

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Helga Strauss-Güters, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland (BRD) und betreibt eine Zweigniederlassung in Österreich. Betriebsgegenstand ist der Vertrieb und Support von Software. Anlässlich einer bei der Zweigniederlassung der Bw. in Österreich durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP) wurde festgestellt, dass die Bw. für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2002 keine Ergebnisse für die österreichische Betriebsstätte ermittelt habe. Die Ermittlung der auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinne habe nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen zu erfolgen. Unter Anwendung der Kostenaufschlagsmethode seien der österreichischen Betriebsstätte folgende Gewinne zuzurechnen:

	1998	1999	2000	2001	2002
Aufwand Betriebsstätte in €	2 315 215,71	3 556 509,21	2 747 524,62	3 007 027,45	3 082 289,91
Gewinnaufschl. lt. RP	9,50%	9,00%	8,50%	8,00%	7,50%
Gewinn Betriebsstätte in €	219 945,00	320 086,00	233 540,00	240 562,00	23 121,74
Gewinn Betriebsstätte in €	15 984,03	23 261,56	16 972,01	17 482,32	1 680,32

Das Finanzamt erließ am 28. November 2003 den Prüfungsergebnissen folgende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2003 erhab die Bw. Berufung gegen diese Bescheide und führte aus, dass in Österreich nur ein kleines Büro unterhalten werde, in dem die in Österreich angemeldeten Dienstnehmer die Kundenbetreuung und Servicearbeiten vornehmen würden. Die BP habe in Ermangelung einer bis zum Prüfungsabschluss vorliegenden Gewinnermittlungsmethode die Kostenaufschlagsmethode gewählt, um zur Bemessungsgrundlage für

die auf Österreich entfallenden Ertragsteuern zu gelangen. In der Zwischenzeit sei bei der Bw. in der BRD eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden, wobei die abgerechneten Dienstleistungen zu 100%, die Lizenzen zu 20% und die Hardware zu 5% der österreichischen Betriebsstätte zugeordnet worden seien. Für die österreichische Betriebsstätte ergebe sich für 1998 ein Verlust von € 137.028,00, für 1999 ein Überschuss von € 25.904,00, für 2000 ein Überschuss von € 29.327,00, für 2001 ein Überschuss von € 75.460,00 und für 2002 ein Verlust von € 130.065,00. Ein Verlustvortrag von Verlusten aus österreichischen Betriebsstätten sei in Österreich grundsätzlich insoweit zulässig, als es nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste komme. Artikel 25 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich mit der BRD sehe ein Verständigungsverfahren der zuständigen Behörden eines jeden Staates vor, um eine befriedigende Lösung herbeizuführen. Es werde daher beantragt, die Kostenaufschlagsmethode durch die direkte Gewinnermittlungsmethode zu ersetzen, die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer neu zu berechnen, die Verluste anzuerkennen und über ein Verständigungsverfahren mit der zuständigen Behörde in der BRD auch die Vortragsfähigkeit und Verrechnung mit den späteren Gewinnen laut der dargestellten Berechnung zu ermöglichen.

Mit Schreiben vom 13. April 2004 nahm die BP wie folgt zur Berufung Stellung:

Bis zum Abschluss der BP sei von der Bw. für die Betriebsstätte in Österreich keine Gewinnermittlung durchgeführt worden. Es sei lediglich eine Aufstellung über die in Österreich entstandenen Kosten für Zwecke des Vorsteuerabzuges vorgelegen. Die in der Berufung beantragte Gewinnermittlung werfe eine Vielzahl von Fragen auf, die von der Bw. nicht aufgeklärt worden seien. Die Bw. habe in den Jahren 1998 bis 2002 in Österreich einen Gesamtumsatz in Höhe von € 3.419.502,07 erwirtschaftet. Davon seien der österreichischen Betriebsstätte insgesamt 42% zugerechnet worden, wobei diese Umsatzzurechnung nicht überprüft werden könne. Die österreichische Betriebsstätte habe in den Jahren 1998 bis 2002 einen Gesamtaufwand von € 1.153.204,00 (81% vom zugerechneten Umsatz) verursacht. Damit hätte die Betriebsstätte einen vorläufigen Gewinn von € 267.824,00 (19% vom zugerechneten Umsatz) erzielt. Der Betriebsstätte seien aus der BRD noch „anteilige Verwaltungskosten“ in der Höhe von € 149.208,00 und „zusätzliche Kosten“ in der Höhe von € 268.703,00 zugerechnet worden, welche die BP nicht überprüfen habe können. Die BP habe auf Grund der vorgelegten Unterlagen und glaubhaft gemachten Sachverhalte die Kostenaufschlagsmethode als in diesem Fall einzig anwendbare Gewinnermittlungsmethode angesehen. Die Gewinne der Jahre 1998 bis 2002 seien unter der Anwendung von Aufschlagsätzen zwischen 9,5% und 7,5% ermittelt worden, wobei die sinkenden Gewinnaufschläge akzeptiert worden

seien, da die Bw. auf die ständig sinkenden Margen verwiesen habe. Die deutsche BP sei, aufgrund mittlerweile vorgelegter Unterlagen zu der Auffassung gelangt, dass der direkten Gewinnermittlungsmethode der Vorzug zu geben wäre. Diese Gewinnermittlungsmethode sei jedoch nur anwendbar, wenn in Österreich überprüfbare Unterlagen vorliegen, was jedoch im Rahmen der in Österreich im Zeitraum Februar bis Oktober 2003 durchgeführten BP nicht der Fall gewesen sei. Die Ausführungen in der Berufung seien nicht überprüfbar. Es ergebe sich jedoch daraus, dass die Margen (Gewinn) entgegen der Behauptungen der Bw. im Rahmen der Schlussbesprechung nicht gefallen sondern gestiegen seien, weshalb die Gewinnaufschläge steigen bzw. gleich bleiben müssten.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2004 ersuchte die Bw. um folgende Überlegungen zur Betriebsstättenbesteuerung:

Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Gemeinschaftsrecht müssten von dem Grundsatz geprägt sein, dass die länderübergreifende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu keiner Benachteiligung führen solle. Dies sei nur möglich, wenn ein einheitlicher Gewinn zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt werde, wobei der Schlüssel zur Aufteilung des Gewinnes zwischen den beiden Ländern abgestimmt werden solle. Es werde daher ersucht, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit dem deutschen Finanzamt abzusprechen und somit eine gerechte Vorgangsweise auch für die Zukunft herbeizuführen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die in der Berufung dargelegte direkte Gewinnermittlungsmethode könne nicht akzeptiert werden, da die der österreichischen Betriebstätte zugerechneten Umsätze und die berücksichtigten Beträge an „anteiligen Verwaltungskosten“ und „zusätzlichen Kosten“ weder überprüfbar noch nachvollziehbar seien und das Ergebnis dazu führe, dass für den Zeitraum 1998 bis 2002 ein Betriebsstättenverlust in Höhe von € 136.401,00 entstehe. Diese (direkte) Gewinnermittlungsmethode sei willkürlich und daher ungeeignet. Mit der von der österreichischen BP angewandten Kostenaufschlagsmethode werde sichergestellt, dass die von der österreichischen Betriebsstätte für das Stammhaus erbrachten Dienstleistungen tatsächlich mit einem innerbetrieblichen Verrechnungspreis honoriert würden, womit auch dem Fremdverhaltungsgrundsatz des Art. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/BRD bestmöglich entsprochen werde.

Mit Schreiben vom 15. November 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass das Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich nicht angezweifelt werde. Die Bw. habe mühevoll ver-

sucht, die auf die österreichische Betriebsstätte bezogenen allgemeinen und besonderen Aufwendungen und Erträge aus dem Gesamtergebnis herauszufiltern. Dies könne „*nicht zum Erfolg führen, da die Hintergrundinformationen und der gesamte Überblick zur Gänze fehlten*“. Es werde daher nunmehr eine Zusammenstellung der Jahresergebnisse der Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 sowie die entsprechenden Gewinn- und Verlustrechnungen der Bilanzberichte vorgelegt. Für die zur Entscheidung vorliegenden Jahre sei ein fiktiver Gewinnaufschlag errechnet worden, der von dem Ergebnis der österreichischen BP erheblich abweiche. In einer sehr aufwendigen und forschungsintensiven Branche wie der Softwareentwicklung seien Gewinnaufschläge zwischen 7,5% und 9,5% auf die Gesamtkosten nicht möglich. Der durchschnittliche Aufschlag auf die Gesamtkosten betrage in den fünf geprüften Jahren lediglich 2%. Das Finanzamt in der BRD sei bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlagen der Bw. tatsächlich von den bereits in der Berufung vorgeschlagenen Betriebsstättenergebnissen ausgegangen. Die steuerliche Bemessungsgrundlage der Bw. sei daher um den Verlust der österreichischen Betriebsstätte erhöht und um die Gewinne dieser verringert worden. Dies bedeute, dass mit der österreichischen Besteuerung eine echte Doppelbesteuerung erfolgt sei. Die Artikel 24 bis 26 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/BRD würden genügend Möglichkeiten für die Behörden der Vertragsstaaten vorsehen, durch Informationsaustausch und Verständigungsverfahren zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Versteuerung vermieden werde. Eine Verständigung mit der Behörde in der BRD werde zur Überzeugung führen, dass ein Verstoß gegen zwischenstaatliche Vereinbarungen vorliege und diese Gesetzwidrigkeit auszuräumen sei. Sollte die österreichische Finanzverwaltung trotzdem die indirekte Methode beibehalten, dürfe der Kostenaufschlag höchstens 2% betragen. Es werde daher beantragt, die Betriebsstättenergebnisse der Jahre 1998 bis 2002 entsprechend der Berufung vom 18. Dezember 2003 in der Höhe anzuerkennen, in der sie auch die Finanzverwaltung in der BRD berücksichtigt habe.

Am 12. Jänner 2005 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Nach Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates nahm die BP zu den von der Bw. mit dem Vorlageantrag vorgelegten Unterlagen wie folgt Stellung:

Der BP seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die ein Ergebnis der österreichischen Betriebsstätte ausgewiesen hätten. Auch im Vorlageantrag werde die Möglichkeit des Herausfilterns der auf die österreichische Betriebsstätte entfallenden allgemeinen und besonderen Aufwendungen und Erträgen aus den Unterlagen der Bw. verneint. Nach Ansicht der BP könne der Gewinn der österreichischen Betriebsstätte mangels Vorlage anderer Unterlagen nur nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden. Die BP habe auf die gesamten

Aufwendungen, die der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen und überprüft werden konnten, einen sachgerechten, fremdüblichen Gewinnaufschlag angewendet, der in der herrschenden Fachliteratur Österreichs und auch der BRD Deckung finde. Von der Bw. sei weder im BP-Verfahren noch im Berufungsverfahren schlüssig dargelegt worden, warum ein Aufschlag von 2% auf die Aufwendungen der österreichischen Betriebsstätte ein fremdübliches Ergebnis der Betriebsstätte darstelle. Das von der Bw. im Rahmen der Schlussbesprechung vorgebrachte Argument der sinkenden Gewinnaufschläge in den Prüfungsjahren 1998 bis 2002 sei schlüssig, weshalb auch rückläufige Gewinnaufschläge im Prüfungszeitraum angesetzt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen erstreckt sich die Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Unstrittig ist, dass die Bw. in Österreich eine Betriebsstätte unterhält und dass Österreich gemäß Artikel 4 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich – Deutschland 1954,

BGBI. Nr. 221/1955 in der Fassung des Abkommens vom 8. Juli 1992, BGBI. Nr. 361/1994, das Besteuerungsrecht für die gewerblichen Einkünfte dieser in Österreich befindlichen Betriebsstätte zusteht. Entsprechend der Regelung im Artikel 4 Abs. 2 DBA sollen dabei der Betriebstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie als selbständiges Unternehmen durch eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen und ohne jede Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, erzielt hätte. Dabei wird von der Feststellung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Betriebsstätte aufgrund einer eigenständigen Gewinnermittlung, d. h. aufgrund eigener Bilanzen ausgegangen. Erbringt die Betriebsstätte an das Stammhaus Dienstleistungen, so sind dafür Verrechnungspreise zu berechnen, die dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen. Ist dies nicht der Fall, so ist die Abgabenbehörde ermächtigt entsprechende Gewinnkorrekturen durchzuführen. Für die Beurteilung des Vorliegens einer fremdverhaltenskonformen Verrechnungspreisgestaltung sind die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien im Zusammenhang mit den Bestimmungen des DBA als Auslegungshilfe zu betrachten. Diese Regelungen sind im Wesentlichen ident mit den Bestimmungen des Artikels 7 des neuen DBA Deutschland 2000, BGBI. Nr. 182/2002.

Die österreichische Betriebsstätte erbringt für das Stammhaus Leistungen hauptsächlich in Form der Kundenbetreuung sowie der Durchführung von Servicearbeiten im Zusammenhang mit dem Vertrieb und dem Support von Software. Sämtliche Abrechnungen erfolgen durch das Stammhaus in der BRD. Die Bw. hat zu Recht darauf hingewiesen, dass aufgrund der dargestellten Rechtslage die direkte Gewinnermittlung durch Ermittlung der Einkünfte der österreichischen Betriebsstätte zu erfolgen hat. Unbestritten ist jedoch, dass für die österreichische Betriebsstätte keine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen wurde, aufgrund derer die wirtschaftlichen Ergebnisse der Betriebsstätte in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen 1998 bis 2002 festgestellt werden könnten. Daraus folgt, dass die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der österreichischen Betriebsstätte für die Jahre 1998 bis 2002 nur im Schätzungswege gemäß § 184 BAO vorgenommen werden kann.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. z. B. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, ZI. 98/13/0061).

Für die österreichische Betriebsstätte wurden lediglich die getätigten Aufwendungen erfasst. Mangels Vorlage anderer nachvollziehbarer und überprüfbarer Unterlagen durch die Bw. ist

die BP bei der Ermittlung der Ergebnisse der österreichischen Betriebsstätte zu Recht von den einzig nachvollziehbaren und damit auch überprüfbaren Aufwendungen der österreichischen Betriebsstätte ausgegangen. Aufbauend auf diese nachvollziehbaren Aufwendungen hat die BP die Kostenaufschlagsmethode angewandt. Diese geht grundsätzlich von den Kosten des leistenden Unternehmens aus und man gelangt durch Hinzurechnung des Kosten- bzw. Gewinnaufschlages zum Fremdprix für die von der Betriebsstätte erbrachten Leistungen. Diese Kostenaufschlagsmethode beruht auf der Überlegung, dass ein marktwirtschaftlich geführtes Unternehmen dauerhaft nur funktionsfähig sein kann, wenn die vollen Kosten und ein bestimmter Mindestgewinn erzielt werden.

Die Bw. wendet sich nicht gegen die Höhe der von der BP herangezogenen Kostengrundlagen, sondern wendet sich (unter Voraussetzung der Zulässigkeit der Kostenaufschlagsmethode) gegen die Höhe des Aufschlagssatzes. Aus den von der Bw. vorgelegten Berechnungen auf Basis der Umsätze und Kosten des Stammhauses ist kein Schluss auf die durch die österreichische Betriebsstätte erzielbare Spanne bzw. den Gewinnaufschlag zu ziehen. Eine schlüssige Begründung für den niedrigen Aufschlagsatz von 2% ist von der Bw. nicht vorgebracht worden. Gegen die Anwendung des beim Stammhaus berechneten Gewinnaufschlages von 2% spricht auch, dass die österreichische Betriebsstätte im Hinblick auf ihre (Verrechnungs-) Preisgestaltung als ein auf dem Markt eigenständig agierendes Unternehmen zu beurteilen ist. Die Verrechnung der Kosten seitens der österreichischen Betriebsstätte an das Stammhaus hat daher zu jenen Bedingungen zu erfolgen, wie sie auch zwischen fremden Dritten in Österreich für die Erbringung der entsprechenden Leistungen erfolgen würden. Die Anwendung der von der BP angesetzten Gewinnaufschläge in Höhe von 9,5% bis 7,5% ist dabei im Hinblick auf die Funktion der Bw. als realistisch zu beurteilen, zumal von der BP das von der Bw. vorgebrachte Argument der sinkenden Gewinnaufschläge entsprechend berücksichtigt wurde. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 94/17/0140).

Der Schätzung der Ergebnisse der österreichischen Betriebsstätte in der von der Bw. beantragten Höhe kann mangels Vorlage nachvollziehbarer Unterlagen und Nachweise nicht gefolgt werden, weshalb die von der BP vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrund-

lagen der österreichischen Betriebsstätte in Höhe von € 15.984,03 im Jahr 1998, € 23.261,56 im Jahr 1999, € 16.972,01 im Jahr 2000, € 17.482,32 im Jahr 2001 und € 1.680,32 im Jahr 2003 zu Recht erfolgt ist.

Bezüglich der von der Bw. dargestellten Doppelbesteuerung und der beantragten Durchführung eines Verständigungsverfahrens wird auf die abkommensrechtliche Bestimmungen des Art. 19 DBA Deutschland, alt (im gegebenen Zusammenhang im Wesentlichen ident mit Art. 25 DBA Deutschland, neu) verwiesen. Diese lauten:

„(1) Weist eine Person nach, dass Maßnahmen der Finanzbehörden der Vertragstaaten für sie die Wirkung einer Doppelbesteuerung gehabt haben, die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht, so kann sie sich, unbeschadet eines innerstaatlichen Rechtsmittels, an die oberste Finanzbehörde des Vertragstaates wenden, in dem sie ihren Wohnsitz hat.

(2) Werden die Einwendungen für begründet erachtet, so soll die nach Absatz 1 zuständige oberste Finanzbehörde versuchen, sich mit der obersten Finanzbehörde des anderen Staates zu verständigen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Daraus ergibt sich zweifellos, dass ein Antrag der Bw. auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens nur im Ansässigkeitsstaat Deutschland und somit nicht in Österreich möglich ist. Auch ist darauf zu verweisen, dass Berufungs- und Verständigungsverfahren zwei von einander unabhängige Verfahren sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 31. Jänner 2006