betriebsprüfung der Umstand in keinster Weise gewürdigt, dass die Berufungswerberin im Wirtschaftsjahr 2011 aufgrund der Vorarbeiten und Geschäftsbeziehungen der Muttergesellschaft ... den Vertrieb der Marke M für die Märkte Deutschland, Benelux und Frankreich übernehmen konnte, wodurch es zu maßgeblichen Umsatzsteigerungen im Prüfungszeitraum gekommen ist.

Die Berufungswerberin hat die in der Datenbankstudie herangezogenen 11 Vergleichsbetriebe analysiert, wobei festzustellen ist, dass dies ohne weiteres über die firmeneigene Website der Vergleichsbetriebe möglich war. ... Hier entsteht wiederum für die Berufungswerberin der Eindruck, dass diese sicherlich aufwändige Recherche durch die Betriebsprüfung nicht erfolgte, sondern lediglich ... die Vergleichsbetriebe entsprechend dem NACE-Code ermittelt wurden. Wie aus diesem Rechercheergebnis über die Datenbankstudie ... hervorgeht, ist kein einziger der 11 Vergleichsbetriebe der Datenbankstudie mit der Berufungswerberin vergleichbar. Entweder sind die Vergleichsbetriebe nur im jeweiligen Domizilland tätig (Türkei, Griechenland, Großbritannien, Frankreich) oder sie exportieren in den Nahen Osten, nach Übersee oder in die Balkanländer. Nur 2 Vergleichsbetriebe exportieren in die skandinavischen Länder, 1 Betrieb hat sogar eine Tochtergesellschaft in Texas. Die Produkteigenschaften aller Vergleichsbetriebe sind diametral zu den von der Berufungswerberin vertriebenen Produkten... Die Produkteigenschaften der Vergleichsbetriebe sind hingegen Tiefkühlartikel (Eiscreme, gefrorenes Gemüse, etc.), Kühlartikel (Fleisch, Fisch, Molkereiprodukte, Gemüse etc.), Produkte für den Cateringbedarf für Schulen, Krankenhäuser und Firmenkantinen, Convenience Produkte wie Antipasti, Kuchen, Sandwiches, Reinigungsartikel, Hygienepapier, Einweggeschirr, Brot, Tabak und vieles mehr. 4 Unternehmen haben sogar firmeneigene Marken (R, S, T, U) und der Vergleichsbetrieb W handelt unter anderem sogar mit Immobilien bzw. ist als Bauunternehmer tätig. Darüber hinaus haben die Recherchen ... ergeben, dass es sich bei den Betrieben R, S und T um Produzenten bzw. Teilproduzenten/Veredelungsbetriebe bzw. Verpackungsunternehmen handelt, deren Wertschöpfung mit einem reinen Handelsbetrieb nicht vergleichbar ist. Weiters ist aus dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen, dass für die Datenbankstudie nur Vergleichsbetriebe herangezogen wurden, die aktiv sind und bei denen für die letzten 3 Jahre positive Ergebniszahlen vorliegen. Dies trifft gleichfalls nicht zu, da beispielsweise beim

Vergleichsbetrieb X ein negativer Geschäftsverlauf aus den Bilanzen der Jahre 2012 und 2013 offenkundig ist. ...

Aus dem Betriebsprüfungsbericht ist ... zu entnehmen, dass die Behörde das geprüfte Unternehmen ersucht hat, die durch die Muttergesellschaft für die Berufungswerberin getragenen Aufwendungen bekannt zu geben, wobei aus den vorgelegten Unterlagen nicht zweifelsfrei hervorgeht, inwieweit die dargestellten Kosten tatsächlich die Berufungswerberin betreffen. Hierbei unterlässt es jedoch die Behörde zu erwähnen, dass im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche Jahresabschlüsse der Muttergesellschaft offen gelegt wurden und darüber hinaus durch den Geschäftsführer ... darauf hingewiesen wurde, dass ein Großteil der von der Muttergesellschaft getragenen Aufwendungen in der Erfolgsrechnung der Muttergesellschaft unter der Position Warenaufwand enthalten sind. Durch die Beschwerdeführerin wurde der Betriebsprüfung das Ergebnis der Sonderprüfung der Firma A Treuhand vom 1.4.2014 betreffend alle durch die Muttergesellschaft getragenen Aufwendungen iZm dem Vertriebsgeschäft der Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 2010, 2011 und 2012 samt detaillierter Aufgliederung der selben ausgehändigt, was jedoch durch die ... Behörde in keinsten Weise gewürdigt wurde... Als weiteres Beweisstück wird in der Beilage das Schreiben der Firma A Treuhand vom 17.12.2014 vorgelegt, aus dem eindeutig hervorgeht, dass die Leistungen der Muttergesellschaft für die Beschwerdeführerin als Leistungen für Dritte verbucht werden und somit in der GuV Position Warenaufwand (inkl. Dienstleistungen für Dritte) enthalten sind. Bei einem Vergleich der von der Beschwerdeführerin an die Muttergesellschaft aufgrund der ... Vereinbarungen bezahlten Provisionen mit den durch die Muttergesellschaft für die Beschwerdeführerin getragenen Aufwendungen ergibt sich nachstehendes Bild: ... Wie aus dieser Gesamtzusammenstellung eindeutig ersichtlich ist, ist die Muttergesellschaft im Betriebsprüfungszeitraum mit Aufwendungen zu Gunsten der Beschwerdeführerin in Höhe von EUR 1.487.831,72 in Vorlage getreten, was durch die Betriebsprüfung in keinsten Weise gewürdigt wurde...

Nicht nachvollziehbar ist auch die Feststellung der Behörde, dass die durch die Beschwerdeführerin genannten Vergleichsbetriebe aus dem Raum Ort_1 nicht herangezogen werden können, weil das Unabhängigkeitskriterium nicht erfüllt ist. Die Beschwerdeführerin hegt vielmehr den Verdacht, dass diese Vergleichsbetriebe deshalb nicht herangezogen wurden, da sich aus den Ergebnissen dieser Betriebe eindeutig nachvollziehen lässt, dass die durch die Betriebsprüfung ... der Beschwerdeführerin ... unterstellten Gewinne im Marktumfeld der Beschwerdeführerin nicht erzielt werden können. ...“.

Mit der Beschwerde legte die Beschwerdeführerin ein Schreiben der A Treuhand vom 1.4.2014 vor, welches lautet: „Sehr geehrte Herren, im Auftrag der O-AG habe ich die Verbuchung der vorerwähnten Aufwendungen geprüft. Ich stelle fest, dass alle Aufwendungen der O-AG im Zusammenhang mit dem Vertriebsgeschäft der Bf in den Geschäftsjahren 2010, 2011 und 2012 in den Büchern der O-AG erfolgswirksam verbucht worden sind. ...“. Weiter vorgelegt wurde

eine von der O-I-V-AG verfasste „Aufstellung über die Aufwendungen der O-AG Ort_2 im Zusammenhang mit dem Vertriebsgeschäft der Bf Ort_1 für die Geschäftsperiode 1.1.2010 bis 31.12.2012“ samt Begleitschreiben sowie ein weiteres Schreiben der A Treuhand vom 17.12.2014 mit dem Wortlaut: „*Sehr geehrte Herren, die von der O-AG in Ort_2 erbrachten Dienstleistungen für die Bf in Ort_1 ... sind in der Erfolgsrechnung der Schweizer Gesellschaft als Leistungen für Dritte verbucht. Diese finden sich somit in der GuV-Position Warenaufwand (inkl. Dienstleistungen für Dritte). Die im Betriebsaufwand verbuchten Aufwendungen beinhalten somit ausschließlich Kosten der O-AG.*“. Schließlich wurde ein „Länderbericht Türkei“ mit Stand Mai 2014 des deutschen Bundesministeriums für Ernährung und Landwirtschaft vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.9.2017 ab und begründete dies wie folgt: „*Die Beschwerdeführerin wendet zunächst die Verletzung von Verfahrensvorschriften dadurch ein, dass die Datenbankstudie ... erst nach der Schlussbesprechung der Beschwerdeführerin übermittelt worden sei... Dazu kommt, dass der Beschwerdeführerin ja zunächst am 2.6.2014 die Ergebnisse der Datenbankstudie und am 17.7.2014 die gesamte Datenbankstudie mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt wurde. Die Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 25.8.2014 ihre inhaltlichen Bedenken gegen die Datenbankstudie vorgebracht, auf die im Betriebsprüfungsbericht umfassend eingegangen wurde. ...*

Zu den Ausführungen betreffend die Vergleichbarkeitsfaktoren wird ... auf die Ausführungen im BP-Bericht verwiesen. Ergänzend wird angemerkt, dass es auch nach Tz 1.13 OECD VPG Fälle geben kann, bei denen es keine vollständigen Informationen über vergleichbare Fälle gibt. In diesen Fällen ist es wichtig, das Ziel nicht aus den Augen zu verlieren und auf der Basis zuverlässiger Informationen eine angemessene Schätzung des Ergebnisses zu erhalten, wobei zu berücksichtigen ist, dass die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist, sondern Urteilsvermögen ... erfordert.

Die Betriebsprüfung hat die Datenbankstudie (Beilage 2) als Hilfsmittel zur Schätzung der angemessenen Provision für die von der schweizerischen Muttergesellschaft erbrachten Leistungen herangezogen, nachdem die angeforderten Nachweise über Umfang und Inhalt der an die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen ... nicht vorgelegt wurden (Beilage 3). ...

Die Beschwerdeführerin ist dieser erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht in keiner Weise nachgekommen, vielmehr wurde lediglich eine Aufstellung von Ausgaben, die die schweizerische Muttergesellschaft angeblich für die Beschwerdeführerin übernommen hat, die aber den einzelnen Aufwands- und Ertragspositionen in der GuV-Rechnung der O-I-AG nicht zweifelsfrei zugeordnet werden konnten, vorgelegt. Ein konkreter Nachweis, welche Leistungen im Einzelnen tatsächlich an die Beschwerdeführerin erbracht wurden – etwa in Form monatlicher Stunden- und Spesenabrechnungen oder in Form weiterverrechneter Marketingkosten – konnte nicht erbracht werden. Da die schweizerische Muttergesellschaft

neben dem Großhandel mit Ethno-Produkten offensichtlich auch andere Tätigkeiten (zB im Baubereich) ausübt, konnte eine einigermaßen verlässliche Zuordnung der behaupteten Aufwendungen nicht vorgenommen werden. Da somit die ... Voraussetzungen für die Anerkennung des geltend gemachten Aufwandes nicht vorliegen, wird beantragt, im weiteren Verfahren entsprechend der oben angeführten Judikatur die geltend gemachte Provisionsaufwendungen nicht nur insoweit herabzumindern, dass die Beschwerdeführerin eine fremdübliche Nettogewinnmarge erzielt, sondern ihnen die Abzugsfähigkeit zur Gänze zu versagen.

Zu dem erstmals in der Beschwerde vorgebrachten Einwand, dass die bezahlte Provision auch ein Entgelt für die ab 2011 überlassenen Vertriebsgebiete ... darstellt wird angemerkt, dass für die Überlassung dieser Vertriebsgebiete keinerlei Vereinbarungen udgl vorgelegt wurden, aus denen der genaue Inhalt und die Fremdüblichkeit dieser Vereinbarung abgeleitet werden könnte. Es steht somit nicht einmal fest, inwieweit die schweizerische Muttergesellschaft für die Erschließung dieser Märkte Aufwendungen getragen hat und ob diese nicht ohnehin bereits in den Vorjahren über die verrechnete Provision an die Beschwerdeführerin weiterverrechnet wurde. Zudem müsste auch der Kauf eines Vertriebsgebietes nicht nur zu höheren Umsätzen, sondern auch zu einer fremdüblichen Gewinnmarge führen.“.

Im verwiesenen „BP-Bericht“ – bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich ein Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin vom 17.9.2014 zu ABNr. 171.066/13 – finden sich folgende Ausführungen unter Bezugnahme auf Einwendungen der Beschwerdeführerin zum Nichtvorliegen der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren: „Zu diesen Einwendungen wird festgestellt, dass die laut Datenbankstudie ermittelten Vergleichsbetriebe denselben NACE-Code (Code_1) aufweisen wie das geprüfte Unternehmen. Die Suchkriterien wurden auf den Raum Westeuropa eingeschränkt, es wurden nur nicht verbundene Unternehmen, die aktiv sind und bei denen für die letzten drei Jahre positive Ergebniszahlen vorliegen und Umsätze zwischen 15 Mio EUR und 30 Mio EUR hatten als Vergleichsbetriebe herangezogen. Aufgrund des manuellen Screenings wurden die so ermittelten Vergleichsbetriebe zusätzlich auf jene eingeschränkt, die im Lebensmittelgroßhandel tätig sind. Es ist zwar nicht auszuschließen, dass ein Lebensmittelgroßhändler auch die in der Stellungnahme vom 15.8.2014 angeführten Produkte (Motorradhelme, Ersatzteile usw) führt, diese Waren spielen jedoch im Gesamtsortiment eine untergeordnete Rolle, sodass sie zu keiner Verfälschung des Gesamtergebnisses führen können. Der türkische Markt ist nach Ansicht der Behörde dem westeuropäischen Markt vergleichbar und es würde auch ein Ausscheiden der türkischen Vergleichsbetriebe zu keinem wesentlich anderen Ergebnis führen (Median 2,34 % statt 2,73 %). Nach Pkt 2,62 OECD VPR sind transaktionsbedingte Unterschiede bei der Nettomargenmethode weniger maßgebend wie bei anderen Methoden. Da die Vergleichbarkeit der Produkte, der Funktionen und der Marktgegebenheiten nach den dargestellten Auswahlkriterien gegeben ist und die Nettomargenmethode nach den Verrechnungspreisrichtlinien eine anerkannte Methode zur Ermittlung fremdüblicher

Verrechnungspreise darstellt, obwohl die Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen und der Geschäftsstrategie in Ermangelung entsprechender Informationen in den Datenbanken nie gegeben ist, geht die Behörde davon aus, dass die vorgelegte Studie eine zulässige Methode zur Ermittlung fremdüblicher Gewinnmargen im Lebensmittelhandel darstellt. ...“

Die Beschwerdeführerin beantragte am 23.10.2017 die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 5.3.2018 dem Bundesfinanzgericht vor, dies mit dem Vermerk „Antrag auf Abweisung des Beschwerdebegehrens wie bereits in Erstbescheid bzw. Beschwerdeverentscheidung“.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 30.6.2021 wurde diese Rechtssache der ursprünglich zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und jener der nunmehr einschreitenden RichterIn mit Wirkung zum 5.7.2021 übertragen.

§ 278 Abs. 1 BAO lautet: „Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

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

Die vom Finanzamt beanstandeten, als Betriebsausgaben behandelten Provisionszahlungen der Beschwerdeführerin haben ihre Rechtsgrundlage offenbar in einem am 13.12.2002 zwischen der Beschwerdeführerin und der O-AG abgeschlossenen Vertrag. Bei den vorgelegten Verwaltungsakten befinden sich eine mit 26.1.2010 datierte „Zusatzvereinbarung I-2010 zum Vertrag vom 13.12.2002“, eine ebenfalls mit 26.1.2010 datierte „Zusatzvereinbarung II-2010 zum Vertrag vom 13.12.2002“, eine mit 29.3.2011 datierte „Zusatzvereinbarung I-2011 zum Vertrag vom 13.12.2002“ und eine mit 9.1.2012 datierte „Zusatzvereinbarung I-2012 zum Vertrag vom 13.12.2002“.

Um die Fremdüblichkeit dieser Vereinbarungen bzw. der aufgrund dieser Vereinbarungen geleisteten Zahlungen dem Grunde nach beurteilen zu können, sind Ermittlungen zu folgenden Themen erforderlich:

- Zunächst ist im Sinn einer Funktions- und Risikoanalyse zu ermitteln, welche Vermögenswerte im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin eingesetzt wurden und welche Risiken sie zu tragen hatte, dies jeweils bezogen auf die Streitjahre. Im Vertrag vom 13.12.2002 ist dazu festgehalten, dass die Beschwerdeführerin „über keinen Lieferanten/Kundenstock oder die notwendigen finanziellen Mittel“ verfügte. Dem gegenüber könne sie innerhalb der EU „Lagerverwaltung, Logistik, persönliche Betreuung von Kunden, Kontakt mit Spediteuren u.a.“ bewirken. Sie werde „bemüht sein, verkaufsfördernde Ideen zu ergründen oder neue Produkte, die der Marktnachfrage entsprechen, ausfindig zu machen, und im Einvernehmen mit der O-AG umzusetzen“. Die O-AG ist verpflichtet, „den ersten Kontakt mit dem Kunden herzustellen, bzw. die Ware am westeuropäischen Markt abzusetzen“. Weiter werde finanzielle Unterstützung zugesagt. Im Zahlungsverkehr soll die Beschwerdeführerin als Rechnungstellerin auftreten, sämtliche Zahlungsströme sollen jedoch über Konten der O-AG fließen.
- Es fehlen Feststellungen dazu, welche konkreten Aufgaben und Tätigkeiten die Beschwerdeführerin tatsächlich ab dem Jahr 2002 erfüllt bzw. ausgeübt hat und ob die tatsächlichen Verhältnisse (die Geschäftsabwicklung, die Aufgabenverteilung zwischen der Beschwerdeführerin und der O-AG, die Dispositionsbefugnisse und –möglichkeiten der Vertragspartner) auch noch in den Streitjahren jenen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 2002 entsprachen.
- In Hinblick auf die Zusatzvereinbarung I-2010 vom 26.1.2010 ist zu ermitteln, welche der angeführten wirtschaftlichen Aspekte (Kostensteigerungen im Vertrieb, gleichbleibende bzw. gesunkene Verkaufspreise, erhöhte Kundenboni) angesichts der tatsächlichen wirtschaftlichen Beziehungen der Vertragspartner (Geschäftsabwicklung, Aufgabenverteilung, Dispositionsbefugnisse und –möglichkeiten) zwischen der Beschwerdeführerin und der O-AG geeignet sind, eine Änderung der Provisionshöhe für ein einzelnes Geschäftsjahr im Vorhinein zu rechtfertigen.
- In Hinblick auf die Zusatzvereinbarung II-2010 vom 26.1.2010 ist zu ermitteln, welche „wirtschaftlichen Umstände“ die Gewährung eines pauschalen Stützungsbeitrages rechtfertigen und woraus sich ein „erhöhter Bedarf an Marketingaktivitäten und Leistungsaufwendungen“ ergibt, dies wiederum für ein einzelnes Geschäftsjahr im Vorhinein.
- In Hinblick auf die Zusatzvereinbarung I-2011 vom 29.3.2011 ist unter Einbeziehung der Ergebnisse der Funktions- und Risikoanalyse zu ermitteln, inwiefern sich zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und der O-AG gegenüber den jenen im Jahr 2002 (Abschluss des Vertrages vom 13.12.2002) geändert haben, dies unter Berücksichtigung der Formulierung in der Zusatzvereinbarung: „...Die Bf tritt somit als Nachfolgelieferant von Y-Deutschland-Kunden auf, Y-Deutschland liefert/fakturiert an die Bf. Sämtliche Aufwendungen/Erträge die die Vertriebsumstellung bzw. den nachfolgenden Vertrieb

betreffen gehen zulasten/zugunsten [der Beschwerdeführerin]. Die O-AG übernimmt ein etwaig bestehendes Debitorenrisiko zum Zeitpunkt der Vertriebsumstellung. ...“ Weiter ist zu ermitteln, welche „*bevorstehenden Mehraufwände hinsichtlich Marketingaktivitäten*“ den Verzicht auf die vertraglich vereinbarte Provision „*im Zusammenhang mit sämtlichen Umsätzen des Y-Deutschland-Geschäftes*“ und eine Reduktion der Provision (offenbar gemeint – für die restlichen Umsätze) für ein einzelnes Geschäftsjahr im Vorhinein zu rechtfertigen geeignet sind, dies unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens zur Übernahme des Vertriebs „*der Märkte M für die Märkte Deutschland, Benelux und Frankreich*“. In diesem Zusammenhang sind auch jene Ermittlungsergebnisse zu nennen, welche das Finanzamt zur Qualifikation dieser Vorgänge als „*Kauf eines Vertriebsgebietes*“ (Beschwerdevorentscheidung) bewogen haben.

- In Hinblick auf die Zusatzvereinbarung I-2012 vom 9.1.2012 ist unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Funktions- und Risikoanalyse zu ermitteln, inwiefern die „*Notwendigkeit verstärkter Verkaufsförderungsmaßnahmen*“ bzw. eine Produktsortimentserweiterung für eine bevorstehende Geschäftsperiode eine Pauschalzahlung von EUR 250.000,- von der Beschwerdeführerin zu rechtfertigen geeignet sind.

Insofern das Finanzamt aufgrund der Ermittlungsergebnisse zur Würdigung gelangt, dass die von der Beschwerdeführerin mit der O-AG abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen dem Grunde nach einem Fremdvergleich standhalten, sind Feststellungen aufgrund entsprechender Ermittlungen und unter Wahrung des Parteienghörtens dazu zu treffen, inwiefern die aus den bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen Datenbankstudien offenbar gezogenen Schlüsse zur Fremdüblichkeit der Provisionshöhe unter Berücksichtigung der Ergebnisse der vorzunehmenden Funktions- und Risikoanalyse und unter Berücksichtigung der Einwendungen der Beschwerdeführerin weiterhin als tragfähig angesehen werden.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes. Zulässig ist sie nach dem Gesetz aber erstens nur dann, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen hätte werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Die Aufhebung und Zurückverweisung ist zweitens unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087 mwN).

Das Finanzamt hat im bisherigen Verfahren offenbar keine Ermittlungen zu den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zwischen der Beschwerdeführerin und der O-AG getätigt. Das Finanzamt hat sich lediglich an dem von der Beschwerdeführerin verwendeten NACE-Code orientiert (vgl. Stellungnahme vom 22.7.2021). Es ist nicht ersichtlich, dass sich das Finanzamt mit dem Inhalt der bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen vertraglichen Vereinbarungen auseinandergesetzt oder sonst Ermittlungen in Hinblick auf die Fremdüblichkeit der Provisionszahlungen dem Grunde nach angestellt hätte.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung beantragt, die geltend gemachten Provisionsaufwendungen insgesamt nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, und damit (wie auch in der Stellungnahme vom 22.7.2021) eine von seiner eigenen abweichende rechtliche Beurteilung gefordert. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergeben sich Anhaltspunkte dafür, dass eine derartige Beurteilung denkmöglich ist. Um eine derartige Beurteilung treffen zu können, erachtet das Bundesfinanzgericht die oben dargestellten weiteren Ermittlungen als erforderlich. Deren Umfang sprengt jenen Rahmen, in dem das Bundesfinanzgericht im Interesse der Verfahrensbeschleunigung und Kostenersparnis selbst Ermittlungsschritte setzen könnte.

Es ist der Beschwerdeführerin nicht zumutbar, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht zu verzögern, dies vor allem in Hinblick auf die Tatsache, dass die bekämpften Bescheide keinerlei Begründung enthalten und die vom Finanzamt (ursprünglich) angezogene Begründung sich erst durch dessen Replik auf das Beschwerdevorbringen in der Beschwerdeentscheidung zumindest teilweise erschließen lässt. Auch ist es denkmöglich, dass im Gefolge der nachzuholenden Ermittlungsschritte weitere (oben angesprochene) Ermittlungen in Hinblick auf die (ursprünglich) vom Finanzamt angezogene Begründungslinie erforderlich sein werden.

Im Sinn des vom Verwaltungsgerichtshof geforderten restriktiven Verständnisses der Ermessensbestimmung des § 278 Abs. 1 BAO ist angesichts der dargestellten Umstände die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde geboten.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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. Das Bundesfinanzgericht konnte sich an der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur

Ermessensübung orientieren. Im Übrigen handelt es sich bei der Überprüfung der Ermessensübung um eine nicht reversible Sachfrage.

Innsbruck, am 20. August 2021