

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1*** als Gruppenmitglied und ***GT*** als Gruppenträgerin beide vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien über die Beschwerden vom 21. Dezember 2020,

11. Jänner 2021 und 30. April 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 7. Dezember 2020, 11. Dezember 2020 und 9. Jänner 2024 betreffend Wiederaufnahme Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017 und Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 30. April 2024 wird hinsichtlich Wiederaufnahme Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017 gemäß § 256 Abs. 3 BAO gegenstandslos erklärt. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

II. Der Beschwerde wird hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015, 2018 und 2019 im Umfang des Beschwerdebegehrens gemäß § 279 BAO Folge gegeben und betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2016 und 2017 teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Das Einkommen des Gruppenmitglieds ***Bf1*** beträgt

im Jahr 2015 22.514.343,78 €

im Jahr 2016 10.888.707,51 €

im Jahr 2017 9.082.041,18 €

im Jahr 2018 9.368.107,49 €

im Jahr 2019 4.273.899,68 €

und wird in sämtlichen Jahren zu 100% der Gruppenträgerin ***GT*** StNr. ***GT StNr*** zugerechnet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde für den Zeitraum 2015 bis 2019 einer Außenprüfung unterzogen, aufgrund derer angelehnt an die vorangegangene Außenprüfung für die Jahre 2013 und 2014 - neben anderen nicht bekämpften Abänderungen - die gewinnmindernd geltend gemachten Ausgaben für Procurement Fees gekürzt wurden. Die Bf. hatte ursprünglich entsprechend vertraglicher Vereinbarungen mit der ***1*** (***1***), vormals ***2*** (***2***), bzw. ***3*** (***3***) einen Prozentsatz von 5% bzw. ab 2016 6,75% des gesamten Einkaufsvolumens als Aufwand angesetzt. Die Bp. reduzierte diesen Prozentsatz unter Hinweis auf die Ergebnisse der genannten Vorprüfung auf 2,5%.

Mit Bescheiden vom 9.1.2024 wurde das Verfahren betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied (FGM) 2015 bis 2017 wieder aufgenommen und für die Jahre 2015 bis 2017 geänderte Feststellungsbescheide Gruppenmitglied (FGM) erlassen. Ebenfalls mit 9.1.2024 wurde die Beschwerde vom 21.12.2020 betreffend den nach Aufhebung gemäß § 299 BAO erlassenen FGM 2018 vom 7.12.2020 mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) abgewiesen. Mit weiterer BVE vom 9.1.2024 wurde die Beschwerde vom 11.1.2021 gegen den Bescheid FGM 2019 vom 11.12.2020 abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 30.4.2024 begehrte die Bf. innerhalb der verlängerten Vorlage- bzw. Beschwerdefrist die Beschwerden betreffend FGM 2018 und 2019 dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorzulegen, hinsichtlich der übrigen Bescheide erhob sie unter einer Beschwerde und beantragte die Direktvorlage der Beschwerden an das BFG.

Mit Vorlagebericht vom 30.6.2024 legte die belangte Behörde sämtliche Beschwerden an das BFG vor.

Mit Erkenntnis vom 10.7.2025, RV/7102176/2020 entschied das BFG über die Beschwerde betreffend den Zeitraum 2013 und 2014 zur Frage ob die von der Bf. gewählte Berechnungsmethode zur Ausmessung der Procurement-Fees und der angesetzte Prozentsatz von 5% zutreffend sei, entsprechend dem Gutachten der Tax Research GmbH stütgebend. Da die Bp. im gegenständlichen Verfahren auf das Vorverfahren Bezug nimmt wird hinsichtlich der sonstigen Verfahrensdarstellungen auf Punkt „I. Verfahrensgang“ des Erkenntnisses BFG vom 10.7.2025, RV/7102176/2020 verwiesen.

Im Rahmen eines Erörterungstermins am 26.11.2025 wurde mit den beiden Parteien in Anwesenheit eines Vertreters der gerichtlich bestellten Gutachterin Tax Research GmbH im Vorverfahren RV/7102176/2020 nach eingehender Besprechung der vorgelegten Unterlagen festgehalten:

Angelehnt an das unter hg. GZ RV/7102176/2020 geführte Verfahren für Vorzeiträume soll mit dem Vertreter der Gutachterin im Vorverfahren erörtert werden, ob die Erhöhung der Procurement Fees von 5% auf 6,5% ab 2016 anhand der vorgelegten Studien gerechtfertigt erscheint oder nicht.

Nach eingehender Besprechung der zugrundeliegenden Zahlen, aus dem Gutachten und einer Berücksichtigung eines Savings-Vorteils von 6,3% (s. Gutachten v. Vorverfahren) ergibt sich folgende Darstellung:

Wenn man davon ausgeht, dass der Savings-Vorteil über die Jahre abnimmt, aber nicht auf null herabsinkt, erscheint eine Berücksichtigung von 50% des ursprünglichen Savings-Vorteils, jedenfalls noch gerechtfertigt.

Weiters sind die Vorteile des Zentralen Einkaufs aber nicht nur auf den Materialeinsatz beschränkt, sondern sollten auch den sonstigen betrieblichen Aufwand erfassen. Das betrifft unter anderem Positionen wie IT und IT-Sicherheit, sowie Supply Chains bzw. Gussformen. Dementsprechend sollten auch statt 50% nur 33% des sonstigen betrieblichen Aufwands in die Berechnung bezogen werden. (Dazu legte die Vertretung der Bf. ein Berechnungssheet vor, welches gemeinsam adaptiert wurde. Das Berechnungsblatt ist eine Beilage zu diesem Protokoll.)

Wendet man nun die Savings mit 3,15% auf den Materialeinsatz und 33% der sonstigen betrieblichen Aufwendungen, ergibt sich rechnerisch, dass die Erhöhung der Procurementfees von 5% auf 6,75% nach der Stand- Alone-Betrachtung gedeckt ist.

Das bedeutet, ab dem 2. Quartal 2017 ist von Procurementfees von 6,75% auf die unveränderte Bemessungsgrundlage auszugehen. Die Parteien kommen übereinstimmend zum Ergebnis, dass dieser Prozentsatz, der seit 2017 bis 2024 angewendet wird, für diesen Zeitraum auch zutreffend ist.

Die rückwirkende Erhöhung für 2016 und das 1. Quartal 2017 ist gemäß der österreichischen Judikatur nicht anzuerkennen, da Verträge nur pro futuro steuerlich wirksam sein können. Beide Parteien nehmen diese Aussage zustimmend zur Kenntnis.

Mit Schriftsatz vom 2.12.2024 zog die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Des weiteren wurde mit dem genannten Schriftsatz die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Verträgen vom Mai 2013 (GSM & Procurement) wurde das Materialeinkaufssystem im ***5*** - Konzern reorganisiert. Die bisherigen Einkaufsmanger der nationalen Produktionseinheiten wurden in einer zentralen (virtuellen) Einheit unter der Leitung der ***2*** mit Sitz in Luxemburg zusammengefasst. Eine örtliche Verlagerung dieser

Arbeitsplätze fand nicht statt, vielmehr sind die nationalen Einkaufsmanager nunmehr Dienstleister für ***2*** (GSM-Personal). Sie unterstehen der neu installierten Managementebene in Luxemburg und verhandeln für den gesamten Konzern Rabatte und Lieferkonditionen aus. Die weltweit zentralisierte Managementorganisation in ***2*** Luxembourg S.ar.l, ***2***) erarbeitet strategische Ziele, legt diese fest und leitet deren Umsetzung mit entsprechender IT-Ausstattung. Die Warenlieferung erfolgt nach wie vor direkt von den Drittlieferanten an die Produktionsfirmen (OpCos).

Sämtliche Gehaltskosten des GSM-Personals und der damit verbundene Sachaufwand werden zuzüglich eines 5 % Gewinnaufschlages von ***2*** getragen.

Für ihre strategische Leitung und die Übernahmen diverser Risiken (Rohstoffpreis- u. Währungsschwankungen, Lieferverzug, Qualitätsmängel) erhält ***2*** eine Abgeltung (Commission Fee) im Ausmaß von 5 % des gesamten Einkaufsvolumens.

Auf die Seite 9 der BVE betreffend die Beschwerde Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2013 und 2014 wird zum ausdrücklich ausgeführt:

„Im Beschwerdeverfahren bestehen keine Zweifel darüber, dass die vertraglich vereinbarten und im Verrechnungspreisreport beschriebenen GSM- und Procurement-Leistungen tatsächlich erbracht wurden, und dass die GSM-Servicevergütung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang steht.“

Eine Abgeltung der Procurement-Fees dem Grunde nach steht somit außer Streit.

Strittig im Verfahren vor dem BFG war für den Vorzeitraum 2013, 2014 und den gegenständlichen Zeitraum der Folgeprüfung betreffend 2015 bis 2019 einerseits die Methodenwahl bzw deren Anwendung hinsichtlich der fremdüblichen Ermittlung der „Commission Fee“ für die als „Primary Transaction“ bezeichneten Dienstleistungen der ***2*** an die ***Bf1 kürzel*** bzw. die Erhöhung des Prozentsatzes auf 6,75% ab 2016.

Aus dem dem Gericht vorliegenden Procurement Services Agreement vom 2.5.2013 abgeschlossen zwischen der ***2*** und der österreichischen Bf. ergibt sich, dass die ***2*** als leistungserbringende Gesellschaft gegenüber den leistungsempfangenden Gesellschaften (ua der Bf.) im Wesentlichen für das „Global Supply Management“ (kurz GSM) innerhalb der gesamten ***5***-Gruppe eigenverantwortlich zuständig ist und auch das damit verbundene Risiko trägt. Im Vertrag heißt es ua:

“WHEREAS, GSM recently created a new, center-led Integrated Supply Chain organization in order to pursue a new strategy of supply chain alignment and performance by centralizing the key functions of customs, production control and logistics under the umbrella of GSM;”

*“WHEREAS, ProCo (by itself and/or through its subcontractors) has the skills, expertise, relationships, financial resources, and experienced people who are able to perform the Services (as defined in this Agreement); it has agreed to be appointed by the ***5*** Group to set the procurement and integrated supply chain strategy for the group, to undertake high value*

procurement activities and make strategic decisions, and to bear certain commodity, premium freight, delivery, supplier quality and non-performance risks, for the benefit of OpCo and other Affiliates (as defined in this Agreement) of the Parties in return for an arm's length compensation;"

Auf Basis dieser vertraglichen Vereinbarung wurden von der Bf. im Zuge der Dokumentation der Geschäftsvorfälle hinsichtlich der Einhaltung des Fremdverhaltensgrundsatzes umfangreiche Dokumentationen erstellt, welche der Sachverständigen zur Erstellung des Gutachtens übermittelt worden waren.

Die Methodenwahl bzw. deren Anwendung im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise zu den nachfolgend angesprochenen „intercompany transactions“ ergibt sich konkret aus den vom damaligen Beratungsunternehmen erstellten Dokumenten (insbesondere Abschnitt 4. „Selection of the best or most appropriate transfer pricing method“ im Dokument „***4***, LLC - Global Supply Management Transfer Pricing for the year ended December 31, 2013).

Im Rahmen der Gutachtenserstellung für 2013 und 2014 wurden folgende Transaktionen zu den gestellten Fragen näher untersucht:

1. Procurementleistungen (Beschaffungsdienstleistungen, im Folgenden auch als „Primary Transaction“ bezeichnet): Eine „Commission Fee“ in der Höhe von 5 % des Volumens der eingekauften Waren wurde seitens der Bf. an die ***2*** für die Erbringung der Leistungen im Rahmen des GSM auf Basis der vertraglichen Vereinbarung bezahlt.

Wie sich aus dem unstrittigen Sachverhalt ergibt, wurden die Vorteile bzw. Synergien aus der Implementierung des Materialeinkaufssystems iVm den Warenlieferungen systembedingt der Beschwerdeführerin zugeordnet bzw. in deren Büchern verbucht. Die Waren-zugänge selbst und deren Einstandspreise schlugen sich daher mit anderen Worten aus-schließlich auf Ebene der Beschwerdeführerin wirtschaftlich nieder. Bei der zu beurteilenden Transaktion handelt es sich damit umgekehrt um eine reine Dienstleistung iVm Procurementleistungen.

Bezüglich der „Commission Fee“ für diese Procurementleistungen bestehen zwei divergierende und somit dem Rechtsstreit zu Grunde liegende Preisansätze:

- Anwendung der Preisvergleichsmethode auf diese Transaktion seitens der Bf. unter Verwendung von Datenbankanalysen.
- Anwendung der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf Basis einer „Beitragsanalyse“ seitens der Behörde auf Basis der Schätzung der realisierten Synergien.

2. „GSM-Leistungen“ (im Wesentlichen Mitwirkung des Personals der Beschwerdeführerin im vonseiten der ***2*** organisierten globalen Beschaffungsmanagement; im Folgenden auch als „Secondary Transaction“ bezeichnet): Für die als GSM-Leistungen bezeichneten Services durch die Bf. als Leistungserbringerin erhält diese auf Basis der

vertraglichen Vereinbarung von der ***2*** als Leistungsempfängerin eine Service Fee („Full Cost Mark-up Sach- und Personalkosten + 5 % Mark Up“). Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode („Cost plus 5 %“) für diese Transaktionen erfolgte sowohl durch die Bf. als auch durch die belangte Behörde.

Diese „GSM-Leistungen“ der ***Bf1 kürzel*** bzw der lokalen Einkaufsmanager wurden nach Implementierung des Materialeinkaufssystems unstrittig als Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung bzw. geringen Risiken (daher Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit Cost-Plus 5 %) eingestuft.

Entsprechend dem Gutachten der Sachverständigen vom 23.5.2025 ist die von der belangten Behörde angewendete transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode für die Procurementleistungen auf Basis einer Beitragsanalyse gegenüber der von der Bf. angewandten Preisvergleichsmethode nicht als angemessenere Methode zur Feststellung der Fremdüblichkeit von Procurement Fees („Primary Transaction“) zu betrachten. Die von der belangten Behörde verwendete Methode ist nach den in den OECD-VPL dargelegten Kriterien nicht „the most appropriate method for a particular case“.

Die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode durch die belangte Behörde entspricht nicht den Kriterien, welche die OECD-VPL für die Anwendung dieser Verrechnungspreismethode auf den zu beurteilenden Geschäftsvorfall verlangt. Hinsichtlich der Anwendung der Preisvergleichsmethode durch die Verwendung von Datenbankanalysen („PowerK“ bzw „RoyaltyStat“) seitens der Bf. und deren Nichtanerkennung durch die belangte Behörde ist festzuhalten, dass die belangte Behörde in der BVE ausführt, dass „preisrelevante Anpassungen im Betriebsprüfungsverfahren nicht vorgenommen wurden.“ Die Behörde hat derart zwar die Vergleichsverträge bemängelt, zugleich aber auch keine konkreten Anpassungsrechnungen vorgenommen. Allerdings wurde durch die Vorgangsweise der Bf., die Zuverlässigkeit einer Bandbreite durch Anwendung statistischer Mittel (wie zB durch Bandbreitenverengung) zu erhöhen, den Vergleichbarkeitsdefiziten ausreichend Rechnung getragen.

Gegen die vom FA gewählte Gewinnaufteilungsmethode spricht entsprechend dem Gutachten auch, dass die Vergütung der ***Bf1 kürzel*** für ihre eigenen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung unstreitig auf Basis der Kostenaufschlagsmethode erfolgte. Damit wurden ihre Funktionen und die damit verbundenen Risiken anerkanntermaßen fremdüblich vergütet. Es wäre inkonsistent, bei einer solchen Beurteilung der „Secondary Transactions“ von den diesbezüglich in die Gegenrichtung streitenden Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode bei der „Primary Transaction“ auszugehen. Die von der OECD geforderten Voraussetzungen für die Anwendung der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode lagen somit nicht vor.

Die im Gutachten getroffenen Aussagen zur Methodenauswahl betreffend die Berechnung der Procurement-Fees 2013 und 2014 treffen im vollen Umfang auch auf die Jahre ab 2015 zu.

Das „Procurement Services Agreement“ vom 2.5.2013 abgeschlossen zwischen ***1*** (vorm. ***2***) und der Bf. wurde in den Folgejahren mehrfach angepasst. Die wesentlichen inhaltlichen Änderungen sind:

- Im April 2017 Erhöhung der Dienstleistungsprovision von 5% auf 6,75% rückwirkend ab 1.1.2016
- Übertragung des Vertrags von ***2*** auf ***3*** (***3***) zum 1. Januar 2018.

Der Savings-Vorteil aus einem zentralisierten Einkauf - wie im Gutachten im Verfahren GZ RV/7102176/2020 angeführt - nimmt zwar grundsätzlich über die Jahre ab, kann aber nicht auf null herabsinken. Eine Berücksichtigung von 50% des ursprünglichen Savings-Vorteils ist ab 2016 dabei jedenfalls noch gerechtfertigt.

Die Vorteile des Zentralen Einkaufs sind aber im gegenständlichen Unternehmen nicht nur auf den Materialeinsatz beschränkt, sondern erfassen auch den sonstigen betrieblichen Aufwand. Das betrifft im gegenständlichen Fall unter anderem Positionen wie IT und IT-Sicherheit, sowie „Supply Chains“ bzw. Gussformen. Dementsprechend sind 33% des „sonstigen betrieblichen Aufwands“ in die Berechnung des Vorteils einzubeziehen.

Wendet man sodann die „Savings“ mit 3,15% auf den gesamten Materialeinsatz und 33% der sonstigen betrieblichen Aufwendungen an, ergibt sich, dass die Erhöhung der Procurement-Fees von 5% auf 6,75% nach der Stand- Alone-Betrachtung gedeckt ist.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Gesellschaft als solche ergeben sich aus dem Firmenbuch und den Akten der Behörde.

Die Feststellungen über die abgeschlossenen Verträge und die geleisteten bzw. erhaltenen Beträge ergeben sich aus dem deckungsgleichen und glaubwürdigen Vorbringen der Verfahrensparteien.

Die Feststellungen zur anzuwendenden Methode zur Ermittlung eines fremdüblichen Vergleichspreises für die Procurement-Fees sind aus dem schlüssigen Gutachten der Sachverständigen im Verfahren RV/7102176/2020 abzuleiten und werden vom Gericht geteilt. Die dort getroffenen Aussagen treffen im vollen Umfang nach übereinstimmenden Parteiaussagen auch für das gegenständliche Verfahren zu.

Die Ausführungen zur Erhöhung des Prozentsatzes für die Procurement-Fees von 5% auf 6,75% ergaben sich im Rahmen des Erörterungstermins vom 26.11.2025 und den dort in Anwesenheit eines Vertreters der Gutachterin im Vorverfahren angestellten Berechnungen, die von beiden

anwesenden Parteien als inhaltlich richtig und betraglich zutreffend erachtet wurden. Die Richterin teilt diesbezüglich die übereinstimmende Einschätzung beider Verfahrensparteien.

Der Zeitpunkt der Vertragsänderung, nämlich April 2017 mit Wirkung ab 1.1.2016 ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien im Rahmen des Erörterungstermins.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Wurde eine Beschwerde zurückgenommen, ist sie gemäß Abs. 3 leg. cit. gegenstandslos zu erklären. Aufgrund der Zurücknahme der Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme Feststellung Gruppenmitglied 2015 bis 2017 mit Schriftsatz vom 2.12.2025 war diesbezüglich eine Gegenstandsloserklärung auszusprechen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe/teilweise Stattgabe)

§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988 lautet:

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.

Daraus ist ableitbar, dass bei konzernverbundenen Unternehmen die Verrechnung wechselseitiger Lieferungen und Leistung dem Fremdverhaltensgrundsatz zu entsprechen hat („Arms-Length-Prinzip).

Art 9 OECD Musterabkommen lautet wie folgt: „Verbundene Unternehmen“

(1) Wenn

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

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser entsprechend besteuert werden.

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

Daher ist auch Art 9 OECD-Musterabkommen das Erfordernis einer fremdverhaltenskonformen Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen vorgesehen. Art 9 OECD-Musterabkommen kommt eine Sperrwirkung zu, die dazu verpflichtet, den inländischen Gewinn einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden österreichischen Gesellschaft höchstens im fremdüblichen Ausmaß in sinngemäßem Abstellen auf nicht miteinander verbundene Unternehmen zu besteuern. Art 9 OECD-Musterabkommen beschränkt dabei das nach innerstaatlichem Recht bestehende Besteuerungsrecht auf den fremdüblichen Gewinn, kann jedoch keine zusätzlichen Besteuerungsrechte begründen.

Zur gleichmäßigen Umsetzung des Fremdverhaltensgrundsatzes zwischen konzernverbundenen Unternehmern haben die OECD Mitgliedsstaaten das Regelwerk der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (OECD-VPL) entwickelt, welche in der Fassung des Updates 2010 auf die gegenständliche Fragestellung anwendbar ist.

In Kapitel II der OECD-VPL 2010 wurden alle von der OECD im Wesentlichen als Auslegungshilfe zu den DBA entwickelten Verrechnungspreismethoden zusammengefasst. Teil 2 (Z 2.12 bis Z 2.59) dieses Kapitels II widmet sich den traditionellen geschäftsfallbezogenen Methoden (Standardmethoden). Dazu zählen die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. In Teil 3 (Z 2.60 bis Z 2.152) werden die transaktionsbezogenen Gewinnmethoden dargestellt. Allen diesen Methoden ist gemeinsam, dass sie auf betriebswirtschaftlichen Grundsätzen basieren.

Die OECD-VPL 2010 vertreten in Z 2.2 die Auffassung, dass grundsätzlich jener Methode der Vorzug zu geben ist, die bei der Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungs-

preises die größte Sicherheit bietet. Bei gleicher Sicherheitswahrscheinlichkeit sind jedoch die Standardmethoden den Gewinnmethoden vorzuziehen.

Eine entsprechende Dokumentation sowie eine ausreichende Beachtung der Vergleichbarkeitsfaktoren sind jedoch unabdingbare Voraussetzungen für eine sachgerechte Methodenauswahl.

Die Methodenauswahl obliegt grundsätzlich dem Abgabepflichtigen, wobei die für die Transaktion geeignetste Methode anzuwenden ist. So spricht auch Z 2.2 OECD-VPL 2010 von „finding the most appropriate method for a particular case“.

Bei mehreren in Betracht kommenden Methoden hat die Methodenauswahl auf Basis einer ausführlichen Funktions- und Risikoanalyse zu erfolgen, wobei eine Unternehmenscharakterisierung hinsichtlich Funktion und Risiko der jeweils beteiligten Unternehmen unverzichtbar ist.

Die Prüfung der Verrechnungspreise soll von einem Sachverhalt ausgehen, wie er von den verbundenen Gesellschaften tatsächlich gestaltet wurde und sich auf die vom Abgabepflichtigen gewählte Methode stützen. Daraus folgt für die OECD, dass die Finanzverwaltung diese Methode – wenn es sich um eine sachgerechte Methode handelt – der Prüfung der Verrechnungspreise zu Grunde zu legen hat. Abweichungen davon sind insbesondere dann gerechtfertigt, wenn die formelle Gestaltung vom wirtschaftlichen Gehalt der Geschäftsbeziehung abweicht.

Zur Dokumentation der Fremdüblichkeit der zu beurteilenden Transaktionen wurden seitens der Bf. Datenbankanalysenvorgelegt, welche in Anwendung der Preisvergleichsmethode vergleichbare „procurement arrangements for the use of the CUP method“ identifiziert hatten, um in der Folge unter Anwendung der international üblichen Bandbreiteneinengung einen Medianwert zu bestimmen.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde daher, bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode ein deduktiver Ansatz unter Verwendung von Datenbankanalysen gewählt. Die vorgelegten Datenbankstudien unter Verwendung der kommerziellen Datenbanken „PowerK“ bzw. „RoyaltyStat“ entsprechen hinsichtlich ihrer Herangehensweise den von der OECD geforderten Standards.

Nach Ansicht des FA wäre im streitgegenständlichen Fall anstelle der Preisvergleichsmethode nach Z 1.162 der OECD-VPL 2017 (!) die Verwendung der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises.

Nach 1.162 OECD-VPL sind im Falle des Bestehens wichtiger Konzernsynergien die einem bewussten konzertierten Handeln zugeschrieben werden, können die aus solchen Synergien

erwachsenden Vorteile zwischen den einzelnen Konzernunternehmen proportional zu ihrem Beitrag zum Entstehen der Synergien aufzuteilen.

Wenn Konzernunternehmen beispielsweise bewusste zentral geplante und vorgegebene Maßnahmen ergreifen, um die Einkaufsaktivitäten zusammenzulegen und so die Skalenvorteile zu nutzen, die sich aus einer hohen Abnahmemenge ergeben, sollten die nach angemessener Vergütung des Koordinationsunternehmens verbleibenden Vorteile (Großeinkaufssynergien) zwischen den Konzernunternehmen proportional zu ihrem jeweiligen Einkaufsvolumen aufgeteilt werden.

Zur dieser Methode ist festzuhalten, dass die Vorteile bzw Synergien aus der Implementierung des Materialeinkaufssystems durch die Tatsache, dass die Warenlieferungen nach wie vor direkt von den Drittlieferanten an die Produktionsgesellschaften (im gegenständlichen Fall an die ***Bf1 kürzel***) erfolgten. Damit wurde auch bei der Verbuchung der Wareneingänge (zu den günstigeren Bedingungen aufgrund der Rahmenverträge) der Preisvorteil systembedingt bei den Produktionsgesellschaften und damit auch bei der Beschwerdeführerin verbucht und sohin berücksichtigt.

Ausgangspunkt zur Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung ist eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse, in der die Funktionen und Risiken der an der Transaktion (hier „Primary Transaction“) beteiligten Gesellschaften dargelegt werden.

Darüber hinaus sind etwaige immaterielle Wirtschaftsgüter, die zur Ausübung des Global Supply Managements iVm der Reorganisation des Materialeinkaufssystems eingesetzt werden, zu identifizieren und zuzuordnen. Basis dieser Untersuchung muss auch sein, ob die jeweils in die Wertschöpfungskette eingebundenen Gesellschaften in der Lage sind, die ihnen zugedachten Funktionen und Risiken mit ihrer tatsächlichen personellen und finanziellen Ausstattung eigenständig erfüllen zu können.

Ausgehend vom Funktions- und Risikoprofil der Bf hinsichtlich der zu beurteilenden Transaktionen zeigt sich, dass betreffend die „Primary Transaction“ wesentliche Funktionen und Risiken nach der Umstrukturierung ***2*** zuzuordnen sind. Zudem erhält umgekehrt die Bf. für die „Secondary Transaction“ eine Service Fee für ihre Funktion in den GSM-Services (Cost plus 5 % als Mark-Up), was auch von der Behörde nicht beanstandet wurde, wobei sich die Zuteilung der Funktionen bzw Risiken aus dem zwischen den Parteien unstrittigen Sachverhalt ergibt. Die Anwendung der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf Basis einer Beitragsanalyse als am besten geeignete Methode ist nach Ansicht der OECD (2.4 und 2.5. OECD-VPL 2010) aber insbesondere in Fällen vorgesehen, in denen alle beteiligten Konzernunternehmen in der jeweiligen Konzerntransaktion hochwertige und einzigartige (immaterielle) Wirtschaftsgüter einsetzen und kein Konzernunternehmen ausschließlich Routinefunktionen wie hier die Bf. ausübt.

Selbst für den Fall, dass die Auswahl der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf Basis einer Beitragsanalyse dem Grunde nach zulässig gewesen wäre, hat die belangte Behörde in der Anwendung der Methode nicht berücksichtigt, dass nur der Gewinn aus dem konkreten Geschäftsvorfall („Primary Transaction“) aufgrund einer detaillierten Beitragsanalyse nach betriebswirtschaftlichen Methoden aufzuteilen gewesen wäre; die Bf. hat aber die Preisvorteile (und damit die Synergievorteile) durch verringerte Preise von Lieferanten aufgrund der durch ***2*** im Rahmen der GSM und Procurement-Aktivitäten ausverhandelten Konditionen bereits durch die Erfassung in den Büchern der ***Bf1 kürzel*** „erhalten“. Zuletzt wäre der aus der „Secondary Transaction“ erzielte Gewinn (= Mark-Up von 5 % auf die von der ***Bf1 kürzel*** and die ***2*** verrechneten Kosten) bei Anwendung dieser Methode in Abzug bringen gewesen.

Insgesamt erweist sich sohin die von der Bf. gewählte Preisaufteilungsmethode im gegebenen Fall als jene Methode, die zur Ermittlung des fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises anzusetzen ist. Ein Mark-Up von 5% ist ab 2013 und sohin auch für die streitgegenständlichen Jahre jedenfalls zutreffend.

Betreffend die Erhöhung der Abgeltung von 5% auf 6,75% ist festzuhalten, dass auch diese - wie oben dargestellt - grundsätzlich der Höhe als fremdüblich anzusehen ist. Die entsprechende vertragliche Anpassung erfolgte jedoch im April 2017 rückwirkend ab 1.1.2016.

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind entsprechend der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ungeachtet ihrer zivil- (unternehmens-) rechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen (VwGH 3.5.1983; 82/14/0277; 25.1.1995, 93/15/0027; 25.5.2016, 2013/15/0276).

Die durch Vertragsänderung im April 2017 vereinbarte Erhöhung von 5% auf 6,75% kann daher nur für Zeiträume ab dem 2. Quartal 2017 steuerliche Wirkung entfalten.

Sohin ergibt sich für die einzelnen Streitjahre folgende Berechnung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds:

[...]

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegebenen Verfahren war vornehmlich eine Sachverhaltsfrage – nämlich die Angemessenheit der Vergütung für

Serviceleistungen des zentralen Konzerneinkaufs strittig.

Die Lösung der Rechtsfrage der steuerlichen Behandlung rückwirkender Vereinbarungen steht im Einklang mit der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.5.1983; 82/14/0277; 25.1.1995, 93/15/0027; 25.5.2016, 2013/15/0276).

Wien, am 5. Jänner 2026