

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende MMag. Elisabeth Brunner, den Richter Mag. Gerhard Konrad und den fachkundigen Laienrichtern Mag. Martin Saringer und Mag. Daniel Samer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CURA Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Gumpendorfer Straße 26, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 12. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 - nunmehr Finanzamtes für Großbetriebe - vom 1. August 2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Körperschaftsteuer 2002, 2003 und 2004 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Juni 2022 zu Recht erkannt:

- I. Der **Beschwerde** wird **teilweise Folge** gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Eine ordentliche **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Wiederaufnahme und neue Sachbescheide vom 1. August 2008

Auf der Grundlage der Feststellungen einer Außenprüfung wurden von der vorlegenden Behörde die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide am 1. August 2008 abgefertigt. Die Einkünfte wurden insbesondere in folgenden strittigen Punkten erhöht:

Die Alleingesellschafterin ***Mutter*** (***Mutter***) übernahm 1998 bezüglich der von der Beschwerdeführerin (Bf) aufgenommenen Darlehen eine Bürgschaftsverpflichtung in Höhe von 10 Mio. DM. Mit Rechnung vom 31. Dezember 2002 wurde seitens der Muttergesellschaft ***Mutter*** eine Haftungsprovision von 0,5% p. a. der Bürgschaftssumme rückwirkend ab 1999 bis inklusive 2002 in Höhe von 102.258,00 € vorgeschrieben. Die Außenprüfung anerkannte die Betriebsausgabe dem Grunde nach. Helmut ***Gr*** sei jedoch in beiden Gesellschaften Geschäftsführer gewesen, habe vom Darlehen und der Bürgschaft gewusst und es liege daher kein aperiodischer (außerordentlicher) Aufwand in 2002 vor. Im Jahr 2002 sei eine Betriebsausgabe in Höhe des aliquoten Anteils in Höhe von 25.564,50 € anzuerkennen, für den restlichen Betrag liege keine betriebliche Veranlassung vor.

Mit Gutschriften wurde der Verrechnungspreis von ***V***-Produkten an die Schwestergesellschaft ***Schwester*** (***Schwester***) nicht wie bisher mit 70%, sondern mit 66% des Umsatzes für 2003 und den Zeitraum 1. Jänner bis 24. April 2004 erlösmindernd angesetzt. Eine betriebliche Veranlassung für die Erlösminderung konnte nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht nachgewiesen werden. Aufgrund der Fremdunüblichkeit der Erhöhung der „Vertriebsspanne“ für die ***Schwester*** und der fehlenden Vorlage einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung über die Änderung des Verrechnungspreises wurden die Betriebsausgaben steuerlich nicht anerkannt.

Die Außenprüfung stellte zudem eine verdeckte Ausschüttung im Ausmaß der fehlenden Verzinsung von aushaftenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der ***Schwester*** fest. Durch die Kreditierung der jährlich ansteigenden Debitorenposten ohne Entgelt sei ein fremdüblicher Ertrag entgangen. Im Schätzungsweg wurde in Anwendung von Durchschnittszinssätzen (Zinssätze aus von der Beschwerdeführerin an die ***Schwester*** gewährten Darlehen) ein Zinsertrag einkünfteerhöhend in 2002 bis 2004 berücksichtigt.

Berufung vom 12. August 2008

Bezüglich der Haftungsprovision führte die Bf aus, dass die Bildung einer Rückstellung in 1999 bis 2001 aufgrund der Unkenntnis von der Haftungsübernahme nicht erfolgte. Die Argumentation der Außenprüfung gehe ins Leere, da der Geschäftsführer offensichtlich die rechtzeitige Verrechnung der Provision übersah.

Hinsichtlich der Warenlieferungen an ***Schwester*** verwies die Bf auf eine der Außenprüfung vorliegende schriftliche Vereinbarung, nach welcher der Verrechnungssatz 66% ab 1. Jänner 2003 betrage. Außerdem habe man, da die Bf die Kalkulationen nach dem Durchschnittspreis-Prinzip führe und diese daher bei jedem neuen Materialeinkauf überschrieben werden, aktuelle Kalkulationen vorgelegt, aus denen hervorgehe, dass die Bf aus diesen Umsätzen Gewinne von rund 25% bis 30% erwirtschaftete.

Betreffend die fehlende Verzinsung der Forderungen gegenüber ***Schwester*** wird die fehlende Beachtung der Zahlungsschwierigkeiten der Schwestergesellschaft, des Vorliegens von Zahlungsplänen und der Altersstruktur der Forderungen bemängelt. Darüber hinaus sei bei der Zinsberechnung von falschen Beträgen ausgegangen worden und seien auch gegenüber „fremden“ Kunden nur Verzinsungen vorgenommen worden, wenn die Forderungen zur Betreuung einem Rechtsanwalt oder dem KSV übergeben werden.

Stellungnahme der Außenprüfung zur Berufung vom 11. Dezember 2008

Hinsichtlich der Haftungsprovision sei der Außenprüfung bisher nur die Provisionsverrechnung vom 31. Dezember 2002 vorgelegen, aus welcher die Absicherung durch die Bürgschaft im Laufe des Jahres 1998 hervorgehe. Mittlerweile sei jedoch aufgrund eines weiteren Ermittlungsschrittes (Vorhalt vom 6. Oktober 2008) durch den Hinweis der steuerlichen Vertretung klar, dass die Bürgschaftsübernahme bereits in den Darlehensverträgen aus 1996 ersichtlich sei, wodurch die Außenprüfung in ihrer Sichtweise noch bestärkt sei.

Die Prüferin argumentiert, dass aus den vorgelegten Kalkulationen nicht auf einen bei der Beschwerdeführerin verbleibenden Gewinn von 25% - 30% geschlossen werden kann, sondern der verrechnete Preis keine Gewinnkomponente enthalte. Außerdem sei die angesprochene Vereinbarung über den Verrechnungssatz von 66% nicht vorgelegt worden.

Die Prüferin bemängelt die seitens der Bf vorgebrachten unterschiedlichen Zahlen in Bezug auf die Altersstruktur der Forderungen und dass *„ein lediglich kurzfristiges Anwachsen der Forderungen, das im nächsten Jahr wieder zurückgeht“* nicht zu erkennen sei. Es sei fremdunüblich, *„wenn über einen langen Zeitraum hinweg offensichtlich weiterhin Waren geliefert und fakturiert werden, aber die Bezahlung in pauschaler Natur bzw. durch Gegenverrechnung nur in einem beschränkten Ausmaß erfolgt“* und das Verhalten in 2003 fortgesetzt werde, obwohl die wirtschaftlichen und liquiditätsmäßigen Schwierigkeiten der ***Schwester*** bekannt gewesen seien. Aus dem Gesamtbild sei abzuleiten, dass der Schwestergesellschaft ein Liquiditätsspielraum verschafft werden sollte. Die Absicht der Vorteilsgewährung leite sich aus den Umständen und dem Verhalten des Gesellschafter-Geschäftsführers Hr. ***Gr*** ab.

Gegenäußerung der Bf vom 21. Jänner 2009

Die Bürgschaft betreffe die Darlehensverträge vom 22. Februar 1996 und vom 13. Dezember 1996 und ist in Punkt 6.2 vorgesehen. Die Inrechnungstellung sei jedenfalls nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften (*„arm's length principle“*) zu fordern.

Der Verrechnungssatz von 66% gehe aus dem vorliegenden Schreiben aus 2004 hervor. Da sich die ***Schwester*** zum Zeitpunkt der Außenprüfung in einem Konkursverfahren befand, konnte die entsprechende Vereinbarung nicht vorgelegt werden. Aus den angeführten

Kalkulationen sei überdies zu erkennen, dass trotz Reduzierung der Verrechnungspreise ausreichend Gewinnaufschläge verblieben. Möglicherweise interpretierte die Außenprüfung den Terminus „*Abdeckung der Fixkosten*“ nicht als Deckungsbeitrag.

Des Weiteren sei unverständlich, weshalb der Verrechnungssatz von 66% ab Mai 2004 seitens der Außenprüfung unbeanstandet geblieben sei.

Hinsichtlich des Verzichts auf eine Verzinsung der aushaftenden Forderungen gegenüber der ***Schwester*** sei zu erkennen, dass eine Betreibung durch einen Rechtsanwalt unmittelbar zu deren Konkurs geführt hätte. Es stelle eine übliche wirtschaftliche Denkweise dar, wenn die Bf auf eine Besserung der Marktsituation in Deutschland gehofft hatte. Eine von der Außenprüfung geforderte Verzinsung hätte unmittelbar aus Gründen der Liquiditätsprobleme zu einer Wertberichtigung führen müssen.

Vorlagebericht vom 10. Juni 2009

Die Berufung wurde vom zuständigen Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Wien antragslos zur Entscheidung vorgelegt.

Sachverhaltsergänzung/Beweismittelvorlage der Bf vom 31. August 2021

Die steuerliche Vertretung nahm auf Ersuchen des BFG zu konkreten Fragestellungen zum Verrechnungspreis der ***V***-Produkte an ***Schwester*** und zu den Forderungen aus Lieferungen/Leistungen gegen ***Schwester*** Stellung.

Hinsichtlich des Verrechnungssatzes von 66% seien die weiteren Vereinbarungen mündlich erfolgt. Die Verrechnungspreise in Höhe von 66% wurden auch im Jahr 2004 angewandt und seien von der BP nicht beeinsprucht worden und wurden daher somit ab Mai 2004 akzeptiert. Die Gutschrift, welche von der BP nicht akzeptiert wurde, betreffe den Zeitraum 1. August bis 31. Dezember 2003. Die Bf war reiner Produzent von Außenleuchten und Ersatzteilen davon, sie traf daraus das Gewährleistungsrisiko und das Risiko aus dem Zahlungsausfall seitens ***Schwester***. Aufgrund der geringen Fixkosten habe die Bf eine höhere Gewinnkomponente als ***Schwester***. Die ***V***-Produkte wurden zu 80% selbst hergestellt und zu 20% zugekauft (Handelsware). Die Markenstrategie war von Deutschland vorgegeben. Verkäufe erfolgten nur an ***Schwester***. Aufgrund einer Neukalkulation habe sich ergeben, dass die Marktpreise in Deutschland nicht mehr konkurrenzfähig seien. Der Verrechnungspreis wurde grundsätzlich von der Gruppe vorgegeben. Die sonstigen Funktionen/Risiken (Forschung und Entwicklung, Marketing und Vertrieb, Markenrechte, ...) lagen bei ***Schwester***. Offensichtlich wurde der Verrechnungspreis so gewählt, dass ***Schwester*** ein angemessener Gewinnaufschlag verbleibt.

Hinsichtlich der Forderungen gegen ***Schwester*** wurden Zahlungen jeweils auf die ältesten offenen Posten angerechnet. ***Schwester*** habe in 2002 und 2003 gering positive

bzw. negative Cash-Flows erwirtschaftet. In 2007 musste ***Schwester*** ein Insolvenzverfahren eröffnen, sämtlich Forderungen der Bf mussten bis auf die Konkursquote abgeschrieben werden. Die Nichtverzinsung der Forderungen stand im Einklang mit der Vorgangsweise bei anderen Kunden. Zahlungs-/Abstattungspläne liegen nicht mehr auf, das hänge unter Umständen mit einer Cyberattacke im Juni 2017 zusammen. Berechnungen zur Altersstruktur und Zinsen wurden beigelegt. Ein angefragter Darlehensvertrag mit ***Schwester*** sei bei der Bf nie aufgelegt. Zinssätze wurden im Verlauf der Betriebsprüfung unter Zuhilfenahme der Zinsbelastungen der Bf an ***Schwester*** ermittelt worden. Diese Unterlagen seien zwischenzeitig entsorgt worden, da sie keinen Beschwerdepunkt bildeten.

Stellungnahme des Finanzamts für Großbetriebe (FAG) vom 8. November 2021

Das FAG bemängelte die vagen Antworten und die dazu fehlende Vorlage von Unterlagen. Die Bf treffe die Dokumentations- und Mitwirkungspflicht (Beweisvorsorge- und Beweisbeschaffungspflicht), insbesondere hinsichtlich der Erfordernisse der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze. Diesen Pflichten sei schon vor der Cyberattacke in 2017 nicht nachgekommen worden. Das FAG beantragte die Zeugeneinvernahme von Herr Prokuristen Manfred ***Sch***, Herr Ing. Walter ***B*** und Herrn Ing. Josef ***Vo***.

Da Hr. ***Gr*** Geschäftsführer bei der ***Schwester*** und der Bf war, stelle sich hinsichtlich der Verrechnungspreisthematik die Frage, welche weiteren Vereinbarungen dieser in Doppelfunktion mündlich getroffen habe und weshalb diese „*gänzlich unüblich*“ nicht dokumentiert wurden. Das FAG beantragte die Herabsetzung der Verrechnungspreise für den Zeitraum 26. April bis 31. Dezember 2004.

Es sei zudem unklar, von wem die Handelsware zugekauft wurde und welche Leuchten als ***V***-Produkte hergestellt worden sind. Es sei fremdunüblich, dass die Bf als Produzentin einseitig mit dem Absinken der Marktpreise belastet werde sowie dass die Verrechnungspreise von der „Gruppe“ vorgegeben werden. Es könne bei einem Verkauf von fertigen Produkten nicht sein, dass Entwicklung und Forschung (gemeint wohl: Risiko, Funktionen, Kosten aus) bei ***Schwester*** verblieben sind. Da baugleiche Produkte direkt auf dem deutschen Markt vertrieben worden sind, müsste es Vergleichspreise gegenüber Drittkunden geben. Nettoverkaufspreise seien laut Angaben der Bf an sie übermittelt worden, sodass diese der Bf auch bekannt waren bzw. sind.

Hinsichtlich der fehlenden Verzinsung der Lieferforderungen gegenüber ***Schwester*** hält das FAG fest, dass das Debitorenkonto neuerlich nicht vorgelegt wurde. Von einer entgegen der allgemeinen Verkaufs- und Lieferbedingungen der ***Schwester*** zusätzlich zugestandenen zinsfreien Frist von 30 Tagen ist nicht auszugehen, diese wäre zudem fremdunüblich. Zahlungen erfolgten nur unregelmäßig und können wie Gegenverrechnungen einzelnen Fakturen nicht zugeordnet werden, was dem Vorbringen einer Abstattung der

ältesten offenen Forderungen entgegensteht. In Anbetracht des Eingestehens der Bf, dass die ***Schwester*** in Liquiditätsschwierigkeiten war, widerspricht das Verhalten der Bf jeglichem Fremdvergleich.

Gegenäußerung der Bf vom 15. Dezember 2021

Ergänzend wird zum Verrechnungspreis ausgeführt, dass eine Weiterbelastung von Preisreduktionen an den Hersteller auch im Lebensmitteleinzelhandel und Möbelhandel stattfindet. Die Bf legte die Umsatz- und Deckungsbeitragsentwicklung in Bezug auf die Exportmärkte (Deutschland, Schweiz, etc.) von eigenen Produkten vor. Im Gegensatz zu den ***V***-Produkten decken die ausgewiesenen Deckungsbeiträge auch die variablen und fixen Vertriebskosten wie auch die Entwicklungskosten.

Die Markenstrategie in Deutschland sei nicht bekannt, da Hr. ***Gr*** diese Information nicht mit der Bf geteilt habe. Die Kundenstruktur der ***Schwester*** wurde ihr gegenüber nicht offengelegt. Nettoverkaufspreislisten der ***Schwester*** können nicht mehr vorgelegt werden.

In Österreich sei man Marktführer gewesen, daher waren generell höhere Deckungsbeiträge erzielbar.

Hinsichtlich der Lieferforderungen gegenüber ***Schwester*** wurden die Debitorenkonten der ***Schwester*** für 2002 bis 2004 vorgelegt. Aus diesen gehe die Einräumung eines Zahlungsziels von 30 Tagen hervor. Die Bf führt an, dass ein solches Zahlungsziel von zumindest 30 Tagen + Respiro auch einer Vielzahl anderer Kunden eingeräumt wurde (unter Anführung von beispielhaften Debitorenkonten). Auch bei Drittfirmen wurden bei Überschreitungen (zB auch von mehr als zwei Jahren) keine Verzugszinsen verrechnet. Die Geschäftspolitik sei es stets gewesen, Kunden langfristig an das Unternehmen zu binden.

Die Insolvenz der ***Schwester*** in 2007 sei 2004 noch nicht absehbar gewesen. Es gab daher kein Erfordernis, rechtliche Schritte zur Eintreibung zu setzen. Die sofortige Einstellung der Lieferungen an ***Schwester***, hätte bedeutet, dass höhere Fixkosten auf die österreichischen Produkte umgelegt werden hätten müssen.

Seitens der Behörde sei die Verzinsung falsch berechnet worden, da Mittelwerte herangezogen und das eingeräumte Zahlungsziel von 30 Tagen + Respirofrist nicht berücksichtigt wurden.

Gegenäußerung des FAG vom 1. April 2022

Das FAG erweiterte ihren Antrag auf Zeugeneinvernahme von Herrn Ing. Christian ***R*** zur Befragung hinsichtlich der Produktentwicklung und Herstellung.

Ein Vergleich zu völlig anderen Branchen und deren Gepflogenheiten kann bezüglich des Verrechnungspreises nicht gezogen werden. Die Bf setze fälschlich einen „*ausreichenden*“ mit einem fremdüblichen Deckungsbeitrag gleich.

Im Gegensatz zu anderen Kunden sei es betreffend die Forderungen gegen ***Schwester*** nur spärlich zu Abstattungen/Aufrechnungen gekommen, sodass die Tatsache der Gewährung eines de facto zinsenlosen Kredites bestehen bleibe.

Die Heranziehung von Mittelwerten sei damit zu begründen, dass keine weiteren Unterlagen wie zB ein vollständiger Auszug des Debitorenkontos zur Verfügung gestanden sei.

Mündliche Verhandlung vom 2. Juni 2022

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden die beantragten Zeugen zum jeweiligen Beweisthema einvernommen.

Das FAG verwies auf die nicht eingehaltene Beweisvorsorgepflicht, insbesondere seien keine Kalkulationen und auch die nunmehr übermittelte Deckungsbeitragsaufstellung während der Außenprüfung nicht vorgelegt worden. ***Schwester*** hatte ab 2003 Liquiditätsprobleme, die Bf hatte dagegen beste Liquidität, es machte daher Sinn bei dieser einzukaufen und nicht gleich zu bezahlen. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass das Verhalten der Bf betriebswirtschaftlich nachvollziehbar sei. Die Senkung der Verrechnungspreise diene der Standortsicherung, die Nicht-Verzinsung der langfristigen Forderungen dazu, den Kunden zu behalten, daraus sei keine Vorteilsgewährungsabsicht abzuleiten.

Er ersuchte im Zuge der Beweiswürdigung die lange Verfahrensdauer und den Konkurs der deutschen Mutter im Jahr 2007 zu berücksichtigen. Das gelte auch für die Basis für die Deckungsbeitragsberechnungen, da diese Sachverhalte schon 17-18 Jahre zurückliegen. Im Übrigen wurde weder bei dieser Betriebsprüfung noch bei Folgeprüfungen in Zweifel gezogen, dass die Bf ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen führt. Der Beschwerde sei daher Folge zu geben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** (Bf) ist Rechtsnachfolgerin der ***Bf*** GmbH, unter welcher Firma die Beschwerde eingebracht wurde.

Die Bf war in den Streitjahren 2002 - 2004 in folgende Konzernstruktur eingebunden:

[...]

Helmut ***Gr*** war Geschäftsführer der ***Schwester*** (***Schwester***), ***Mutter*** (***Mutter***), jeweils situiert in Deutschland, ***Bf*** GmbH (Bf) und der ***Schwester2*** GmbH. Er vertrat die Bf selbständig (16. Dezember 1995 - 15. August 2007). Zusätzlich vertrat Wilfried ***Schö*** die Bf in den Streitjahren als Geschäftsführer gemeinsam mit Hr. ***Gr*** als Geschäftsführer oder einem Gesamtprokuristen.

Die wesentlichen Geschäftsbereiche der Bf waren die Produktion von Außenleuchten und Entsorgungssystemen. In beiden Sparten war die Bf Marktführerin in Österreich.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 2. April 2007 wurde über das Vermögen der Bf das Konkursverfahren eröffnet, welches mit Beschluss vom 6. Juli 2007 nach rechtskräftiger Bestätigung eines Zwangsausgleiches mit einer Quote von 60% aufgehoben wurde.

1.1. Haftungsprovision *Mutter*****

Die Bf schloss unter den ehemaligen Firmennamen ***Bfalt*** GmbH bzw. die ***Bfalt*** GmbH in 1996 zwei Darlehensverträge mit der DG BANK Deutsche Genossenschaftsbank, Hannover, ab.

Im Vertrag vom 22. Februar 1996 wurde eine Darlehenssumme von 3,2 Mio. DM (zum Teil aushaftend in 2004 laut Konto 3289 mit 306.775,11 €), im Vertrag vom 13. Dezember 1996 von 3 Mio. DM (zur Gänze aushaftend in 2004 laut Konto 3286 mit 1.533.875,64 €) vereinbart.

Als Sicherheiten wurden - unter anderem - jeweils eine Bürgschaft der ***Mutter*** über 10 Mio. DM bzw. mittels im Grundbuch von ***L*** (Deutschland) eingetragener Grundschuld der ***Schwester*** in Höhe von 6 Mio. DM festgelegt (jeweils Punkt 6.2. bzw. 6.1. der Verträge). Beide Verträge wurden von Seiten der Darlehensnehmerin durch den Geschäftsführer Hr. ***Gr*** unterzeichnet. Die Geldmittel wurden zur Teilfinanzierung des Kaufpreises der ***Bfalt*** AG, Wien, verwendet, welche in weiterer Folge auf die Bf verschmolzen wurde.

Hr. ***Gr*** wusste spätestens mit Vertragsunterzeichnung als Geschäftsführer der ***Mutter*** und der Bf, dass die ***Mutter*** für die Rückzahlung der Darlehensforderungen bürgte und die Bf dadurch einen Vorteil günstigerer Konditionen seitens der Bank erzielte.

Mit Rechnung vom 31. Dezember 2002 wurde von der ***Mutter*** der ***Bfalt*** GmbH eine Haftungsprovision für 1999 bis 2001 von 76.693,50 € und für 2002 von 25.564,50 € vorgeschrieben. Der Ausgleich des offenen Betrages erfolgte durch Gegenverrechnung über das Verrechnungskonto der ***Mutter***. Ergänzend wurde seitens der Rechnungslegerin die Verrechnung einer Haftungsprovision von 0,5 % p. a. der Bürgschaftssumme mit einem durch

die Bürgschaft entstandenen, nicht unerheblichen Zinsvorteil begründet und erklärt, dass die Berechnung rückwirkend ab dem Jahr 1999 erfolgte und zukünftig eine gesonderte Rechnungslegung am Ende eines jeden Kalenderjahres erfolgen werde. Sowohl die Rechnung als auch das ergänzende Schreiben wurden von Hr. ***Gr*** in seiner Funktion als geschäftsführender Gesellschafter der ***Mutter*** unterschrieben. Das ergänzende Schreiben wurde mit Stempel der Bf sowie den Unterschriften von Hr. ***Gr*** bzw. Hr. ***Schö*** sowie dem Zusatz „*einverstanden 13.5.2003*“ versehen.

Die der Bf vorgeschriebene Haftungsprovision entspricht grundsätzlich jenem Betrag, der bei vergleichbaren Bedingungen gegenüber einem gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen Dritten verrechnet worden wäre.

Die Verrechnung einer Haftungsprovision war seitens der ***Mutter*** bereits für die Jahre 1999 bis 2001 geplant, wurde jedoch aus einem Versehen nicht vorgenommen.

Eine entsprechende Rückstellung wurde für die Jahre 1999 bis 2001 von der Bf nicht gebildet. Die Bf machte eine Betriebsausgabe von 102.258,00 € in 2002 geltend.

Die Leistung der ***Mutter*** erfolgte wirtschaftlich bereits in den Jahren vor 2002 und ist durch das Entstehen für die Schuld der Bf sowie durch die Verschaffung eines Zinsvorteils zu umschreiben, auch wenn keine tatsächliche Inanspruchnahme der Bürgin erfolgte.

1.2. Verrechnungspreis für *V***-Produkte gegenüber ***Schwester*****

Die Bf erzielte im Streitzeitraum Umsätze aus dem Verkauf von Außenleuchten und Ersatzteilen zu diesen Leuchten bzw. sonstigen Materialien der Marke „***V***“. Diese Waren wurden ausschließlich an das verbundene deutsche Unternehmen ***Schwester*** verkauft. Dabei handelte es sich um ca. 80% Eigenerzeugnisse sowie zu ca. 20% Handelswaren.

Umsätze von ***V***-Produkten oder von Produkten, die hinsichtlich der Funktionen und Risiken der Bf damit vergleichbar sind, an fremde, nicht verbundene Kunden liegen nicht vor.

Als Verrechnungspreis an ***Schwester*** wurde vom 1. Jänner bis zum 1. August 2003 70% der Nettoverkaufspreise für ***V***-Produkte, die von der ***Schwester*** am deutschen Markt erzielt wurden, angesetzt.

Für den Zeitraum 1. August 2003 bis 25. April 2004 wurden die Erlöse ebenfalls mit 70% der Nettoverkaufspreise fakturiert. Die Erlöse wurden jedoch nachträglich insoweit korrigiert, als der Verrechnungspreis für diesen Zeitraum nunmehr mit 66% angenommen wurde. Mit Gutschriftsbeleg vom 31. Dezember 2003 (GU030011) wurde von der Bf eine Preisreduktion von 11.889,28 € für 1. August bis 31. Dezember 2003 bzw. vom 7. Juni 2004 (FA103578) 9.447,90 € für 1. Jänner bis 26. April 2004 im Nachhinein der ***Schwester*** gutgeschrieben und in dieser Höhe bei der Bf als Betriebsausgabe erfasst.

Im Zeitraum 27. April bis 31. Dezember 2004 wurde bereits bei Rechnungslegung ein Verrechnungspreis von 66% gegenüber der ***Schwester*** angesetzt und damit ein Umsatzerlös von 356.481,21 € erzielt.

Zwischen der Bf und ***Schwester*** ist unter maßgeblicher Beteiligung von Hr. ***Gr*** im Herbst 2003 eine Reduktion des Verrechnungssatzes auf 66% der Nettoverkaufspreise in Deutschland vereinbart worden. Sie erfolgte aus betriebswirtschaftlichen Gründen aufgrund der geänderten Marktsituation und der nicht mehr konkurrenzfähigen Preise in Deutschland.

Der mit 66% der Nettoverkaufspreise angesetzte Verrechnungspreis gegenüber ***Schwester*** vom 1. August 2003 bis 31. Dezember 2004 entspricht jenem Preis, der gegenüber einem fremden, nicht gesellschaftsrechtlich verbundenen Kunden unter vergleichbaren Bedingungen gewährt worden wäre. Die Umsatzerlöse sind in fremdüblicher Höhe angesetzt worden.

1.3. Kreditierung von Forderungen aus Lieferungen/Leistungen gegenüber

Schwester

Die Bf hatte gegenüber der ***Schwester*** offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in folgender Höhe (inkl. zeitlicher Herkunft):

	31.12.2002	31.12.2003	31.12.2004
Lieferforderungen gegenüber ***Schwester***	€ 700.919,60	€ 984.252,77	€ 1.021.775,41
<i>aus 2002</i>	€ 700.919,60	€ 492.746,70	€ 25.789,94
<i>aus 2003</i>		€ 491.506,07	€ 491.394,50
<i>aus 2004</i>			€ 504.590,97

Schwester hatte ab 2003 Zahlungsschwierigkeiten, sodass Zahlungen im Streitzeitraum absolut und im Vergleich zu den Umsätzen gegenüber ***Schwester*** seltener und in geringerer Höhe geleistet wurden. Das mit 30 Tagen an ***Schwester*** gewährte Zahlungsziel wurde im Zeitablauf immer deutlicher überschritten.

Die Geschäftsbeziehung zu ***Schwester*** ist im Streitzeitraum bezüglich der Höhe der Umsätze, der Höhe der Außenstände und deren Entwicklung mit anderen - fremden - Kunden nicht vergleichbar.

Die offenen Lieferforderungen gegenüber ***Schwester*** wurden in den Streitjahren weder einer Verzinsung (inkl. Verzugszinsen) unterzogen noch wurden Einhebungsschritte (Mahnschreiben, Hinzuziehung eines Rechtsanwalts, etc.) gesetzt oder Vereinbarungen über die Abstattung der Verbindlichkeiten der ***Schwester*** geschlossen. Auch bezüglich anderer Debitoren wurde keine Verzinsung der offenen Posten vorgenommen.

Das Absehen von einer Vereinbarung über die Abstattung der offenen Forderungen, von Einhebungsschritten und von der Verzinsung der offenen Posten wäre einem fremden Kunden gegenüber nicht erfolgt. Gegenüber diesen wären unter vergleichbaren Bedingungen im Hinblick auf die Einkünfteermittlung Erträge aus der Verzinsung der Forderungen erzielt worden. Auf diese Zinserträge hatte die Bf aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugunsten der ***Schwester*** verzichtet.

Die entgangenen Zinsen werden mit 11.306,69 € in 2002, 31.661,06 € in 2003 und 31.008,04 € in 2004 festgestellt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt der Finanzverwaltung, insbesondere dem Arbeitsbogen der die Streitjahre betreffende Außenprüfung, dem Firmenbuch sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Die ***Bf1*** (Bf) ging aus folgenden gesellschaftsrechtlichen Vorgängen hervor:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 1995 wurde die ***Bfalt*** GmbH gegründet. Sie wurde als übernehmende Gesellschaft mit der ***Bfalt*** GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen (Verschmelzungsvertrag vom 17. Juli 1996). Die Firma wurde von der übertragenden Gesellschaft übernommen. Infolge einer Änderung des Gesellschaftsvertrages wurde am 29. Dezember 1998 die Änderung der Firma auf ***Bf*** GmbH ins Firmenbuch eingetragen. Unter dieser Firma wurden die vorliegenden Beschwerden eingebracht.

Mit Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 18. Juni 2009 wurde die Gesellschaft als übernehmende Gesellschaft mit der ***Schr*** GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Die Firma wurde durch Eintragung ins Firmenbuch vom 25. Juni 2009 in ***Bf1*** geändert.

Die Tätigkeit von Helmut ***Gr*** als Geschäftsführer ergibt sich aus dem Verwaltungsakt (KSV-Abfrage, Kontaktdaten auf Rechnung der ***Mutter***).

Die Marktführerschaft in Österreich ergibt sich aus der glaubhaften Darstellung im Lagebericht des Jahresabschlusses 2004.

2.1. Haftungsprovision ***Mutter***

Die Feststellungen sind weitgehend unstrittig. Dies trifft auch entgegen der Ausführungen der Bf in der Beschwerde auf die betriebliche Veranlassung zu, da die belangte Behörde den Anteil der Haftungsprovision, der sich auf das Jahr 2002 bezieht, ansonsten nicht anerkannt hätte. Strittig ist somit lediglich der Zeitraum der Geltendmachung und der Höhe der Betriebsausgabe.

Aufgrund der Aktenlage ist es unwahrscheinlich, dass Hr. ***Gr*** nicht nur aufgrund seiner Funktionen im Konzern und seiner Mehrheitseigentümerschaft an der ***Mutter***, sondern auch aufgrund des bloßen Lesens des diesbezüglich eindeutigen Darlehensvertrages und der wertmäßigen Tragweite nicht von der potentiellen Haftung der ***Mutter*** wusste. Eine solche Argumentation wird selbst von der Bf nicht vorgebracht.

Dass seitens der ***Mutter*** ursprünglich geplant war, eine Haftungsprovision gegenüber der Bf geltend zu machen, basiert auf dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde, dass eine Inrechnungstellung offensichtlich übersehen wurde, sodass diese rückwirkend im Jahr 2002 nachgeholt wurde. Diese Begründung wurde vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung insoweit wiederholt, als Hr. ***Gr*** die Geltendmachung der Haftungsprovision „*jedenfalls übersehen*“ habe.

Die Vorschreibung von Haftungsprovisionen war im Konzern üblich. Das ist einerseits aus den Jahresabschlüssen zu schließen, die unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen eine gleichartige Position anführen. Andererseits schrieb die ***Schwester*** mit Rechnung vom 19. Dezember 1996 für die Besicherung derselben Darlehensforderungen mittels Grundschuld eine Provision in Höhe von 102.000,00 DM vor. Der Text dieses Belegs ist ähnlich jenem, mit dem die Haftungsprovision von Seiten der ***Mutter*** am 31. Dezember 2002 im Nachhinein gefordert wurde bzw. ist zum Teil sogar wortident. Beide Belege wurden zudem von Hr. ***Gr*** unterschrieben.

Die Tatsache, dass eine Haftungsprovision nicht zeitnah zum Vertragsschluss und nachfolgend jährlich vorgeschrieben wurde, lässt sich nur mit einem Versehen erklären.

2.2. Verrechnungspreis für ***V***-Produkte gegenüber ***Schwester***

Seitens der Außenprüfung wurde eine Vertriebsspanne von 34 % mangels geeigneter Nachweise (Ermittlung der 34 %, Begründung) nicht als Betriebsaufwendungen nach § 4 Abs 4 EStG 1988 anerkannt. Eine Korrektur der mit 66 % angesetzten ***V***-Umsatzerlöse von € 356.481,21 im Zeitraum 25. April 2004 bis 31. Dezember 2004 blieb seitens der Außenprüfung unbeanstandet.

Vereinbarung

Die Bf bringt vor, dass sich zum Zeitpunkt der Außenprüfung ***Schwester***/**V*** in einem Konkursverfahren befanden, alle Mitarbeiter dieser Gesellschaften nicht mehr tätig waren und der Konkursrichter nicht bereit war, in bereits 5 Jahre alten Unterlagen der ***Schwester***/**V*** nach Verträgen bzw. Vereinbarungen zu suchen und vorzulegen. Die Vereinbarung wurde jedenfalls von der Bf schon davor nicht dokumentiert, da sie auch zum Zeitpunkt der Außenprüfung nicht vorgelegt wurde.

In der Stellungnahme der Außenprüfung zur Beschwerde vom 11. Dezember 2008 gibt die Prüferin selbst zu, dass im Herbst 2003 eine Vereinbarung „wohl“ geschlossen worden sein muss.

Im Schreiben vom 1. Juni 2004 der ***Schwester*** an die Bf zu Händen von Hr. ***Sch*** wird auf eine im Herbst letzten Jahres vereinbarte Reduktion des Verrechnungssatzes Bezug genommen („wie Sie wissen“).

Im dazu zeitnahen E-Mail vom 3. Juni 2004, 14:44 Uhr, wird die Richtigkeit der Gutschrift für 2004 bestätigt. Das Mail hatte folgenden Inhalt: „Vom 1.1. bis 24.4.2004 wurden von **V*** Aufträge im Wert von € 165.338,24 mit 70% Anteil vom Umsatz erfasst. Der Soll-Wert bei 66% ist € 155.890,34. Daher ist eine Gutschrift von 9.447,90 fällig! MfG Christian ***R***“ Auf dem vom Empfänger (Geschäftsführer Wilfried ***Schö***) ausgedruckten Mail, das vom Prokuristen Ing. Christian ***R*** versandt wurde, findet sich eine offensichtlich von Hr. ***Schö*** gesetzte Paraphe mit dem Zusatz „i.o.“.

Hr. ***Sch*** gab in der Einvernahme im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 2. Juni 2022 an, dass eine Vereinbarung mündlich zwischen Hr. ***Gr*** und seinem Team in Deutschland für die ***Schwester*** geschlossen wurde.

Aufgrund des Vorbringens der Bf, des damit übereinstimmenden Schriftverkehrs und der nachfolgenden, zeitnahen Handlungen der Gutschriftsbestätigung und Verrechnung, ist es glaubhaft, dass eine Vereinbarung zur Reduktion des Verrechnungspreises auf 66% in 2003 geschlossen worden ist.

Funktionen/Risiken

Hinsichtlich der Funktionen und Risiken war den schlüssigen und nachvollziehbaren Angaben der Bf und der einvernommen Zeugen Hr. ***R***, Hr. ***B*** und Hr. ***Sch*** zu folgen.

Demnach hatte die Bf die Funktion der auftragsbezogenen Produktion inklusive der Beschaffung der Materialien und trug daraus das Gewährleistungs(Produkthaftungs)- und Forderungsausfalls(Delkredere)-Risiko. Die Funktionen der Forschung/Entwicklung, des Marketings und Vertriebs wurden von der Bf nicht getragen, es wurden lediglich Anpassungen und Verbesserungen der Produkte entwickelt. Eine nennenswerte Lager- und Logistikfunktion sowie ein relevantes Abnehmerisiko bestanden aufgrund der Herstellung auf Auftrag nicht. Ein

wesentlicher Mitteleinsatz erfolgte nicht. Immaterielle Wirtschaftsgüter wurden nicht eingesetzt. Im Wesentlichen wurde nach Auftrag mit Ressourceneinsatz der eigenen Maschinen und des eigenen Personals nach vorgegebenen Plänen und mit beigestellten Werkzeugen produziert.

Hr. ***R*** gab an, dass die Bf keinerlei klassische Entwicklungskosten getragen habe, sondern nur Kosten für etwaige Anpassungen und Verbesserungen.

Hr. ***B*** brachte vor, dass keine Forschung und Entwicklung gemacht worden seien, höchstens Anpassungen und Weiterentwicklungen.

Hr. ***Sch*** gab an, dass die Bf eine Art „Werkbank“ war, die nur auf Auftrag der ***Schwester*** produzierte. Im Gegensatz zu anderen Produkten seien keine Entwicklungs-, Marketing- und Konstruktionskosten angefallen. Es habe auch keine Vertriebskosten gegeben. Der Markt habe nicht bearbeitet werden müssen.

Auch die Vertreterin des FAG konnte in der mündlichen Verhandlung grundsätzlich den Angaben der Bf nähertreten, dass Entwicklungskosten bei dieser Produktlinie nicht angefallen sind.

Dass das Gewährleistungsrisiko (Produkthaftungsrisiko) bei ***V***-Produkten wie von der FAG-Vertreterin in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, überdurchschnittlich sei, ist nicht zu folgen. Hr. ***R*** erklärte in der mündlichen Verhandlung, dass sämtliche Produkte (inkl. ***V***) in derselben Produktionshalle unter gleichen Bedingungen produziert wurden, die Werkzeuge designabhängig verwendet wurden und die Werkzeuge für ***V*** zur Verfügung gestellt wurden. ***Schwester*** und die Bf arbeiteten mit gleichen elektronischen Werkzeugen, diese waren jederzeit austauschbar, vergleichbar und überall bearbeitbar.

Hr. ***B*** führte aus, dass der komplette Datenbestand (Konstruktionspläne und Stücklisten) aus Deutschland eingepflegt worden sei.

Für das erkennende Gericht erschließt sich daraus kein wesentlicher Unterschied der ***V***-Produktion zur sonstigen Produktionstätigkeit der Bf, der ein höheres Risiko von Qualitätsmängel plausibel macht. Für qualitative Fehler aufgrund der aus Deutschland erhaltenen Pläne und Werkzeuge hätte zudem der Lieferant eintreten müssen.

Das Risiko des Zahlungsausfalls auf Seiten von ***Schwester*** war unstrittig gegeben.

Die Verwendung eigener Maschinen aufgrund der Ähnlichkeit im Produktionsprozess und die eigene Besorgung der Materialien (Aussage von Hr. ***R***) kann die von der Bf getroffene Behauptung der Funktionen/Risiken nicht widerlegen bzw. ändern.

Betriebswirtschaftliche Begründung der Reduktion

Im Jahresabschluss 2004 findet sich im Lagebericht der Hinweis, dass sich die Marktsituation in Deutschland nicht wesentlich verändert habe und weiterhin angespannt sei.

Laut KSV-Auskunft wurde mit Beschluss vom 15. Juni 2007 in Deutschland ein Insolvenzverfahren hinsichtlich ***Mutter*** eröffnet. Laut Auskunft der Bf war auch die ***Schwester*** in 2007 von einer Insolvenz betroffen.

Die Bf führt an, dass ***Schwester*** selbst eine Betriebsstätte hinsichtlich der Produktion von ***V***-Produkten hatte und ein Abzug dieser Produktion aus Österreich im Raum stand und der Bf dadurch Deckungsbeiträge zur Abdeckung der Fixkosten zu entgehen drohten.

Hr. ***R*** gab zur Verrechnungspreisreduktion an, dass sich die Werkzeuge komplett geändert haben und das Arbeiten mit den alten immer unwirtschaftlicher wurde und es daher zu einem Preisverfall gekommen sei. Darauf musste man reagieren und entweder den Gewinn reduzieren oder etwas in der Verrechnung machen.

Hr. ***Sch*** gab an, dass die Marktsituation in Deutschland ein Grund dafür war, die Preise anzupassen. ***Schwester*** war natürlich bewusst oder bekannt, dass die Bf immer noch - auch bei gesenktem Verrechnungspreis - eine Gewinnspanne hätte.

Dass die Bf der ***Schwester*** entgegenkommen wollte, weil sie die ***V***-Produktion schon aufgrund des erheblichen Beitrags zur Fixkostenabdeckung beibehalten wollte und eine „Konkurrenzbetriebsstätte“ von ***Schwester*** existierte, ist wirtschaftlich nachvollziehbar und wäre auch einem fremden Kunden gegenüber geschehen.

Angesichts der Funktionen/Risiken der Bf, der Marktsituation in Deutschland, von denen die verbundenen Unternehmen in Deutschland offensichtlich betroffen waren, und der vergleichsweise hohen Deckungsbeiträge der Bf erscheint eine Verhandlung und Anpassung des Preises gegenüber der ***Schwester*** im Hinblick auf eine weitere ausländische ***V***-Betriebsstätte als betriebswirtschaftlich nicht unplausibel. Das Vorbringen ist insoweit in sich schlüssig, als auch fremde Vertragspartner eine ähnliche Vorgangsweise gewählt und eine Kürzung der Deckungsbeiträge in Kauf genommen hätten, um einen Abzug der Produktion aus Österreich bzw. eine Fortsetzung des ***V***-Geschäfts zu gewährleisten.

Verrechnungspreismethode

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode setzt vergleichbare Transaktionen unter gleichen Verhältnissen an verbundene und nicht verbundene Unternehmen voraus.

Hinsichtlich der ***V***-Produkte agierte die Bf lediglich als Produzent ohne wesentliche Funktionen und Risiken. Alle sonstigen Produkte wurden unter anderen Funktions-Risiken-

Szenarien (insbesondere unter Übernahme der Entwicklungsfunktion) auf einer anderen Handelsstufe direkt an fremde Abnehmer verkauft.

Auch in Bezug auf das Produkt „***T***“ ist eine Vergleichbarkeit nicht zu sehen. Hr. ***R*** führte aus, dass dies der erste große Auftrag war, „wo mit Druckgusswerkzeugen statt der nicht vergleichbaren alten Werkzeuge gearbeitet“ wurde. Hr. ***B*** gab an, dass dieses Erzeugnis gemeinsam mit ***Schwester*** und ***V*** entwickelt wurde. Zudem informierte Hr. ***Sch***, dass die Leuchte ***T*** erst im 4. Quartal 2004 auf den Markt gebracht wurde. Darauf deuten auch die Umsatzzahlen hin. Ein im Streitzeitraum erst neu eingeführtes Produkt ist im Marktzyklus nur bedingt mit einem etablierten bzw. auslaufenden Produkt in Beziehung zu setzen. Zudem wurden diese Leuchten von der Bf selbst in Österreich vermarktet. Vergleichbare Funktionen und Risiken lagen somit auch in dieser Hinsicht nicht vor.

Die Durchführung eines Preisvergleichs scheitert aus diesen Gründen.

„Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem ein von einem verbundenen Unternehmen erworbenes Wirtschaftsgut an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Dieser „Marktpreis“ dient als Ausgangspunkt für die Bestimmung des internen Verrechnungspreises. Dieser wird dann durch Abzug einer angemessenen Bruttomarge, die den von dem Wiederverkäufer übernommenen Funktionen und Risiken entsprechen und einen angemessenen Gewinn beinhalten sollte, gekürzt. Der verbleibende Wert ist der zwischen den nahestehenden Unternehmen zu zahlende Verrechnungspreis.“ (Rosar/Tanzer in Rosar/Rosenberger (Hrsg), Handbuch Verrechnungspreise³, 113f).

Im Grunde wurde in der Systematik von ***Schwester*** und der Bf diese Methode angewandt, indem von den in Deutschland erzielten Nettoverkaufspreisen die Bruttomarge der ***Schwester*** abgezogen wurde. Obwohl diese Methode grundsätzlich nicht ungeeignet erscheint, bereitet die Vergleichbarkeit der Bruttomarge von 30% bzw. 34% aufgrund der nicht vorliegenden Daten von ***Schwester*** Schwierigkeiten.

Hilfsweise kann aufgrund der Funktionen und Risiken der Bf die Kostenaufschlagsmethode herangezogen werden, da die Bf im Wesentlichen als Lohn-/Auftragsfertiger handelte. Die Kostenbasis, die insbesondere direkte und indirekte Material- und Fertigungskosten beinhaltet, kann aus den Deckungsbeiträgen und Umsätzen geschlossen werden. Die Einheitlichkeit der Kostenermittlung wurde durch Hr. ***Vo*** in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Zudem war Hr. ***Sch*** als Ersteller der Deckungsbeitragsrechnungen Glauben zu schenken, dass in den vorliegenden Deckungsbeiträgen der Forschungs- und Entwicklungszuschlag unberücksichtigt geblieben ist. Die Sachgerechtigkeit der Höhe des Gewinnaufschlages ist nach den übernommenen Funktionen und Risiken zu beurteilen.

Gewinnaufschlag

Die von der Bf im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Rechnungen aus dem Jahr 2006 konnten keinen wesentlichen Beitrag zum Nachweis einer fremdüblichen Verrechnungspreisgestaltung in den Jahren 2003 und 2004 schon aus den Gründen der selbst gewählten, kleinen Stichprobe ohne zeitlichen Zusammenhang erbringen.

Hinsichtlich der von der Bf vorgelegten Umsatz- und Deckungsbeitragsentwicklung 2003 bis 2005 besteht seitens des erkennenden Gerichts kein Zweifel an der Echtheit der Unterlage und der inhaltlichen Richtigkeit der darin angeführten Zahlen, zumal eine Übereinstimmung der darin enthaltenen Umsatzzahlen mit jenen der Erlöskonten der Saldenlisten besteht (ua entspricht Kto 4011 in 2004 der Umsatzsumme der ***V***-Produkte der vorgelegten Darstellung der Deckungsbeiträge). Hr. ***Sch*** konnte zudem glaubhaft schildern, dass diese Zahlen im Zuge von Verkaufsverhandlungen 2006/2007 erstellt worden sind. Weshalb die Darstellung der Außenprüfung nicht vorgelegen ist, kann dahingestellt bleiben, schwächt insbesondere nicht deren Beweiskraft.

In den Jahren 2003 und 2004 ergeben sich aufgrund der glaubhaften Darstellung der Bf bei den Umsätzen für Außenleuchten und Ersatzteilen folgende Umsätze und Deckungsbeiträge (in TEUR bzw. %):

Produktgruppe	Umsatz	DB	2003	Umsatz	DB	2004
Eigenerzeugnisse Inland	6.406,6	2.909,8	45,4%	5.813,6	2.738,4	47,1%
Handelswaren Inland	3.526,2	1.393,2	39,5%	3.077,8	1.326,9	43,1%
SUMME Inland	9.932,8	4.303,0	43,3%	8.891,4	4.065,3	45,7%
Eigenerzeugnisse Export	616,0	212,0	34,4%	841,8	357,6	42,5%
Handelswaren Export	296,5	102,2	34,5%	309,1	135,8	43,9%
SUMME Export	912,5	314,2	34,4%	1.150,9	493,4	42,9%
Eigenerzeugnisse ***V***	387,3	75,8	19,6%	393,4	38,7	9,8%
Handelswaren ***V***	94,5	63,1	66,8%	109,8	50,3	45,8%
SUMME ***V***	481,8	138,9	28,8%	503,2	89,0	17,7%

Wesentlich ist, dass Hr. ***Sch*** in der Einvernahme versicherte, dass die angeführten

Deckungsbeiträge ausschließlich die Vertriebs- und Verwaltungskosten abdecken, da in den Herstellkosten nicht bloß die Einzelkosten, sondern auch Gemeinkosten einkalkuliert wurden.

Aus der Darstellung ergibt sich ein Deckungsbeitrag ***V*** in 2003 von 28,8% und in 2004 von 17,7%, wobei dieser bei den Handelswaren deutlich höher war als bei den Eigenerzeugnissen.

Bei den Handelswaren, die hinsichtlich der Funktionen/Risiken noch am ehesten mit jenen im sonstigen Export bzw. im Inland vergleichbar sind, sind in 2003 erhebliche Unterschiede festzustellen. Während betreffend ***V*** ein Deckungsbeitrag von 66,8% erzielt wurde, lag dieser im Export/Inland bei 34,5% bis 39,5%. Durch die Änderung des Verrechnungspreises in 2004 passten sich die Deckungsbeiträge weitgehend an.

Bei den selbst produzierten Leuchten, die den weitaus überwiegenden Umsatzanteil ausmachen, konnten Deckungsbeiträge von 19,6% in 2003 und 9,8% in 2004 erzielt werden. Eine Vergleichbarkeit der Deckungsbeiträge des Export-/Inland-Geschäfts auf der einen Seite und des ***V***-Geschäfts auf der anderen Seite ist aufgrund der unterschiedlich wahrgenommenen Funktionen/Risiken nur eingeschränkt möglich. Insbesondere wäre die unstrittige Position als Marktführerin in Österreich im Inland-Geschäft in die Würdigung einzubeziehen.

Die OECD hat 1995 allgemeine Grundsätze für die Ermittlung fremdverhaltenskonformer Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen veröffentlicht, welche mit ihren Updates 1996, 1997 und 1998 in einer zwischen der Schweiz und Österreich abgestimmten deutschen Übersetzung im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung (AÖF Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000) veröffentlicht wurden (Einleitende Bemerkungen zu den VPR 2021).

Die VPR 2010 sahen als Orientierungshilfe für den Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit Routinecharakter eine Größenordnung zwischen 5% und 15% vor. Dieser Satz ist für Sachverhalte vor dem 1. Jänner 2022 anzuwenden.

Der Deckungsbeitrag von 9,8% in 2004 bildet offensichtlich die Verhältnisse bei einem Verrechnungspreis von 66% ab.

Ein jeden Zweifel ausschließender, dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis kann amtswegig aufgrund der wenigen vorliegenden Beweismittel nicht festgestellt werden. Er war daher auch aufgrund der Unschärfe der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens näherungsweise in Anbetracht der Funktionen und Risiken, die die Bf hinsichtlich der ***V***-Produkte übernommen hatte und des unternehmensinternen Vergleichs der Deckungsbeiträge festzulegen.

Die oben dargestellte Höhe und Entwicklung der Deckungsbeiträge ergeben im inneren Vergleich der Sparten ein äußerst wahrscheinliches Bild dafür, dass die Reduktion des Verrechnungspreises durchaus einem Fremdverhalten entspricht.

Es ist insoweit glaubhaft, dass der Verrechnungspreis von 66% jener Preis ist, der unter denselben Bedingungen auch gegenüber fremden Kunden angesetzt worden wäre.

2.3. Kreditierung von Forderungen aus Lieferungen/Leistungen gegenüber

*****Schwester*****

Forderungsstände

Die Differenz zu jenem von der Außenprüfung festgestellten Stand der Forderungen zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 1,021.797,10 ergibt sich aus der von der Prüferin fälschlicherweise einbezogenen Forderung von 21,69 € gegenüber der ***Schwester*** Elektro s.r.o. Dieser Debitorenposten (mit der Kontonummer 10075230) wurde ebenso wie jener von der ***Schwester*** (Kontonummer 10074971) im Bestandskonto 2110 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber verbundenen Unternehmen zusammengefasst.

Die Forderungsstände zu den Bilanzstichtagen sowie die zeitliche Zuordnung ergeben sich aus der glaubhaften Darstellung der Bf aus der Stellungnahme vom 31. August 2021, die anhand der offenen Posten und mittels unterjähriger Saldierung der Gegenforderungen von ***Schwester*** mit den ältesten offenen Forderungen der Bf vorgenommen wurde und - nicht widersprochen - mit der Außenprüfung konformgeht. Gegen die Höhe der Forderungen gab es in der Stellungnahme vom 30. März 2022 und in der mündlichen Verhandlung von der belangten Behörde keine relevanten Einwendungen mehr.

[...]

Die allgemeinen Zahlungsbedingungen der Bf (Stand August 2006), die von der Bf zum Sachverhalt übermittelt wurden und daraus zu schließen ist, dass sie auch für den Streitzeitraum gelten, lauten auszugsweise:

„6. Zahlungen werden auf die jeweils älteste Forderung gegen den Käufer angerechnet.

[...]

*10. Eine Aufrechnung behaupteter Gegenforderungen des Käufers gegen die ***BfKürzel*** Austria, ein Zurückbehaltungsrecht oder eine Berechtigung, Zahlungen wegen Gewährleistungsansprüchen oder sonstigen Gegenansprüchen zurückzuhalten, wird ausgeschlossen.“*

Aus Punkt 6. ergibt sich, dass grundsätzlich eine Verrechnung mit der ältesten Forderung vorgesehen ist. Damit steht die von der Bf in der Stellungnahme vom 31. August 2021 gewählte Art der Zahlungsverrechnung im Einklang und ergeben sich daher dagegen keine Bedenken.

Aus Punkt 10. erschließt sich, dass eine Verrechnung mit Kreditorenposten ausgeschlossen ist. Die von der Bf vorgenommenen Gegenverrechnungen entsprechen demnach grundsätzlich nicht den Zahlungsbedingungen. Gemeint ist mit dieser Bestimmung wohl die einseitige Aufrechnung durch den Kunden, die eine gesonderte Vereinbarung bzw. eine von der Bf vorgenommene Saldierung mit eigenen Verbindlichkeiten per se nicht ausschließt.

Zahlungen/Gegenverrechnungen

Aus den festgestellten Forderungsständen ergibt sich, dass knapp 30% der zum Bilanzstichtag 2002 bestehenden Forderungen in 2003 sowie weitere 66% in 2004 ausgeglichen worden sind, wogegen jene mit Entstehungszeitpunkt 2003 zum Bilanzstichtag 2004 nahezu zur Gänze noch aushafteten.

In 2002 wurden Zahlungen von ***Schwester*** in etwa in Monatsabständen in Höhe von 775.126,11 € geleistet (bei einer buchmäßigen Verrechnung in Form einer Gutschrift am Jahresende von 17.961,00 €).

In 2003 finden sich folgende Buchungen mit dem Vermerk „Bank/Kassa“ auf der Habenseite des Debitorenkontos:

Belegdatum	Betrag
07.02.2003	2.695,00
11.03.2003	4.799,95
28.03.2003	23.777,98
19.08.2003	41.272,59
SUMME	72.545,52

Am 31. Dezember 2003 wurde durch Umbuchungen/Verrechnungen der Saldostand um 151.006,00 € verringert.

In 2004 weist das Konto eine Zahlungsbuchung vom 12. März 2004 in Höhe von 50.237,70 € auf, Umbuchungen/Verrechnungen reduzierten den Forderungsstand um 316.447,54 €.

Zusammengefasst sanken die Zahlungen hinsichtlich der Häufigkeit und der Höhe nach im Streitzeitraum sukzessiv, wogegen die Gegenverrechnungen wertmäßig im Zeitablauf anstiegen.

Erlöse

Aus den Buchungen des Debitorenkontos *****Schwester***** ist festzustellen, dass Verkäufe regelmäßig und ohne zeitliche Unterbrechungen stattfanden.

Die Erlöse aus dem Geschäft mit *****Schwester***** entwickelten sich im Beschwerdezeitraum wie in der folgenden Tabelle dargestellt:

Konto	2002	2003	2004
4011000	1,178.924,65	482.311,99	503.227,88

Die Forderungen zum 31. Dezember 2004 betrugen knapp 44% der gegenüber allen anderen, ca. 1 900 Debitoren ausgewiesenen Aktivposten (2,298.107,63 €). Ähnliche hohe Außenstände von anderen Debitoren sind anhand der Kontostände aus 2004 nicht festzustellen. Es finden sich nur zwei Debitoren mit Salden im sechsstelligen Eurobereich (232.143,60 € bzw. 117.253,66 €), wobei die Forderungen wie auch in den weitaus überwiegenden sonstigen Fällen erst im laufenden Jahr entstanden sind.

Zahlungsziele

*****Schwester***** wurde ein Zahlungsziel von 30 Tagen zuzüglich einer Respirofrist gewährt. Gegenüber anderen Debitoren wurden Fälligkeiten mit Zeiträumen von 30 bzw. vereinzelt bis zu 60 oder 90 Tagen gewährt.

Wie von der Bf in der Gegenäußerung vom 15.12.2021 nachgewiesen wurde, wurden Drittfirmen zum Teil auch längere Zahlungsziele eingeräumt und wurden diese auch fallweise erheblich überschritten.

Die Bf führte dazu den Fall „*****G*****“ an, in welchem die erste Teilzahlung nach 164 Tagen und die letzte nach 388 Tagen erfolgte. Hier lag eine Gesamtforderung von 12.696,30 € vor, wobei der offene Saldo von 6.906,66 € nach Verjährung ausgebucht werden musste. Im Fall

„***S***“ wurde ein Saldo von 10.664,25 € trotz von der Bf behaupteten Fälligkeitsüberschreitung von mehr als zwei Jahren nicht verzinst.

Eine Vergleichbarkeit mit ***Schwester*** kann von der Bf damit nicht aufgezeigt werden. Die einzelnen Kunden gewährten längeren Zahlungsziele und die - trotz erheblicher Überschreitung der Zahlungsziele - verabsäumten Einhebungsmaßnahmen bzw. das Absehen von einer Verzinsung der Forderungen haben nur eingeschränkte Aussagekraft, da die Forderungsstände wesentlich geringer und/oder die Kreditierungszeiten regelmäßig wesentlich kürzer waren. Im Vergleich dazu lag bei ***Schwester*** die durchschnittliche Fälligkeitsüberschreitung in 2002 bei 4,5 Monaten, in 2003 bei 8,5 Monaten und in 2004 bei 11,5 Monaten bei erheblich höheren Außenständen. Im Übrigen erzielte die Bf gegenüber dem weitaus überwiegenden Anteil der Debitoren wesentlich geringere Umsätze, sodass eine Vergleichbarkeit aus diesen Gründen sowie der zumeist niedrigeren Forderungsstände und kürzeren Fälligkeitsüberschreitungen nur eingeschränkt bis gar nicht möglich ist.

Liquidität

Schwester hatte nach glaubhafter und unstrittiger Angabe der Bf und der oben dargestellten Zahlungsentwicklung und der Vornahme von Gegenverrechnungen ab 2003 Liquiditätsprobleme. Laut KSV-Auskunft wurde mit Beschluss vom 15. Juni 2007 in Deutschland ein Insolvenzverfahren hinsichtlich ***Mutter*** eröffnet. Laut Auskunft der Bf war auch die ***Schwester*** in 2007 von einer Insolvenz betroffen.

Aus Punkt 7. und 8. der Zahlungsbedingungen ergibt sich:

*„7. Bei Überschreitung des Zahlungstermins oder bei Übernahmeverzug ist die ***BfKürzel*** Austria berechtigt, Verzugszinsen zu berechnen, deren Höhe 5% über dem jeweils gültigen Nationalbankzinsfuß liegt, mindestens jedoch 12% p. A., zuzüglich sämtlicher vorprozessualer Mahn- und Inkassospesen (z. B. auch einer allfälligen anwaltlichen Korrespondenz).*

*8. Bei Verschlechterung der Vermögenslage des Käufers (Auskunft über Vermögensverhältnisse), Veränderungen seiner Rechtslage, Zahlungseinstellung, ergebnisloser Exekutionsführung, Nichteinhaltung der Zahlungsbedingungen, sowie Eröffnung des Ausgleichs- oder Konkursverfahrens oder Abweisung derartiger Anträge mangels Vermögens oder Vorliegen sonstiger Umstände, die die Kreditwürdigkeit des Käufers mindern, ist die ***BfKürzel*** Austria einvernehmlich nach eigener Wahl berechtigt, die noch nicht bezahlte Ware zurückzunehmen - wobei der Käufer verpflichtet ist, die Ware der ***BfKürzel*** Austria binnen acht Tagen nach Absendung der Erklärung der ***BfKürzel*** Austria, die Waren zurückzunehmen, auszufolgen - oder eine geeignete Sicherstellung zu verlangen oder den Kaufvertrag in einen Kommissionsvertrag umzuwandeln oder ihn zu stornieren. Im Falle der Stornierung hat die ***BfKürzel****

Austria die Möglichkeit, nach eigener Wahl entweder Schadenersatz, oder aber, unabhängig vom Vorliegen eines Verschuldens eine Konventionalstrafe in Höhe von 10% des vereinbarten Kaufpreises zu verlangen. Alle mit diesen Vorgangsweisen verbundenen Kosten trägt der Käufer.“

Eine dementsprechende Vorgangsweise hinsichtlich der ***Schwester*** ist nicht aktenkundig und wird auch nicht behauptet.

In Zusammenschau der Liquiditätsprobleme der ***Schwester***, der trotz dieser Tatsache regelmäßigen Bedienung der Aufträge von ***Schwester***, der kontinuierlichen Umsätze und der Entwicklung der Debitorensalden ist festzustellen, dass die Bf der ***Schwester*** einen Warenkredit gewährte, der in diesem Ausmaß (absolute Höhe und kontinuierlicher Anstieg der offenen Lieferforderungen), in dieser Dauer der Kreditierung (siehe oben) und in dieser Form (Fortsetzung der Lieferbeziehung, keine Zurücknahme der Waren bei verschlechterter Vermögenslage) einem fremden Schuldner nicht zugestanden worden wäre.

Es war in die Würdigung einzubeziehen, dass glaubhaft aus betriebswirtschaftlichen Gründen ein Halten des Kunden schon aus Gründen der Fixkostendeckung aus diesen Umsätzen beabsichtigt war und dass anderen Debitoren zum Teil längere Zahlungsziele gewährt wurden und auch bei erheblicher Überschreitung der Fälligkeiten keine (Verzugs)-Zinsen verrechnet und keine Einhebungsschritte gesetzt wurden. Im Allgemeinen kann der Ansicht des steuerlichen Vertreters gefolgt werden, dass es - wohl auch aufgrund der sonst guten Zahlungsmoral ihrer Kunden - Geschäftspolitik der Bf war, Einhebungsschritte nur in außerordentlichen Fällen zu setzen bzw. grundsätzlich keine Zinsen zu verrechnen. Dass im Hinblick auf eine erhoffte Konjunkturbelebung des deutschen Markts ab 2005 weder Einhebungsschritte noch eine Verzinsung der offenen Forderungen vorgenommen wurden, wurde kein wesentlicher Wert beigemessen, da dies die verabsäumte Verzinsung nicht erklären vermag und die Aussage zudem nicht über eine beweislose Behauptung hinausgeht.

In Anbetracht der vergleichsweise hohen, ansteigenden und dauerhaften Forderungsstände ist das Nichtergreifen von Einhebungsmaßnahmen und die fehlende Verzinsung dennoch ein Vorteil, der jener Begünstigung bei weitem übersteigt, der anderen fremden Debitoren gewährt wurde bzw. worden wäre. Insbesondere ist dabei darauf zu verweisen, dass Forderungen aus 2003 am 31. Dezember 2004 nahezu zur Gänze ausstanden und im Zeitablauf vermehrt Gegenverrechnungen vorgenommen wurden bzw. Zahlungen nur mehr sporadisch geleistet wurden.

Die Bf gewährte neben der oben dargestellten Liefer- und Leistungsbeziehung der ***Schwester*** ein Darlehen über 766.937,82 € (Konto 8400), welches zu den Bilanzstichtagen 2002 bis 2004 zur Gänze aushaftete. Es erfolgten Vorschreibungen von Zinsen in Höhe von 5,2% bis 5,65% in 2002, 4,37% bis 5,2% in 2003 und 4,34% bis 4,37% in 2004.

Die Bf gab der ***Schwester*** zusätzlich ein kurzfristiges Darlehen ebenfalls in der Höhe von 766.937,82 € (Konto 2231). Diese Forderung betrug zu den jeweiligen Bilanzstichtagen in 2002 255.645,94 €, in 2003 266.862,18 € und in 2004 266.862,18 €. Zinsen wurden der Darlehensnehmerin in Höhe von 3,65% bis 4,08% in 2002, 2,95% bis 3,65% in 2003 und 2,95% bis 4,364% in 2004 verrechnet.

Die Berücksichtigung der offenen Geldforderungen aus Darlehen gegenüber ***Schwester*** untermauert, dass es gewollt war, der Schwestergesellschaft aus sozietären Gründen einen zusätzlichen Kredit zu geben, der zur Verhinderung größerer Liquiditätsprobleme unverzinst blieb.

Zinsen

Die Zinssätze sind - wie bereits von der Außenprüfung vorgenommen - anhand der durchschnittlichen Zinssätze aus den von der Bf verrechneten Zinsen betreffend die Ausleihungen und Darlehen festzustellen. Sie sind zudem aufgrund der eigenen Berechnungen der Bf mit diesen Sätzen offensichtlich als unstrittig anzusehen.

Die Verzinsung wurde in Entsprechung der Angaben der Bf schätzungsweise vorgenommen, da exakte Dokumentationen zur Verknüpfung von Zahlungen zu Ausgangsrechnung, sei es auch aufgrund der langen Verfahrensdauer und der Vernichtung von Unterlagen, nicht - mehr - vorlagen.

Die Berechnung der Zinsen ergibt sich aufgrund der Darstellung der Bf, die der belangten Behörde am 31. August 2021 zur Verfügung gestellt wurde.

Die Außenprüfung setzte den fremdunüblichen Zinsvorteil schätzungsweise fest, indem sie den Mittelwert der jeweiligen Anfangs- und Endbestände der Lieferforderungen mit einem durchschnittlichen Zinssatz der gewährten Darlehen in Höhe von 5,58% für 2002, 4,64% für 2003 und 4,35% für 2004 verzinst. Der Anfangsbestand zum 1. Jänner 2002 wurde mit 420.078,84 € angenommen.

Bei der Berechnung der Bf, der zu folgen war, ist - wie von der Bf vorgebracht - auf die Fälligkeit der Forderungen Rücksicht zu nehmen und war näherungsweise die Überschreitung der Fälligkeit in Monaten zu berechnen. Diese Berechnung in der Eingabe vom 31. August 2021 wird der Sache gerechter, insbesondere, weil sie die Entwicklung der Forderungsstände im Zeitablauf, die Verrechnungen auf die jeweils älteste Forderung und die Zahlungsziele berücksichtigen und auch dem glaubhaften Vorbringen der Bf Rechnung tragen, dass auf dem Sektor der Außenbeleuchtung kein linearer Absatzverlauf vorliegt, da in der Regel im 2. Halbjahr ein höherer Umsatz erzielt wird.

[...]

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 8. November 2018 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Aufgrund der Anträge vom 12. August 2008 war gemäß § 274 Abs Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und obliegt die Entscheidung gemäß § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO dem Senat.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

Gemäß § 61 Abs 1 Z 1 BAO ist das Finanzamt für Großbetriebe unter anderem in Bezug auf die in Abs 2 (Erhebung sämtlicher bundesgesetzlich geregelter Abgaben) genannten Angelegenheiten zuständig für Abgabepflichtige, die einen Gewerbebetrieb, eine Betriebsstätte oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, wenn entweder die beiden zuletzt gemäß Abs 5 bekannt gegebenen Umsatzerlöse (§ 189a Z 5 des Unternehmensgesetzbuches – UGB, dRGI. S. 219/1897) oder die in den beiden zuletzt abgegebenen Steuererklärungen gemäß § 21 Abs 4 UStG 1994 erklärten Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 jeweils mehr als 10 Millionen Euro überschritten haben.

Da die Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in den Umsatzsteuererklärungen 2018 und 2019 16.335.496,61 € bzw. 16.208.265,07 € betragen haben, ist jedenfalls die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe festzustellen.

Gemäß § 323b Abs 1 BAO tritt somit das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

3.1. Haftungsprovision ***Mutter***

Die ***Mutter*** ist zu 100% an der Bf beteiligt. Leistungsbeziehungen zwischen gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen sind nach den Grundsätzen der Fremdüblichkeit zu prüfen. Aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes einander nahestehender Personen, sind konkrete Vertragsverhältnisse mit Vorgängen zu vergleichen, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre (Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG³² Rz 803).

Dass die Vorschreibung einer Haftungsprovision dem Fremdverhaltensgrundsatz entspricht, wird von beiden Parteien nicht bestritten.

Die steuerliche Vertretung führt in ihrer Stellungnahme vom 21. Jänner 2009 an, dass es „von der Muttergesellschaft sichtlich übersehen“ wurde, die Haftungsprovisionen in den Jahren 1999 bis 2001 jährlich in Rechnung zu stellen.

Auch im, die Rechnung ergänzenden, Schreiben findet sich kein Hinweis darauf, dass seitens der ***Mutter*** auf eine Inanspruchnahme der Bf zunächst verzichtet worden wäre und erst im Jahr 2002 der Entschluss dazu erstmalig gefasst wurde.

Vielmehr ist aufgrund der Behauptung der Bf und aus der Vorschreibung der Haftungsprovision durch die ***Schwester*** in 1996 davon auszugehen, dass nach Bürgschaftsbegründung der Anspruch auf die Haftungsprovision geltend gemacht werden hätte sollen, dies aber, insbesondere vom Geschäftsführer, übersehen worden ist.

Im Übrigen entspricht die Verrechnung einer solchen Provision unabhängig von einem Versehen auch den rechtlichen Vorgaben an eine fremdübliche Gestaltung. Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988, der den zwischenstaatlichen Fremdverhaltensgrundsatz nach Art 9 DBA Deutschland umsetzt, ist bei Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen jener Preis anzusetzen, der gegenüber einem fremden Dritten verlangt werden würde.

§ 6 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr 155/2001 lautet:

„Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt, so sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,*
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen Betriebes ist,*
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder*
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluß haben.*

Dies gilt auch, wenn ein im Inland gelegener Betrieb (Betriebsstätte) ins Ausland verlegt wird,

weitere wenn Wirtschaftsgüter oder Betriebe (Betriebsstätten) aus dem Ausland in das Inland überführt oder verlegt werden.“

Der Ansatz fremdbezogener Verrechnungspreise im Liefer- und Leistungsverkehr erstreckt sich auf Export- wie Importbeziehungen inländischer wie ausländischer Steuerpflichtiger und erfasst auch sonstige Leistungen (ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 12).

Dass der Aufwand aus der Geltendmachung einer Haftungsprovision grundsätzlich einkünftermindernd zu berücksichtigen ist, ist unstrittig und entspricht den Fremdvergleichsgrundsätzen. Auch die Höhe der Haftungsprovision mit 0,5 % p. a. ist zwischen den Parteien unstrittig und bestehen auch seitens des erkennenden Gerichts dahingehend keine Bedenken.

Es gibt keinerlei Hinweise auf Liquiditätsprobleme bzw. einen Reorganisationsbedarf der Bf (siehe Jahresabschlüsse der Bf), sodass eine gesellschaftsrechtlich motivierte Übernahme der Bürgschaft ausscheidet.

Hr. ***Gr*** war nicht nur Mehrheitseigentümer der ***Mutter***, sondern auch Geschäftsführer der ***Mutter*** und der Bf. Als Geschäftsführer der Bf war Hr. ***Gr*** nicht nur alleinvertretungsbefugt, sondern können mit rechtlicher Wirkung Erklärungen ihm gegenüber mit Wirkung für die Bf abgegeben werden (§ 18 Abs 4 GmbHG). Das Wissen von Hr. ***Gr*** um die Bürgschaft der ***Mutter*** und den Vorteil, den die Bf dadurch erzielte, ist der Bf zuzurechnen.

Die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs geht von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff aus, dessen Auslegung sich am Leistungsfähigkeitsprinzip und am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung orientiert. Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist demnach stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Veranlassung muss im Abschlussjahr gelegen sein (VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181 mwN).

Die Bf ermittelte als Körperschaft gemäß § 7 Abs 3 KStG 1988 ihren Gewinn gemäß § 5 Abs 1 EStG 1988.

Gemäß § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Solche Rückstellungen dürfen nicht pauschal gebildet werden und sind nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. Aus der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die bei der Gewinnermittlungsart nach § 5 Abs 1 EStG 1988 zu beachten sind, folgt, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur

Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht (VwGH 30.10.2003, 99/15/0261).

Das Prinzip der Periodenrichtigkeit führt dazu, dass Aufwendungen nur Wirtschaftsjahre belasten dürfen, zu denen sie wirtschaftlich gehören (Jakom/*Laudacher* EStG, 2019, § 9 Rz 11). In Vorjahren verpflichtende, aber unterlassene Rückstellungen können nicht in einem späteren Wirtschaftsjahr nachgeholt werden (VwGH 01.07.2003, 98/13/0214).

Hr. ***Gr*** hat als Geschäftsführer der Bf die beiden Darlehensverträge im Wissen um die Bürgschaft der ***Mutter*** unterschrieben. Einen anderen Sinn kann im Bewusstsein der Befugnis von Hr. ***Gr*** zur Vertretung der ***Mutter*** und des Sorgfaltsmaßstabes als Geschäftsführer dieser Unterschrift im Geschäftsverkehr nicht beigemessen werden. Zudem verrechnete die ***Schwester*** für die Absicherung des Darlehens mittels Grundschuld in Höhe von 6 Mio. DM auf ihr Grundstück in ***L*** für das Jahr 1996 eine Haftungsprovision in Höhe von 102.000,00 DM. Daraus ist unter anderem (siehe Punkt 2.1.) auf eine konzernübliche Vorgangsweise zu schließen und verstärkt die Richtigkeit der Behauptung der Bf, dass auf die Inrechnungstellung der Haftungsprovision vergessen worden ist. Das Vorliegen eines Versehens ändert aber nichts daran, dass die Bf mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft rechnen musste.

Wesentlich ist die Festlegung des Zeitraums der wirtschaftlichen Veranlassung bzw. wann mit dem Aufwand aus der Bürgschaftsübernahme seitens ***Mutter*** ernsthaft zu rechnen war.

Durch die Bürgschaft erbringt die ***Mutter*** eine Dienstleistung gegenüber der Bf wirtschaftlich in den Jahren der Laufzeit der Darlehensverträge. Wirtschaftlich trägt die ***Mutter*** damit das Risiko des potentiellen Entstehens für die Schuld der Bf somit konkret bereits in den Jahren 1999 bis 2001. Da eine diesbezügliche Inanspruchnahme in diesen Jahren zweifellos möglich war und die Bf zudem einen nicht bezifferbaren Zinsvorteil genoss, ist eine Periodenzurechnung des Aufwandes in diesen Jahren im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sachgerecht.

Der geltend gemachte Aufwand von 76.693,50 € (jährlich 25.564,50 €) ist wirtschaftlich den Jahren 1999 bis 2001 zuzurechnen, was eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe aufgrund fehlender betrieblicher Veranlassung im Veranlagungsjahr 2002 ausschließt.

Die betriebliche Veranlassung der Haftungsprovision von 25.564,50 € für den Zeitraum 2002 ist unstrittig und kürzt zu Recht als Betriebsausgabe die Einkünfte der Bf.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt unbegründet.

3.2. Verrechnungspreis für *V***-Produkte gegenüber ***Schwester*****

Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988, der den zwischenstaatlichen Fremdverhaltensgrundsatz nach Art 9 DBA Deutschland umsetzt, ist bei Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen jener Preis anzusetzen, der gegenüber einem fremden Dritten verlangt werden würde.

Gemäß § 124 BAO hat, wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 131 Abs 1 Z 5 BAO normiert, dass die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

§ 138 Abs 1 BAO regelt, dass auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 115 Abs 1 2. Satz BAO schränkt die amtswegige Ermittlungspflicht beispielsweise bei Auslandssachverhalten durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen ein.

Ein fremdüblicher Verrechnungspreis zwischen verbundenen Unternehmen basiert zwangsläufig auf der Offenlegung unternehmensinterner Gegebenheiten und Zahlen, die insbesondere Funktionen und Risiken, eingesetzte Vermögenswerte wie auch Kostenstrukturen, Vergleichswerte, etc. darlegen. Die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde sind insoweit, vor allem auch bei Leistungsbeziehungen über die Grenze, eingeschränkt.

Die Bf hat unter Verletzung der sie treffenden Mitwirkungspflicht nur eingeschränkt Vorsorge für Beweismittel zur Prüfung der Fremdüblichkeit des gewählten Verrechnungspreises getroffen.

Trotz allem war aufgrund der amtswegigen Ermittlungspflicht anhand der vorliegenden Beweise der Sachverhalt, wenn auch bloß als glaubhaft, festzustellen.

Auf Grundlage der vorgelegten Umsatz- und Deckungsbeitragsentwicklung und dem Vorbringen der Bf in Verbindung mit den Aussagen der Zeugen konnte die Höhe des Gewinnaufschlages bei den ***V***-Produkten und die Fremdüblichkeit des Verrechnungspreises von 66% der Nettoverkaufspreise in Deutschland glaubhaft dargestellt werden.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist nach EStR 2000 Rz 1079 gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv mit einer betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Abgabepflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Die Reduktion des Verrechnungspreises um 11.889,28 € in 2003 und 9.447,90 € in 2004 erfolgte aufgrund der Fremdüblichkeit nicht causa societatis, sondern war betrieblich veranlasst.

Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als begründet. Dem Antrag der belangten Behörde auf Erhöhung des Verrechnungspreises für den bisher von ihr nicht beanstandeten Zeitraum ab 27. April 2004 war daher nicht Folge zu geben.

Der Betriebsaufwand (Erlösschmälerung) war daher zu Recht einkünftermindernd zu berücksichtigen.

3.3. Kreditierung von Forderungen aus Lieferungen/Leistungen gegenüber

*****Schwester*****

Wertberichtigung der Forderung/Zinsen

Die Bf führt in der Gegenäußerung vom 21. Jänner 2009 an, dass eine nach Ansicht der Außenprüfung vorzunehmende Verzinsung aus Gründen der Liquiditätsprobleme und dem nachfolgenden Konkurs der Schwestergesellschaft unmittelbar im gleichen Zeitraum einer Wertberichtigung hätte unterzogen werden müssen.

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Forderungen zählen grundsätzlich zum Umlaufvermögen und sind damit mit den Anschaffungskosten zu bewerten, das ist idR der Nennwert der Forderung. Sie unterliegen beim rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (§ 5 Abs 1 EStG 1988) dem strengen Niederstwertprinzip.

Die Bf hat in den Streitjahren keine Wertberichtigung der Grundforderung vorgenommen.

Diese Vorgangsweise begründet sie damit, dass die Annahme bestand, dass eine wirtschaftliche Erholung der Schwestergesellschaft im Zuge der erhofften Konjunkturbelebung des deutschen Marktes ab 2005 eintreten werde. Dementsprechend wurden auch keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt und keine Verzinsung vorgenommen. Laut Bf (Gegenäußerung vom 15. Dezember 2021) war die Insolvenz der ***Schwester*** in 2004

„noch keineswegs absehbar“ und hat die Bf deshalb kein Erfordernis gesehen, rechtliche Schritte zur Eintreibung der Forderungen zu setzen.

(Temporäre) Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners führen noch nicht zur Wertberichtigung (*Laudacher* in Jakom EStG 2019, § 6 Rz 87 mit weiteren Verweisen). Fehlende Einhebungsschritte zeigen zudem, dass mit der Einbringung der Forderung gerechnet wurde. Sonstige Gründe, die eine Wertberichtigung rechtfertigen können, wurden nicht vorgebracht.

Weshalb eine im Vergleich zur Grundforderung geringfügige zusätzliche Zinsforderung einer Wertberichtigung unterzogen worden wäre, konnte von der Bf nicht aufgezeigt werden. Das Vorbringen einer sofortigen Wertberichtigung potentieller Zinsen ist überdies aufgrund der Argumentation hinsichtlich des Absehens einer Verzinsung bzw. von Einhebungsschritten, wonach es sich nur um vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten handelte, in sich widersprüchlich.

Das diesbezügliche Vorbringen blieb sohin unbegründet.

Verdeckte Ausschüttung

Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988, der den zwischenstaatlichen Fremdverhaltensgrundsatz nach Art 9 DBA Deutschland umsetzt, ist bei Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen jener Preis anzusetzen, der gegenüber einem fremden Dritten verlangt werden würde.

Laut Sachverhalt erzielte ***Schwester*** einen Zinsvorteil aus der Geschäftsbeziehung mit der Bf, der den Fremdverhaltensgrundsätzen nicht entspricht. Die entgangenen Zinsen waren daher einkünfterhöhend anzusetzen.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Durch diese Bestimmung wird dem allgemeinen Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht Rechnung getragen.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074).

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH 26.05.1999, 99/13/0039).

Wie festgestellt wurden der Bf aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zu Gunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person Erträge vorenthalten.

Der VwGH führt in seiner Entscheidung vom 26. Mai 1999 zur Geschäftszahl 99/13/0039 aus: *„Dass der Verzicht auf die Verzinsung einer Forderung einem fremden Schuldner gegenüber den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens nicht entspricht, bedarf keiner Erörterung und wird auch von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt.“*

Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch Hingabe eines zinsenlosen Darlehens an einen Gesellschafter entgehen, bewirken beim Anteilseigner infolge der daraus bei ihm eingetretenen Ersparnis eine verdeckte Ausschüttung (BFG 17.04.2014, RV/7100562/2012). Die verdeckte Ausschüttung hat im Fall einer zinsenlosen Verrechnungsforderung ihre Wurzel darin, dass dem Gesellschafter Geldmittel kreditiert werden, ohne dass er zur Zahlung von Zinsen verpflichtet wäre. Sie resultiert also aus der fehlenden Verpflichtung zur Zinsenzahlung (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180 mit weiteren Verweisen).

Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung ist jedoch neben der objektiven Bereicherung zu Lasten der Bf auch eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (VwGH 01.06.2017, Ra 2016/15/0059). Die Zuwendungsabsicht kann schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles erschießbar sein (VwGH 03.08.2000, 96/15/0159). Dulden und Unterlassen des Organs, das den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe, ist somit als subjektives Tatbestandsmerkmal prinzipiell ausreichend (VwGH 26.05.1993, 90/13/0155).

Der steuerliche Vertreter brachte in der mündlichen Verhandlung betriebswirtschaftliche Gründe vor, die gegen eine Vorteilsgewährungsabsicht sprechen sollen. Andere, nicht verbundene Debitoren haben zum Teil längere Zahlungsziele erhalten. Es seien auch ohne gesellschaftsrechtliche Verflechtungen keine Zinsen verrechnet worden, auch wenn Zahlungsziele in einem vergleichbaren Ausmaß überschritten worden sind. Es habe sich um die Geschäftspolitik der Bf gehandelt, dass keine Zinsen verrechnet worden sind. Im Vordergrund stand, das eigene Geschäft abzusichern und die Geschäftsbeziehung aufrechtzuerhalten, insbesondere, weil ein Abzug der Produktion aus Österreich im Raum gestanden ist.

Es kann nicht abgesprochen werden, dass einem langjährigen Kunden, dem gegenüber nicht unwesentliche Umsätze erzielt wurden, bei Zahlungsschwierigkeiten bzw. angespannten

Marktsituationen in gewissen Grenzen aus betrieblicher Vernunft ein Entgegenkommen entgegengebracht wird. Vor allem in solchen Sachverhalten ist die Grenzziehung zwischen betrieblich und gesellschaftsrechtlich motivierten Zugeständnissen nicht leicht. Dass einem fremden Kunden gegenüber jedenfalls und immer unnachgiebig nach den Regeln der Vertragsbedingungen begegnet wird, ist (wirtschafts-)lebensfremd.

Die Rücksichtnahme, die auch fremden Geschäftspartnern gegenüber aus wirtschaftlichen Erwägungen zukommen kann, war gegenüber der Schwestergesellschaft jedoch unverhältnismäßig. Die Vereinbarung von Zahlungs- und Abstattungspläne wurde von der Bf behauptet. Solche Schriftstücke wurden jedoch nicht vorgelegt. Aufgrund der Kriterien, die unter Punkt 2.3. dargestellt wurden, war die Geschäftsbeziehung zur Schwestergesellschaft und zu anderen Debitoren nicht vergleichbar, sodass in Anbetracht der Entwicklung der Forderungen von der von der Bf gehandhabten Geschäftspolitik der Nicht-Verzinsung abzugehen gewesen wäre. Vor allem lassen sich aus dem stetigen Anwachsen der offenen Posten und der Kreditierungsdauer sehr wohl Rückschlüsse auf das Wissen und Wollen der Bf hinsichtlich einer Vorteilszuwendung, die ihre Wurzel nicht im betrieblichen, sondern im gesellschaftsrechtlichen Bereich hat, ziehen. Trotz der nicht unerheblichen, zugegebenermaßen nachvollziehbaren wirtschaftlichen Begründung der Bf sah der Senat das Vorliegen einer sozietären Vorteilsgewährungsabsicht als am Wahrscheinlichsten an.

Dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (VwGH 28.05.1998, 96/15/0114).

Im Fall von verbundenen Gesellschaften (zB Schwestergesellschaften) ist die verdeckte Ausschüttung immer im Verhältnis zum unmittelbaren Anteilsinhaber anzunehmen (*Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Rz 257). In der Folge liegt eine Einlage der Muttergesellschaft in die Schwestergesellschaft vor (VwGH 31.05.2006, 2002/13/0168; 25.11.2009, 2008/15/0039).

Durch die Vermögenszuwendung an die Schwesterkörperschaft (***Schwester***) ist von einer Ausschüttung an den gemeinsamen Anteilsinhaber (***Mutter***) mit gleichzeitiger Einlage in die ***Schwester*** auszugehen.

Zinsen sind der Preis für die Nutzung von Kapital. Aufgrund der fehlenden Zinserträge erlangte die der Anteilsinhaberin ***Mutter*** nahestehende Person ***Schwester*** einen Vorteil zu Lasten der Bf.

Die entsprechende Vermögenszuwendung ist im jeweiligen Jahr als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin ***Mutter*** außerbilanziell durch Erhöhung der Einkünfte mit 11.306,69 € in 2002, 31.661,06 € in 2003 und 31.008,04 € in 2004 anzusetzen.

4. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt III.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 Erkenntnis erging im Wesentlichen in Folge der Beantwortung von Sachverhaltsfragen. Hinsichtlich der Rechtsfragen folgt das Bundesfinanzgericht, wie unter Punkt 3. dargestellt, der einheitlichen Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes.

Eine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 29. Juni 2022