

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin Mag. Maria Daniel in der Beschwerdesache Bf***, Bf-Adr*** vertreten durch X***, X-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. Oktober 2019 betreffend Aufhebung gem § 299 BAO der Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 sowie Festsetzung der Körperschaftsteuer hinsichtlich der Jahre 2012 bis 2014

1. den Beschluss:

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 wird gem § 261 Abs 2 BAO iVm § 278 Abs 1 lit b BAO als gegenstandslos erklärt.

sowie erkennt 2. zu Recht:

Der Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide nach § 299 BAO wird Folge gegeben. Die angefochtenen Aufhebungsbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012, 2013 und 2014 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf:

Die Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014 wurde von der belangten Behörde zunächst erklärungsgemäß vorläufig veranlagt, da im Zusammenhang mit einer zuvor stattgefundenen Betriebsprüfung der Jahre 2007 bis 2011 eine Berufung (nunmehr Beschwerde) anhängig war.

Nachdem mit Erkenntnis des BFG die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 2007 bis 2011 aufgrund res iudicata aufgehoben wurden (BFG 21.9.2018,

RV/7104687/2015), wurden die vorläufigen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014 am 16.10.2018 für endgültig erklärt.

Am 4.10.2019 wurden die endgültig erklärten Bescheide gem § 299 BAO aufgehoben und die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 im Zuge einer Außenprüfung mit Bescheiden vom 4.10.2019 neu festgesetzt.

Nach Ansicht der belangten Behörde liege die behauptete Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Einkaufs- bzw Verkaufskommissionärin nicht vor. Vielmehr habe die Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin den Zweck, die aus dem konzerninternen Pharmahandel erzielten Gewinne der Besteuerung im Ausland zu entziehen.

Da die Beschwerdeführerin das Risiko der Nichtanerkennung der Gestaltung und die damit verbundenen strafrechtlichen Folgen zu tragen habe, müsse ihr der damit im Zusammenhang stehende Vorteil der Steuerersparnis im Ausland in angemessener Weise zukommen. Ausgehend von einer möglichen Steuerbelastung im Ausland von bis zu 40 % der erzielten Gewinne und von einer fremdüblichen Vergütung von 50 % des erzielten Vorteils wurden die Bilanzgewinne der Beschwerdeführerin in den Jahren 2012 bis 2014 um folgende Beträge erhöht:

2012	2013	2014
€ 3.492.708,91	€ 3.011.728,34	€ 684.561,32

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde** bringt die Beschwerdeführerin vor, die Ausführungen iZm den Aufhebungsbescheiden nach § 299 BAO seien nicht geeignet, die Unrichtigkeit der ursprünglich erlassenen Bescheide darzulegen, da sie lediglich vermeintlich neue Beweismittel und irrelevante Tatsachen nennen würden. Die Aufhebungsbescheide seien daher mangelhaft begründet.

Darüber hinaus stelle eine Steuerersparnis, die ein (wenn auch verbundenes) Unternehmen erziele, kein Einkommen dar und könne umso weniger einem dritten Unternehmen zugerechnet werden. Die von der Abgabenbehörde angesetzte Vergütung sei nicht erklärbar.

Da die Beschwerdeführerin für die erhaltenen Provisionen aus ihrer Fakturierungstätigkeit Körperschaftsteuer entrichtet habe, seien keine österreichischen Steuern umgangen worden.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach die ausländische Steuerentziehung iZm im Ausland generierten Gewinnen, eine abzugeltende Funktion darstelle, stehe im Widerspruch zur „Steuer-oasenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes, nach der Einkünfte nicht der

funktionslosen ausländischen Gesellschaft, sondern demjenigen zuzurechnen seien, der die Leistung tatsächlich erbracht habe.

Für die Zurechnung der Einkünfte in Österreich spiele es keine Rolle, ob die Gewinne aus dem Pharmahandel im Ausland besteuert wurden. Es existiere keine rechtliche Grundlage, wonach einer funktionslosen österreichischen Gesellschaft Einkünfte zugewiesen werden, die keiner ausländischen Gesellschaft zugerechnet werden könnten.

Nach Maßgabe der Internationalen Verrechnungspreisgrundsätze könne einer zwischengeschalteten Gesellschaft nur jener Gewinnanteil zugerechnet werden, der unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes ihrem Funktions- und Risikoprofil entspricht.

In der Beschwerde stellt die Beschwerdeführerin den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In einer **Stellungnahme vom 24.1.2020 zur Beschwerde** führt die belangte Behörde aus, dass die Gesellschaft eine zentrale Rolle bei der Verwirklichung von Steuergestaltungsmaßnahmen mit dem Ziel einnehme, die Besteuerung der Gewinne aus dem Pharmahandel zu vermeiden.

Durch die Zwischenschaltung der österreichischen Gesellschaft werde nach Außen der Eindruck erweckt, dass in P*** keine Geschäftstätigkeit entfaltet werde.

Die Mitwirkung an Steuergestaltungsmaßnahmen sei eine zusätzliche Funktion, die abzugelten sei.

Das geprüfte Unternehmen habe selbst bekanntgegeben, dass für die Wahl des Gesellschaftssitzes in Österreich steuerliche Überlegungen im Vordergrund gestanden wären.

Trotz Aufforderung habe kein Nachweis darüber erbracht werden können, dass die Provisionszahlungen an die Kommittentin bei dieser der Besteuerung unterworfen worden wären. Es seien keine Saldenbestätigungen der verbundenen Unternehmen vorgelegen.

Die Frage nach dem betriebswirtschaftlichen Sinn einer reinen Fakturierungsgesellschaft ohne eigenem Personal und Infrastruktur in Österreich sei nicht zufriedenstellend beantwortet worden.

Auch die behauptete Tätigkeit als Einkaufs- bzw Verkaufskommissionärin liege in Wirklichkeit nicht vor. Der steuerliche Vertreter habe eingeräumt, dass die Aquirierung von Lieferanten oder Abnehmern nicht durch das Unternehmen erfolge und die Abgeltung der Fakturierungstätigkeit richtigerweise mit „Cost-Plus“ zu erfolgen hätte. Dies würde lediglich zu einem Gewinn von ca 10.000 Euro führen.

In der Differenz zur tatsächlich verrechneten Vergütung hätten die beteiligten Unternehmen offensichtlich eine Abgeltung für eine weitere Funktion des Unternehmens – die Mitwirkung an der Steuerersparnis – gesehen.

Ebenso deute die ungewöhnliche Erfassung der Geschäftsvorfälle im Rechenwerk des Unternehmens auf den primären Zweck der Nichtbesteuerung der beim Vertrieb von Pharmaprodukten erzielten Gewinne hin. Es sei die Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis als Gewinn erfasst und sodann um „Provisionszahlungen“ an den Kommittenten iHv 98 % vermindert worden.

Ferner sei das Ausüben einer aktiven Tätigkeit unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs nicht Voraussetzung für eine Vergütung. So würden zB die Vermögensverwaltung oder das Halten von Beteiligungen abgeltungswürdige Tätigkeiten bzw Funktionen iSd VPR OECD (auch ohne wesentliche Sach- und Personalausstattung) darstellen.

Weder aus den OECD VPR noch aus der Judikatur oder Literatur sei zu entnehmen, dass die Mitwirkung an der Steuerersparnis keine Tätigkeit sei, die unter Fremden üblicherweise abgegolten werde.

Das Unternehmen trage nach Ansicht der belangten Behörde neben dem Risiko der Beurteilung einer abgeltungspflichtigen Funktion der Steuerersparnis, ein hohes Risiko der Nichtanerkennung der gewählten Gestaltung durch die Finanzbehörde bzw der Besteuerung der gesamten Gewinnmarge, da der Wareneinkauf- und Verkauf auf eigenen Namen erfolge.

Im gegenständlichen Fall sei die Aufhebung der Bescheide nach § 299 BAO gerechtfertigt, da die Funktionen und Risiken des geprüften Unternehmens zu einer weitaus höheren Abgeltung und somit zu einem anderen Spruch geführt hätten.

Mit **Eingabe vom 7.2.2024** wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Tätigkeiten und Funktionen der Beschwerdeführerin angemessen vergütet wurden.

Sachverhalt:

Gesellschafter der Beschwerdeführerin waren im Prüfungszeitraum verschiedene Gesellschaften mit Sitz in C***.

Die Beschwerdeführerin erbrachte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum administrative Tätigkeiten innerhalb des Konzerns (Routinefunktionen) iZm dem Vertrieb von Pharmaerzeugnissen.

Auf Basis eines am 2.1.2007 mit der S***. (einem Schwesterunternehmen) in P*** abgeschlossenen Vertrages verpflichtet sich die Beschwerdeführerin, Geschäfte für die S***. im eigenen Namen und auf Rechnung der S***. abzuschließen.

Gem Punkt III dieses Vertrages erhält die Beschwerdeführerin eine Provision von 2 bis 5 % der Umsatzgeschäfte, mindestens jedoch eine Provision von 20.000 Euro pro Jahr. Diese Provision ist nach Abschluss des betroffenen Geschäftes fällig und kann von der Beschwerdeführerin von den als Kommission eingenommenen Beträgen einbehalten werden.

Der Beschwerdeführerin wird in diesem Vertrag ausdrücklich untersagt, direkt mit Geschäftskunden in Kontakt zu treten sowie jede andere Art von Geschäften zu tätigen.

Die Leistungen bzw Funktionen der Beschwerdeführerin beschränken sich im Prüfungszeitraum auf Fakturerfassung, Verbuchung der im Konzern getätigten Wareneinkäufe und Warenverkäufe sowie auf die Durchführung von Zahlungsanweisungen.

Die Beschwerdeführerin beschäftigt kein eigenes Personal und verfügt über keine eigenen Büroräumlichkeiten in Österreich. Sämtliche Arbeiten werden von Mitarbeitern der steuerlichen Vertretung durchgeführt.

Im Prüfungszeitraum erhielt die Beschwerdeführerin eine Vergütung in Form von 2 % der Bruttomarge der fakturierten Geschäfte. Diese Vergütung ist unstrittig höher als die der Beschwerdeführerin richtigerweise zustehenden Cost-Plus-Vergütung für reine Routinefunktionen.

Eine zusätzlich abzugeltende Funktion der Beschwerdeführerin in Form der „Steuerersparnis im Ausland“ kann durch das Bundesfinanzgericht nicht erblickt werden.

Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen, insb aus dem Arbeitsbogen und dem Betriebsprüfungsbericht der Außenprüfung.

Die belangte Behörde stützt ihre Feststellungen hinsichtlich der zusätzlich abzugeltenden Funktion der „Steuerersparnis“ lediglich auf die Vermutung, dass die an die S***. in P***

bezahlten Beträge bei dieser nicht ertragswirksam erfasst und auch in der Folge bei der Muttergesellschaft in C*** keine Gewinne versteuert wurden.

Die Fakturierungstätigkeit der Beschwerdeführerin beinhaltet weder ein abzugeltendes Geschäftsrisiko noch eine operative Tätigkeit, die einen Anteil am Gewinn des Geschäftes zur Folge hätte.

Die Argumentation der belangten Behörde, wonach neben dem Risiko der Beurteilung einer abgeltungspflichtigen Funktion der Steuerersparnis ein hohes Risiko der Nichtanerkennung der gewählten Gestaltung durch die Finanzbehörde bzw der Versteuerung der gesamten Gewinnmarge bestehe, erscheint insofern nicht schlüssig, da die belangte Behörde entgegen ihrem eigenen Vorbringen gerade nicht die gesamte Gewinnmarge einer Besteuerung unterworfen hat.

Im Anhang zu Tz 1 des Prüfungsberichtes führt die belangte Behörde aus, es handle sich bei der Beschwerdeführerin „*unstrittig*“ um ein reines Briefkastenunternehmen.

Eine „Briefkastenfirma“ entfaltet im Sitzstaat idR kein wirtschaftliches – nach außen wirkendes Engagement. Sie besitzt keinen geschäftlichen Betrieb, erbringt keine Leistungen und übt auch keine wirtschaftlich sinnvolle Funktion aus. (vgl *Jirousek/Lang* in Praxis des Internationalen Steuerrechts, 3. Der Begriff der „Briefkastenfirma“.)

Auch unter diesem Gesichtspunkt kann einem Briefkastenunternehmen in Österreich keine zusätzlich abzugeltende Funktion auf Basis einer vermuteten Steuerersparnis im Ausland zugerechnet werden.

Rechtliche Beurteilung:

§ 299 Abs 1 BAO bestimmt:

„(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.“*

Die Begründung der Aufhebungsbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012, 2013 und 2014 verweist auf die abgabenrechtliche Prüfung sowie der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw den Prüfungsbericht. *„Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung zum bisherigen Bescheid zu ersehen“.*

Im Anhang zu Tz 1 des Berichts werden die Prüfungsfeststellungen und die daraus resultierenden Erhöhungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb dargestellt.

Nach § 299 BAO können Bescheide aufgehoben werden, wenn der Bescheid sich nicht als richtig erweist. *„Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend. (...) Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht“* (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 299, III. Aufhebungsgrund Rz 9 ff).

„Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus“ (vgl Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 299, III, Rz 9-14.)

Das Bundesfinanzgericht kommt aus den nachfolgend angeführten Gründen zum Ergebnis, dass sich die Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2012 bis 2014 als nicht richtig erweist:

Die innerstaatlichen Rechtsgrundlagen für den Fremdvergleichsgrundsatz bilden § 6 Z 6 EStG 1988 sowie § 8 KStG 1988.

§ 6 Z 6 lit a EStG 1988 bestimmt:

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

- *der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,*
- *der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,*
- *der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen 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 sinngemäß für sonstige Leistungen.“

Für die Prüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen ist auf die übernommenen Funktionen und Risiken sowie auf die dabei eingesetzten Wirtschaftsgüter Bedacht zu nehmen. Die österreichischen

Verrechnungspreisrichtlinien gehen davon aus, dass Verrechnungspreise von Konzerngesellschaften mit Routinefunktionen, bei denen kaum unternehmerische Risiken bestehen, im Allgemeinen durch die Wiederverkaufsmethode, die Kostenaufschlagsmethode oder durch die Nettomargenmethode ermittelt werden können (vgl. *Bendinger* in *Steueroasen und Offshore-Strukturen*, 1. Aufl. 2013, 7.8.3 Funktions- und Risikoanalyse).

Gem § 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.

Nach der Rsp des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an ihre Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), *WU-KStG*, 3. Aufl. (2022), § 8, I. Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung, Rz 100 und die dort zitierte Rsp).

Die belangte Behörde geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die an die Kommittentin bezahlten Provisionserträge von dieser im Ausland nicht versteuert wurden und schließt daraus eine abzugeltende Funktion der „Steuerersparnis“ für die Beschwerdeführerin.

Gem § 22 BAO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden und sind im Falle des Missbrauchs die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Die Missbrauchsbestimmungen kommen allerdings nur bei Umgehung von Abgaben iSd § 3 BAO bzw allenfalls von Abgaben anderer Mitgliedstaaten der EU zur Anwendung (vgl VwGH 25.11.1999, 97/15/0104).

Da es sich im vorliegenden Fall um eine mögliche Steuervermeidung außerhalb des EU-Raumes handelt, kann § 22 BAO nicht zur Anwendung gelangen.

Tatsächlich hat das geprüfte Unternehmen statt einer für reine Routinefunktionen zustehenden Cost-Plus-Abgeltung eine höhere Vergütung in Form von 2 % der gesamten Bruttomarge erhalten. Eine zusätzliche Erhöhung der Vergütung ist daher auch aus diesem Gesichtspunkt nicht gerechtfertigt.

Mangels zusätzlich abzugeltender Funktionen sind daher keine weiteren Beträge im Schätzungswege den Einkünften der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen. Eine Erhöhung der Gewinne im Wege einer Korrektur der Verrechnungspreise ist ebenso wie die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht gerechtfertigt.

Im Übrigen würde eine Gewinnerhöhung eines Briefkastenunternehmens in Österreich zu einer Gewinnminimierung (und damit ausländischen Steuerreduktion) des operativen ausländischen Unternehmens führen und jedenfalls den Internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen widersprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide betreffend der Jahre 2012, 2013 und 2014 vom 4.10.2019 scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus, die alten am 16.10.2018 für endgültig erklärten Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2012 bis 2014 leben somit wieder auf.

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist keine ordentliche Revision zulässig, da sich die Entscheidung auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt und nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Ferner waren im Wesentlichen Fragen des Sachverhaltes zu beurteilen, die einer Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 25. März 2024