



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Gde X, X-Straße xx, vertreten durch die XZ GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Gd Y, G-Straße yy, vom 15. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 8. September 2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre entschieden:

1) Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2) Die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 werden als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

3) Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung von Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 und Folgejahre wird abgeändert.

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2010 und Folgejahre werden mit 12.300,00 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge kurz: Bw.) ist insbesondere im Handel und im Vertrieb von A aller Art tätig. Alleinige Gesellschafterin der Bw. ist die Bx AG mit Sitz in G Z, F-Straße zz (vgl. dazu auch den diesbezüglichen Firmenbuchauszug bzw. den Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 1994).

In dem mit 3. September 2010 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen (vgl. Tzen 1 bis 3 des Prüfungsberichtes):

""Tz. 1 Verrechnungspreise

Vom Unternehmen wurde als Verrechnungspreismethode die Wiederverkaufsmethode gewählt. Die vereinbarte Marge wurde auf Fremdüblichkeit verglichen, dabei wurden die Verrechnungspreise der Bx. den an unabhängigen Distributoren verrechneten Preisen gegenübergestellt. Die ausgewählten Beispiele kamen zu dem Ergebnis, dass unabhängige Distributoren zu gleichen oder sogar ungünstigeren Konditionen Waren bezogen. Nach Ansicht BP können unabhängige Distributoren mit abhängigen Tochtergesellschaften nur bedingt verglichen werden, die Tochtergesellschaften übernehmen wesentlich mehr Funktionen als ein Distributor.

Seit der Gründung des Unternehmens (abcd) wurden manchmal kleine Jahresgewinne erzielt, speziell aber die geprüften Jahre 2006-2008 weisen erhebliche Verluste aus. Der ausgewiesene Bilanzgewinn zum 31.12.2008 beträgt -222.276,98 €. Erst der noch nicht eingereichte Jahresabschluss 2009 weist einen Jahresgewinn von 109.000 € aus. In einer Stellungnahme wurde die Verlustsituation mit Managementfehler des ehemaligen Geschäftsführers erklärt. Welche Managementfehler genau dies waren, konnte auch in der Schlussbesprechung nicht erläutert werden.

Das Unternehmen wurde seitens der BP aufgefordert, die Jahresabschlüsse der Muttergesellschaft Bx AG (Gg) offenzulegen. Der Einkauf der vertriebenen Produkte erfolgte durchwegs von eben dieser Muttergesellschaft. Diese Unterlagen werden grundsätzlich den Tochtergesellschaften und Dritten nicht zur Verfügung gestellt. Aus den im Internet veröffentlichten Zahlen wird aber geschlossen, dass bei der Muttergesellschaft bedeutende Gewinne erzielt wurden.

Speziell wenn der Hersteller Gewinne aus der Produktion erzielt, sind die Verrechnungspreise derart zu gestalten, dass der Vertriebsgesellschaft die Deckung der eigenen Kosten möglich ist. Darüber hinaus ist auch ein angemessener Gewinn zu erzielen.

Tz. 2 Verrechnungspreise

Stellungnahme Fachbereich GBP

Verrechnungspreise mit Konzernmutter

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Leistungsbeziehungen zwischen dem geprüften Unternehmen und der Mutter überprüft. Aus Sicht Österreichs ergibt sich zum 31.12.2008 ein Bilanzverlust von -222.276,98 €. Zum 31.12.2007 ergibt sich bei der österreichischen GmbH eine Eigenmittelquote von 0,4% und eine unendliche Schuldentilgungsdauer (§§ 23 und 24 URG). Nennenswerte Gewinne wurden nie erwirtschaftet. Aufzeichnungen über die Verrechnungspreisgestaltung konnten vorerst nicht vorge-

legt werden. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden mehrfach die Bilanzen (Jahresabschlüsse) der Gger Konzernmutter angefordert. Nach Urgenz wurde ein Verrechnungspreisbericht vorgelegt und wie folgt Stellung genommen: (siehe Beilage 1)

Hiezu ist anzumerken, dass die gesundheitlichen Probleme des ehemaligen Geschäftsführers bis dato nicht belegt wurden. In Besprechungen wurde seitens des Unternehmens dargelegt, der damalige GF habe Managementfehler begangen, welche jedoch ebenfalls unbelegt blieben.

Zu den Angaben im vorgelegten "Verrechnungspreisbericht für die Dokumentation von Berechnungspreisen - Stand 31.12.2009" ist behördlich anzumerken, dass der Großteil der Angaben nicht überprüft werden kann, da die Konzernmutter keinerlei Belege bzw. Dokumente trotz mehrfacher Urgenz vorlegte und keine weiteren Auskünfte erteilt. Der Bericht mit dem Stand 31.12.2009 enthält keine Angaben zum Prüfungszeitraum. Die Funktionsanalyse wurde nicht belegt und ist für die BP nicht schlüssig. Im Rahmen der Verrechnungspreisprüfung ist der Bericht insoweit anzuzweifeln, als der Hersteller der KM - die Firma Ts - auf der firmeneigenen Homepage, als auch in Medien (Bilanz, Das Gger Wirtschafts-magazin 01/05 vom 26.1.2005) angibt, den Großteil der Entwicklung selber durchzuführen.

Die Rolle der Konzernmutter in der Wertschöpfungskette ist unklar und unbelegt, diese Rolle kann mangels Vorlage von Unterlagen nicht nachvollzogen werden.

Die Konzernfinanzierung wurde 2007 umgestellt. Die Konzernmutter finanziert die österreichische Tochter laut Aussagen des GF Pi zu schlechteren Konditionen (insbesondere die Höhe der Zinsen) wie österreichische Banken.

Das BMF hat zu ähnlichen Fällen wie folgt Stellung genommen:

Auswirkung dauerhafter Verluste auf die internationale Verrechnungspreisprüfung

Fundsteile

FINDOK 32512

Fundsteile

EAS 2873

Weitere Fundsteilen

BMF 08.07.1996,04 0610/188-IV/4/96, OECD-Verrechnungspreisgrundsätze,

AÖF Nr. 114/1996.

Langtext

Hat die inländische Tochtergesellschaft eines mit Gewinn arbeitenden ausländischen Weltkonzerns in völliger Eigenständigkeit die Aufgabe zu erfüllen, ein bestimmtes Nahrungsmittel am gesamteuropäischen Markt einzuführen und zu vertreiben und treten hierbei seit 1995 dauerhaft Verluste auf, die durch - auf Kapitalrücklage gebuchte - Gesellschafterzuschüsse der ausländischen Muttergesellschaft abgedeckt werden, dann löst dies nach Ziffer 1.52 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (AÖF Nr. 114/1996) die Notwendigkeit einer "besonders eingehenden" Überprüfung der Verrechnungspreise aus.

Wird zudem von der Unternehmensleitung eingeräumt, dass unter den gegebenen Umständen frühestens erst in weiteren zwei Jahren mit dem Eintritt in die Gewinnzone zu rechnen ist, dann deuten diese Gegebenheiten auf eine Verletzung des Fremdverhaltensgrundsatzes bei der konzerninternen Verrechnungspreisgestaltung hin. Denn Z 1.53 der

OECD-Verrechnungspreisgrundsätze weist ausdrücklich darauf hin, dass in einem solchen Fall "das Verlustunternehmen vom multinationalen Konzern, dem es angehört, für die aus seiner Tätigkeit gezogenen Vorteile keine ausreichende Abgeltung erhält." Dies gilt insbesondere, wenn die Verluste "über einen längeren Zeitraum hinweg" angefallen sind (Z 1.54 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze). Es ist wohl richtig, dass der "längere Zeitraum" in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen nicht näher definiert ist. Zieht man die deutsche Rechtsprechung heran (BFH 17.2.1993, BStBl II 1993, 457), dann wäre ein Regelansatz von drei Jahren maßgebend. Bei einem über 14 Jahre währenden Dauerverlust wird aber jedenfalls der "längere Zeitraum" bereits bei weitem überschritten. Denn ein fremder Dritter würde sich nicht auf die Übernahme eines Geschäftsfeldes einlassen, das ihm für einen derart langen Zeitraum Verluste verursacht, ohne dafür eine Abgeltung zu verlangen. Es ist daher nicht die Verlustabdeckung, die zu einer "verdeckten Gewinnausschüttung" führen kann, wohl aber der Umstand, dass die ausländische Muttergesellschaft aus der verlustbringenden Tätigkeit der Tochtergesellschaft im Sinn der Z 1.53 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze Vorteile gezogen hat, die ein fremder Dritter nicht unentgeltlich erlangt hätte.

Ob solche Gegebenheiten vorliegen, bedarf eingehender Untersuchungen, für die zB eine Offenlegung der Gewinnverhältnisse im Konzern nützlich sein können. Sollte seitens der österreichischen Betriebsprüfung eine Verrechnungspreisberichtigung mit der Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen worden sein (oder deren Vornahme angekündigt worden sein), bestünde auf der Grundlage des DBA auch die Möglichkeit, im Rahmen eines - im ausländischen Staat einzuleitenden - Verständigungsverfahrens die Angelegenheit durch Zusammenarbeit der Steuerbehörden der beiden Staaten einer Lösung zuzuführen.

Bundesministerium für Finanzen, 17. August 2007

Die vom BMF angedachten Lösungen (Verständigungsverfahren) wurden auch dem Unternehmen vorgeschlagen. Das Unternehmen hat den Vorschlag abgelehnt.

Aus österreichischer Sicht ist festzuhalten, dass eine Vertriebstochter fremdüblich und fremdverhaltenskonform grundsätzlich gewinnbringend arbeitet. Ein fremder Dritter würde die Tätigkeit bei Verlusten nicht ausüben bzw. umgehend einstellen.

Nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs ist es nicht fremdüblich, dass eine Vertriebstochter fast ausschließlich Verluste erwirtschaftet, ohne dass die Art und Höhe der Verrechnungspreise Kosten bzw. der Zeitraum der Kostenübernahme und eine konkrete Gegenleistung eindeutig vereinbart werden. Aufgrund des gegebenen Naheverhältnisses im Konzern und auch aufgrund der erhöhten Nachweispflicht bei Auslandssachverhalten ist für steuerliche Zwecke der Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung im Vorhinein erforderlich, welche sowohl die Art und Höhe der Funktionen, Verrechnungspreise und der zu übernehmenden Kosten, den Zeitraum, für welchen die Kosten übernommen werden, als auch eine entsprechende, messbare Gegenleistung eindeutig festlegt.

Nach Ansicht der BP hat die Verrechnung der Kosten seitens des geprüften Unternehmens an das Stammhaus daher zu jenen Bedingungen zu erfolgen, wie sie auch zwischen fremden Dritten in Öster-

reich für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgen würde. Es kann somit auf die in Österreich für Dienstleistungen üblichen Gewinnaufschläge abgestellt werden. Diese bewegen sich in der Größenordnung von 5% - 15%. Die Anwendung eines Aufschlages von 10% ist im Hinblick auf die Funktion der Bw. als realistisch zu beurteilen. Das Zahlenmaterial stellt sich wie folgt dar:

	2006	2007	2008
cost	3.492.939	4.144.640	3.911.048
Aufschlag 10%	349.293	414.464	391.104

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ergibt sich aus den oben genannten neuen Tatsachen im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung, welche im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommen sind.

Tz. 3 Verrechnungspreise

Betragliche Auswirkung

	2006	2007	2008
Jahresgewinn unternehmensrechtlich bisher	- 61.037,68	- 422.831,46	- 438.752,40
Jahresgewinn lt. BP	349.293,00	414.464,00	391.104,00
Auswirkung	410.330,68	837.295,46	829.856,40

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> <u>Euro</u>	<u>2007</u> <u>Euro</u>	<u>2008</u> <u>Euro</u>
<u>Körperschaftsteuer:</u>			
[609] Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	1.604,86	0,00	0,00
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	410.330,68	837.295,46	829.856,40
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	410.330,68	837.295,46	829.856,40""

Zur Wiederaufnahme der Verfahren führte der Prüfer noch Folgendes aus:

"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Körperschaftsteuer	2006-2008	1-3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 8. September 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Verfahren betreffend die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wieder auf und erließ für diese Jahre entspre-

chend geänderte Körperschaftsteuerbescheide (datiert ebenfalls mit 8. September 2010). Gleichzeitig hat es Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2010 und Folgejahre mit 130.000,00 € festgesetzt.

Die Bw. erhob gegen die genannten Wiederaufnahme- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 und die Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2010 und Folgejahre das Rechtsmittel der Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 15. Oktober 2010 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw., dass die Körperschaftsteuerverfahren 2006 bis 2008 nicht wiederaufgenommen werden, dass die Körperschaftsteuern 2006 bis 2008 erklärungsgemäß in der vor der Wiederaufnahme vorgeschriebenen Höhe festgesetzt werden, dass die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2010 mit 12.300,00 € festgesetzt werden, dass eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anberaumt wird (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO), und führte dazu unter Vorlage des Protokolls der Bw. vom 10. August 2010 über die "Schlussbesprechung Außenprüfung / 5. August 2010" (auf die entsprechenden Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen) im Besonderen Folgendes aus:

""A. Zur Außenprüfung

- 1. Die belangte Behörde vertritt auf Grundlage der Ergebnisse der Außenprüfung die Auffassung, dass eine Vertriebsgesellschaft zwingend einen Gewinn zu erzielen habe. Daher seien die Verrechnungspreise der Bxx-Gruppe, die auf der Wiederverkaufspreismethode basieren, nicht anzuerkennen und ein Gewinnzuschlag von 10% auf die "cost" (1) zu ermitteln. Schlichtweg nicht nachvollziehbar ist, wie die Betriebsprüfung die angeführten "cost" überhaupt ermittelt hat. Auch die angewandte Methodik der BP entbehrt jeder Rechtsgrundlage.*
- 2. Nach den Berichten der Teilnehmer der Berufungswerberin wurde die Außenprüfung in einer ausgesprochen angespannten und sehr autoritären Atmosphäre abgewickelt. Auch in der "Schlussbesprechung" vom 5. August 2010 lagen der Berufungswerberin weder schriftliche Feststellungen der BP noch irgendwelche Anhaltspunkte für die angekündigten Steuernachforderungen der BP vor. Der Berufungswerberin wurde bis zum Ende der Schlussbesprechung keine Möglichkeit geboten, auf die unzutreffenden Behauptungen der BP einzugehen. Sie erachtet sich daher in ihrem gesetzlichen Recht auf Gewährung des Parteiengehörs in qualifizierter Weise verletzt. Die Berufungswerberin wurde in der Schlussbesprechung auch mehrfach unterbrochen und konnte ihre Argumente nicht artikulieren bzw. auch keine Beweismittel vorlegen. Die Aussage der BP, die Schlussbesprechung sei schnell beendet, wenn die Jahresabschlüsse der Muttergesellschaft nicht offen gelegt werden, wurde von der BP leider konsequent (aber in rechtswidriger Weise) vollzogen. Die "Schlussbesprechung" war in Wahrheit keine und hat die Funktion dieser Einrichtung ad absurdum geführt. Das Protokoll der Berufungswerberin über die Schlussbesprechung vom 5. August 2010, unterfertigt von den Teilnehmern der Berufungswerberin (Herrn Pi, Herrn Tn und Herrn Mag. Le), ist dieser Berufung angeschlossen.*
- 3. Erst einen Monat nach der Schlussbesprechung hat die Berufungswerberin am 3. September 2010 erstmals die Feststellung der GBP in der Niederschrift über die "Schlussbesprechung" erhalten. In dieser*

Niederschrift, welche im Übrigen auch nicht unterfertigt wurde, werden Behauptungen aufgestellt, die nicht begründet und nicht nachvollziehbar sind: So sollen abhängige Vertriebsgesellschaften wesentlich mehr Funktionen als Distributoren übernehmen (?). Die BP bezieht sich offenbar auf bedeutende Gewinne der Muttergesellschaft laut Zahlen im Internet (?), sodass diese mit unzulässigen und nicht nachprüfbaren geheimen Beweismitteln operiert, die der Berufungswerberin nicht zugänglich sind (Ritz, BAO³, § 166 Tz 7 und § 303 Tz 12). Die genaue Erläuterung der Managementfehler und Belege für den Gesundheitszustand des ehemaligen Geschäftsführers wurde nach den übereinstimmenden Aussagen der Teilnehmer der Berufungswerberin weder in der Schlussbesprechung noch davor verlangt.

4. Einige Tage später (14. September 2009) hat die Berufungswerberin den Bericht über die Außenprüfung vom 3. September 2009 erhalten, deren Inhalt bisher nicht bekannt war. Der Fachbereich GBP hat die Feststellungen im BP-Bericht ausführlicher als in der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellt und sich nur auf bestimmte Thesen und Behauptungen gestützt. Aufgrund der gehäuften Unrichtigkeiten des BP-Berichtes ist dieser wie folgt zu beurteilen:

- Im Wesentlichen zieht sich der Fachbereich auf den Standpunkt zurück, dass die Richtigkeit der Unterlagen und Informationen angeblich nicht überprüft werden könne, ohne aber nur im Ansatz die Gründe für diese Behauptungen nennen zu können. Unrichtig ist auch die Aussage des Fachbereiches, die Konzernmutter habe keine Unterlagen zur Verfügung gestellt und keine Auskünfte erteilt. Gemeint ist offenkundig der Jahresabschluss der Muttergesellschaft. Diese Behauptungen treffen nicht zu: Es wurden alle abgabenrechtlich relevanten und angeforderten Unterlagen und Informationen offen gelegt. Es besteht keine Verpflichtung, die Jahresabschlüsse der Muttergesellschaft vorzulegen. Hätte sich die BP mit den vorgelegten Unterlagen überhaupt beschäftigt, wären eine Überprüfung der Funktionen zwischen der Berufungswerberin und der Muttergesellschaft und eine Funktionsanalyse natürlich möglich gewesen. Daran bestand aber offenkundig kein Interesse.

- Ins Leere gehen auch die Behauptungen des Fachbereiches, die Firma Ts tätige den Großteil der Entwicklungsarbeiten für die Muttergesellschaft. Dies betrifft nur das Verhältnis zwischen der Konzernmutter und der Firma Ts und belegt, dass die Forschung und Entwicklung einschließlich des damit verbundenen Risikos und der Kosten allein von der Muttergesellschaft in der Gg besorgt wird, unabhängig davon, ob diese im eigenen Haus der Muttergesellschaft oder extern von der Firma Ts im Rahmen eines Entwicklungsauftrages durchgeführt wird. Die Funktion der Berufungswerberin, nämlich den Vertrieb in Österreich zu erfüllen, ist davon nicht betroffen. Unverständlich ist auch der Wunsch des Fachbereiches in der Schlussbesprechung, die Berufungswerberin solle die Produkte direkt von der Firma Ts unter Ausschaltung der Konzernmutter erwerben, obwohl die Firma Ts die Produkte nur als Lohnveredler für die Konzernmutter produziert, weder Eigentümer der Produkte noch der Markenrechte ist und daher nicht direkt an die Vertriebsgesellschaften verkaufen kann. Diese Auffassung widerspricht generell den wirtschaftlichen Gepflogenheiten. Absolut und objektiv unrichtig ist auch die willkürliche Behauptung, die Firma Ts führe nach dem zitierten Internet-Bericht einen "Großteil der Entwicklung selber" durch.

- Die Rolle der Konzernmutter in der Wertschöpfungskette ist - entgegen den Behauptungen des Fachbereiches - im vorgelegten Verrechnungspreisbericht klar definiert.

- Auch aus der zitierten EAS 2873 kann für den Standpunkt des Fachbereiches nichts gewonnen werden, weil das BMF im Fall von mehrjährigen Verlusten einer Vertriebsgesellschaft nur die Notwendigkeit einer besonders eingehenden Überprüfung der Verrechnungspreise ableitet. Aus dem BP-Bericht ist hingegen klar erkennbar, dass sich die BP mit den Verrechnungspreisen und einer Funktionsanalyse nicht ausreichend auseinandergesetzt hat.
- Völlig aus der Luft gegriffen ist die Behauptung des Fachbereiches, die Berufungswerberin habe ein Verständigungsverfahren abgelehnt.
- Nicht nachvollziehbar ist die weitere Vorgangsweise des Fachbereiches hinsichtlich des Wechsels auf die Kostenaufschlagsmethode sowie der Ermittlung der Gewinnzuschläge. Abgesehen davon, dass die Bemessungsgrundlagen für die "cost" nicht nachvollziehbar sind, fehlen die Gründe für die Methodenwahl und auch die Begründung für die (angeblich) üblichen Aufschlagsätze.
- Der Fachbereich behauptet, Verluste einer Vertriebstochter seien nicht fremdüblich. Da die Berufungswerberin fast ausschließlich Verluste erwirtschaften würde, rechnet der Fachbereich einen Gewinnzuschlag auf die "cost" (1) hinzu. Ermittlungen, aus welchen Gründen diese Verluste entstanden sind, hat die BP nicht angestellt. Fakt ist, dass bei der Berufungswerberin nur in den Jahren 2006 bis 2008, also über einen Zeitraum von 3 Jahren (= Prüfungszeitraum), Verluste entstanden sind. Die Verlustursachen bestanden nicht in den Verrechnungspreisen, weil diese in den anderen Jahren (bis 2005 bzw. nach 2008) Gewinne ermöglicht haben, sondern in wirtschaftlichen Fehlentwicklungen. Die Ausführungen des Fachbereiches stehen auch im eindeutigen Widerspruch zur zitierten EAS-Beantwortung und BFH-Judikatur: Der BFH hat klar ausgesprochen, dass ein Verlustzeitraum von 3 Jahren - wie im gegenständlichen Fall - grundsätzlich anzuerkennen ist (zB RdW 1993, 94). Im Einzelfall können auch Verluste über einen längeren Zeitraum anerkannt werden.
- Zusammenfassend beschäftigt sich der BP-Bericht in keiner Weise mit den vorgelegten Unterlagen und Informationen der Berufungswerberin, sondern versagt diesen ohne ersichtlichen Grund die Glaubwürdigkeit. Stattdessen wird - ohne Begründung der Methodenwahl, der Funktionen und der Zuschlagsätze - der Wunschgewinn der BP ermittelt und der Besteuerung zugrunde gelegt. Es wird auch (zu Unrecht) der Versuch unternommen, die unterlassenen Ermittlungen unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten auf die Berufungswerberin abzuwälzen.

5. Die Ergebnisse der Außenprüfung waren für die Berufungswerberin völlig überraschend: Erst rund 1 Monat nach Abschluss der Außenprüfung hat die Berufungswerberin Kenntnis von den Prüfungsfeststellungen, dem Umfang der Steuernachforderungen und von der Sichtweise der GBP erlangt.

B. Zur Wiederaufnahme der Verfahren

1. Die belangte Behörde stützt sich bei ihren Ausführungen auf die (von der Berufungswerberin bestrittenen) These, dass eine Vertriebsgesellschaft nur dann fremdüblich handelt, wenn diese Gewinne erwirtschaftet. Außerdem versagt die belangte Behörde (zu Unrecht) allen vorgelegten Unterlagen und Informationen die Glaubwürdigkeit, ohne die Gründe hierfür nur andeutungsweise zu nennen.
2. Im BP-Bericht werden die "neuen Tatsachen im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung, welche im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommen sind" als Wiederaufnahmegrund bezeichnet. Nach Durchsicht der Niederschrift über die "Schlussbesprechung" und des BP-Berichtes sind außer der Behauptung dieser These und die näheren Erläuterungen derselben keine konkreten Tatsachen oder

Sachverhaltselemente, insbesondere auch nicht zur Verrechnungspreisgestaltung angeführt. Thesen, rechtliche Beurteilungen, wirtschaftliche Einschätzungen oder bloße Mutmaßungen sind keine Tatsachen und rechtfertigen daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. AÖF 2006/192 Pkt. 1.3.). Daher ist unklar, welche Tatsachen die Wiederaufnahme konkret stützen sollen und welche Tatsachen auch in der zeitlichen Abfolge bekannt bzw. neu hervorgekommen sein sollen. Ferner ist nicht geklärt, welche neu hervorgekommenen Tatsachen konkret geeignet sind, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

3. Das tragende Argument der belangten Behörde, nämlich dass in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils Verluste erwirtschaftet wurden, sind Tatsachen, die der belangten Behörde nicht erst im Rahmen der Außenprüfung, sondern bereits bei der erstmaligen Veranlagung der Körperschaftsteuern dieser Jahre bekannt waren und sind. Das Vorliegen von Verlusten der Jahre 2006 bis 2008 sind daher keine neu hervorgekommenen Tatsachen.

4. Mit der Feststellung im BP-Bericht wird der unzulässige Versuch unternommen, einen bereits bekannten Sachverhalt nachträglich steuerrechtlich in eine andere Weise neu zu würdigen. Das Instrument der Wiederaufnahme des Verfahrens dient aber nicht dazu, einen der belangten Behörde bereits bekannten Sachverhalt rechtlich neu zu beurteilen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 9).

C. Zu den Körperschaftsteuern 2006 bis 2008

1. Die Funktion der Berufungswerberin besteht im Wesentlichen darin, die Bxx -Produkte in Österreich zu vertreiben. Nach der herrschenden Auffassung kommt bei Vertriebsgesellschaften - wie auch im vorgelegten Verrechnungspreisbericht vorgesehen - in aller Regel die Wiederverkaufspreismethode zur Anwendung (Harant/Macho, taxlex 2009, 435 f; Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 104 und 453; Macho ua, Verrechnungspreise kompakt, 128,134 und 187; Vögele ua, Handbuch der Verrechnungspreise², D Tz 101; Vogel, DBA⁵, Art 9 Tz 74). Der angemessene Verrechnungspreis berechnet sich dabei aus dem Verkaufspreis an einen fremden Abnehmer abzüglich einer angemessenen Handelsspanne (Rohertragsmarge). Die Wiederverkaufspreismethode ist grundsätzlich auf Vertriebsgesellschaften anzuwenden (Rz 2.14 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien). Die Bx AG hat in ihrem Verrechnungspreisbericht klar dargestellt, dass die Rohgewinnmarge der Bw. deutlich über dem Branchendurchschnitt liegt und somit die Verrechnungspreise fremdüblich gestaltet sind. Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die Verkaufspreise an die Bw. unter den Verkaufspreisen an vergleichbare rechtlich unabhängige Wiederverkäufer (Distributoren) liegen (siehe Preislisten).

2. Hingegen wendet die belangte Behörde die Kostenaufschlagsmethode an, die auf den gegenständlichen Fall nicht passt und in erster Linie für Dienstleistungen und Halbfertigwaren Anwendung findet (Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 106; Vogel, DBA⁵, Art 9 Tz 77; Harant/Macho, taxlex 2009, 435 f; Vögele ua, Handbuch der Verrechnungspreise², D Tz 164).

3. Nachstehend sind die Jahrergebnisse und Umsätze der Berufungswerberin für die Jahre 2003 bis 2010 dargestellt (für das Jahr 2010 liegt nur eine Schätzung vor):

	Jahresergebnis	Umsatz
	€	€
2003	24.632,60	11.249.647,99
2004	15.666,34	12.039.253,38
2005	25.472,14	12.382.992,75
2006	- 61.037,68	11.750.472,66
2007	- 422.831,46	10.875.527,74
2008	- 438.752,08	12.165.439,09
2009	99.180,09	13.502.932,96
2010 (Schätzung)	184.000,00	14.894.000,00

Aus diesen Ergebnissen ist ersichtlich, dass mit den angesetzten Verrechnungspreisen sehr wohl Gewinne realisierbar sind. Die Verluste traten nur im Prüfungszeitraum zwischen 2006 bis 2008 auf. Für diese Entwicklung sind die folgenden Verlustursachen maßgebend: Im Jahr 2004 hat die Berufungswerberin eine Wachstumsstrategie mit geplanten Umsätzen von ca. € 17 bis 18 Mio. in Angriff genommen. Daher wurde auch das neue Betriebsgebäude in X im Jahr 2004 bezogen und gemietet, sodass auch erheblich höhere Kosten angefallen sind. Auch die Personalkosten sind laufend angestiegen (T€ 912 im Jahr 2006, T€ 1.124 im Jahr 2007 und T€ 1.368 im Jahr 2008). Allerdings sind die geplanten Umsätze nicht eingetreten, sondern haben sich im Prüfungszeitraum erheblich verringert (Umsatzrückgänge), was auch auf eine verstärkte Konkurrenzsituation in diesen Jahren zurück zu führen ist. Von 2005 auf 2007 sank der Umsatz um T€ 1.508 (12,2%) auf einen absoluten Tiefstand im angeführten Zeitraum. Steigende Kosten bei sinkenden Umsätzen mussten zweifellos in Jahresverluste münden. Der damalige Geschäftsführer hatte sowohl Managementfehler bei der Umsetzung der Wachstumsstrategie begangen als auch mit erheblichen gesundheitlichen Problemen zu kämpfen, sodass der Geschäftsführer im 2. Halbjahr 2007 ausgetauscht wurde. Der neue Geschäftsführer hat mit einem Sanierungs- und geänderten Strategiekonzept den Turnaround geschafft und im Jahr 2008 Umsatzsteigerungen von T€ 1.290, im Jahr 2009 weitere T€ 1.338 und im Jahr 2010 voraussichtlich weitere Umsatzsteigerungen von T€ 1.391 erzielt (somit von 2007 auf 2009 eine Umsatzsteigerung von T€ 2.628 bzw. von 2007 auf 2010 eine voraussichtliche Umsatzsteigerung von T€ 4.018). Somit können aus den angesetzten Verrechnungspreisen sehr wohl Gewinne erwirtschaftet werden. Die Verluste im Prüfungszeitraum 2006 bis 2008 wurden daher nicht durch die Verrechnungspreise, sondern durch schlechte wirtschaftliche Rahmenbedingungen, wirtschaftliche Fehlentscheidungen und eine schlechte Strategiemsetzung verursacht. Die Berufungswerberin und die Konzernmutter haben fremdüblich gehandelt und die notwendigen Maßnahmen gegen die Verlustsituation ergriffen.

4. In bestimmten Ländern übernehmen unabhängige Distributoren die Vertriebsfunktion der Bxx AG. In diesen Ländern kaufen die Distributoren die Produkte von der Bxx AG zu ungünstigeren Preisen ein und sind daher mit geringeren Gewinnmargen als die Berufungswerberin ausgestattet. Die Distributoren üben vergleichbare Funktionen aus und tragen auch vergleichbare Risiken, sodass kein Grund besteht, die Verrechnungspreise anzuzweifeln. Die Verrechnungspreise entsprechen der Brandbreite an zulässigen Preisen im Fremdvergleich und sind daher auch fremdüblich auf Basis eines externen Preisvergleichs (Vögele ua, Handbuch der Verrechnungspreise², D Tz 104; Macho ua, Verrechnungspreise kompakt, 128; Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 104). Die entsprechenden Preislisten der Dis-

tributoren wurden der BP bereits vorgelegt.

5. Auch in einem internen Preisvergleich sind die Verrechnungspreise plausibel und fremdüblich festgesetzt (Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 104 f; Vögele ua, Handbuch der Verrechnungspreise², D Tz 104). Nachfolgend werden die Rohertragsmargen der Bxx-Vertriebsgesellschaften in Österreich und Deutschland verglichen, wobei die deutschen Zahlen aus den veröffentlichten Jahresabschlüssen stammen und nicht adaptiert werden konnten:

Bxx Österreich	2010 T€	2009 T€	2008 T€	2007 T€	2006 T€
Umsatz	14.894	13.503	12.165	10.875	11.750
Materialaufwand	11.350	10.175	8.725	7.896	8.566
Rohertrag	4.036	3.328	3.440	2.979	3.184
Rohertragsmarge	26,2%	24,6%	28,3%	27,4%	27,1%
Betriebserfolg	197	114	- 421	- 389	- 62

Bxx Deutsch- land	2008 T€	2007 T€	2006 T€
Umsatz	97.527	92.269	81.926
Materialaufwand	70.495	65.954	56.859
Rohertrag	27.032	26.315	25.067
Rohertragsmarge	27,7%	28,5%	30,6%
Betriebserfolg	921	774	793

Aus dieser Aufstellung ist erkennbar, dass in Deutschland und Österreich (abhängig vom Produktmix) praktisch die gleichen Rohertragsmargen zur Verfügung stehen. In Deutschland wurden im Prüfungszeitraum angemessene Gewinne erzielt. Somit ergeben sowohl der interne als auch externe Preisvergleich, dass fremdübliche und daher steuerlich anzuerkennende Verrechnungspreise vorliegen.

Im Jahre 2009 konnte der Umsatz der Berufungswerberin ausgehend vom Umsatz 2007 von T€ 10.875 auf T€ 13.503 gesteigert werden, das entspricht einer Erhöhung von rund 24%. Gleichzeitig konnten kostenseitig Einsparungen erzielt werden, sodass im Jahr 2009 das EGT T€ 106 beträgt. Dies entspricht einer Eigenkapitalrentabilität von rund 83% und einer Gesamtkapitalrentabilität von rund 2,8%. Für das Jahr 2010 werden eine Eigenkapitalrentabilität von rund 72% und eine Gesamtkapitalrentabilität von rund 6,2% erwartet. Diese Ergebnisverbesserung ist ausschließlich auf eine Erhöhung des Umsatzes durch eine verstärkte Bearbeitung des Marktes sowie auf Einsparungen bei den Kosten zurückzuführen. Die Verrechnungspreissystematik hat sich gegenüber den Vorjahren im Wesentlichen nicht geändert. Die deutsche Vertriebsgesellschaft hat im Jahr 2008 bei einem Umsatz von rund € 97,5 Mio. ein EGT von rund € 0,8 Mio. erzielt. Dies entspricht einer Umsatzrentabilität von 0,8%, einer Eigenkapitalrentabilität von rund 16% und einer Gesamtkapitalrentabilität von rund 2,3 %. Im Jahr 2008 war jedoch in Österreich eine verstärkte Konkurrenzsituation, welche auch daraus ersichtlich ist, dass die unmittelbaren Mitbewerber in Österreich im Jahr 2008 ebenfalls Verluste erwirtschaftet haben.

Die Jahre 2009 und 2010 zeigen, dass mit den verwendeten fremdüblichen Verrechnungspreisen ein angemessener Gewinn und auch eine angemessene Rendite erzielt werden können. Im Jahr 2010 ist die Umsatzrentabilität in Österreich deutlich höher als in Deutschland.

6. Die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise ergibt sich auch aus dem vorgelegten Verrechnungspreisbericht: Die Verrechnungspreise wurden anhand der Zahlen der Amadeus-Datenbank für vergleichbare Gesellschaften (Großhandel mit EH) analysiert und verprobt (Macho ua, Verrechnungspreise kompakt, 134; Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 105; Macho/Steiner, taxlex 2005, 369). Diese Analyse ergab die folgenden Rotertragsmargen: 5,39% für das Lower Quartile, 12,42% für das Median Quartile und 21,58 % für das Upper Quartile. Die etwas höhere Rotertragsmarge der Berufungswerberin von durchschnittlich rund 27% ist deshalb gerechtfertigt, weil das Top-Premium-Service-Segment erreicht und erhalten werden soll. Im Übrigen wird auf den vorgelegten Verrechnungspreisbericht verwiesen.

7. Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass die Verrechnungspreise legis artis ermittelt wurden, fremdüblich und daher auch steuerlich anzuerkennen sind. Die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise wurden mehrfach verplausibilisiert und verprobt (interner und externer Preisvergleich, Amadeus-Auswertung, Bilanzanalysen usw.). Wird eine begründete und plausible Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise gewählt, so ist diese nach der herrschenden Auffassung von der Finanzverwaltung anzuerkennen (Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 112; Macho ua, Verrechnungspreise kompakt, 113 f).

8. Eine Vorlage der Jahresabschlüsse der Bx AG, Gg, ist nicht möglich, weil die Muttergesellschaft diese der Berufungswerberin nicht zur Verfügung stellt. Die Berufungswerberin hat keinen Anspruch auf die Ausfolgung des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens (Göschl in Lang, Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht, 395 f). Abgesehen davon, dass die BP unmögliche und unzumutbare Unterlagen anfordert, ist der Jahresabschluss der Muttergesellschaft für die Ermittlung der Verrechnungspreise nach der Wiederverkaufspreismethode (im Übrigen auch für die Kostenaufschlagsmethode) nicht erforderlich. Es stehen eine Reihe anderer Informationen und Methoden zur Überprüfung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise zur Verfügung, welche die belangte Behörde nicht weiterverfolgt hat. Die Vorlage ist daher zur Wahrheitsfindung nicht erforderlich und daher unverhältnismäßig (Urtz in Lang ua, FS Loukota, 604; Göschl in Lang, Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht, 395 ff). Die Verrechnungspreise können auf andere Weise ermittelt und verprobt werden, sodass der Jahresabschluss der Konzernmutter nur dem überzogenen Wissensbedürfnis der BP dient (Harant/Macho, taxlex 2009, 435). Müssen die Kalkulationsgrundlagen der Muttergesellschaft nicht offen gelegt werden (Toifl, SWI 2001, 366 unter Hinweis auf die BFH-Judikatur), so gilt dies auch für die Jahresabschlüsse derselben, vor allem auch deswegen, weil die Wiederverkaufspreismethode nicht an den Gewinn der Muttergesellschaft, sondern an die fremdüblichen Handelsspannen anknüpft. Von der Berufungswerberin wurden alle Informationen zur Ermittlung der Verrechnungspreise nach der Wiederverkaufspreismethode offen gelegt. Die belangte Behörde verlangt rechtlich Unmögliches und Unzumutbares und stößt damit an die Grenzen der erhöhten Mitwirkungspflicht. Offenlegungspflichtig sind nur die abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte (Göschl in Lang, Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht, 395 ff).

9. Die Behauptung des Fachbereiches, ein dreijähriger Verlustzeitraum einer Vertriebsgesellschaft sei dauerhaft und daher steuerlich nicht anzuerkennen, widerspricht der herrschenden Auffassung. Auch der BFH hat ausgesprochen, dass ein dreijähriger Verlustzeitraum grundsätzlich anzuerkennen ist

(ebenso Macho ua, Verrechnungspreise kompakt, 193; Harant/Macho, taxlex 2009, 433 f). Dies muss nicht nur für Anlaufverluste, sondern auch für Maßnahmen bei der Umsetzung einer Wachstumsstrategie gelten (Macho ua, Verrechnungspreise kompakt, 137 und 190 ff). Zudem sind die Verluste der Jahre 2006 bis 2008 - wie bereits ausgeführt - nicht wegen der zu hohen Verrechnungspreise, sondern aufgrund der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (zB verstärkte Konkurrenzsituation) und wegen Managementfehlern (Umsatzrückgänge, Erhöhung der Personalkosten und der sonstigen Aufwendungen etc.) entstanden. Mit dem Austausch der Geschäftsführung und der strategischen Neuausrichtung der Gesellschaft hat sich der Bxx-Konzern fremdüblich verhalten und die Berufungswerberin mit dem neuen Geschäftsführer wieder zu einem Gewinnbetrieb entwickelt.

10. Da das angewendete Wiederverkaufspreisverfahren als Standardmethode für Vertriebsgesellschaften gilt und fremdübliche sowie begründete Wertansätze verwendet werden, ist es völlig unverständlich, warum der Fachbereich auf die Kostenaufschlagsmethode wechselt, die auf den gegenständlichen Fall überhaupt nicht passt. Ferner ist völlig unklar, wie die Kosten ("Cost") ermittelt wurden. Die "cost" sind nicht definiert, nicht nachvollziehbar und auch bei Anwendung des Kostenaufschlagsverfahrens methodisch und inhaltlich grundlegend falsch. Nicht nur die Kostenaufschlagsmethode wurde willkürlich gewählt, sondern auch der Zuschlagsatz von 10% wird in keiner Weise begründet und ist daher nicht nachvollziehbar. Ferner ist nicht einmal im Ansatz erkennbar, welche Überlegungen dem Fachbereich zugrunde liegen. Die belangte Behörde wäre nach dem Amtswegigkeitsgrundsatz zu einer objektiven Ermittlung des Sachverhaltes und zu einer schlüssigen Begründung der Überlegungen verpflichtet gewesen.

11. Wendet man eine durchschnittliche Gewinnerhöhung der GBP von T€ 400 lt. BP-Bericht auf das Jahr 2009 an, so würde sich im gegenständlichen Fall eine absolut überzogene und wirtschaftlich nicht begründbare Eigenkapitalrentabilität von rund 397% (ohne Gewinnerhöhung rund 83%) und eine überschießende Gesamtkapitalrentabilität von rund 12,2% (ohne Gewinnerhöhung rund 2,8%) ergeben. Auch aus diesen Überlegungen ist die Gewinnzurechnung der belangten Behörde wirtschaftlich nicht begründbar und willkürlich.

12. Aus dem BP-Bericht ist ersichtlich, dass sich die BP bei ihren Ermittlungen auf die nicht vorgelegten Jahresabschlüsse der Konzernmutter und auf die Verluste der Berufungswerberin im Prüfungszeitraum beschränkt hat. Weitere Ermittlungen wurden von der BP offenbar nicht vorgenommen. Außer den lapidaren Behauptungen, die Rolle der Konzernmutter in der Wertschöpfungskette sei unklar und der Verrechnungspreisbericht sei nicht überprüfbar, hat sich die BP mit dem Fall überhaupt nicht auseinandergesetzt. Dies zeigt sich allein daran, dass im BP-Bericht überhaupt keine Fakten genannt werden, welche der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise entgegenstehen könnten. Klar unzulässig ist die Methode des Fachbereiches, dass ein bestimmter Gewinn der Berufungswerberin gewünscht und auch der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Wie bereits ausgeführt, sind die Verrechnungspreise fremdüblich. Darüber wurden auch die entsprechenden Dokumentationen in plausibler und schlüssiger Form vorgelegt. Vertritt die belangte Behörde eine andere Auffassung, so trägt diese die Beweislast für das Vorliegen eines Steueranspruches (StoI, BAO, 1279). An diese Begründung sind gerade in diesem Fall hohe Anforderungen zu stellen. Die belangte Behörde trifft folglich die objektive Beweislast für die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise (Lahodny-Karner/Furherr, SWI 2002, 14 ff unter Verweis auf

die BFH-Rechtsprechung; BFH 17.10.2001, I R 103/00), keinesfalls ist es ausreichend, dass alle Informationen und Unterlagen der Berufungsweberin willkürlich als nicht glaubhaft bezeichnet werden (obwohl die Vermutung der Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen gilt) und durch eine Wunschbesteuerung des Fachbereiches ohne nachvollziehbare Begründung ersetzt wird. Auch bei einer (von der belangten Behörde behaupteten, von der Berufungswerberin aber bestrittenen) Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht, darf die Finanzbehörde nicht beweislose Gegenbehauptungen und unbewiesene Annahmen gegenüberstellen (Urtz in Lang ua, FS Loukota, 604).

13. Auch die Behauptungen des Fachbereiches zur Firma Ts, dass die Berufungswerberin die Produkte direkt von der Firma Ts (unter Ausschaltung der Konzernmutter) kaufen solle und die Firma Ts auch Entwicklungsaufgaben für die Konzernmutter übernehme, deutet auf ein fehlerhaftes Verständnis der BP über die Konstruktion einer Vertriebsgesellschaft (Eigenhändler) hin (Bernegger ua, Handbuch Verrechnungspreise, 453). Auch der Umstand, dass bei den "cost" nur ein Teil der effektiven Kosten angesetzt wurden, verstärkt den Verdacht einer solchen Fehlinterpretation. Jedenfalls wird der überwiegende Teil der Funktionen in der Gg ausgeübt (Markenrechte, Pflege der Markenrechte, Erfindung, Patente, Forschung und Entwicklung, Strategie, Produktion usw.).

14. Unrichtig ist auch die Behauptung, die BP habe Unterlagen und Informationen zu den Verrechnungspreisen mehrfach urgiert. Die Anforderungen der BP haben sich grundsätzlich auf den Jahresabschluss der Konzernmutter beschränkt. Außer dem Jahresabschluss der Konzernmutter wurden alle angeforderten Unterlagen zur Verfügung gestellt. In der Schlussbesprechung hatte die Berufungswerberin überhaupt keine Ahnung, welche Feststellungen der GBP konkret im Raum stehen und welche steuerlichen Auswirkungen sich daraus ergeben. Daher hat die belangte Behörde das Recht auf Parteigehör in krasser Weise verletzt. Es konnte keine Stellungnahme zu den behördlichen Sachverhaltsannahmen und zum Ergebnis des Beweisverfahrens abgegeben werden (Ritz, BAO³, § 115 Tz 14). Die Berufungswerberin ist vom Ablauf und von den Ergebnissen der Außenprüfung aus den dargelegten Gründen massiv überrascht, sodass auch eine Verletzung des "Überraschungsverbotes" vorliegt (Ritz, BAO³, § 115 Tz 16). Ebenso liegt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften vor, weil keine nachvollziehbare Begründung des Bescheides vorliegt und die Körperschaftsteuerbescheide überhaupt keine Begründungen enthalten. Es fehlen vor allem konkrete Sachverhaltsfeststellungen, eine schlüssige Begründung der vertretenen Rechtsauffassung sowie die Erwägungen zur Beweiswürdigung (Ritz, BAO³, § 93 Tz 10).

Die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer 2010 wurde auf Grundlage der Planrechnung 2010 ermittelt:

Ermittlung Vorauszahlung 2010**€**

<i>Voraussichtlicher Gewinn 2010</i>	<i>197.000,00</i>
<i>Verlustvortrag</i>	<i>- 147.750,00</i>
	<hr/>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>49.250,00</i>
<i>Körperschaftsteuer 2010</i>	<i>12.312,50</i>
<i>gerundet</i>	<i>12.300,00</i>

Nach einem Vorhalteverfahren des Finanzamtes (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 28. Oktober 2010 sowie das Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 26. November 2010, auf deren Ausführungen an dieser Stelle verwiesen wird) und nach Einbringung einer Vorlageerinnerung gemäß § 276 Abs. 6 BAO beim Finanzamt (vgl. Schriftsatz der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 20. Dezember 2010) legte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (dem Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2013 zog die steuerliche Vertretung der Bw. ihren im obgenannten Berufungsschriftsatz gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren:

In diesem Zusammenhang ist strittig, ob das Finanzamt die Wiederaufnahmen der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2006 bis 2008 zu Recht verfügt hat.

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162, sowie VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass sich die gegenständlichen Berufungen auch gegen die die Wiederaufnahmen bewilligenden Bescheide richten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides. Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Im Erkenntnis vom 12. Juni 1991, 90/13/0027, erschien es dem Verwaltungsgerichtshof ausreichend, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war (siehe dazu Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 2 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. dazu Ritz, BAO⁴, § 303 Tzen 7 ff bzw. 13 ff, und die dort zit. VwGH-Judikate).

Auftauchende Zweifel für sich allein oder bloße Vermutungen rechtfertigen im Übrigen einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht; sie können nur dazu führen, weitere (neue) Ermittlungen durchzuführen, mit dem Ziel, die Zweifel in einem einwandfreien Beweisverfahren zu Tatsachen zu erhärten (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 E 202, 203 bzw. 208 und die dort angeführten VwGH-Judikate).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 10).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes **das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits** zu enthalten.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern **auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel** dazustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3). Es muss **aktenmäßig erkennbar** sein, dass dem Finanzamt **Tatsachen nachträglich zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte** (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 E 173 und die dort angeführten VwGH-Judikate).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059), der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. zB auch UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03; UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03; UFS 31.5.2006, RV/0200-F/03; UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06).

Als Begründung für eine Wiederaufnahme ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides bzw. auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bzw. dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt ist bzw. sind und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen (vgl. VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 93 Rz 15; Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2943).

Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185), wobei jedoch diese Ermessensübung im Berufungsverfahren sanierbar ist (vgl. ÖStZ 1995, 359 ff).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar" (abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3).

Es ist im Übrigen nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme **durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind** (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006; Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 18).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 10, und die dort zit. VwGH-Judikate).

Dem Spruch der hier in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide ist jeweils lediglich zu entnehmen, dass das (jeweilige) Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wird. Eine Bezeichnung des im konkreten Fall herangezogenen Tatbestandes (Erschleichungs-, Vorfragen- oder Neuerungstatbestand) fehlt.

Im konkreten Fall begründete das Finanzamt die strittigen Wiederaufnahmebescheide wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Damit legt das Finanzamt auch in der Begründung nicht dar, auf welchen Wiederaufnahmetatbestand es sich im konkreten Fall stützt.

Wie bereits oben dargelegt, ist ein bloßer Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht zwecks Begründung einer Wiederaufnahme grundsätzlich als zulässig zu erachten, allerdings können derartige im Prüfbericht bzw. einer Niederschrift getroffenen Feststellungen nur dann die Wiederaufnahme eines Verfahrens begründen, wenn in der Niederschrift bzw. im Prüfbericht tatsächlich entsprechende Feststellungen getroffen wurden, die die Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens rechtfertigen (taugliche Wiederaufnahmegründe) und sich anhand der dort getroffenen Feststellungen zweifelsfrei feststellen lässt, welchen Tatbestand die Behörde mit den getroffenen Feststellungen als verwirklicht ansieht (vgl. dazu auch UFS 16.3.2012, RV/0473-F/10).

Eine Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die in den Wiederaufnahmebescheiden verwiesen wird, findet sich weder im Körperschaftsteuerakt noch im (elektronisch zur Verfügung stehenden) Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Im gegenständlichen BP-Bericht vom 1. September 2010 wurde abschließend unter "Prüfungsabschluss" lediglich § 303 Abs. 4 BAO angeführt und hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf den gesamten Inhalt der Textziffern 1 bis 3 ("Verrechnungspreise") des Berichtes verwiesen. Anhand dieser Feststellungen bringt das Finanzamt zweifelsfrei zum Ausdruck (vgl. Tz 2 letzter Satz des BP-Berichtes), dass es die gegenständlichen Wiederaufnahmen auf den Neuerungstatbestand (Hervorkommen neuer Tatsachen) stützt.

Wenn das Finanzamt jedoch davon ausgeht, dass die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist, so ist diesen Überlegungen entgegenzuhalten, dass es in diesen Textziffern an einem Hinweis darauf fehlt, welche konkrete Feststellungen die gegenständlichen Wiederaufnahmen tragen. Es hat keine konkrete für die jeweilige Wiederaufnahme bzw. für den Spruch des anderslautenden Bescheids bedeutsame, erst im Zuge der Prüfung neu hervorgekommene Tatsache als solche benannt. Es hat nicht - wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert - unmissverständlich dargelegt, welche Tatsachen auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Hinsichtlich der Frage, ob diese strittigen Prüfungsfeststellungen (Textziffern 1 bis 3 des gegenständlichen Berichtes) auch taugliche Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 4 BAO umfassen, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Überlegungen der steuerlichen Vertretung der Bw. beizupflichten, wonach die Betriebsprüfung bzw. das Finanzamt außer der behaupteten These, wonach eine Vertriebsgesellschaft nur dann fremdüblich handle, wenn diese Gewinne erwirtschaftete, und den näheren Erläuterungen derselben keine konkreten Tatsachen oder Sachverhaltselemente, insbesondere auch nicht zur Verrechnungspreisgestaltung, angeführt habe, Thesen, rechtliche Beurteilungen, wirtschaftliche Einschätzungen oder bloße Mutmaßungen keine Tatsachen seien und das tragende Argument des Finanzamtes, nämlich dass in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils Verluste erwirtschaftet worden seien, Tatsachen seien, die der Abgabenbehörde nicht erst im Rahmen der Außenprüfung, sondern bereits bei der jeweiligen erstmaligen Veranlagung zur Körperschaftsteuer bekannt gewesen seien. Dem gemäß § 150 BAO erstatteten Prüfungsbericht sind keine (entscheidungs wesentlichen) Feststellungen zu entnehmen, die über den der Abgabenbehörde bereits im Veranlagungsverfahren bekannten Sachverhalt hinausgehen bzw. welche als neu hervorgekommene Tatsachen beurteilt werden könnten. Von Seiten des Finanzamtes gezogene Schlussfolgerungen, vorgenommene Einschätzungen bzw. Mutmaßungen sind für sich alleine keine "Tatsachen" und rechtfertigen keine Wiederaufnahme. Das Finanzamt hat es unterlassen, diesbezügliche Annahmen auch durch entsprechende (neu hervorgekommene) Sachverhaltsdarstellungen zu untermauern. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung bzw. eine Änderung der rechtlichen Beurteilung eines offen gelegt gewesenen Sachverhaltes stellen - wie bereits oben erwähnt - keine als neu hervorgekommen anzusehende Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO dar.

Mangels einer im Sinne obiger Ausführungen notwendigen qualifizierten Darstellung eines die jeweilige Wiederaufnahme rechtfertigenden Grundes bzw. mangels tragfähig begründeter Wiederaufnahme der Verfahren war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2) Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008:

Da - wie oben dargelegt - die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide einschließlich der dort angegebenen Verweisquellen keine taugliche Begründungen enthielten und damit die in Rede stehenden amtswegigen Wiederaufnahmen nicht auf gesetzmäßige Weise zustande gekommen sind, sich damit das diesbezügliche Berufungsbegehren als berechtigt erwies und den Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 stattzugeben war und die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide zu erfolgen hatte, treten die Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2006 bis 2008 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die mit diesen Wiederaufnahmebescheiden verbundenen Sachbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 (datiert mit 8. September 2010) scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 5. Dezember 2008, vom 10. November 2008 bzw. vom 21. Jänner 2010 leben wieder auf.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid (hier: die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 8. September 2010) ersatzlos aufgehoben, so wird die diesbezügliche Berufung unzulässig. Sie ist folglich als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 273 Tz 12).

3) Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2010 und Folgejahre:

Hinsichtlich der Berufung betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2010 und Folgejahre ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Körperschaftsteuer Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird auf Grund der Körperschaftsteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach den in § 45 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Regeln berechnet (ESt-Schuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf die veranlagte ESt entfallen; Erhöhung dieses so ermittelten Betrages um 4%, wenn die Vorauszahlungen erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt; Erhöhung um weitere 5%, wenn die Vorauszahlung erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt).

Im Sinne dieser Gesetzesstelle hat das Finanzamt mit Bescheid vom 8. September 2010 die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2010 und Folgejahre vom Ergebnis des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Körperschaftsteuerbescheides 2008 ebenfalls vom 8. September 2010 mit 130.000,00 € festgesetzt.

Die Ermessensübung wurde vom Normzweck - die Höhe der Vorauszahlungen soll möglichst zeitnah erfolgen und der bei der Veranlagung festgesetzten Steuer nahe kommen - und Aspekten der Verwaltungsökonomie (Vermeidung unnötiger Buchungen) geleitet. Eine Rechtsverletzung ist nicht erkennbar.

Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren (§ 45 Abs. 3 EStG 1988).

Nach § 45 Abs. 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Mit Berufungsschriftsatz vom 15. Oktober 2010 hat die steuerliche Vertretung der Bw. beantragt, die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2010 auf Grundlage der Planrechnung 2010 mit 12.300,00 € festzusetzen.

Der hier angefochtene Vorauszahlungsbescheid 2010 beruhte - wie oben ausgeführt - offensichtlich auf dem aufgrund der strittigen Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen neuen Sachbescheid zur Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2008 vom 8. September 2010.

Nachdem nun dieser neue Sachbescheid aufgrund oben stehender Ausführungen ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, werden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2010 und Folgejahre im Sinne der oben genannten Gesetzesstelle (§ 45 Abs. 4 EStG 1988) im Umfang des oben dargestellten Antrages der Bw. mit 12.300,00 € festgesetzt.

Die Ermessensübung wurde vom Normzweck - die Höhe der Vorauszahlungen soll möglichst der bei der Veranlagung festgesetzten Steuer nahe kommen - und Aspekten der Verwaltungsökonomie (Vermeidung unnötiger Buchungen) geleitet.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Dezember 2013