

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch Einzelrichter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 26.07.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Gmunden Vöcklabruck vom 19.06.2012, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass dieser dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008 vom 18. August 2009 entspricht .
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008 vom 18. August 2009 wurden die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte der AB Gesellschaft m.b.H. & Co KG (im Folgenden: Beschwerdeführerin) erklärungsgemäß mit 847.512,93 Euro (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) festgestellt.

Infolge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung wurde das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 von der belangten Behörde gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen (Wiederaufnahmebescheid vom 19. Juni 2012). Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008 vom 19. Juni 2012 wurden die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte der Beschwerdeführerin nunmehr mit 11.920.412,93 Euro (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) festgestellt, wobei betreffend die Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Juni 2012 bzw auf das im Rahmen der Außenprüfung verfasste Besprechungsprogramm vom 30. Mai 2012 verwiesen wurde.

In dem im Rahmen der Außenprüfung verfassten Besprechungsprogramm vom 30. Mai 2012 wurde vom Prüfer ausgeführt, dass das von den „*Auslandstöchtern*“, die „*zur Gänze im Eigentum* [der Beschwerdeführerin] *bzw. der CD GmbH*“ stünden, in Tschechien, Slowakei, Ungarn und Kroatien betriebene „*(Maschinen)-Geschäft*“ mit Verträgen vom 30. März 2007 an den (Maschinen)-Produzenten bzw an die im jeweiligen Land vom

(Maschinen)-Produzenten gegründeten Gesellschaften verkauft worden waren. Sämtliche Verkaufsverträge seien unter Beitritt der Beschwerdeführerin sowie der AB GmbH und der CD GmbH geschlossen worden. „Kaufgegenstand bzw Verrechnungsgegenstand“ seien in allen Verträgen „einerseits Wirtschaftsgüter („Assets“) und andererseits eine Abgeltung für zukünftige Erträge („Future earnings“).“ Die jeweiligen Veräußerungserlöse seien in der jeweiligen Auslandsgesellschaft ertragswirksam erfasst worden.

Darüber hinaus wurden vom Prüfer zum Sachverhalt (auszugsweise) im oa Besprechungsprogramm wie folgt ausgeführt:

„Diese Ostgesellschaften sind mit eigenem Personal ausgestattet (Verkauf und technisches Personal). Das Know-how betreffend die genaue – auf die jeweiligen Kundenerfordernissen angepasste – Spezifikationen wird mit Unterstützung von [Österreich] aus (gegen dementsprechende Verrechnung [...]) vorgenommen. Die [Beschwerdeführerin] hat per 01.05.1 991 einen ‚Vertriebsvertrag‘ mit [dem (Maschinen)-Produzenten] für Österreich abgeschlossen (dieser Vertrag wurde immer wieder verlängert). Sämtliche in den Osttöchtern ausgelieferten (Maschinen) wurden über Österreich bestellt und an die jeweilige Ostgesellschaft fakturiert.“ Sämtliche Garantieabwicklungen für die Auslandsgesellschaften seien über die Beschwerdeführerin abgewickelt worden. „Somit ist festzuhalten, dass die österreichische Muttergesellschaft an sämtlichen Verkäufen jeweils dementsprechend beteiligt (als Lieferant) war und somit auch dementsprechend (im Rahmen der Fremdüblichkeit) mitverdient (Erlöse erzielt) hat. Dieser Umstand ist auch durch den jeweiligen Beitritt der österreichischen Gesellschaften zum jeweiligen länderspezifischen Verkaufsvertrag dokumentiert. Weiters werden von der österreichischen Muttergesellschaft dementsprechende Haftungsübernahmen zu dubiosen Forderungen aus Lieferungen der ausländische n Tochtergesellschaften (an die jeweiligen Abnehmer) übernommen bzw. in deren Bilanz ausgewiesen. Seit dem Verkauf werden Verkaufsgeschäfte durch die jeweiligen ‚Käufergesellschaften‘ ohne Einbindung der [Beschwerdeführerin] abgewickelt. Die somit nicht mehr erzielten Erträge (keine Erlöse mehr sowohl in der geprüften Gesellschaft als auch in der jeweiligen Auslandsgesellschaft) wurden auch dementsprechend als sog. ‚Future earnings‘ in den jeweiligen Verkaufsverträgen abgegolten. Natürlich war es in der Vergangenheit so, dass bei jedem Verkauf in einer ausländischen Tochtergesellschaft die geprüfte Gesellschaft als Lieferant der verkauften Ware dementsprechende Umsätze (und natürlich auch Rohaufschläge/Gewinnanteile) lukriert hat. Die Verkaufspreise zwischen der geprüften Gesellschaft und der jeweiligen Tochtergesellschaft wurden unter dem ‚Gesichtspunkt des Fremdvergleiches‘ fremdüblich verrechnet.“

Bezug nehmend auf die oa Sachverhaltsdarstellungen vertrat der Prüfer die Ansicht, dass „die wesentlichen wirtschaftlichen Funktionen und Risiken bei der [Beschwerdeführerin] lagen“. Die ausländischen Vertriebsgesellschaften seien „bestenfalls als ‚Low Risk Distributoren‘ einzustufen.“ Dies werde dadurch untermauert, dass die Beschwerdeführerin „durch die Übernahme der Ausfallhaftung von Kundenforderungen den größten Teil des Risikos“ getragen habe. Zudem habe jeder Verkaufsvorgang in

einer Auslandsgesellschaft einen Verkaufsvorgang bei der Beschwerdeführerin nach sich gezogen. Letztendlich sei durch den Prüfer festzustellen, *„dass somit sowohl die Auslandsgesellschaften aber auch das österreichische Stammhaus (welches in der Vergangenheit bei jedem Verkauf durch eine Auslandsgesellschaft als Lieferant involviert war) durch den Verkauf auf die ‚zukünftigen Erträge/Ertragschancen‘ - durch die Aufgabe der jeweiligen Märkte gegen Entgelt - verzichtet hat/haben. Somit stellt sich für den Prüfer die Frage der Aufteilung dieser ‚future earnings‘ zwischen der jeweiligen Auslandsgesellschaft und dem österreichischen Stammhaus.“* Unter Hinweis auf den Wortlaut der gegenständlichen Kaufverträge sei zudem festzustellen, dass eine Kaufpreisaufteilung zwischen der jeweiligen Auslandsgesellschaft und der Beschwerdeführerin *„selbst im Kaufvertrag bereits normiert worden ist.“*

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass der Vertragsbeitritt der österreichischen Gesellschaften ausschließlich auf Wunsch des Käufers erfolgte, *„um die Konkurrenzklauseln vollständig durchsetzen zu können“* sei festzuhalten, *„dass darin eine ‚Aufgabe der Marktbearbeitung‘ durch die österreichischen [...] Gesellschaften zu erblicken ist, die unter dem Gesichtspunkt der ‚Fremdüblichkeit‘ selbstverständlich auch zu entlohnen ist (wäre). Bereits aus diesem Titel ist da her ein dementsprechender Kaufpreisanteil der [Beschwerdeführerin] zuzuweisen.“*

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass der Vertragsbeitritt der österreichischen Gesellschaften erforderlich gewesen sei, *„um im Falle späterer Streitigkeiten, Risiken und Reklamationen“* die österreichischen Gesellschaften *„miteinbeziehen bzw. haftbar machen zu können“*, wurde vom Prüfer die Ansicht vertreten, dass dieses *„Einbeziehen (= das Risiko der Haftungsinanspruchnahme von österreichischen [...] Gesellschaften bei Streitigkeiten, Risiken und Reklamationen) [...] gerade für einen anteiligen Anspruch der geprüften Gesellschaft an den jeweiligen Ablösezahlungen“* spreche.

Somit sei *„auch unter Berücksichtigung des Gebots der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein dementsprechender Anteil des jeweiligen Verkaufspreises (Anteil an den ‚Future earnings‘) der geprüften Gesellschaft zuzuweisen.“*

Auf der Grundlage dieser Erwägungen erfolgte durch den Prüfer im Sinne einer Aufteilung der „future earnings“ eine anteilige Zurechnung der Veräußerungserlöse an die Beschwerdeführerin im Betrag von 11.072.889,49 Euro. Im Hinblick auf die dadurch eintretende Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Auslandsgesellschaft und in Österreich verwies der Prüfer auf die Möglichkeit der Einleitung eines Verständigungsverfahrens.

Gegen den auf die oa Ausführungen des Prüfers gestützten Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008 vom 19. Juni 2012, zugestellt am 27. Juni 2012, erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 26. Juli 2012 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung.

In der umfangreichen Berufungsschrift, der zahlreiche Beilagen angeschlossen sind, wird zu den im Rahmen der Außenprüfung erfolgten Feststellungen im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen:

Ad Verteilung der wirtschaftlichen Risiken und zur Einstufung der Auslandsgesellschaften als „Low Risk Distributoren“: Bei den veräußerten Betrieben der Auslandsgesellschaften seien insgesamt 80 Mitarbeiter beschäftigt gewesen; davon seien 45 Mitarbeiter im technischen Bereich tätig gewesen. Von den Geschäftsflächen im Ausmaß von insgesamt 18.792 m² seien über 95 % auf Werkstätten und Produktionslager und der Rest auf Büroflächen entfallen. Die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit den Auslandsgesellschaften seien wie folgt zu beschreiben: Die Beschwerdeführerin habe vom Produzenten standardisierte Fabrikate („Rohlinge“) erworben. Diese seien von der Beschwerdeführerin lediglich auf Paletten verpackt und an die Auslandsgesellschaften weiterveräußert worden. Durch die Auslandsgesellschaften sei eine Bearbeitung und Montage der (Maschinen) nach den jeweiligen Kundenwünschen erfolgt. Während sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Wesentlichen auf den An- und Verkauf der „(Maschinen)-Rohlinge“ beschränkt habe, seien den Auslandsgesellschaften folgende Funktionen zuzuordnen gewesen:

Erwerb der (Maschinen)-Rohlinge; Herstellung der Kontakte mit Kunden; Ermittlung der Anforderungen der Kunden; Planung der Fertigung anhand Kundenanforderungen und nationaler Vorschriften; Abwicklung der verpflichtenden Berechnungen durch örtliche Sachverständige und Ziviltechniker; Ankauf von Fertigungsmaterial und Bestimmung von externen Zulieferern; Lagerhaltung; Überwachung, Koordinierung und Durchführung der Fertigung; Qualitätskontrollen; Abwicklung der vorgeschriebenen technischen Abnahme durch örtliche Sachverständige und Ziviltechniker; Bestellungsabwicklung/Auslieferung an Kunden; Bestimmung der Marketingstrategien; Rechnungsabwicklung/Festlegung von Zahlungsbedingungen; Finanzmanagement (Buchhaltung, Controlling, Budgetplanung); Personalmanagement (Festlegung des Personalbedarfs, Recruiting etc); Auswahl von Beratern.

Eine Analyse der von den Auslandstöchtern sowie der Beschwerdeführerin zu tragenden Risiken zeige, dass die Beschwerdeführerin lediglich eine Ausfallhaftung für Kundenforderungen der Auslandsgesellschaften von über EUR 110.000,00 getroffen habe, wobei diese Haftung nie in Anspruch genommen werden musste. Den Auslandstöchtern seien demgegenüber folgende Risiken zuzuordnen: Marketingrisiken (insb Akquisition neuer Kunden); Lagerrisiko; Gewährleistungsrisiko; Produkthaftungsrisiko; Kreditrisiko; Personalrisiko (Fluktuation, Krankenstände etc).

Ad Vereinbarung einer Kaufpreisaufteilung in den Kaufverträgen: Die in den Kaufverträgen enthaltene Klausel, wonach der Kaufpreis zwischen den jeweiligen Verkäufergesellschaften und der Beschwerdeführerin aufzuteilen wäre („*The Purchase Price shall be allocated among Seller und Seller Parents in accordance with Exhibit 1.5*“), sei den Ausführungen des Rechtsanwaltes, der die Vertragsentwürfe erstellt

hatte, aus folgenden Gründen vereinbart worden: *„Kaufgegenständlich waren nicht nur die im Bestehen der jeweiligen unternehmerischen Organisation der einzelnen Auslandsgesellschaften liegenden Firmenwerte, sondern insbesondere auch das jeweilige gesamte bei den Auslandsgesellschaften befindliche Lager. Nachdem die Auslandsgesellschaften (Maschinen) und Geräte unter Eigentumsvorbehalt über die [Beschwerdeführerin] bezogen hatten, war damit zu rechnen, dass zum in der Zukunft liegenden Verkaufsstichtag noch unter Eigentumsvorbehalt der [Beschwerdeführerin] gelieferte (Maschinen) oder Geräte am Lager der verkaufenden Auslandsgesellschaften befanden – zum Verkaufszeitpunkt waren über 120 Kundenbestellungen in Abwicklung, sodass eine wasserdichte juristische Lösung für die wirksame Eigentumsübertragung geboten war. Die Asset Listen sollten wie üblich aus Aktualitätsgründen erst möglichst kurz vor dem Closing-Stichtag erstellt werden. Wären am Closing-Stichtag noch unter Eigentumsvorbehalt der [Beschwerdeführerin] stehende (Maschinen) oder Geräte auf Lager gewesen, hätte diesbezüglich die [Beschwerdeführerin] als Verkäuferin auftreten müssen, da von den Verkäufern zum Closing-Stichtag lastenfremde Eigentumsverschaffung garantiert werden musste und eine Verschaffung von Eigentum an diesen Assets durch die Auslandsgesellschaften nicht möglich gewesen wäre („Nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet.“). Diesfalls – und NUR IN DIESEM FALL – wäre daher der auf diese Geräte entfallende Kaufpreisanteil der [Beschwerdeführerin] zuzuweisen gewesen.“* Letztendlich habe sich herausgestellt, *„dass diese Vorsichtsmaßnahme gar nicht notwendig gewesen wäre, da gar keine Assets vorhanden waren, die noch unter Eigentumsvorbehalt gestanden sind.“*

Ad Zurechnung einer Entschädigung für „nicht mehr erzielte Erträge“ an die Beschwerdeführerin: *„Die future earnings (Exhibit 1.5 des Asset Purchase Agreements) stellen ausschließlich die Gewinnerwartungen der Käuferseite an die Betriebe der Auslandsgesellschaften dar.“* Die Kaufpreisberechnung durch den Käufer zeige, dass nur die Assets der Auslandsgesellschaften, mit denen im Ausland Umsätze erzielt werden, in den Kaufpreis eingeflossen seien. Dies ergebe sich daraus, dass die Kaufpreisberechnung ausschließlich auf Basis einer Hochrechnung der Nettoumsätze („Net-Sales“) der Auslandsgesellschaften erfolgt sei. In diese Nettoumsätze könne keine Kompensation für entgangene Gewinne der Beschwerdeführerin aus dem (Maschinengeschäft) einfließen, da sich eine solche nicht in den Nettoumsätzen widerspiegle. Der einzige Vorteil, den die Beschwerdeführerin im Zuge des Verkaufs durch die Auslandsgesellschaften erzielt habe, sei gewesen, dass das Vertriebsrecht der Beschwerdeführerin für den österreichischen Markt um weitere vier Jahre zu günstigen Konditionen verlängert wurde. Weiters sei im Zuge der Verhandlungen erreicht worden, dass eine bereits beschlossene Preiserhöhung von 3,5 % für das Jahr 2007 für bestehende Produkte ausgesetzt und ein Rabatt iHv 3,5 % für neue Produkte fixiert wurde.

In einer vom Prüfer zur Berufung verfassten Stellungnahme vom 23.11.2012 wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin übersehe, *„dass seit Anbeginn der Verkaufstätigkeiten in den vier betroffenen Ländern jeder Verkaufsvorgang durch einen*

dementsprechend korrespondierenden Verkaufsvorgang in der [Beschwerdeführerin] (auch ertragsseitig) seinen Niederschlag gefunden hat. Somit muss nochmals explizit festgehalten werden, dass sowohl die Auslandsgesellschaften, aber auch die das österreichische Stammhaus ([die Beschwerdeführerin]) durch den Verkauf der , [...] -(Maschinensparte)‘ in den vier betroffenen Ländern auf ,zukünftige Erträge bzw. Ertragschancen‘ durch die Aufgabe der jeweiligen Märkte gegen Entgelt verzichtet hat bzw. haben. Die [Beschwerdeführerin] ist daher auch als dementsprechender Vertragspartner in den jeweiligen Verkaufsverträgen beigetreten.“

Nach der am 10. Juni 2013 erfolgten Vorlage der Berufung vom 26. Juli 2012 an den unabhängigen Finanzsenat wurde von der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Stellungnahme (Schreiben vom 27. August 2013) vorgebracht, dass die mit dem (Maschinen)-Produzenten vereinbarte Verlängerung des Vertriebsrechts der Beschwerdeführerin nicht als Teil des Veräußerungserlöses für die Betriebe der Auslandsgesellschaften verhandelt worden und auch nicht „bepreist“ worden sei. Eine nachträglich durchgeführte Bewertung ergebe, dass dem Vertriebsrecht ein gemeiner Wert iHv 1,815 Mio Euro beizumessen sei. Mit Stellungnahme vom 19. März 2014 wurden neuerlich Berechnungen betreffend den Wert des Vertriebsrechts dargelegt, die einen gemeinen Wert des Vertriebsrechts von 1.773.636,- Euro ausweisen. Der mit dem (Maschinen)-Produzenten vereinbarten Sistierung der Preiserhöhung könne ein Wert von 173.023,- Euro beigemessen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

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.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die AB Gesellschaft m.b.H. & Co KG (im Folgenden: Beschwerdeführerin) war im streitgegenständlichen Zeitraum unter anderem im Bereich Großhandel mit (Maschinen) tätig. Als unbeschränkt haftende Gesellschafter waren an der Beschwerdeführerin die AB Gesellschaft m.b.H. (im Folgenden: Komplementär-GmbH) und Herr XY beteiligt; als Kommanditisten waren die BC-G m.b.H. und die DE GmbH beteiligt.

Am 15.4.1991 schloss die Beschwerdeführerin mit dem Produzenten der von ihr vertriebenen (Maschinen) ein „Distributor Agreement“ (Vertriebspartnervereinbarung) ab. Gemäß diesem Vertrag wurde der Beschwerdeführerin vom Produzenten

das exklusive Vertriebsrecht an den (Maschinen) für Österreich eingeräumt. Betreffend die Vertragsdauer wurde eine Befristung bis 30.6.1996 vereinbart. Mit ergänzender Vereinbarung vom 14.6.1993 wurde der räumliche Geltungsbereich des Exklusivvertriebsrechtes – unter Beibehaltung der in der ursprünglichen Vereinbarung vorgesehenen Befristung bis 30.6.1996 – auf die Länder Tschechien, Slowakei, Ungarn, Kroatien und Slowenien erweitert. Während die ursprüngliche Vertriebspartnervereinbarung mit räumlichem Geltungsbereich Österreich in der Folge immer wieder verlängert wurde, erlosch die ergänzende Vereinbarung betreffend die Länder Tschechien, Slowakei, Ungarn, Kroatien und Slowenien durch Aufkündigung seitens des Produzenten per 30.4.1999 (Schreiben des Produzenten vom 9.3.1998). Ein Entgelt hatte die Beschwerdeführerin weder für die Einräumung noch für die Verlängerung des Vertriebsrechtes für Österreich zu leisten.

Die oa Vertriebspartnervereinbarung sah in Art 21 vor, dass die Beschwerdeführerin ihr Vertriebsrecht unter bestimmten Bedingungen auch an „Sub-Vertriebspartner“ weitergeben könne. Demgemäß wurde das Vertriebsrecht in den Ländern Tschechien, Slowakei, Ungarn und Kroatien von folgenden Gesellschaften wahrgenommen (im Folgenden: Auslandsgesellschaften): CZ s.r.o. (Tschechien); SK S.r.o. (Slowakei); HU Kft (Ungarn); HR d.o.o. (Kroatien). Nach dem Erlöschen des Vertriebsrechtes für diese Länder per 30.4.1999 erfolgte der Vertrieb der Produkte des Produzenten in diesen Ländern ohne eine entsprechende vertragliche Grundlage.

Bei der CZ s.r.o., der SK S.r.o. und der HR d.o.o. handelte es sich um Tochtergesellschaften der Komplementär-GmbH (Beteiligungsausmaß jeweils 100%). Die HU Kft war eine Tochtergesellschaft der CD GmbH (Beteiligungsausmaß 100%). Die Anteile an der CD GmbH, der Komplementär-GmbH und an den beiden als Kommanditistinnen an der Beschwerdeführerin beteiligten GmbHs wurden jeweils von (denselben) zwei Personen gehalten.

Bei den Betrieben der Auslandsgesellschaften waren insgesamt 80 Mitarbeiter beschäftigt, davon 45 im technischen Bereich. Von den Geschäftsflächen im Ausmaß von insgesamt 18.792 m² entfielen über 95 % auf Werkstätten und Produktionslager und der Rest auf Büroflächen.

Die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit den Auslandsgesellschaften sind wie folgt zu beschreiben: Die Beschwerdeführerin hat vom Produzenten standardisierte Fabrikate („Rohlinge“) erworben. Diese wurden von der Beschwerdeführerin auf Paletten verpackt und im eigenen Namen und auf eigene Rechnung mit Gewinnaufschlag zu fremdüblichen Konditionen an die Auslandsgesellschaften weiterveräußert. Die Auslandsgesellschaften verkauften die von der Beschwerdeführerin erworbenen (Maschinen) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an ihre Kunden, wobei eine den Kundenwünschen entsprechende Bearbeitung bzw. Adaptierung und Montage der (Maschinen) erfolgte. Zusammenfassend waren den Auslandsgesellschaften folgende Funktionen zuzuordnen: Erwerb der (Maschinen)-Rohlinge; Herstellung der

Kontakte mit Kunden; Ermittlung der Anforderungen der Kunden; Planung der Fertigung anhand der Kundenanforderungen und der nationalen Vorschriften; Abwicklung der verpflichtenden Berechnungen durch örtliche Sachverständige und Ziviltechniker; Ankauf von Fertigungsmaterial und Bestimmung von externen Zulieferern; Lagerhaltung; Überwachung, Koordinierung und Durchführung der Fertigung; Qualitätskontrollen; Abwicklung der vorgeschriebenen technischen Abnahme durch örtliche Sachverständige und Ziviltechniker; Bestellungsabwicklung/Auslieferung an Kunden; Bestimmung der Marketingstrategien; Rechnungsabwicklung/Festlegung von Zahlungsbedingungen; Finanzmanagement (Buchhaltung, Controlling, Budgetplanung); Personalmanagement (Festlegung des Personalbedarfs, Recruiting etc); Auswahl von Beratern.

Die von den Auslandsgesellschaften sowie von der Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit dem Vertrieb der (Maschinen) zu tragenden Risiken stellten sich wie folgt dar: Die Beschwerdeführerin traf eine Ausfallhaftung für Kundenforderungen der Auslandsgesellschaften, die mehr als 110.000,00 Euro betragen (diese ist den Ausführungen der Beschwerdeführerin zufolge jedoch niemals schlagend geworden). Den Auslandstöchtern waren demgegenüber folgende Risiken zuzuordnen: Marketingrisiken (insb Akquisition neuer Kunden); Lagerrisiko; Gewährleistungsrisiko; Produkthaftungsrisiko; Kreditrisiko; Personalrisiko (Fluktuation, Krankenstände etc).

Mit im Wesentlichen gleichlautenden Verträgen vom 30.3.2007 verkauften die Auslandsgesellschaften ihre (jeweils in ihrem zivilrechtlichen Eigentum stehenden) Betriebe im Wege eines Asset-deals an vom Produzenten (bzw von der Muttergesellschaft des Produzenten) in den jeweiligen Ländern gegründete Gesellschaften (im Folgenden: Käufergesellschaften). Der Erwerb durch die Käufergesellschaften erfolgte aufgrund einer Umstellung der Geschäftsstrategie des Produzenten, der einen weitest gehenden Vertrieb seiner Produkte durch konzernzugehörige Unternehmen anstrebte. Die Verträge wurden jeweils zwischen der Käufergesellschaft unter Beitritt der Muttergesellschaft des Produzenten (im Vertrag bezeichnet als „Buyer Parent“) und der jeweiligen veräußernden Auslandsgesellschaft unter Beitritt der Komplementär-GmbH, der Beschwerdeführerin sowie der CD GmbH (im Vertrag bezeichnet als „Seller Parents“; im Folgenden: Muttergesellschaften) abgeschlossen.

Die Auslandsgesellschaften sowie die Muttergesellschaften unterlagen den Kaufverträgen zufolge einem Wettbewerbsverbot. Demnach war es ihnen vertraglich insbesondere verwehrt, für eine Dauer von drei Jahren ab Closing auf dem jeweiligen Markt mit dem veräußerten Betrieb in Konkurrenz zu treten (Section 4.4 der Kaufverträge). Nach dem im Vertrag deklarierten Willen der Vertragsparteien erfolgte die Vereinbarung der Wettbewerbsverbote zum Zweck des Schutzes und Erhalts des von der jeweiligen Käufergesellschaft erworbenen Firmenwerts (Section 4.4 der Kaufverträge, 3.-letzter Satz).

Nach der Maßgabe der unter Artikel 7 der Kaufverträge vereinbarten Regelungen hafteten die Auslandsgesellschaften und die Muttergesellschaften für allfällige in den

Verträgen definierte Ansprüche der Käufergesellschaften und deren Muttergesellschaft auf Entschädigung als Gesamtschuldner.

Der jeweils vereinbarte Kaufpreis stand vertraglich zur Gänze der jeweils veräußernden Auslandsgesellschaft zu (Section 1.2 der Kaufverträge), wurde von dieser vereinnahmt und in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterzogen. In den Verträgen wurde eine Aufteilung des Kaufpreises auf die veräußerten Nettoaktiva („net assets“) und den mitveräußerten Firmenwert („future earnings part“) vorgenommen (Section 1.5 der Kaufverträge iVm Anlage 1.5 zu den Kaufverträgen). Eine vertragliche Aufteilung des Kaufpreises zwischen der jeweiligen Auslandsgesellschaft und den Muttergesellschaften lag nicht vor.

Im Zuge der Vertragsverhandlungen über den Verkauf der Betriebe der Auslandsgesellschaften wurde zwischen der Beschwerdeführerin und dem Produzenten vereinbart, dass das Vertriebsrecht der Beschwerdeführerin für den österreichischen Markt um weitere vier Jahre verlängert wird. Weiters wurde vereinbart, dass eine bereits in Kraft getretene Preiserhöhung von 3,5 % für das Jahr 2007 für bestehende Produkte ausgesetzt und ein Rabatt iHv 3,5 % für neue Produkte, die 2007 oder später auf den Markt kommen, fixiert wird (Aktennotiz vom 2.4.2007).

Nach dem Verkauf der Betriebe der Auslandsgesellschaften erfolgte der Vertrieb der Produkte des Produzenten in den jeweiligen Ländern durch die Käufergesellschaften ohne Einbindung der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin war somit betreffend diese Länder nicht mehr als Großhändlerin der Produkte des Produzenten tätig.

2. Beweiswürdigung

Die unter Punkt 1 angeführten Feststellungen betreffend die vertraglichen Kaufpreisregelungen beruhen auf einer Auslegung folgender Vertragsklauseln:

- „Section 1.2 Purchase Price and Payment
In consideration of the transfer of the Purchased Assets to Buyer and the other agreements and undertakings set forth herein, Buyer will pay to Seller an aggregate amount of € [...] (the ‚Purchase Price‘).“
- „Section 1.5 Allocation of Purchase Price
The Purchase Price shall be allocated among Seller and Seller Parents in accordance with Exhibit 1.5 (the ‚Allocation of Purchase Price‘). For the avoidance of doubt, the Parties acknowledge that the Purchase Price is not directly based on the actual market value of the single assets but on Buyer’s and Buyer Parent’s right to take-over a well-known and long-run distribution and service organization including human capital in [...] and the opportunity to participate directly in potential forthcoming business opportunities resulting from the currently fast growing economies in these countries.“

Die Anlage 1.5 zu den Kaufverträgen hat jeweils folgenden Inhalt:

„ *Allocation of Purchase Price*

The purchase price is allocated as per below:

Net assets to take over € [...] Future earnings part € [...] Total € [...] “

Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen „*nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.*“ Zur Klärung der Frage, ob in den gegenständlichen Kaufverträgen eine Kaufpreisaufteilung zwischen Auslandsgesellschaften und Muttergesellschaften vereinbart wurde, ist demgemäß die Absicht der Parteien maßgeblich. Die Absicht der Parteien ist im Allgemeinen auch bei fehlender Auslegungsbedürftigkeit des Wortlauts zu erforschen; umso mehr gilt dies, wenn der Wortsinn widersprüchlich erscheint (vgl dazu *Heiss in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 914 Rz 32 mwN). Zur Ermittlung der Absicht der Parteien sind neben dem Wortsinn unter anderem die Systematik des Vertrags, Natur und Zweck des Geschäfts, die Umstände des Vertragsschlusses, sonstige Erklärungen der Parteien, die Vorverhandlungen und die dort verwendeten vorvertraglichen Dokumente sowie die Verkehrssitte zu berücksichtigen (vgl *Heiss in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 914 Rz 63 ff mwN).

Zum Wortsinn und der Systematik der oa Vertragsklauseln ist zunächst festzuhalten, dass der an die jeweilige Auslandsgesellschaft zu entrichtende Kaufpreis in Section 1.2 als „Gesamtsumme“ („*aggregate amount*“) bezeichnet wird. Im zweiten Satz sub Section 1.5 wird von den Vertragsparteien klargestellt, dass sich der Kaufpreis aus dem Verkehrswert des zu übertragenden Anlagevermögens sowie aus dem der Übernahme der käuferseitig erwarteten Geschäftschancen beizumessenden Wert (mit anderen Worten: dem Firmenwert) zusammensetzt. In der Anlage 1.5 zu den Kaufverträgen erfolgt eine betragliche Aufteilung des Kaufpreises auf das „Nettoanlagevermögen“ und die erwarteten künftigen Erträge. Gemäß dem ersten Satz sub Section 1.5 soll eine Aufteilung des Kaufpreises zwischen der jeweiligen Auslandsgesellschaft und den Muttergesellschaften erfolgen, wobei auf die Anlage 1.5. verwiesen wird. Da in Anlage 1.5 jedoch keine Aufteilung des Kaufpreises auf die jeweilige Auslandsgesellschaft und die „Muttergesellschaften“ (die Komplementär-GmbH, die Beschwerdeführerin sowie die CD GmbH), sondern lediglich eine Aufteilung in Substanz- und Firmenwert erfolgt, geht dieser Verweis insoweit ins Leere.

Der Stellungnahme des Verfassers der Vertragsentwürfe zufolge sei der in Section 1.5 enthaltene Passus („*The Purchase Price shall be allocated among Seller and Seller Parents in accordance with Exhibit 1.5*“) aufgrund des Umstandes aufgenommen worden, dass Gegenstand der Kaufverträge unter anderem auch der jeweilige bei den Auslandsgesellschaften befindliche Lagerbestand gewesen sei. Nachdem die Auslandsgesellschaften (Maschinen) und Geräte unter Eigentumsvorbehalt über die Beschwerdeführerin bezogen hätten, sei im Zeitpunkt der Vertragserstellung bzw - unterzeichnung damit zu rechnen gewesen, dass sich zum (in der Zukunft liegenden) Closing-Stichtag noch unter Eigentumsvorbehalt der Beschwerdeführerin gelieferte

(Maschinen) oder Geräte im Lager der verkaufenden Auslandsgesellschaften befinden. Waren am Closing-Stichtag noch unter Eigentumsvorbehalt der Beschwerdeführerin stehende (Maschinen) oder Geräte auf Lager gewesen, hätte diesbezüglich die Beschwerdeführerin als Verkäuferin auftreten müssen und wäre der Beschwerdeführerin somit der auf diese (Maschinen) und Geräte entfallende Kaufpreisanteil zuzuweisen gewesen. Zum Closing-Stichtag seien (wider Erwarten) jedoch keine unter Eigentumsvorbehalt der Beschwerdeführerin stehende Produkte mehr bei den Auslandsgesellschaften auf Lager gewesen, sodass der oa Passus in Section 1.5 hinfällig gewesen sei.

Die vorstehenden Ausführungen sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes glaubwürdig. Insbesondere ist darauf Bedacht zu nehmen, dass sich in den Verträgen neben dem oa Passus betreffend die Kaufpreisaufteilung auch andere Verweise auf Anhänge finden, die ins Leere gehen. So enthält etwa Section 1.7 einen Verweis auf in Anhang 8.1 aufgelistete Verträge („*Assigned Contracts*“). Erfasst werden von dieser Klausel alle bereits bei Vertragsunterzeichnung in Anhang 8.1 genannten Verträge sowie bestimmte Verträge, die von der jeweiligen Auslandsgesellschaft im Zeitraum zwischen 15. März 2007 und dem Closing-Stichtag abgeschlossen werden und damit noch im Anhang zu ergänzen sind. Allerdings ist Anhang 8.1 bei sämtlichen Kaufverträgen inhaltsleer. Ebenso erweist sich Anhang 4.13 („*Form of Bank Guaranty*“), auf den in den Verträgen ebenso verwiesen wird, bei sämtlichen Kaufverträgen als inhaltsleer. Zu dem Umstand, dass sich der Anhang 1.5 im Gegensatz zu den Anhängen 8.1 und 4.13 nicht gänzlich als inhaltsleer erweist, ist anzumerken, dass eine Aufteilung des Kaufpreises auf die erworbenen Wirtschaftsgüter (insbesondere Aufteilung auf körperliche Wirtschaftsgüter und Firmenwert) bei Asset Deals üblicherweise im Interesse der Käuferpartei vorgenommen wird und somit der Verkehrssitte entspricht, da diese idR eine entsprechende Aufteilung für die bilanzielle Erfassung der erworbenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen hat.

Dafür, dass der Parteiwille darauf gerichtet gewesen sei, dass der betreffend eine Kaufpreisaufteilung zwischen Auslandsgesellschaft und Muttergesellschaften in Section 1.5 enthaltenen Verweis auf die in der Anlage 1.5 beschriebene Kaufpreisaufteilung in Substanz- und Firmenwert zu beziehen sei, sind vor diesem Hintergrund keine Anhaltspunkte erkennbar. Die gegenständlichen Verträge enthalten somit keine Regelung betreffend eine Aufteilung des Kaufpreises zwischen Auslandsgesellschaften und Muttergesellschaften; ebenso wenig ist ein dahingehender Parteiwille erkennbar. Insbesondere sind die gegenständlichen Verträge somit nicht dahingehend auszulegen, dass lediglich der auf das Nettoanlagevermögen entfallende Kaufpreisbestandteil der veräußernden Auslandsgesellschaften zuzuweisen sei, während den „Muttergesellschaften“ der auf den von der Auslandsgesellschaft mitveräußerten Firmenwert entfallende Kaufpreisanteil zustünde.

Zu den unter Punkt 1 angeführten Feststellungen betreffend die den Auslandsgesellschaften zuzuordnenden Funktionen und Risiken ist darauf zu verweisen,

dass der Beschwerdeschrift Beweismittel beigelegt wurden, die diese Feststellungen hinreichend belegen. Zu verweisen ist insbesondere auf das Gutachten einer staatlich befugten Ziviltechnikgesellschaft für Maschinenbau betreffend „Technische Abwicklung von (Maschinen)-Geschäftsfällen“ vom 2.4.2012 (Beilage 17 zur Beschwerde), die Stellungnahme der TÜV Austria Service GmbH betreffend „Technische Abwicklung von (Maschinen)-Geschäftsfällen“ vom 30.4.2012 (Beilage 18 zur Beschwerde) sowie der Beschreibung der technischen Aspekte in Zusammenhang mit den Vertriebstätigkeiten der Auslandsgesellschaften („Ablauf (Maschinenaufbau) [...] Ostfirmen“; Beilage 16 zur Beschwerde).

Sämtliche anderen unter Punkt 1 angeführten Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die unter Punkt 1 angeführten Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zurechnung der Veräußerungserlöse

Strittig ist im Beschwerdefall die Zurechnung der Veräußerungserlöse in Zusammenhang mit den von den Auslandsgesellschaften durchgeführten Betriebsveräußerungen.

§ 2 Abs 1 EStG 1988 stellt in Bezug auf die Einkommensermittlung des jeweiligen Steuersubjekts auf das Einkommen ab, „*das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat*“.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nach der Rsp des VwGH derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl zB VwGH 9.11. 2004, 99/15/0008 mwN). Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (VwGH 23.2.2017, Ra 2016/15/0012). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0152).

In Abhängigkeit von der Art der erbrachten Leistung kann sich jedoch auch eine Übereinstimmung der Einkünftezurechnung mit der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums ergeben. So erfolgt die Zurechnung von passiven Einkünften (insbesondere von Einkünften aus Kapitalvermögen) nach der Rsp des VwGH grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden

Vermögenswerten hat (VwGH 23.11.2016, Ro 2015/15/0012). Ebenso kommt es bei Veräußerungsgeschäften nach der Rsp des VwGH für die Zurechnung des Verkaufserlöses auf das wirtschaftliche Eigentum im Zeitpunkt des Verkaufes an (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0038). Darin übereinstimmend geht auch die herrschende Lehre davon aus, dass Einkünfte aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes dem wirtschaftlichen Eigentümer des veräußerten Wirtschaftsgutes zuzurechnen sind (vgl. *Lechner in Tanzer* [Hrsg], Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll 51 [55]; *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT, Band III/1, 14 ff; *Gassner*, ÖStZ 2003, 438 [440]). Auch *Ruppe*, der grundsätzlich eine Trennung der Einkünftezurechnung von der Zurechnung von Wirtschaftsgütern vertritt, geht davon aus, dass bei Veräußerungsgeschäften die Zurechnung des Wirtschaftsgutes und die Zurechnung der Veräußerungseinkünfte zusammenfallen (*Ruppe in Ruppe* [Hrsg], Handbuch der Familienverträge², 127 [141]).

Vor diesem Hintergrund ist auch im Beschwerdefall für die Zurechnung der Einkünfte aus den Betriebsveräußerungen zunächst zu prüfen, wem das wirtschaftliche Eigentum an den von den Auslandsgesellschaften veräußerten Wirtschaftsgütern im Zeitpunkt des Verkaufes zuzurechnen war.

Gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO werden „*Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, [...] diesem zugerechnet.*“

Wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 BAO ist nach der Rsp des VwGH in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist zudem insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029 mwN).

Zu prüfen ist vor dem Hintergrund obiger Ausführungen im Beschwerdefall zunächst, ob der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Verkaufes (jeweils anteilig) wirtschaftliches Eigentum an den von den Auslandsgesellschaften veräußerten Firmenwerten oder allenfalls einem vom Firmenwert zu unterscheidenden immateriellen Wirtschaftsgut zuzuordnen war.

Unter dem Firmenwert ist grundsätzlich jener Wert zu verstehen, „*der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über dem Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird*“ (VwGH 29.3.2006, 2001/14/0221). Der Firmenwert besteht aus einzelnen Firmenwertfaktoren, zB dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen

Organisation, dem Bekanntheitsgrad der Firma, der Qualität der Mitarbeiter (VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144).

Die dem beschwerdegegenständlichen Bescheid zugrunde gelegte Begründung stützt sich im Wesentlichen darauf, dass die Beschwerdeführerin auf zukünftige Erträge aus ihren Geschäftsbeziehungen zu den Auslandsgesellschaften „verzichtet“ habe. Eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Firmenwerten der Betriebe der Auslandsgesellschaften wird von der belangten Behörde jedoch nicht behauptet und kann auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. So verfügte die Beschwerdeführerin in den Ansässigkeitsstaaten der Auslandsgesellschaften über keine rechtlich abgesicherte Position, über die sie hätte disponieren können. Insbesondere war das ihr eingeräumte Vertriebsrecht betreffend diese Staaten bereits mehrere Jahre vor dem gegenständlichen Verkauf der Betriebe erloschen. Ihr stand demzufolge im Zeitpunkt des Verkaufs kein Vertriebsrecht zu, als deren wirtschaftlicher Eigentümer sie qualifiziert hätte werden können. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass die Dispositionsbefugnis betreffend den Verkauf der Betriebe – und damit auch der diesen Betrieben zuzuordnenden Firmenwerte – im Beschwerdefall bei den Auslandsgesellschaften lag und diese insoweit die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trugen.

Zu einem anderen Ergebnis führt auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Funktions- und Risikoanalyse nicht. Zwar wird in der Literatur mitunter vertreten, dass bei Immaterialgüterrechten im Konzern für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums eine Funktions- und Risikoanalyse anzustellen und das wirtschaftliche Eigentum jener Konzerngesellschaft zuzurechnen sei, welche die maßgebenden Funktionen ausübt, die nötigen Finanzmittel und Wirtschaftsgüter zur Verfügung stellt und die Kontrolle über die involvierten Risiken übernimmt (vgl. *Loukota*, SWI 2014, 546). Dazu ist zunächst allerdings anzumerken, dass auch für die Zurechnung unkörperlicher Wirtschaftsgüter im Allgemeinen keine anderen Grundsätze für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums gelten können, als sie der VwGH in seiner hg Rsp aufgestellt hat. Für die Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums ist daher auch bei Immaterialgüterrechten insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. dazu auch *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG²⁰ § 2 Rz 123/2). Auf der Grundlage der unter Punkt 2 angeführten Feststellungen wäre zudem aber auch unter Berücksichtigung einer Funktions- und Risikoanalyse keine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Firmenwerten an die Beschwerdeführerin möglich, da die in Zusammenhang mit dem Vertrieb der (Maschinen) in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Auslandsgesellschaften wesentlichen Funktionen und Risiken den Auslandsgesellschaften zuzuordnen waren.

Auch sonst sind im Beschwerdefall keine Wirtschaftsgüter vorhanden, die von den Auslandsgesellschaften mitveräußert wurden und die der Beschwerdeführerin hätten zugeordnet werden können (zu dem die Beschwerdeführerin treffenden

Wettbewerbsverbot siehe unten). Eine Zurechnung von Veräußerungseinkünften an die Beschwerdeführerin kommt somit mangels wirtschaftlichen Eigentums der Beschwerdeführerin an den veräußerten Wirtschaftsgütern nicht in Betracht. Somit bleibt zu prüfen, ob im Beschwerdefall neben den erfolgten Veräußerungsvorgängen noch andere Leistungen erbracht wurden, die unter einem anderen Titel als der Veräußerung eine Zurechnung von Einkünften an die Beschwerdeführerin zur Folge haben könnten.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass in Gestalt des von der belangten Behörde unterstellten „Verzichtes“ auf künftige Erträge auch keine von der Betriebsveräußerung verschiedene Leistung der Beschwerdeführerin an die Käufergesellschaften zu erblicken ist, die nach anderen Gesichtspunkten (dh ohne einer Berücksichtigung des wirtschaftlichen Eigentums an den veräußerten Wirtschaftsgütern) zu beurteilen wäre. So mangelt es dem Verhalten der Beschwerdeführerin für eine Qualifikation als eine am Markt angebotene Leistung bereits an einer der Beschwerdeführerin zukommenden Dispositionsbefugnis: Der Entgang zukünftiger Erträge aus der Belieferung der Auslandsgesellschaften zu Lasten der Beschwerdeführerin stellt eine Konsequenz der von den Auslandsgesellschaften durchgeführten Betriebsveräußerungen iVm der nachfolgenden Einstellung der Geschäftsbeziehungen zur Beschwerdeführerin durch die Käufergesellschaften dar. Ein als Leistung zu qualifizierender Verzicht hätte demgegenüber zumindest zur Voraussetzung, dass die Beschwerdeführerin über ihre weiteren Geschäftsbeziehungen mit den veräußerten Betrieben disponieren hätte können bzw darüber einen Willensentschluss hätte fassen können (zB Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung eines Bezugsvertrages). Eine Zurechnung von Einkünften an die Beschwerdeführerin kann somit mangels Erbringung einer dementsprechenden Leistung durch die Beschwerdeführerin nicht auf den Entgang von Erträgen aus der Belieferung der Auslandsgesellschaften gestützt werden.

Zudem rechtfertigt auch das in den Kaufverträgen vorgesehene Wettbewerbsverbot, das nicht nur die veräußernden Auslandsgesellschaften, sondern auch die den Verträgen beigetretenen „Muttersgesellschaften“ trifft, nicht die Annahme einer von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung mit eigenständigem wirtschaftlichem Gehalt. Die belangte Behörde leitet aus dem Umstand, dass die „Muttersgesellschaften“ den Verträgen auf ausschließlichen Wunsch der Käufergesellschaften beigetreten seien, um die in den Verträgen vorgesehenen Konkurrenzklauseln durchsetzen zu können, ab, dass darin eine „Aufgabe der Marktbeteiligung“ durch die Muttersgesellschaften erfolgt sei, und den Muttersgesellschaften – und damit auch der Beschwerdeführerin – daher *„unter dem Gesichtspunkt der ‚Fremdüblichkeit‘“* eine Vergütung zustünde und ihnen somit ein dementsprechender Kaufpreisanteil zuzurechnen sei. Dazu ist wie folgt auszuführen:

Vertraglich im Rahmen einer Betriebsveräußerung vereinbarten Wettbewerbsverboten kommt in der Regel keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu – vielmehr dienen diese dazu, dem Erwerber des Betriebes die (mit dem Kaufpreis abgegoltenen) Gewinnmöglichkeiten des Unternehmens dauerhaft zu verschaffen (vgl dazu *Bertl/Fraberger*, RWZ 2002, 14 ff mwH). Im Beschwerdefall besteht insoweit eine Besonderheit,

als das Wettbewerbsverbot nicht nur zu Lasten der Auslandsgesellschaften, sondern auch zu Lasten der Muttergesellschaften vereinbart wurde. Betreffend die Frage, ob der damit bewirkten – auf die Dauer von drei Jahren befristeten – „Aufgabe der Marktbeteiligung“ durch die Muttergesellschaften eine eigenständige wirtschaftlichen Bedeutung beizumessen ist, kann auf die im Schrifttum in Zusammenhang mit der möglichen Qualifikation der Überlassung von Geschäftschancen als verdeckte Ausschüttungen erfolgten Ausführungen zurückgegriffen werden (vgl dazu *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 8 Rz 194 ff; *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock* [Hrsg], Die Körperschaftsteuer – KStG 1988²⁶ § 8 Rz 153/2; jeweils mwH zur Rsp des deutschen BFH), da die Übertragung eines Absatzmarktes als Unterfall der Übertragung einer Geschäftschance zu sehen ist (vgl *Kleemann in Fraberger et al* [Hrsg], Handbuch Konzernsteuerrecht², 257 [272]): Demnach könne die unentgeltliche Überlassung einer Geschäftschance durch eine Körperschaft an ihren Anteilseigner nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung führen, wenn der Körperschaft eine bereits hinreichend konkretisierte Geschäftschance zuzuordnen ist, die einen künftigen Vermögensvorteil verkörpert. Entscheidend sei damit eine hinreichende und nicht bloß vage Konkretisierung (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 8 Rz 195). Nur bei hinreichender Konkretisierung der Geschäftschance sei demnach von einer Vorenthaltung von Erträgen zu Lasten der Körperschaft auszugehen, die – bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung – zu einer (indirekten) verdeckten Ausschüttung führt. Andernfalls wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht dazu bereit, der Geschäftschance einen Wert beizumessen (hypothetischer Fremdvergleich; vgl *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 8 Rz 199 iVm Rz 300). Darin übereinstimmend könnte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch im Beschwerdefall in der (befristeten) „Aufgabe der Marktbeteiligung“ durch die Beschwerdeführerin nur dann ein als Leistung mit eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung zu erblickender Verzicht auf Erträge bzw auf einen künftigen Vermögensvorteil zu erkennen sein, wenn die Geschäftschance der Marktbeteiligung in den betreffenden Ländern einen hinreichenden Grad der Konkretisierung aufweisen würde. Allerdings erfolgte der Einzelhandelsvertrieb in den betreffenden Ländern zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerungen ausschließlich durch die Auslandsgesellschaften. Auch die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Großhandelsbereich wurde im Zuge der Betriebsveräußerungen betreffend diese Länder beendet. Die Beschwerdeführerin hatte somit weder im Einzel- noch im Großhandelsbereich aufrechte Geschäftsbeziehungen in den Ansässigkeitsstaaten der Auslandsgesellschaften und hätte diese somit erst neu anbahnen müssen (Aufbau eines Kundenstocks). Im Einzelhandelsbereich verfügte die Beschwerdeführerin zudem über keine personellen und sachlichen Ressourcen in den jeweiligen Ländern, um mit den veräußerten Betrieben in Konkurrenz treten zu können. Die „Aufgabe der Marktbeteiligung“ durch die Beschwerdeführerin beschränkte sich im Beschwerdefall somit im Wesentlichen auf die vertraglich bindende Zusage, auf einem für sie neuen Markt für die Dauer von drei Jahren keine Geschäftsbeziehungen, die unter das vertraglich definierte Konkurrenzverbot fallen, neu anzubahnen. Vor diesem Hintergrund ist im

Beschwerdefall nicht von einer hinreichend konkretisierten Geschäftschance der Beschwerdeführerin, die einen künftigen Vermögensvorteil verkörpert, auszugehen. Die Beschwerdeführerin hat somit durch die „Aufgabe der Marktbeteiligung“ keine von der Betriebsveräußerung verschiedene Leistung mit eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung an die Käufergesellschaften erbracht, sodass darauf keine anteilige Zurechnung der Veräußerungserlöse an die Beschwerdeführerin gestützt werden kann.

Soweit die belangte Behörde vermeint, dass auch die in den Kaufverträgen vorgesehene gesamtschuldnerische Haftung der Auslandsgesellschaften und der Muttergesellschaften für allfällige in den Verträgen definierte Ansprüche der Käufergesellschaften und deren Muttergesellschaft auf Entschädigung dafür spräche, der Beschwerdeführerin einen Anteil an den Veräußerungserlösen zuzurechnen, ist dem zu entgegenen, dass auch insoweit keine von der Betriebsveräußerung verschiedene Leistung mit eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung vorliegt. Soweit durch die betreffende vertragliche Regelung ein die Beschwerdeführerin treffendes Risiko der Inanspruchnahme für eine Verpflichtung begründet wird, die ohne Vereinbarung einer Gesamtschuld die Auslandsgesellschaften träge, ist vielmehr zu prüfen, ob eine unter dem Gesichtspunkt des Fremdverhaltensgrundsatzes zu beurteilende Leistung der Beschwerdeführerin an die Auslandsgesellschaften vorliegt. Diesbezüglich sei auf die Ausführungen unter Punkt 3.2. verwiesen.

Vor diesem Hintergrund ist zusammenfassend festzuhalten, dass keine Umstände vorliegen, die darauf schließen lassen, dass die gewählte rechtliche Gestaltung, der zufolge das aufgrund der Kaufverträge von den Käufergesellschaften zu bezahlende Entgelt zur Gänze den Auslandsgesellschaften zusteht, dem wirtschaftlichen Gehalt der Kaufverträge nicht entspräche. Auch unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO kann eine (anteilige) Zurechnung der Einkünfte aus den Betriebsveräußerungen an die Beschwerdeführerin somit nicht erfolgen.

3.2. Gewinnberichtigung gemäß § 6 Z 6 lit a EStG 1988

Wie unter Punkt 3.1. ausgeführt wurde, hat im Beschwerdefall eine originäre Zurechnung der Einkünfte aus den gegenständlichen Betriebsveräußerungen ausschließlich an die Auslandsgesellschaften zu erfolgen, da die Muttergesellschaften an die Käufergesellschaften keine Leistungen mit eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung erbracht haben.

Geht man davon aus, dass die Muttergesellschaften den gegenständlichen Kaufverträgen auf Verlangen der Käuferseite beigetreten sind, um den Auslandsgesellschaften die Realisierung der Betriebsveräußerungen zu ermöglichen und erfolgte der Beitritt zu den Verträgen somit im Interesse der Auslandsgesellschaften, ist allerdings zu prüfen ob betreffend das die Muttergesellschaften treffende Wettbewerbsverbot sowie betreffend das die Muttergesellschaften treffende Haftungsrisiko insoweit eine an die

Auslandsgesellschaften erbrachte Leistung der Beschwerdeführerin vorliegt, die nach der Maßgabe des § 6 Z 6 lit a EStG 1988 zu beurteilen ist.

Gemäß § 6 Z 6 lit a EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 gilt für „die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens“ unter anderem Folgendes:

„ 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.“

Liegt im Beschwerdefall eine sonstige Leistung der Beschwerdeführerin an die Auslandsgesellschaften vor, hätte demgemäß grundsätzlich insoweit eine Gewinnberichtigung bei der Beschwerdeführerin zu erfolgen, als für diese Leistung ein fremdübliches Entgelt anzusetzen wäre.

Betreffend das die Beschwerdeführerin betreffende Wettbewerbsverbot kann in diesem Zusammenhang sinngemäß auf die unter Punkt 3.1. erfolgten Ausführungen verwiesen werden. Demnach liegt im Beschwerdefall mangels hinreichender Konkretisierung der Geschäftschance „Marktbeteiligung“ keine Vorenthaltung von Erträgen zu Lasten der Beschwerdeführerin vor, betreffend der ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dazu bereit wäre, ihr einen Wert beizumessen (hypothetischer Fremdvergleich). Den unter Punkt 3.1. wiedergegebenen Literaturmeinungen folgend läge somit bei einem Verzicht auf diese Marktbeteiligung im Interesse eines Anteilseigners – mangels Vermögensverschiebung – keine (indirekte) verdeckte Ausschüttung vor. Nichts Anderes kann für den im Beschwerdefall interessierenden actus contrarius der verdeckten Einlage gelten. Mangels Vermögensverschiebung zu Lasten der Beschwerdeführerin kann vor diesem Hintergrund keine (verdeckte) Nutzungseinlage durch die Beschwerdeführerin in die Auslandsgesellschaften angenommen werden, die nach der Maßgabe des § 6 Z 6 lit a EStG 1988 zu bewerten wäre.

Zu der in den Kaufverträgen vorgesehenen gesamtschuldnerischen Haftung der Auslandsgesellschaften und der Muttergesellschaften für allfällige in den Verträgen definierte Ansprüche der Käufergesellschaften und deren Muttergesellschaft auf Entschädigung ist zunächst festzuhalten, dass eine allfällige Inanspruchnahme der

Beschwerdeführerin aufgrund dieser Verpflichtung grundsätzlich noch zu keiner Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils an die Auslandsgesellschaften führt. Bei einer Gesamtschuld (Solidarschuld) schuldet jeder das Ganze; hat ein Schuldner die Leistung erbracht, so steht ihm der Rückgriff gegen seine Mitschuldner zu (vgl dazu *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 621 ff). Eine Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin für eine Verpflichtung, die ohne Vereinbarung einer Gesamtschuld eine der Auslandsgesellschaften träfe, zöge somit in selber Höhe eine Regressforderung der Beschwerdeführerin nach sich, sodass es grundsätzlich zu keiner Entreicherung der Beschwerdeführerin käme. Umso weniger führt bereits die vertragliche Begründung einer Gesamtschuldnerschaft zu einer Entreicherung der Beschwerdeführerin. Zu prüfen ist jedoch, ob der Beschwerdeführerin nach der Maßgabe des in § 6 Z 6 EStG 1988 verankerten Fremdverhaltensgrundsatzes aufgrund des Risikos einer Inanspruchnahme und der damit verbundenen Notwendigkeit der Bereithaltung von Kapital zur allfälligen Befriedigung einer entsprechenden Verbindlichkeit eine Haftungsprovision zustünde.

So steht nach der herrschenden Ansicht etwa beim vergleichbaren Fall einer Bürgschaftsübernahme innerhalb des Konzerns dem Bürgen unter bestimmten Voraussetzungen eine Haftungsprovision zu (vgl dazu *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 105 f; *Damböck* in *Damböck/Galla/Nowotny* [Hrsg], Verrechnungspreisrichtlinien Rz K 227 ff; *Macho/Steiner/Spensberger* , Case Studies – Verrechnungspreise kompakt², 145 ff). Dabei sei zwischen betrieblich und gesellschaftsrechtlich veranlassten Bürgschaftsübernahmen zu differenzieren. Demnach liege etwa eine Leistung iSd § 6 Z 6 EStG 1988 vor, wenn ein Gesellschafter eine Bürgschaft für seine an sich kreditwürdige Tochtergesellschaft eingeht, damit die Tochtergesellschaft zu günstigeren Konditionen einen Bankkredit aufnehmen kann (vgl dazu auch OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017 Z 1.167). Wird die Kreditwürdigkeit der Tochtergesellschaft demgegenüber durch die Bürgschaft des Gesellschafters erst hergestellt, liege ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Vorgang vor, für den dem Gesellschafter kein Entgelt gebührt.

Diese Differenzierung lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch auf die im Beschwerdefall zu beurteilende Situation übertragen.

Begibt sich eine betrieblich tätige Kapitalgesellschaft ihrer gesamten dem Betrieb zuzuordnenden Personal- und Sachressourcen kann im Allgemeinen davon ausgegangen werden, dass Entschädigungsansprüche gegenüber dieser Gesellschaft nur mehr für eine begrenzte Zeit durchsetzbar sind, da – sofern die Gesellschaft nicht ohnehin liquidiert wird – Gewinne aus der Veräußerung des Betriebes idR an die Anteilseigner ausgeschüttet werden und keine laufenden Gewinne aus dem bisherigen Betrieb mehr erwirtschaftet werden können. Der Käufer des Betriebes wird in derartigen Fällen daher regelmäßig Sicherheiten für allfällige nach Closing hervorkommende Ansprüche gegenüber der Verkäufergesellschaft verlangen, ohne der Verkäufergesellschaft im Gegenzug günstigere Konditionen einzuräumen. Die aus der Sicht des Käufers erforderliche Sicherheit ergibt sich dabei aus dem (möglichen künftigen) Verhalten des Gesellschafters, in

dessen gesellschaftsrechtlicher Disposition es liegt, die veräußernde Gesellschaft nach Durchführung der Betriebsveräußerung zu liquidieren oder zumindest eine Ausschüttung des Bilanzgewinnes zu bewirken. Das Verlangen des Käufers nach einer zum Verkäufer hinzutretenden Haftenden hat somit ihre Wurzel in der gesellschaftsrechtlichen Sphäre. Vor diesem Hintergrund ist auch im Beschwerdefall davon auszugehen, dass das Risiko der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und ihr somit kein dafür von den Auslandsgesellschaften zu leistendes Entgelt gebührt. Eine auf § 6 Z 6 lit a EStG 1988 gestützte Korrektur der Einkünfte der Beschwerdeführerin kommt somit im Beschwerdefall nicht in Betracht.

3.3. Verlängerung des Vertriebsrechts der Beschwerdeführerin

Wie unter Punkt 3.1. und Punkt 3.2. ausgeführt wurde, hat die Beschwerdeführerin weder den Käufergesellschaften gegenüber noch an die Auslandsgesellschaften Leistungen mit eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung erbracht. Die Verlängerung des den österreichischen Markt betreffenden Vertriebsrechtes der Beschwerdeführerin um weitere vier Jahre sowie die zwischen Beschwerdeführerin und dem Produzenten getroffene Vereinbarung betreffend die Einkaufskonditionen der Beschwerdeführerin stehen somit in keinem Austauschverhältnis mit einer von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung, sodass insoweit kein entgeltlicher Erwerb von Rechten durch die Beschwerdeführerin vorliegt.

Zwar ist betreffend das Vertriebsrecht zu berücksichtigen, dass dieses auch in der Vergangenheit bereits wiederholt verlängert worden war, ohne dass die Beschwerdeführerin dafür ein Entgelt hätte leisten müssen. Jedoch ist zumindest betreffend die Vereinbarung der vergünstigten Einkaufskonditionen davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführerin dieser wirtschaftliche Vorteil nicht unentgeltlich eingeräumt wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass dieser wirtschaftliche Vorteil zu Lasten der von den Auslandsgesellschaften erzielten Veräußerungserlöse ging. Unter dieser Voraussetzung läge eine verhinderte Vermögensmehrung auf Ebene der Auslandsgesellschaften zu Gunsten ihrer inländischen Schwestergesellschaft (der Beschwerdeführerin) vor.

Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame(n) Muttergesellschaft(en) bzw Gesellschafter und andererseits eine Einlage des (der) Ausschüttungsempfänger bei der Schwestergesellschaft vor (vgl zB VwGH 30.5.1995, 91/13/0248). Eine demgemäß zu unterstellende Einlage in die Beschwerdeführerin (durch einen inländischen Gesellschafter) hätte allerdings keinerlei Auswirkungen auf die gemäß § 188 BAO festzustellenden Einkünfte der Beschwerdeführerin. Vor diesem Hintergrund kann es für die Zwecke des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens dahingestellt bleiben, ob die

Verlängerung des Vertriebsrechtes der Beschwerdeführerin eine Minderung der von den Auslandsgesellschaften erzielten Verkaufserlöse zur Folge hatte.

4. Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung 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.

Von den im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen liegt insbesondere betreffend die Frage, ob bzw unter welchen Voraussetzungen die Aufgabe einer Geschäftschance im Interesse eines im Ausland ansässigen verbundenen Unternehmens unter den Tatbestand des § 6 Z 6 lit a EStG 1988 zu subsumieren ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 4. November 2019