



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Wien

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/0228-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien1, vertreten durch A-Steuerberatung , Steuerberatungsgesellschaft, X-Strasse, Wien vom 22. Dezember 1993 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 4. November 1993 betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991, Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer zum 1. Jänner 1990, 1. Jänner 1991 und 1. Jänner 1992 nach der am 12. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstrasse 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 und 1990 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1990 werden aufgehoben.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 sowie gegen die Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1991 und ab dem 1. Jänner 1992 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgaben betragen:

	Schilling	Euro
Körperschaftsteuer 1989	647.940,00	47.087,64
Körperschaftsteuer 1990	1.841.036,00	133.793,30
Körperschaftsteuer 1991	1.246.178,00	90.563,29
Gewerbesteuer 1989	291.240,00	21.165,24
Gewerbesteuer 1990	1.256.831,00	91.337,47
Gewerbesteuer 1991	939.312,00	68.262,47
Vermögensteuer ab 1.1.1990	32.720,00	2.377,86
Vermögensteuer ab 1.1.1991	75.880,00	5.514,41
Vermögensteuer ab 1.1.1992	49.180,00	3.574,05

Entscheidungsgründe

I. Allgemeines:

Die Bw. wurde im Jahr 1978 als A-GmbH gegründet. Der Firmenname wurde im Jahr 1991 auf B-GmbH geändert. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. Februar 1997 wurde die formwandelnde Umwandlung in eine Aktiengesellschaft gemäß § 245 ff AktG beschlossen und der Firmenwortlaut auf Bw. geändert.

Der satzungsgemäße Betriebsgegenstand der Bw. (in der Folge: Bw.) ist "die Erzeugung, die Herstellung, der Handel, die Installation und die Wartung von elektrischen und elektronischen Geräten und Bauteilen und Software".

Der tatsächliche Geschäftsbereich der Bw. umfasst vor allem die Entwicklung und das Anbieten von individuellen technischen Kommunikationslösungen wie zB Telephon, Fax, SMS, email, e-commerce für Großbetriebe der verschiedensten Branchen. Die Bw. hat laut eigener Darstellung auf ihrer internet-homepage Kunden vor allem im Branchenbereich Finance/Financial Services (Banken, Versicherungen und andere), Telekommunikation (inkl. Service Provider), Manufacturing (klassische Industriebetriebe), Transport national und international.

II. Betriebsprüfung:

Bei der Bw. wurde eine die Abgabenziträume 1989 bis 1991 betreffende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dabei wurde unter anderem festgestellt:

Die Bw. sei im Prüfungszeitraum in Italien, Belgien, Griechenland, Schweden und den USA zumindest zu 50 % an Tochtergesellschaften beteiligt gewesen, welche als Vertriebsgesellschaften für die von der Bw. hergestellten Produkte fungierten.

Im Zuge der Gründung der Tochtergesellschaften seien von der Bw. Aufwendungen dieser Gesellschaften übernommen worden. Dabei handle es sich vorwiegend um Lohnaufwendungen, Telefon-, Kommunikations-, Personalfindungs-, Marketing-, Vertriebs-, Übersetzungs-, Anlaufkosten und um Verlustübernahmen.

Grundsätzlich können Aufwendungen nach Ansicht der Betriebsprüfung nur in dem Land geltend gemacht werden, in welchem sie angefallen sind.

Die Übernahme dieser Kosten sei von der Bw. damit begründet worden, dass die Aufwendungen ausschließlich im Interesse der Bw. getätigt worden seien, da eine neue Markterschließung letztendlich der Bw. als Muttergesellschaft zugute komme.

Die Betriebsprüfung stellte jedoch fest, dass keine Vereinbarungen mit den Tochtergesellschaften bestanden hätten, welche die Höhe und die Art der zu übernehmenden Kosten klar abgrenzen und den Zeitraum der Markteinführung genauer definieren.

Dem Einwand der Bw., dass sie nicht nur Aufwendungen der Tochtergesellschaften, sondern auch Aufwendungen von Vertriebsgesellschaften, an denen keine Beteiligung bestand (Italien vor 1990, Frankreich) übernommen habe, hielt die Betriebsprüfung entgegen, dass diese Kosten nur „mit dem Hintergedanken der in Bälde erfolgenden Beteiligung an diesen Unternehmen“ übernommen worden seien.

Die von der Bw. für die Tochtergesellschaften übernommenen Aufwendungen wurden daher nicht anerkannt.

Die Betriebsprüfung zog jedoch in Betracht, dass es gemäß Z 42 b und 43 des OECD - Berichts über Verrechnungspreise aus 1979 unbestritten sei, dass während der Anlaufphase eines neu gegründeten Unternehmens und der damit verbundenen Einführung von Waren in einen neuen Markt Verluste entstehen können. Die derart entstandenen Verluste könnten durch die Muttergesellschaft nur insoweit gemildert werden, als die Verrechnungspreise in einem Einführungszeitraum von maximal drei Jahren herabgesetzt werden. Denn dadurch werde der Gewinn des Herstellers, auf längere Sicht gesehen, erhöht.

Die Betriebsprüfung setzte daher zugunsten der Bw. entsprechend den og. Regeln des OECD-Berichtes 1979 die Umsätze ("Verrechnungspreise") der Bw. mit ihren Tochtergesellschaften um 30 % herab. Soweit die übernommenen Kosten betragsmäßig den Herabsetzungsbetrag (= 30 % des Umsatzes der Bw. mit der jeweiligen Tochtergesellschaft) überstiegen, wurden entsprechende Forderungen an die Tochtergesellschaften in die Bilanz der Bw. eingestellt:

ITALIEN	1990	
Umsatz	3.013.000,00	
davon 30 %	903.900,00	
übernommene Kosten	961.000,00	
Forderung	57.100,00	
BELGIEN	1990	1991
Umsatz	1.459.000,00	1.439.000,00
davon 30 %	437.700,00	431.700,00
übernommene Kosten	1.388.000,00	952.000,00
Forderung	950.300,00	520.300,00
GRIECHENLAND	1989	1990

Umsatz	145.000,00	133.000,00
davon 30 %	43.500,00	39.900,00
übernommene Kosten	490.382,00	376.419,00
Forderung	446.882,00	336.519,00
USA	1991	
Umsatz	1.135.000,00	
davon 30 %	340.500,00	
übernommene Kosten	1.403.903,00	
Forderung	1.063.403,00	
SCHWEDEN	1990	1991
Umsatz	0,00	308.000,00
davon 30 %	0,00	92.400,00
übernommene Kosten	403.032,00	1.828.475,00
Forderung	403.032,00	1.736.075,00

Insgesamt stellte die Betriebsprüfung Forderungen in nachstehender Höhe in die Bilanz ein:

	1989	1990	1991
ITALIEN		57.100,00	
BELGIEN		950.300,00	520.300,00
GRIECHENLAND	446.882,00	336.519,00	
USA			1.063.403,00
SCHWEDEN		403.032,00	1.736.075,00
SUMME	446.882,00	1.746.951,00	3.319.778,00

Diese Forderungen wurden von der Betriebsprüfung bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.1.1990, 1.1.1991 und 1.1.1992 als Aktivposten berücksichtigt.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren nachstehende Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991:

Körperschaftsteuer	1989	1990	1991
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.199.264,00	6.187.538,00	6.655.066,00
Sonderausgaben	- 39.430,00	- 46.570,00	- 102.340,00
Einkommen	2.159.834,00	6.140.968,00	6.552.726,00
Einkommen gerundet	2.159.800,00	6.141.000,00	6.552.700,00
Körperschaftsteuer (30%)	647.940,00	1.842.300,00	1.965.810,00
Anrechenbare Steuer		- 1.264,00	
Abgabenschuld	647.940,00	1.841.036,00	1.965.810,00
Gewerbesteuer	1989	1990	1991
Gewinn aus Gewerbebetrieb	2.199.264,00	6.187.538,00	6.655.066,00
+ § 7 Zif.6 GewStG	+ 1.286.668,00	+ 2.513.280,00	+ 2.293.280,00
- § 8 Zif. 2 GewStG	- 1.151.078,00		
Gewerbeertrag	2.334.854,00	8.700.818,00	8.948.346,00
Fehlbeträge	- 385.362,00		
verbleibender Gewerbeertrag	1.949.492,00		
abgerundet	1.949.400,00	8.700.800,00	8.948.300,00
Einheitlicher Steuermeßbetrag	87.723,00	391.536,00	402.673,00
Hebesatz	332 %	321 %	320 %
Gewerbesteuer	291.240,00	1.256.831,00	1.288.554,00

Weiters wurde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung der Einheitswert des Betriebsvermögens und die Vermögensteuer ab dem 1.1.1990, dem 1.1.1991 und dem 1.1.1992 wie folgt festgestellt:

	1.1.1990	1.1.1991	1.1.1992
Einheitswert des BV	4.429.000,00	10.626.000,00	10.626.000,00
Vermögensteuer	39.860,00	95.630,00	95.630,00

III. Berufung:

Die Bw. erhab gegen die og. Bescheide Berufung und bekämpfte mit folgender Begründung die Aktivierung der og. Forderungen im Gesamtbetrag von S 5.513.611,00 und die sich daraus ergebenden Abänderungen:

1.) Fremdvergleich:

Der Vertrieb und die Wartung der in Österreich hergestellten elektronischen Geräte werde sowohl über ausländische Tochtergesellschaften als auch über Fremdfirmen, an denen keine Beteiligung besteht, durchgeführt.

Die Tätigkeit der ausländischen Tochtergesellschaften bestehe ausschließlich im Vertrieb der in Österreich hergestellten elektronischen Geräte.

Für die Markteinführung dieser Geräte seien je nach Land verschieden lange behördliche Bewilligungsverfahren sowie unterschiedliche Markterschließungszeiten notwendig. Da diese Geräte klassische Investitionsgüter und die Abnehmer überwiegend Großkunden seien, sei bei diesem Abnehmerkreis von einer durchschnittlichen Entscheidungszeit von zwölf und mehr

Monaten vom Start einer Vertriebstätigkeit bis zur Entscheidung über den Ankauf eines solchen Systems auszugehen.

In diesen Perioden würden sowohl bei der Tochtergesellschaft als auch bei fremden Vertriebspartnern entsprechend hohe Vertriebskosten anfallen. Die Bw. habe sich jeweils im Einzelfall bereit erklärt, diese Kosten nur im notwendigen Ausmaß zu ersetzen.

Ihr sei es dabei ausschließlich um den Aufbau eines Vertriebsnetzes für Europa und die USA und nicht um den Aufbau eigenwertiger und eigenständiger Beteiligungen gegangen. Die Kostenzuschüsse seien ausschließlich gewährt worden, um das Geschäft der Bw. zu stützen bzw. auszuweiten und hätten keinesfalls dazu gedient, eigenständige Beteiligungswerte aufzubauen.

Im Gegensatz zur Behauptung der Betriebsprüfung hätten sehr wohl konkrete Vereinbarungen mit fremden Vertriebspartnern und mit Tochtergesellschaften über Kostenzuschüsse bestanden, welche im Betriebsprüfungsverfahren auch vorgelegt worden seien.

Dass es der Bw. nur um den Aufbau eines Vertriebsnetzes gegangen sei, zeige auch die Tatsache, dass sie in den Fällen, wo Kostenzuschüsse nicht zu entsprechenden Umsätzen führten, die Aktivitäten in diesen Ländern eingestellt und die Beteiligungen wieder aufgegeben habe (Schweden und Griechenland).

In den Ländern, wo Aktivitäten fortgeführt wurden (zB Belgien und Italien), sei es durch Kostenzuschüsse zu entsprechenden Umsatzausweitungen der Bw. gekommen.

Dies und die Tatsache, dass Italien und Belgien trotz der Kostenzuschüsse keine Gewinne erzielt hätten, würden beweisen, dass der Gewinn aus den Umsätzen an diese Länder ausschließlich der Bw. zugeflossen sei.

Fremde Vertriebspartner seien in Italien und Frankreich (Anmerkung: in beiden Fällen vor 1990) tätig gewesen. Die diesen Firmen gewährten Zuschüsse seien weder rückgezahlt noch in irgendeiner Form in Beteiligungen überführt worden. Das Argument des Finanzamtes, dass die Kostenübernahmen nur mit dem Hintergedanken der in Bälde erfolgenden Beteiligung eben an diesen fremden Unternehmen gewährt worden seien, entbehre jeder Grundlage.

Der im Jahr 1989 an die französische (Fremd)firma gewährte Zuschuss sei von der Finanzbehörde als Betriebsausgabe anerkannt worden.

In Italien sei ebenfalls 1989 ein Zuschuss gewährt worden, als noch keine Beteiligung der Bw. an der italienischen Fremdfirma bestanden habe. Die Beteiligungsabsicht sei erst im ersten Quartal 1990 gefasst worden.

Warum der vorhandene Fremdvergleich von der Finanzbehörde nicht berücksichtigt wurde, sei nicht nachvollziehbar.

Weiters verwies die Bw. auf das Urteil des BFH vom 17.2.1993, I R 3/92 betreffend § 8 d KStG. Demnach habe in einem ähnlich gelagerten Fall der BFH bei zwölf inländischen Importeuren die Branchenüblichkeit der Aufteilung der Markterschließungskosten zwischen ausländischem Exporteur und inländischem Vertriebsunternehmen festgestellt. Ein Verzicht der Tochtergesellschaft auf die Kostenübernahme durch die Muttergesellschaft könne sogar zu einer verdeckten Gewinnausschüttung zugunsten der Muttergesellschaft führen, wenn bei Einführung eines neuen Produktes innerhalb eines überschaubaren Kalkulationszeitraumes und unter Berücksichtigung von eventuellen Anlaufverlusten kein Gesamtgewinn zu erwarten ist. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Vertriebsgesellschaft würde nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben, wenn er daraus bei vorsichtiger und vorheriger kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung (bezogen auf das Produkt) für die GmbH einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann.

Der Bw. sei bei jeder neuen Markterschließung aufgrund der Wirtschaftlichkeitsanalysen klar gewesen, dass eine Vertriebstochtergesellschaft nur bei Übernahme von Markterschließungskosten in der Lage sein würde, in den folgenden Jahren ausgeglichen bzw. mit geringen Gewinnen abzuschließen. In den in Frage stehenden Ländern sei eine Kostenübernahme durch die Bw. geboten gewesen, da ansonsten nach der Anlaufphase und der weiteren Entwicklung bis 1992 ein beträchtlicher Gesamtverlust entstanden wäre. Hätte die Bw. auf die teilweise Übernahme der Markterschließungskosten verzichtet, hätte sie dadurch auf jede Umsatzausweitung verzichtet und würde inzwischen nicht mehr existieren.

2.) Forderungsaktivierung:

Die völlig willkürliche und undifferenzierte Vorgangsweise, global 30 % von den verrechneten Preisen abzuziehen, sei nicht akzeptabel. Die Finanzbehörde berücksichtige dabei nicht die besonders lang dauernde Einführungsphase der vertriebenen Investitionsgüter, in welcher anfänglich nur bescheidene Umsätze erzielbar seien. Weiters sei nicht berücksichtigt worden, dass in den einzelnen Ländern um bis zu 20 % unterschiedliche Enduser-Preise zum Tragen kommen, obwohl die Bw. an alle Abnehmer dieselben Preise verrechnet habe.

Auch erscheine die Vorgangsweise der Behörde unschlüssig, die Wirtschaftsjahre isoliert zu betrachten. Das habe zur Folge, dass zB im ersten Jahr hohe Vertriebskosten anfallen, daher nur ein geringer Teil des Kostenzuschusses abzugsfähig ist, im zweiten Jahr wesentlich höhere Umsätze und geringere Zuschüsse anfallen und daher wiederum nur ein kleiner Betrag als Betriebsausgabe abzugsfähig bleibt. Da sich ein Vertriebsaufwand erst nach einigen Jahren in

entsprechenden Erlösen der Bw. auswirken könne, sei, wenn überhaupt, eine "kumulative Betrachtung" durchzuführen.

Im übrigen werde insgesamt die Anwendbarkeit von Verrechnungspreisregeln bestritten. Diese sollten nur bei festgestellter Nichtfremdüblichkeit von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, nicht jedoch bei dem Grunde nach eindeutig angemessenen Geschäftsbeziehungen korrigierend wirksam werden.

Die von der Betriebsprüfung ausgewiesenen Differenzen zwischen den herabgesetzten Verrechnungspreisen (richtig: dem Herabsetzungsbetrag der Verrechnungspreise) und den übernommenen Kosten seien nicht als Forderungen gegenüber den Tochtergesellschaften, sondern allenfalls als Erhöhung der Beteiligungswerte zu bilanzieren. In diesem Zusammenhang sei von der Betriebsprüfung überhaupt nicht untersucht worden, ob nicht bereits im Prüfungszeitraum entsprechende Abschreibungen vorzunehmen seien. Mittel, die einer Kapitalgesellschaft zugeführt werden, seien grundsätzlich als Einlage anzusehen und bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung könne bereits im Jahr der Zuführung ein abzugsfähiger Aufwand vorliegen.

Betreffend die Vertriebskosten in den USA führte die Bw. aus, für eine europäische Firma sei es sehr schwer, mit elektronischen Geräten am amerikanischen Markt Fuß zu fassen. Die zu erwartenden und geplanten Kosten für Marketing seien schon allein durch die verschiedenen und viel längeren Bewilligungsverfahren bzw. wegen der völlig anderen Marktsituation in den USA wesentlich höher als in jedem europäischen Land.

Im Fall von Schweden und Griechenland erübrigt sich nach Ansicht der Bw. eine Betrachtung über gerechtfertigte Kostenübernahmen, da bereits im Prüfungszeitraum die Aktivitäten stillgelegt bzw. die Beteiligung aufgegeben worden seien.

So sei die griechische Tochtergesellschaft bereits 1991 veräußert worden und daher sei die Forderung oder der Beteiligungsansatz im Jahr 1991 mit dem aktivierten Betrag von S 783.401,00 abzuschreiben.

Die schwedische Tochtergesellschaft sei Anfang 1992 nach Verhandlungen, die bereits 1991 stattfanden, stillgelegt und im Jahr 1993 endgültig veräußert worden. Daher sei auch in diesem Fall im Jahr 1991 eine Abschreibung von zumindest 80 % des ausgewiesenen Betrages, das sind S 1.711.285,00, durchzuführen.

Die belgische Gesellschaft hätte im Berufungszeitraum ohne die Kostenzuschüsse beträchtliche Verluste verzeichnet (sogar mit den Kostenzuschüssen sei 1991 ein Verlust vorgelegen), die in absehbarer Zeit nicht mehr ausgeglichen hätten werden können. Es sei daher

spätestens 1991 betreffend Belgien eine Teilwertabschreibung von zumindest 80 % des aktivierten Betrages, das sind S 1.176.480,00, durchzuführen.

Die Bw. beantragte daher alternativ,

- 1) die übernommenen Kosten für Tochtergesellschaften als Betriebsausgaben anzuerkennen oder
- 2) eine Verminderung der Verrechnungspreise um zumindest 60 % in der Einführungsphase von drei Jahren der Berechnung zugrunde zu legen und zusätzlich die Teilwertabschreibungen der einzelnen Beteiligungsansätze bzw. Länderforderungen wie folgt zu berücksichtigen:

Griechenland	783.401,00 (zur Gänze)
Schweden	1.711.285,00 (zu 80%)
Belgien	1.176.480,00 (zu 80%)

Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

IV. Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung:

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus, es seien im Prüfungsverfahren zwar Vereinbarungen vorgelegt worden. Aus diesen gehe jedoch nicht hervor, für welchen Zeitraum und bis zu welchem Betrag die Kosten von der Bw. übernommen werden.

V. Gegenäußerung der Bw.:

Die Bw. nahm in ihrer Gegenäußerung zu diesem Vorwurf länderweise wie folgt Stellung:

Belgien:

In der ersten (schriftlichen) Vereinbarung mit der belgischen Gesellschaft vom 1.6.1989 seien ausdrücklich der Betrag (bfr 3.000.000,00) und der Zeitraum ("für die Einführungszeit ab Geschäftsgründung") festgelegt worden.

Der Betrag sei mit mündlicher Vereinbarung für 1990 und 1991 um den Betrag von insgesamt bfr. 7.000.000,00 erweitert worden. Die Bw. legte eine schriftliche Bestätigung des Geschäftsführer der belgischen Gesellschaft vom 27. April 1994 über den Inhalt der mündlichen Vereinbarung vor.

Griechenland:

Die Bw. legte die ursprüngliche (schriftliche) Vereinbarung vom 20.12.1988 vor, aus welcher nach Ansicht der Bw. wiederum der Betrag und der Zeitraum hervorgehen.

Schweden:

Die Bw. legte eine schriftliche Bestätigung des ehemaligen Geschäftsführers der schwedischen Gesellschaft vom 27. April 1994 über den Inhalt der angeblich im Jahr 1990 mündlich getroffenen Vereinbarung vor.

USA:

Die Bw. legte eine schriftliche Bestätigung des Geschäftsführers der amerikanischen Gesellschaft vom 26. April 1994 über die angeblich im Jahr 1991 mündlich getroffene Vereinbarung vor.

Die Bw. führte dazu aus, dass die Vereinbarungen nicht für bestimmte Zeiträume begrenzbar gewesen seien, da es in der Natur der Einführung von neuen Produkten gelegen sein müsse, dass bestimmte starre Zeiträume den wirtschaftlichen Gegebenheiten und besonders den unterschiedlichen Situationen in den einzelnen Ländern notwendigerweise widersprechen müssten.

Im Wirtschaftsleben müsse eine Anpassung an sich laufend und unter den gegebenen Umständen auch formlos erfolgen können, wenn insgesamt Erfolge angestrebt werden sollen. Eine starre Beschränkung im Vorhinein könne wohl nur zu Misserfolgen führen und hätte die Ausweitung dieses österreichischen Unternehmens von vornherein verhindert.

Allerdings ergebe sich letztlich eine zeitliche Begrenzung und Beendigung der länderweisen „Bezuschussungsverhältnisse“ daraus, dass sie in jedem Fall betragsmäßig limitiert worden seien. Beweis dafür sei, dass in negativen Fällen Tochtergesellschaften wieder abgestoßen worden seien, wenn aufgrund der vergangenen Geschäftsentwicklung und der getroffenen Maßnahmen keine Erfolgsaussichten mehr gegeben waren.

VI. Zusammenfassung der Vereinbarungen:

Aus der Aktenlage ergibt sich zusammengefasst, dass im Berufungszeitraum folgende Vereinbarungen der Bw. mit den Vertriebstochtergesellschaften betreffend Kostenübernahmen bestanden:

ITALIEN:

Mit der italienischen Gesellschaft X-SRL (Y-Partner = Fremdfirma vor 1990) schloss die Bw. (= X) am 31. Mai 1989 folgenden schriftlichen Vertrag ab:

X declares to cover costs of Y-Partner for Sales, Marketing and Public Relations concerning the Y productline for the period from 1 July 1988 to 31 May 1989 up to a margin of Lit. 100.000.000,00--. Invoicing of this costs will be May 1989.

The Y-Partner agrees to make continued efforts for promoting Y.

Payment shall be effected at the latest till 31 Dec. 1989.

Diese Vereinbarung entspricht inhaltlich dem Absatz 1 der mit der deutschen Tochtergesellschaft Y-GmbH am 14. September 1989 getroffenen Vereinbarung, welche lautet:

1) X erklärt sich bereit, Kosten für Vertrieb, Marketing und Öffentlichkeitsarbeit (1.07.1989 - 31.11.1989) bis zu einem Maximalbetrag von DM 287.000,00 zu übernehmen. Die Abrechnung erfolgt zum 30.11.89.

2) Falls X solche Kosten tatsächlich übernimmt, behält X sich das Recht vor, in den folgenden Jahren Y-Deutschland mit anteiligen Entwicklungskosten und Lizenzen bis zur Höhe der übernommenen Kosten zu belasten, unter der Voraussetzung, dass Y-Deutschland in den folgenden Jahren Gewinne (vor Steuern) verzeichnet.

Mit der französischen Vertriebsgesellschaft I SARL (Y-Partner = Fremdfirma vor 1990) wurde am 10. Mai 1989 folgende Vereinbarung getroffen:

1) X declares to cover costs of Y-Partner for Sales, Marketing, Public relations and PTT Approval concerning the Y product line for the period from July 1st, 1988 to May 31st, 1989 up to a margin of FF 500.000,00. Invoicing of these costs will be May 31, 1989.

2) The Y-Partner agrees to make continued efforts for promoting Y .

3) Payment shall be effected 50% till June 30, 1989 and 50% till Dec.31,1989.

4) Z plans to open its own operations in France. If I reaches the quantity specified for exclusivity (as stated in the distribution contract), I has the right to join the Y France joint-venture with at least 30 %.

Die Bw. war erst ab 1990 an der italienischen Gesellschaft beteiligt. Ein schriftlicher Vertrag oder eine schriftliche Bestätigung über eine mündliche Vereinbarung liegen ab 1990 nicht vor, obwohl 1990 eine Kostenübernahme in Höhe von S 961.000,00 erfolgte.

Sowohl die Kostenübernahme für die deutsche Vertriebstochter bzw. die französische Vertriebsgesellschaft (Fremdfirma) als auch für die italienische Fremdfirma betreffend 1989 wurden seitens der Betriebsprüfung anerkannt. Erst die Kostenübernahme für die italienische Tochtergesellschaft aus 1990 in Höhe von S 961.000,00 wurde aberkannt.

GRIECHENLAND:

Mit Vertrag vom 20.12.1988 wurde mit der griechischen Vertriebstochter Y Communication Systems Ltd. (Y-Griechenland) vereinbart:

X assumes for the beginning period (starting with formation of Y-Griechenland) the initial loss to a maximum amount of drm 10.000.000,00.

In case that X assumes the initial loss from Y-Griechenland, X reserves the right to charge Y-Griechenland in following years for software licences and developing costs to the amount, which will be assumed by X from Y-Griechenland. X will charge Y-Griechenland with above mentioned amounts under the condition that Y-Griechenland will realize profits in the

following years.

Übersetzte Fassung:

*X übernimmt für die Einführungszeit ab Geschäftsgründung bis zur Höhe von maximal
drm 10.000.000,00 den bei Y-Griechenland anfallenden Anlaufverlust.*

*Für den Fall, dass solche Kostenübernahmen tatsächlich erfolgen, behält sich X das Recht vor,
in den folgenden Jahren Y-Griechenland mit anteiligen Entwicklungskosten und Lizzenzen bis
zur Höhe der übernommenen Kosten zu belasten, unter der Voraussetzung, dass Y-
Griechenland in den folgenden Jahren Gewinne verzeichnet.*

Mit schriftlicher Vereinbarung vom 15. Dezember 1990 wurde obiger Vertrag wie folgt abge-
ändert:

*The agreement of X and Y-Griechenland of 10 dec. 88 for assumption of initial loss of Y-
Griechenland by X is extended from a maximum amount of drm 10.000.000,00 to a total
maximum amount of drm 19.000.000,--.*

BELGIEN:

Am 1. Juni 1989 schloß die Bw. mit Y Belgium N.V. S.A. (Y-Belgien) folgenden – inhaltlich mit
der mit der griechischen Vertriebsgesellschaft getroffenen Vereinbarung vergleichbaren -
Vertrag ab:

- 1) *X kann für die Einführungszeit ab Geschäftsgründung bis zur Höhe von maximal
bfr 3.000.000,00 den bei Y-Belgien anfallenden Anlaufverlust übernehmen.*
- 2) *Für den Fall, dass solche Kostenübernahmen tatsächlich erfolgen, behält sich X das Recht
vor, in den folgenden Jahren Y-Belgien mit anteiligen Entwicklungskosten und Lizzenzen bis zur
Höhe der übernommenen Kosten zu belasten, unter der Voraussetzung, dass Y-Belgien in den
folgenden Jahren Gewinne verzeichnet.*
- 3) *Die Abrechnung der Beträge erfolgt mit 30.6. bzw. 30.9.1989 nach Vorlage der jeweiligen
Bilanzen.*

Dieser Vertrag gleicht inhaltlich der mit der griechischen Tochtergesellschaft getroffenen Ver-
einbarung.

Mit Schreiben vom 27. April 1994 bestätigte der Geschäftsführer von Y-Belgien, A, der Bw.
namens des Geschäftsführers B,

*I can confirm that the agreement between Y International and Y Belgium, made in 1989, was
verbally extended in 1990 for a total amount of BEF 7.000.000,00 and start-up costs were
invoiced in 1990 and 1991.*

SCHWEDEN:

Mit der schwedischen Tochtergesellschaft Y Svenska AB wurde keine schriftliche Vereinbarung getroffen.

Mit Schreiben vom 27. April 1994 bestätigte C als vormaliger Managing Director von Y Svenska AB der Bw. zu Handen Herrn B :

This is to confirm that the following agreement was formed verbally in March 1990 between Y International GesmbH and Y Svenska AB:

"Y International GesmbH will take over startup costs for the marketing of the Y product line in Sweden of the initial period of Y Svenska AB, if Y Svenska AB is not capable to cover the costs by own revenues."

Such costs were invoiced to Y International GesmbH in 1990/SKR 212.000,--) and in 1991 (SKR 950.845,-).

VEREINIGTE STAATEN:

Eine schriftliche Vereinbarung wurde nicht getroffen.

Die Tochtergesellschaft Y Corporation bestätigte durch D, President, der Bw. mit Schreiben vom 26. April 1994:

This is to confirm that the following agreement was made verbally in July 1991 between Y International GesmbH and Y Corporation.

1. Y International GesmbH will take over startup costs for marketing of the Y product line in the United States of Amerika to a maximum amount of US \$ 400.000,00.

2. If such costs are taken over then Y International GmbH has the right to charge Y Corporation with equivalent licence costs under the condition that Y Corporation is profitable in the following years.

VII. Vorhalteverfahren des UFS:

Die Bw. wurde vom unabhängigen Finanzsenat im Vorhalteweg aufgefordert, darzulegen, ob von den berufungsgegenständlichen Tochtergesellschaften die bei der Bw. angesetzten Forderungen als Verbindlichkeit anerkannt wurden und eine Vereinbarung über die Bezahlung der Verbindlichkeit getroffen wurde.

Weiters war zur Beurteilung der beantragten Teilwertabschreibungen anzuführen:

1) seit und bis wann die Beteiligungen an der belgischen und der schwedischen Tochtergesellschaft bestanden, mit wieviel Prozent die Bw. an den betreffenden Gesellschaften beteiligt war, wann zusätzliche Anteile (bis 1994) erworben wurden;

-
- 2) ob und in welcher Höhe in den Jahren von 1989 bis 1993 Teilwertabschreibungen der Beteiligungen an der belgischen und der schwedischen Gesellschaft vorgenommen wurden;
- 3) in welcher Höhe die betreffenden Gesellschaften (mit/ohne die strittigen Kostenübernahmen) in den Jahren 1989 bis 1993 Gewinne/Verluste laut Handelsbilanz/Steuerbilanz verzeichneten.
- 4) Die bei Verkauf der griechischen und der schwedischen Beteiligung von der Bw. erzielten Veräußerungserlöse und die steuerlichen Veräußerungsgewinne bzw. -verluste waren anzuführen. Die Verträge betreffend den Verkauf dieser Beteiligungen waren vorzulegen.
- 5) Die im Anhang zu den Jahresabschlüssen 1992 bis 1994 angeführten Abschreibungen im Betrag von S 611.528,61 (1992), S 313.858,83 (1993) und S 1.100.000,00 (1994) betreffend "Vertriebstöchter in Westeuropa" waren nach Vertriebsgesellschaften aufzugliedern.

Mit Schriftsatz vom 7. August 2006 führte die Bw. nach mehrmals gewährten Fristverlängerungen aus, entsprechende Forderungen der Bw. gegenüber den Tochtergesellschaften seien zu keiner Zeit geltend gemacht worden, da diese nicht durchsetzbar seien (S. 8 der Vorhaltsbeantwortung). Da die Feststellungen der Betriebsprüfung von der Bw. nie anerkannt worden seien, seien die diesbezüglichen Verbindlichkeiten (gemeint: bei den Tochtergesellschaften) weder angesetzt noch (gemeint: an die Bw.) bezahlt worden.

Die zu den beantragten Teilwertabschreibungen gestellten Fragen konnten von der Bw. nicht beantwortet werden.

Die Bw. brachte in ihrer Vorhaltsbeantwortung jedoch zum Ausdruck, dass ihrer Ansicht nach sämtliche Kostenübernahmen anzuerkennen seien:

- Die OECD - Verrechnungspreisgrundsätze 1995 würden als neuerer Erlass die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1979 ersetzen und seien auf den Berufungsfall anzuwenden.
- Gemäß Punkt 1.32, 1.33 und 1.34 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 habe das Produktionsunternehmen für das Vertriebsunternehmen, vor allem wenn dieses die Funktion eines bloßen Verkaufsvertreters erfülle, die vollen Kosten der Markteinführung zu tragen.
- Diese Kostenübernahme habe in zeitlicher Hinsicht solange zu erfolgen, als eine „expansive Marktstrategie“ verfolgt werde, also ohne im voraus gegebene zeitliche Beschränkung.
- Da also der Zeitraum der Markterschließung zeitlich nicht beschränkt sei und das Produktionsunternehmen sämtliche Kosten zu übernehmen habe, beschränken sich nach Ansicht der Bw. die Dokumentationspflichten auf die Dokumentation der vorgenommenen Kostenübernahmen und die im Zusammenhang mit den Kostenübernahmen erfolgten Zahlungen.

Dem Steuerpflichtigen darüber hinausgehend Dokumentationspflichten aufzuerlegen, wäre unverhältnismäßig und stände im Widerspruch zu den im OECD-Bericht niedergelegten Grundsätzen. Eine schriftliche Vereinbarung über den Zeitraum und die Höhe der Kostenübernahme sei daher weder zweckmäßig noch notwendig.

Das Finanzamt vertrat in seiner Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung die Auffassung, dass für die Auslegung innerstaatlichen Rechts die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze keine normative Bedeutung hätten. Daran ändere die Kundmachung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze als Erlass im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung nichts.

Weiters seien die neueren Verrechnungspreisgrundsätze aus dem Jahr 1995 bei der Auslegung älterer Doppelbesteuerungsabkommen (zB dem DBA Österreich-Griechenland aus dem Jahr 1972) nicht heranzuziehen.

Die Bw. legte mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2006 zur Rechtfertigung der beantragten Teilwertabschreibungen an der griechischen und der schwedischen Beteiligung die Abtretungsverträge über den Verkauf der Beteiligungen - betreffend die griechische Beteiligung in übersetzter deutscher Fassung und betreffend die schwedische Beteiligung in englischer Originalfassung - vor. Daraus ist ersichtlich:

Die griechische Gesellschaft wurde am 10. Mai 1988 mit einem Kapital von 200.000,00 Drachmen und zehn Gesellschaftsanteilen gegründet. Mit Notariatsakt vom 15. September 1988 wurde das Kapital auf 5.000.000,00 Drachmen und fünfhundert Anteile erhöht, wovon je 250 Anteile von der Bw. und von E gehalten wurden. Mit Notariatsakt vom 12. April 1991 trat die Bw. sodann ihre Anteile zu einem Gesamtpreis von 2.500,00 Drachmen (umgerechnet 162,20 Schilling), und zwar 249 Anteile an den Mitgesellschafter E und einen Anteil an F ab.

Die von der Bw. an der schwedischen Gesellschaft Y Svenska AB gehaltenen 50 Anteile wurden mit Abtretungsvertrag von August 1993 per 1. Juli 1993 um 1 schwedische Krone (umgerechnet 1,45 S) an G verkauft. Die Bw. als Verkäufer verpflichtete sich weiters, einen Betrag von SEK 78.844,00 (umgerechnet S 114.702,00) an die schwedische Gesellschaft zu bezahlen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Rechtliche Bedeutung der Verrechnungspreisgrundsätze:

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob die Übernahme von (Anfangs)verlusten bzw. von Kosten der ausländischen Tochtergesellschaften durch die österreichische Muttergesellschaft steuerlich als Aufwand anzuerkennen ist.

Beide Parteien des Berufungsverfahrens stützen sich in ihrer Argumentation auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1979 (Bericht des Steuerausschusses der OECD 1979 „Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen“) bzw. die Bw. auch auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 (Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1995 „Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“).

Der OECD-Kommentar besitzt als Auslegungshilfe im Sinne der Wiener Vertragsrechtskonvention für das OECD-Musterabkommen (idF: OECD-MA) für die Vertragsstaaten rechtliche Relevanz (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 31.7.1996, 92/13/0172).

Der OECD-Kommentar verweist darauf, dass die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die Auslegung und Anwendung des dem Artikel 9 OECD-MA zugrundeliegenden Fremdverhaltensgrundsatzes herangezogen werden. Dadurch verleiht der OECD-Kommentar den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen die gleiche Rechtswirksamkeit, die er selber besitzt. Den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 1979 und 1995 kommt demnach – so wie dem OECD-Kommentar – eine „indirekt wirksame Rechtsverbindlichkeit“ für die Auslegung von dem OECD-MA nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen zu (vgl. Loukota, SWI 1997, 339).

Zur Interpretation des Fremdverhaltensgrundsatzes ist jedoch die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens vorliegende Fassung der Verrechnungspreisgrundsätze heranzuziehen. Für die Interpretation von vor 1979 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sind somit weder die Verrechnungspreisgrundsätze 1979 noch 1995 maßgebend. Betreffend Doppelbesteuerungsabkommen, die zwischen 1979 und 1995 abgeschlossen wurden und dem OECD-MA folgen, sind die Verrechnungspreisgrundsätze 1979 maßgebend. Erst für Doppelbesteuerungsabkommen, die nach der Veröffentlichung der Verrechnungspreisgrundsätze 1995 abgeschlossen wurden, haben diese Richtlinien Bedeutung.

Hinsichtlich der Auslegung originär innerstaatlichen Steuerrechts haben die Verrechnungspreisgrundsätze keine normative Bedeutung (Tobias Vetter, SWI 1997, 547).

Im Berufungszeitraum waren mit den Staaten, in welchen sich die Tochtergesellschaften befinden, folgende Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in Geltung:

Land	Datum des Abkommens	BGBI	Inkrafttreten
Italien	28.6.1981	BGBI 125/1985	6.4.1985
Belgien	29.12.1971	BGBI 415/1973	28.6.1973
Griechenland	22.9.1970	BGBI. 39/1972	5.1.1972
Schweden	14.5.1959	BGBI. 39/1960, BGBI. 341/1970, BGBI. 132/1993	29.12.1959, 5.11.1970, 1.5.1993
USA	25.10.1956	BGBI. 232/1957	25.10.1956

Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Griechenland und den USA sind älteren Datums als das OECD-MA aus 1977. Für die Auslegung dieser Doppelbesteuerungsabkommen sind somit weder die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1979 noch die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 maßgeblich.

Weiters sind die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 auf die Auslegung der – vor 1995 abgeschlossenen - Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien und Schweden nicht anwendbar.

II. Fremdvergleich nach innerstaatlichem Recht:

1. Mangelnde Dokumentation und mangelnde Klarheit der getroffenen Vereinbarungen:

Nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs ist es nicht fremdüblich, dass (Anlauf)verluste oder Kosten (ausländischer) Tochtergesellschaften von der (inländischen) Muttergesellschaft übernommen werden, ohne dass die Art und Höhe der 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 zu übernehmenden Kosten, den Zeitraum, für welchen die Kosten übernommen werden, als auch eine entsprechende, meßbare Gegenleistung eindeutig festlegt.

Die Vereinbarungen der Bw. aus 1989 mit der deutschen Tochtergesellschaft sowie mit der französischen und der italienischen Vertriebsgesellschaft enthalten hinreichend genaue Bestimmungen betreffend die Art der zu übernehmenden Kosten (Vertrieb, Marketing, Öffentlichkeitsarbeit), den Zeitraum, in welchem die Kosten anfallen, den Betrag, bis zu welchem die Kosten übernommen werden, sowie das Datum der Abrechnung und den Zeitpunkt der Bezahlung. Die aufgrund dieser Vereinbarungen von der Bw. übernommenen Kosten wurden daher von der Betriebsprüfung zu Recht anerkannt.

Die berufungsgegenständlichen Kostenübernahmen beruhen hingegen auf inhaltlich kaum nachvollziehbaren Vereinbarungen:

Betreffend die italienische Vertriebsgesellschaft besteht ab dem Zeitpunkt der Beteiligung der Bw. (1990) gar keine Vereinbarung, obwohl 1990 eine Kostenübernahme von S 961.000,00 getätigt wurde.

Mit der griechischen und der belgischen Tochtergesellschaft wurde Ende 1988 bzw. Juni 1989 im wesentlichen gleichlautend schriftlich vereinbart, dass für die Einführungszeit ab Geschäftsprägung der Anlaufverlust bis zu einem bestimmten vereinbarten Höchstbetrag übernommen wird und dass sich die Bw. das Recht vorbehält, in Folgejahren, falls die

Tochtergesellschaft Gewinne erwirtschaftet, sie bis zur Höhe der übernommenen Kosten mit anteiligen Entwicklungskosten und Lizenzen zu belasten. Der Höchstbetrag wurde im Jahr 1990 betreffend Griechenland mit schriftlicher und betreffend Belgien mit mündlicher Vereinbarung erhöht.

Betreffend Griechenland fehlt somit eine schriftliche Festlegung des Zeitraumes, für welchen Anlaufverluste zu übernehmen sind.

Betreffend Belgien wurde zwar ursprünglich das Datum der Abrechnung mit 30.6. bzw. 30.9.1989 "nach Vorlage der Bilanzen" festgelegt, woraus hervorgeht, dass nur vorangehende Abrechnungszeiträume gemeint sein können. Diese Klarheit wurde aber durch die unbefristete "mündliche" Verlängerung wieder beseitigt.

Mit der schwedischen Tochtergesellschaft wurde laut Angaben der Bw. im Jahr 1990 lediglich mündlich vereinbart, dass die Bw. Marketingkosten für die Einführungsphase der schwedischen Gesellschaft übernehmen wird, falls diese die Kosten nicht aus Eigenem tragen kann.

Mit der US-amerikanischen Gesellschaft vereinbarte die Bw. angeblich mündlich im Jahr 1991, dass sie Marketing-Kosten bis zu einem Höchstbetrag von US \$ 400.000,00 übernehmen wird. Die Bw. habe das Recht, die Tochtergesellschaft mit gleich hohen Lizenzgebühren zu belasten, falls diese in Folgejahren Gewinne erzielt.

Abgesehen von der fehlenden schriftlichen Dokumentation der angeblich getroffenen Vereinbarungen betreffend Schweden und USA (entsprechende Bestätigungen der ausländischen Geschäftsführer wurden erst im Berufungsverfahren als Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vorgelegt) sind diese auch inhaltlich sehr allgemein gehalten:

Betreffend Schweden fehlt eine Angabe, für welchen Zeitraum Marketingkosten übernommen werden, die maximale Höhe der Kosten und das Datum der Inrechnungstellung und Bezahlung.

Betreffend die USA ist zwar ein Höchstbetrag angegeben, aber es fehlt ebenfalls eine Angabe, für welchen Zeitraum Marketingkosten übernommen werden, sowie das Datum der Inrechnungstellung und Bezahlung.

Die Klausel, dass die Bw. der amerikanischen Tochtergesellschaft in Folgejahren Lizenzgebühren anlasten kann, ist in ihrer zeitlichen Unbegrenztheit ebenfalls ungenau und garantiert nicht, dass die Bw. (zB im Fall der vorherigen Veräußerung der Tochtergesellschaft wie zB im Fall Griechenland und Schweden) die Kosten auch tatsächlich später ersetzt bekommt.

Die strittigen Kosten- und Verlustübernahmen sind somit einerseits aufgrund des Fehlens eindeutiger und schriftlicher Vereinbarungen und andererseits mangels grundsätzlicher Fremd-
üblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen.

2. Herabsetzung der Verrechnungspreise:

Anstelle der direkten Übernahme von Kosten der Tochtergesellschaften ist in sinngemäßer Anwendung des Z 43 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1979 eine indirekte Berücksichtigung in Form kurzfristig (für den Anlaufzeitraum von drei Jahren) niedrigerer Verrechnungspreise anzuerkennen.

Es sind daher zugunsten der Bw. die mit den ausländischen Tochtergesellschaften verrechneten Preise (Umsätze) herabzusetzen. Dabei erachtet der unabhängige Finanzsenat den Ansatz des von der Betriebsprüfung gemäß § 184 BAO im Schätzweg ermittelten Herabsetzungsbetrages von 30 % als angemessen.

Die Differenz Herabsetzungsbetrag/Kostenübernahmen bewirkt überhöhte Zuwendungen an die ausländischen Tochtergesellschaften in der von der Betriebsprüfung ermittelten Höhe.

III. Beurteilung als Einlagen; Teilwertabschreibungen:

Überhöhte Verrechnungspreise an ausländische Tochtergesellschaften sind grundsätzlich im Weg einer sog. Primärberichtigung durch den bilanziellen Ansatz einer Forderung gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 zu korrigieren. Dies setzt allerdings ein Anerkenntnis der Verrechnungspreisverbindlichkeit durch die ausländische Konzernunternehmung sowie eine Vereinbarung über die Bezahlung dieser Verbindlichkeit voraus. Sekundärberichtigungen durch den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung oder einer Einlage gemäß § 8 KStG 1988 sind dann anzunehmen, wenn die fremdverhaltenswidrige Vorteilsgewährung bedacht und gewollt war (vgl. Loukota, SWI 1997, Punkt 3.3 OECD-konforme Anwendung von § 8 KStG).

Die Bw. selbst beantragte in ihrer Berufung, die strittigen Differenzbeträge nicht als Forderungen (gemäß § 6 Z 6 EStG 1988) anzusetzen, sondern als (verdeckte) Einlagen gemäß § 8 KStG 1988 auf die Beteiligungen zu aktivieren. Bereits dieser Antrag der Bw. lässt auf eine nur aus dem Gesellschaftsverhältnis zu erklärende mangelnde Fremdüblichkeit schliessen.

In der Vorhaltsbeantwortung vor dem unabhängigen Finanzsenat führte die Bw. aus, da die Feststellungen der Betriebsprüfung nie anerkannt wurden, seien die entsprechenden Berechnungen auch nicht in die Buchhaltung übernommen worden. Die diesbezüglichen „Verbindlichkeiten“ seien daher (von den Tochtergesellschaften) weder angesetzt noch bezahlt worden.

Die Bw. hatte zeitgleich mit Einbringung der gegenständlichen Berufung beim BMfF die Einleitung von Verständigungsverfahren mit den Ländern Italien, Belgien, Griechenland, USA und Schweden beantragt. Über Aufforderung, den Nachweis zu erbringen, dass die für die Besteuerung der Tochtergesellschaften zuständigen ausländischen Finanzverwaltungen zur Vornahme entsprechender Gegenberichtigungen iSd getroffenen Prüfungsfeststellungen nicht

bereit sind, teilte sie dem BMfF mit Schreiben vom 28.6.1994 mit, dass sie entsprechende Gegenberichtigungen bei der Veranlagung der Tochtergesellschaften nicht beantragt habe - einerseits, da dies ein "Eingeständnis der Unrichtigkeit der Rechtsansicht der Bw." im ha. Berufungsverfahren bedeuten würde, andererseits, da dies nicht mehr durchsetzbar gewesen sei (USA: 3-Jahresfrist für Bescheidabänderungen; betreffend Griechenland und Schweden habe sie keinen Einfluß auf die Besteuerung, da die Beteiligungen vor 1994 verkauft wurden).

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass (betreffend Italien und Belgien aus dem erstgenannten Grund, betreffend Griechenland, Schweden und USA auch mangels rechtlicher Durchsetzbarkeit in den betreffenden Ländern) keine Gegenberichtigungen vorgenommen wurden.

Die von der Betriebsprüfung festgestellten überhöhten Verrechnungspreise stellen somit verdeckte Einlagen gemäß § 8 KStG 1988 dar, welche die Beteiligungsansätze bei der Bw. entsprechend erhöhen.

In weiterer Folge ist das Berufungsbegehren zu prüfen, bei einzelnen Tochtergesellschaften Teilwertabschreibungen im Berufungsjahr 1991 zu gewähren:

Der Teilwert von Beteiligungen misst sich, wenn kein Veräußerungspreis vergleichbarer Anteile an derselben Gesellschaft zum Vergleich herangezogen werden kann, nach den wertbestimmenden Faktoren des Substanzwertes, des Ertragswertes und des strategischen Wertes bzw. der Bedeutung der Beteiligung für den Betrieb (VwGH 29.4.1992, 90/13/0031).

Anlaufverluste rechtfertigen nur in begründeten Einzelfällen (zB bei gänzlichem Fehlen von Ertragsaussichten) eine Teilwertabschreibung (VwGH 29.4.1992, 90/13/0228). Unerwartet geringe Gewinne bzw. Verluste rechtfertigen den Ansatz eines niedrigeren Teilwertes nur dann, wenn mit keiner Besserung zu rechnen ist und der Beteiligung keine besondere funktionale Bedeutung (z.B. Marktpräsenz, Markterschließung) zukommt, die Anschaffung also eine Fehlmaßnahme war. Dies ist für den Anlaufzeitraum regelmäßig zu verneinen (VwGH 24.2.1999, 96/13/0206).

Gemäß § 10 Z 5 KStG 1988 idF BGBl 1989/660 sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Das sind auch Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung insoweit, als weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile hievon der niedrigere Teilwert (§ 6 Z 2 a EStG 1988) angesetzt worden ist. Demnach sind Veräußerungsverluste steuerwirksam; auch Teilwertabschreibungen wirken sich steuerlich zunächst aus, lediglich im Veräußerungsfall werden sie den Veräußerungsgewinnen gegenverrechnet

(Bauer/Quatschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Bd. II, § 10 Anm. 84).

Der Anteil an der griechischen Gesellschaft wurde zwar erst 1990 erworben, aber bereits im Jahr 1991 mit Verlust veräußert. Da sich durch die vorzunehmende Erhöhung des Beteiligungsansatzes gleichzeitig der Veräußerungsverlust verringert, ist die Teilwertabschreibung im beantragten Ausmaß, das sind S 783.401,00 zu gewähren.

Die Beteiligung der Bw. an der schwedischen Gesellschaft (100 % der Anteile, skr 50.000,00) befand sich zwar erst ab 1990 im Betriebsvermögen der Bw. Da die schwedische Gesellschaft nach Angaben der Bw. bereits im Jahr 1992 stillgelegt und im Jahr 1993 veräußert wurde, ist davon auszugehen, dass der Bw. bereits bei Bilanzierung des Jahres 1991 (im Betriebsprüfungsverfahren ab 1992 bzw. im Zeitpunkt der Erstellung der Prüferbilanz = Betriebsprüfungsbericht vom 29.9.1993) bekannt war, dass die Anschaffung der Beteiligung eine Fehlmaßnahme war. Daher ist betreffend die Beteiligung an der schwedischen Gesellschaft eine Teilwertabschreibung in Höhe der getätigten Einlagen, das sind S 2.139.107,00 zu gewähren.

An der belgischen Gesellschaft erwarb die Bw. erstmals im Jahr 1989 50 % der Anteile iHv bfr 1.500.000,00. Im Jahr 1990 erwarb die Bw. weitere bfr. 600.000,00, sodass sie ab 1990 die Mehrheitsbeteiligung von bfr 2.100.000,00 gegenüber fremden Anteilen von bfr 900.000,00 innehatte. Die Beteiligung ist nachwievor im Betriebsvermögen der Bw. vorhanden. Die Bw. führt auf S. 2 bis 3 der Berufung selbst anhand einer zahlenmäßigen Darstellung aus, bei der Beteiligung an der belgischen Gesellschaft sei es durch die Kostenzuschüsse zu "Umsatzausweitungen" der Bw. gekommen. Bei dieser Sachlage ist einerseits allenfalls von einem bloßen Anfangsverlust der Gesellschaft im Jahr 1991 (für 1989 und 1990 lagen nach eigenen Angaben der Bw. unter Einbeziehung der Kostenübernahmen der Bw. Gewinne vor) auszugehen. Es ist weiters davon auszugehen, dass die belgische Tochtergesellschaft im Berufungszeitraum als Vertriebsgesellschaft eine besondere funktionale Bedeutung für den Betrieb der Bw. im Zusammenhang mit der Erschließung des belgischen Marktes hatte. Dafür spricht auch, dass die Bw. im Jahr 1990 einen weiteren Anteil an der Gesellschaft erwarb. Eine schwache Gewinnsituation bzw. der Verlust des Jahres 1991 rechtfertigen somit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht die sofortigen Abschreibungen der gewährten Einlagen im Jahr 1991. Die Teilwertabschreibung der Kostenübernahmen betreffend Belgien war somit nicht zu gewähren.

IV. Zusammenfassung:

Die strittigen Kostenübernahmen sind somit als nicht fremdüblich abzuerkennen. Die den Forderungen laut Betriebsprüfung entsprechenden Beträge stellen Einlagen auf die Beteiligungen dar, wobei betreffend die Beteiligung an der griechischen und an der

schwedischen Gesellschaft im Jahr 1991 Teilwertabschreibungen in Höhe der Einlagen, das sind S 2.922.508,00 zu gewähren sind.

V. Bemessungsgrundlagen und Bescheide:

Die Berufung ist, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 und 1990 richtet, als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 ist teilweise stattzugeben. Die Bemessungsgrundlage betreffend Körperschaftsteuer 1991 ist wie folgt abzuändern:

Investitionsrücklage 1991:

Berechnungsgrundlage laut BP	8.665.914,00
Teilwertabschreibungen laut UFS	-2.922.508,00
Berechnungsgrundlage laut UFS	5.743.406,00
IRL (10%)	574.341,00
gerundet	574.300,00
IRL laut BP	866.500,00
Erfolgsänderung	+292.200,00

°(vgl. Arbeitsbogen der BP S. 105)

Gewerbesteueraktivierung 1991:

steuerlicher Gewinn vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung laut BP°	6.689.414,00
- Teilwertabschreibungen laut UFS	- 2.922.508,00
+ Abänderung IRL laut UFS	+ 292.200,00
steuerlicher Gewinn vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung laut UFS	4.059.106,00
+ Gewerbesteuervorauszahlungen laut Bw.	+ 1.110.000,00
Gewinn vor Gewerbesteuer	5.169.106,00
+ Gehälter wesentlich Beteiligter	+ 2.293.280,00
vorläufiger Gewerbeertrag	7.462.386,00
abgerundet	7.462.300,00
Vervielfacher (Hebesatz 320 %)	0,12587
Gesamt-Gewerbesteuerbelastung	939.279,70
gerundet	939.280,00
- Gewerbesteuervorauszahlungen	- 1.110.000,00
Gewerbesteueraktivierung	170.700,00

°(vgl. Arbeitsbogen der BP S. 109)

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind für 1991 wie folgt zu ermitteln:

handelsrechtlicher Gewinn laut BP	6.427.070,00
Teilwertabschreibungen laut UFS	-2.922.508,00
Anpassung IRL	+ 292.200,00
Gewerbesteueraktivierung laut UFS	+ 170.700,00
Gewerbesteuerrückstellung laut BP	+ 34.348,00
Zwischenbetrag	4.001.810,00
+ Köst-Aktivierung laut Bw.	+ 194.300,00
+ Köst-RÜ laut BP	+ 158.710,00
sonstige abm. Abänderungen laut BP	- 125.014,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.229.806,00

Die Bescheide betreffend Körperschafts- und Gewerbesteuer 1991 sind wie folgt abzuändern:

Körperschaftsteuer 1991:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.229.806,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	4.229.806,00
Sonderausgaben	-75.880,00
Einkommen	4.153.926,00
Körperschaftsteuer (30 %)	1.246.178,00

°Vermögensteuer zum 1.1.1991 laut UFS

Gewerbesteuer 1991:

Gewinn aus Gewerbebetrieb	4.229.806,00
Hinzurechnung § 7 Zif. 6 GewStG	+ 2.293.280,00
Gewerbeertrag	6.523.086,00
abgerundeter Gewerbeertrag	6.523.000,00
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag	293.535,00
Hebesatz	320 %
Gewerbesteuer	939.312,00

Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer:

Einlagen erhöhen den Wert der Beteiligung. Wesentliche Beteiligungen bleiben gemäß § 63 BewG als Aktivposten außer Ansatz. Dies gilt auch für den vorliegenden Fall verdeckter Einlagen (VwGH 93/15/0082 vom 3.11.1994). Die den Forderungen laut Betriebsprüfung entsprechenden Einlagen bleiben somit außer Ansatz. Die Berechnung des Einheitswertes des Betriebsvermögens wird wie folgt abgeändert:

	1.1.1990	1.1.1991	1.1.1992
Rohvermögen laut BP	14.127.826,00	21.858.713,00	21.718.690,00
- Forderungen laut BP	-446.882,00	-2.193.833,00	-5.513.611,00
+ Gewerbesteueraktivierung laut UFS			+170.700,00
= Rohvermögen laut UFS	13.680.944,00	19.664.880,00	16.375.779,00
Gesamtbetrag der Abzüge laut BP	9.697.891,00	11.232.445,00	10.584.051,00
+ Anpassung IRL 1991 laut UFS			+292.200,00
+ Rückgängigmachung der Anpassung GewRü lt. BP			+34.348,00
= Gesamtbetrag der Abzüge laut UFS	9.697.891,00	11.232.445,00	10.910.599,00
Gesamtwert des Betriebes	3.983.053,00	8.432.435,00	5.465.180,00
Einheitswert des Betriebsvermögens (gerundet)	3.983.000,00	8.432.000,00	5.465.000,00

Zum 1. Jänner 1990 hat gegenüber dem ab dem 1. Jänner 1989 festgestellten Einheitswert von S 3.272.000,00 keine Wertfortschreibung zu erfolgen. Die Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1990 sind somit aufzuheben; die Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1989 treten für den Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 1990 wieder in Kraft.

Zum 1. Jänner 1991 und zum 1. Jänner 1992 sind Wertfortschreibungen vorzunehmen. Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens und Ver-

mögensteuer zum 1. Jänner 1991 und 1. Jänner 1992 ist teilweise statzugeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

	1.1.1991	1.1.1992
Einheitswert des Betriebsvermögens	8.432.000,00	5.465.000,00
Vermögensteuer (1 % des steuerpflichtigen Vermögens)	75.880,00	49.180,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2007