



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma E-GmbH, vertreten durch Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4046 Linz, Freistädter Straße 307, vom 20. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 4. März 2008 betreffend Körperschaftsteuer für 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage beträgt:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe		
	Art	Höhe	Art	Höhe	
2005	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 259.174,14 €	Körperschaftsteuer	0 €	
	Einkommen	0 €			
		einbehaltene Steuer		-0,33 €	
festgesetzte Körperschaftsteuer (Gutschrift)				-0,33 €	

Entscheidungsgründe

(1) An der berufungswerbenden Kapitalgesellschaft (im Folgenden: Bw.) war in deren Gründungszeitpunkt (Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 10. September 2003) und auch im berufungsgegenständlichen Jahr die in Deutschland ansässige FaE-AG (im Folgenden Muttergesellschaft) als Alleingesellschafterin mit einer zur

Gänze geleisteten Einlage von EUR 70.000 beteiligt.

Unternehmensgegenstand der Bw. ist ua. die Unterstützung der Vertriebstätigkeit Dritter, insbesondere durch logistische Dienstleistungen (§ 2, Pkt.2.1 a der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft). Faktisch erbrachte sie ausschließlich Logistikleistungen gegenüber ihrer Muttergesellschaft.

Aktuell ist an der Bw. die E-s.a.r.i.. als Alleingesellschafterin bei unveränderter Höhe des Kapitals beteiligt (Eintragung im Firmenbuch vom 4. März 2010).

(2) Laut Angaben der Muttergesellschaft (Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2003) war zum Zeitpunkt der Beantwortung jener Standort (eine von einem fremden Dritten angemietete Halle), in welcher die Bw. ihre Tätigkeit entfaltet, noch im Bau und sollte voraussichtlich ab Dezember 2003 an die Bw. vermietet werden. Die Bw. werde in der Halle Produktionsanlagen und Legistikkapazitäten iHv. ca. 7 bis 8 Mio EUR einbringen und hiefür eine IZP (im Folgenden: IZP) gemäß § 108e EStG 1988 beantragen.

(3) Zwischen der Muttergesellschaft und der Bw. wurde am 10. Oktober 2003 eine „vorläufige Dienstleistungsabrede“ abgeschlossen, in welcher sich die Muttergesellschaft verpflichtete, jene Leistungen, welche die Bw. im Zeitraum vor dem eigentlichen Betriebsstart erbringen würde, zu vergüten und insoweit sämtliche Aufwendungen der Gesellschaft zu übernehmen.

(4) Im zwischen der Bw. und der Muttergesellschaft abgeschlossenen „Dienstleistungsvertrag“, unterfertigt am 31. August 2004 (Bw.) bzw. am 20. September 2004 (Muttergesellschaft), Inkrafttreten am 20. September 2004, ist ua. ausgeführt:

”...

1.1 Die von der Bw. zu erbringenden Dienstleistungen sind im Annex ... konkret beschrieben.

...

4.2 Der Vergütungsanspruch entsteht ... jeweils nach vollständiger Erbringung der Dienstleistungen mit der Rechnungsstellung ...

4.4 Der Dienstleister ist verpflichtet, alle Daten sorgfältig zu sammeln und aufzubewahren, die zur Prüfung der Richtigkeit der Vergütungsansprüche und Rechnungen erforderlich sind ...

12.1 Änderungen, Ergänzungen und sonstige Nachträge sowie die Aufhebung des Vertrages ... bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. ...

Annex

1. Beschreibung der zu erbringenden Dienstleistungen

1.1. Kernabläufe ...

1.2. Spezialabläufe ...

1.3 Retourenbearbeitung ...

1.4 Kapazitäten ...

2. Vergütungsanspruch und Zahlungsmodus

Die Bw. erhält für die unter den Punkten 1.1. bis 1.6 aufgeführten Dienstleistungen eine jährliche Vergütung in Höhe sämtlicher, den Betriebserfolg/EBIT des Dienstleisters mitbestimmender Aufwendungen. Dies sind sämtliche Aufwendungen gemäß

handelsrechtlicher Gewinn- und Verlustrechnung für das jeweils laufende Geschäftsjahr vor Zinsen und Steuern (Anmerkung: Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat). Die Bw. erhält auf Basis der steuerlichen Fremdvergleichsgrundsätze zusätzlich einen Gewinnzuschlag von 5% auf die gemäß Satz 1 und Satz 2 gezahlte Vergütung zum Ausweis eines angemessenen operativen Ergebnisses (Kostenaufschlagsmethode). Solange die Bw. aufgrund der Finanzierungsstruktur keine angemessene Eigenkapitalausstattung vorweisen kann und auf die Fremdfinanzierung des Investments angewiesen ist, erhält die Bw. die Finanzierungsaufwendungen in voller Höhe vergütet. Eine angemessene Eigenkapitalstruktur ist erst erreicht, wenn diese einem Branchenvergleich standhalten. Die Finanzierungsaufwendungen werden nicht berücksichtigt. ... Die Bw. ist berechtigt, monatliche Abschlagszahlungen in Rechnung zu stellen, die sich an den monatlichen Finanzierungsaufwendungen und Steuervorauszahlungen oder ggfs. An monatlichen Budgetvorgaben orientieren. Die Schlussrechnung für das abgelaufene Geschäftsjahr, in der die unterjährig geleisteten Abschlagszahlungen offen abgesetzt werden müssen, muss der Muttergesellschaft 10 Arbeitstage nach Ablauf des Geschäftsjahrs vorliegen.

Die Zahlungsfrist beträgt 5 Werktagen ab Rechnungsstellung. Bei verspäteter Zahlung werden Verzugszinsen in Höhe von 3% p.a. über dem Zinssatz der EZB fällig. ...

(5) Mit Schreiben vom 24. September 2004 hielten die Bw. und die Muttergesellschaft „klarstellend und in Ergänzung zur Vergütungsabrede im Dienstleistungsvertrag ...“ (Anmerkung: siehe Pkt. 4) *einvernehmlich fest*, dass sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus den von der Muttergesellschaft getätigten Investitionen herrühren oder in unmittelbarem Zusammenhang damit erzielt würden, „*mit den Aufwendungen vorab verrechnet werden und demzufolge den Vergütungsanspruch mindern*“ (Anmerkung: Hervorhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat)“.

(6) Für das Jahr 2004 beantragte die Bw. eine IZP gemäß § 108e EStG 1988 iHv. EUR 538.577 unter Ansatz einer Bemessungsgrundlage (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter) von EUR 4.487.037, welche erklärungsgemäß zuerkannt wurde.

Im ursprünglichen – erklärungsgemäß ergangenen – Körperschaftsteuerbescheid für das berufungsgegenständliche Jahr 2005 vom 16. Oktober 2005 sind negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. EUR 233.293,98 ausgewiesen. Der Bescheid ergab eine Abgabengutschrift von EUR 0,33 (Mindestkörperschaftsteuer von EUR 1.750 minus einbehaltener Steuerbeträge von EUR 0,33 = festgesetzte Körperschaftsteuer von EUR 1.749,67).

(7) Im Zuge einer laufenden Außenprüfung bei der Bw. (vgl. zu den Feststellungen im Einzelnen Pkt. 9) stellte diese am 28. August 2007 folgende EAS-Anfrage an das BMF:

„...Im ... Dienstleistungsvertrag wird eine jährliche Vergütung in Höhe sämtlicher, den Betriebserfolg des Dienstleisters (Bw.) mitbestimmender Aufwendungen vor Zinsen und Steuern samt zusätzlichem Gewinnzuschlag von 5 % vereinbart. ... Bei der Jahresabrechnung

des Wirtschaftsjahres 2005 wurden zusätzlich zu den von der Muttergesellschaft geleisteten monatlichen Abschlagszahlungen auch „sonstige betriebliche Erträge in Höhe der IZP von EUR 538.577 mit den zu ersetzenen Aufwendungen gegenverrechnet“ (Text Besprechungsprogramm Großbetriebsprüfung). Nach Rechtsansicht der Großbetriebsprüfung gilt die IZP gemäß § 108e Abs 5 EStG als Abgabe vom Ertrag iS der BAO. Deren Berücksichtigung bei der Jahresabrechnung mit dem Auftraggeber führt zu einer Aufwandskürzung.

Die Muttergesellschaft hat im Jahr 2003 mehrere Standorte in verschiedenen Ländern untersucht, um eventuell das Zentrallager von München an einen neuen Standort zu verlegen. Bei diesem Projekt, das verschiedene Standorte prüfte, konnte der Standort ... in Österreich gleichsam den Zuschlag erhalten, da neben einem entsprechenden Entgegenkommen der Landespolitik eine IZP in Österreich als wirtschaftspolitische Förderung bis 2004 bestand, wodurch von den Investitionen, die insbesondere in der Förderanlage und Fördertechnik im angemieteten Gebäude bestanden, die Anschaffungskosten gefördert wurden. Es wurde von der Muttergesellschaft eine 100 %ige Tochtergesellschaft, die Bw., gegründet ... und der bereits genannte Dienstleistungsvertrag vom 20.9.2004 geschlossen, wobei ausdrücklich in einer Ergänzungsvereinbarung vom 24.9.2004, als der ordentliche Geschäftsbetrieb aufgenommen wurde, festgelegt wurde: „Klarstellend und ergänzend zur Vergütungsabrede im Dienstleistungsvertrag vom 31.8./20.9.2004 zwischen der Muttergesellschaft und der Bw. halten wir einvernehmlich fest, dass sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus der von der Bw. getätigten Investition herrühren oder in unmittelbarem Zusammenhang mit den Investitionen erzielt werden, mit den Aufwendungen vorab verrechnet werden und demzufolge den Vergütungsanspruch mindern.“

Der ausschließliche Zweck der Bw. ist für die Muttergesellschaft ... die erforderlichen Dienstleistungen im Rahmen der Logistik zu erbringen, weshalb der Standort München hinsichtlich der Lagertätigkeit geschlossen wurde. Es wurde in einem Ausbau, der im Jahre 2007 erfolgt, der Standort weiter abgesichert, wobei die Mitarbeiterzahl gegenwärtig bereits 125 beträgt.

Strittig ist hier die Beurteilung, ob eine fremdverhaltenskonforme Vereinbarung vorliegt, wobei Österreich keine eigenen steuerlichen Auslegungsregeln kennt, jedoch die OECD-Richtlinien anerkennt, während Deutschland eigene Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung der international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BMF Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, S. 218ff, sowie Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BMF-Schreiben vom 30.12.1999, BStBl I 1999, S. 1122 ff, geschaffen hat (s. zur Literatur Macho, Steiner, Ruess, Verrechnungspreise kompakt, Wien 2007, insb. 214ff). Die OECD führt im OECD-Bericht 1995, ... , aus: „Die Bewertung des Beitrags eines Vertragspartners ist bei Kosteneinsparungen, die sich aus Subventionen oder steuerlichen Anreizen (einschließlich der Abschreibungen auf Investitionen) durch eine Regierung ergeben, problematisch. Ob und ggfs. bis zu welchem Grad solche Kosteneinsparungen bei der Messung der Höhe des durch einen Vertragspartner beigesteuerten Beitrags berücksichtigt werden sollten, richtet sich danach, inwieweit unabhängige Unternehmen dies unter vergleichbaren Umständen berücksichtigen würden.“

Dazu merkt die österreichische Literatur an: „Wenn die Subvention bzw. Steuervergünstigung im Hinblick auf die im Konzernumlagevertrag geregelte Tätigkeit gewährt wird, würden unabhängige Unternehmen an diesen Vergünstigungen partizipieren wollen. Dies gilt vor allem dann, wenn auch diese Unternehmen derartige Vergünstigungen erhalten hätten. Eine

Weitergabe dieser Vergünstigung wird in derartigen Fällen also zu bejahren sein' (Scholz, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen, Wien 1999, 202).

Die deutschen Grundsätze gehen von einem Abzug derartiger steuerlicher Zuschüsse von den umzulegenden Aufwendungen aus: ,Die Aufwendungen sind um Erträge (einschließlich der Zuschüsse und Zulagen), die mit den Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, zu kürzen. Entsprechendes gilt für steuerliche Sondervergünstigungen, zB. Sonderabschreibungen' (s. 2.1 Grundsätze ... BStBl 1999 I, 1123).

Die IZP war eine Investitionsförderung - im vorliegenden Fall kann man von "Ansiedelungsprämie" sprechen - die so ausgestaltet war, dass sie nicht durch Ertragssteuern gekürzt wurde; dadurch wollte der österreichische Gesetzgeber den Investitionsförderungseffekt nicht wiederum durch einen Körperschaftssteuerabfluss von handelsrechtlich als Ertrag gebuchten IZP mindern.

Durch die IZP kam es zu einer Verbesserung der Standortbedingungen, die bei der Ermittlung der Kosten zu beachten ist, da sie die Kostenstruktur bestimmt. Die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, für die eine IZP in Anspruch genommen wird, ist wirtschaftlich gleichsam niedriger. Durch diesen wirtschaftlichen Zusammenhang der IZP mit den Kosten würden unabhängige Unternehmen somit an den Zuschüssen teilhaben. Im zu beurteilenden Einzelfall ist dies auch in der zitierten schriftlichen Vereinbarung vom 24.9.2004 festgelegt worden, um eine eventuelle Unsicherheit im OECD-Bericht ausdrücklich zu regeln. Dabei ist wohl noch anzuführen, dass die Muttergesellschaft die deutschen Verwaltungsgrundsätze als Konkretisierung der OECD-Richtlinie ansah, da hier in der rechtlichen Beurteilung Deutschland und Österreich betroffen sind und Österreich keine Sonderregelungen wie Deutschland besitzt. ...

(8) In der Beantwortung der Anfrage vom 8. Oktober 2007 (GZ BMF-010221/1287-IV/4/2007, EAS 2893) führte das BMF gegenüber der Bw. aus:

„Bei der Erbringung von konzerninternen Dienstleistungen (hier: die ausschließlich der deutschen Konzernmutter gegenüber erbrachten Dienstleistungen einer ein Zentrallager betreibenden inländischen Logistik-GmbH) erweist sich die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode als zweckmäßigste Verrechnungspreismethode (Z 2.32 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; OECD-VPG).

Die ‚Kosten‘, die als Grundlage der Kostenaufschlagsmethode heranzuziehen sind, werden nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen (2.2.4 der deutschen Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1983, S. 218). Das betriebswirtschaftliche Kalkulationsschema, zurückgehend auf die ‚Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten‘ gehen davon aus, dass der Gewinnzuschlag auf die vollen Selbstkosten einschließlich der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten vorgenommen wird (zB Seicht, Moderne Kosten- und Leistungsrechnung, 8. Auflg. S. 171). Steuern zählen zu den Verwaltungsgemeinkosten (zB Seicht, Moderne Kosten- und Leistungsrechnung, 8. Auflg. S. 346). Wendet man dieses Schema an, das einer Reingewinnsatzmethodik entspricht, dann wären die Steuern in der Kostenbasis enthalten. Wird der Gewinnzuschlag auf dieser Grundlage vereinbart und von der österreichischen Betriebspprüfung anerkannt, dann wirken sich damit Steuerbegünstigungen und Steuermehrbelastungen auf die Höhe der Kostenbasis und damit auch auf die Höhe der Dienstleistungsentgelte aus. Dies wird auch für eine Steuerbegünstigung in Form einer Prämie zu gelten haben, wie zB für die IZP nach § 108e EStG 1988. Denn bei der IZP handelt es sich um eine rückfließende Steuerleistung nach Art einer negativen Einkommensteuer; dies wird

durch den letzten Satz des § 108e Abs. 5 EStG 1988 verdeutlicht.

Wird demgegenüber der Gewinnaufschlag nach einer Rohaufschlagsmethodik vereinbart und steuerlich anerkannt, derzufolge nicht die ausländische Konzerngesellschaft den (positiven und negativen) Steueraufwand im Dienstleistungsentgelt übernimmt, dann wäre es mit dieser Methodik nicht vereinbar, würden Steuermehrbelastungen und Steuerbegünstigungen an die Muttergesellschaft weitergegeben. Eine Vertragsklausel die besagt „klarstellend und ergänzend zur Vergütungsabrede im Dienstleistungsvertrag ... halten wir einvernehmlich fest, dass sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus den von XX getätigten Investition herrühren oder in unmittelbarem Zusammenhang mit den Investitionen erzielt werden, mit den Aufwendungen vorab verrechnet werden und demzufolge den Vergütungsanspruch mindern“ kann im gegebenen Zusammenhang tatsächlich nur als ergänzende Klarstellung gesehen werden. Denn dass im Fall einer Kostenaufschlagsmethode nur die Nettokosten mit Gewinnaufschlag zu vergüten sind, ist unbestreitbar. Wenn aber die Steuern ausdrücklich aus den weiterbelastbaren Kosten ausgeschieden worden sind, können sich weder Steuererhöhungen kostensteigernd noch Steuervergütungen kostenmindernd auswirken. Andernfalls müsste dies durch Erhöhung des Gewinnaufschlagssatzes kompensiert werden, vor allem, wenn der Gewinnaufschlagssatz am untersten Ende der denkbaren Bandbreite angesetzt wurde.

DBA-konforme Gewinnerhöhungen auf österreichischer Seite zur Anpassung an eine den OECD-VPG entsprechenden Dienstleistungsvergütung müsste auf deutscher Seite zu einer korrespondierenden gewinnmindernden Gegenberichtigung führen, sodass insgesamt die Verrechnungspreiskorrektur zu keiner Mehrbelastung für den Konzern führt. Bei Bedarf kann die deutsche Gegenberichtigung im Wege eines - zu beantragenden - Verständigungsverfahrens herbeigeführt werden.“

(9) Im Bericht vom 19. Februar 2008 über die Außenprüfung (vgl. auch Pkt. 7) traf die Großbetriebsprüfung Salzburg folgende Feststellungen:

(9/1) Tz 3: Gemäß Pkt. 2. des Dienstleistungsvertrages werde ausdrücklich eine jährliche Vergütung in Höhe sämtlicher den Betriebserfolg der Bw. mitbestimmender Aufwendungen vor Zinsen und Steuern samt Gewinnzuschlag von 5 % vereinbart. Daraus ergebe sich, dass die Bw. den Steueraufwand „selbst zu tragen hat“. Im Zuge der Erörterung der steuerlichen Behandlung von Zuschüssen und Prämien sei eine Zusatzvereinbarung, datiert mit 24. September 2004, vorgelegt worden, in der „klarstellend und ergänzend“ festgehalten werde, dass sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus von der bzw. getätigten Investitionen herrührten, vorab mit Aufwendungen zu verrechnen seien und den Vergütungsanspruch minderten.

Aus § 108e Abs. 5 EStG 1988 ergebe sich, dass es sich bei der IZP um eine „negative Einkommensteuer“ handle: „Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche ... gelten als Abgabe im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes ... Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.“

Bei der Berechnung des von der Muttergesellschaft zu leistenden Erstattungsbeitrages müsse

demnach die Einkommensteuerrückerstattung in Form der IZP iHv. EUR 538.577 unberücksichtigt bleiben; der Gewinn sei entsprechend zu erhöhen. Im Übrigen werde auf EAS 2893 (Anmerkung des Referenten: siehe Pkt. 7) verwiesen.

(9/2) Tz 4: Eine der Bw. gewährte AMS-Prämie sei als steuerfrei anzusehen sei und zu keiner Aufwandskürzung führe. Bisher sei diese Prämie in der Mehr-Weniger-Rechnung unberücksichtigt geblieben. Der Gewinn sei daher im Wirtschaftsjahr 2004/05 um EUR 25.880,16 zu kürzen gewesen.

(10) Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, nahm das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechend wieder auf und setzte im Körperschaftsteuerbescheid vom 4. März 2008 das Einkommen in einer Höhe von EUR 279.402,86 an.

(11) In der lediglich gegen den Körperschaftsteuerbescheid, nicht aber den Wiederaufnahmebescheid, gerichteten Berufung vom 20. März 2008 führte die Bw. aus: Der Körperschaftsteuerbescheid werde hinsichtlich der Änderung der Verrechnungspreise durch unrichtige Behandlung der IZP angefochten, es werde beantragt, keine Veränderung im Wirtschaftsjahr 2004/2005 vorzunehmen.

Der österreichische Gesetzgeber habe sein wirtschaftspolitisches Ziel, dass die IZP von 10 % nicht durch die Einbindung in die Einkommen- und Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage über den Erlös in der Gewinn- und Verlustrechnung erst wiederum hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Rentabilität und Liquidität verkürzt werde, steuertechnisch im § 108e EStG so angelegt, dass der handelsrechtliche Erlös in der Mehr-Weniger-Rechnung wiederum abgezogen werde und somit wirtschaftlich dem Unternehmen die volle IZP zukomme. Für die strategische wirtschaftliche Standortentscheidung der Bw. sei die volle Prämie, also nicht ein um die Körperschaft reduzierter Betrag ua. ausschlaggebend gewesen. Daraus ergebe sich auch eindeutig, dass sich hier kein Verrechnungspreisproblem stellen könne, da unzutreffend in unternehmerische Entscheidungen nachträglich eingegriffen werde. Die Vorgangsweise der Betriebspprüfung führe im Hinblick auf den Mischkörperschaftsteuersatz im Wirtschaftsjahr 2004/2005 zu einer wirtschaftlichen Reduzierung der IZP von 26,5 %. Es könne wohl allgemein und im Verhältnis zu einem EU-Staat zu keiner schlechteren Beurteilung kommen, als dies innerstaatlich der Fall sei, wo eine derartige Situation, wie sie hier erzeugt worden sei, nicht entstehen könne. Auch nach dem Fremdvergleichsgrundsatz würden fremde Unternehmen nicht selbstschädigend handeln.

Nach *Macho, Steiner, Ruess* (Verrechnungspreise kompakt, Wien 2007, Kapitel 3, 35 ff) gebe es ohne Rechtstitel keine Änderung von Verrechnungspreisen. Die Behauptung, dass es sich bei der IZP um eine negative Einkommensteuer handle, sei kein derartiger Rechtstitel. Die

Autoren führten als Einkünfte Berichtigungsnormen in Österreich an, die verdeckte Ausschüttung iSd. § 8 Abs 2 KStG sowie § 6 Z 6 EStG. Beide Rechtsnormen könnten hier nicht zugrunde gelegt werden, da das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung nicht vorliege (s. zu § 6 Z 6 EStG im Hinblick auf sonstige Leistungen auch *Lechner, Steuerentstrickung gemäß § 6 Z 6 EStG nach dem AbgÄG 2004*, in: *Lang/Jirousek* (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota, 297 ff, weiters *Kauba/Krickl, Nichtfestsetzungstatbestand und Nachversteuerung* in: *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GS Köglberger). Es sei ertragsteuerlich keine Forderung für eine sonstige Leistung nach § 6 Z 6 EStG entstanden.

(12) In der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Salzburg vom 14. April 2008 zu dieser Berufung wurde ausgeführt, dass die Prüferin die Weiterleitung der IZP an die Muttergesellschaft als nicht dem Dienstleistungsvertrag vom 20. September 2004 entsprechend kritisiert habe und daraufhin die mit 24. September 2004 datierte Ergänzungsvereinbarung vorgelegt worden sei.

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei seitens der Großbetriebsprüfung die Ansicht vertreten worden, dass es sich bei der IZP um eine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererstattung handle (§ 108e Abs. 5 EStG 1988) handle, welche somit ebenso wenig wie die von der Bw. geleistete Körperschaftsteuer beim Vergütungsanspruch zu berücksichtigen sei. Da eine Einigung nicht habe erzielt werden können, sei eine vom steuerlichen Vertreter formulierte EAS-Anfrage an das BMF gerichtet worden. In deren Beantwortung hieße es unter Bezugnahme auf die konkrete Dienstleistungsvereinbarung, nach der sämtliche Aufwendungen vor Zinsen und Steuern zu vergüten seien, dass „*sich weder Steuererhöhungen kostensteigernd noch Steuervergütungen kostenmindernd auswirken*“ könnten.

Die Rechtsansicht des BMF sei von der Großbetriebsprüfung übernommen worden. Es gebe keinen Grund von der schlüssigen Argumentation abzugehen.

(13) In einem – ebenso wie die Berufung am 20. März 2008 – gestellten Antrag gemäß § 48 BAO auf Vermeidung einer Doppelbesteuerung an das BMF führte die Bw. aus:

Das Finanzamt habe aus der Beurteilung, dass die IZP eine „*negative Körperschaftsteuer*“ sei, diese im Zuge der Verrechnungspreisänderung als ertragsteuerliche Forderung an die Muttergesellschaft behandelt, wodurch es zu einer Reduzierung der Förderung durch die IZP in Höhe von rd. EUR 143.000 komme. Ein derartiger Nachteil könne bei einem österreichischen Unternehmen nicht eintreten. Dabei sei zum Zeitpunkt vor der Entscheidung, den Standort nach Österreich zu verlegen, gerade die IZP sowie weitere Förderungen des Landes Oberösterreich ohne diese Kürzungen zugesagt worden.

Für die Muttergesellschaft sei es eine sehr wichtige Entscheidung gewesen, das Zentrallager von München zu verlegen. Es sei eine anerkannte betriebswirtschaftliche Tatsache, dass die Beschaffungs- und Distributionslogistik für ein Unternehmen einen entscheidenden Wettbewerbsfaktor darstelle. Sie habe 2003 mehrere Standorte in verschiedenen Ländern untersucht, um eventuell das Zentrallager von München an einen neuen Standort zu verlegen. Der Standort in Österreich habe gleichsam den "*Zuschlag*" erhalten, da neben einem entsprechenden Entgegenkommen der Landespolitik eine IZP in Österreich als wirtschaftspolitische Förderung bis 2004 bestanden habe, wodurch von den Investitionen, die insbesondere in der Förderanlage und Fördertechnik im angemieteten Gebäude bestanden hätten, die Anschaffungskosten gefördert wurden. Es sei von der Muttergesellschaft eine 100 %ige Tochtergesellschaft, die Bw., gegründet und ein Dienstleistungsvertrag mit geschlossen worden, wobei ausdrücklich in einer Ergänzungsvereinbarung, als der ordentliche Geschäftsbetrieb aufgenommen worden sei, festgelegt wurde: *"Klarstellend und ergänzend zur Vergütungsabrede im Dienstleistungsvertrag ... halten wir einvernehmlich fest, dass sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus der von der Muttergesellschaft getätigten Investition herrühren oder in unmittelbarem Zusammenhang mit den Investitionen erzielt werden, mit den Aufwendungen vorab verrechnet werden und demzufolge den Vergütungsanspruch mindern"*.

Der ausschließliche Zweck der Bw. sei für die Muttergesellschaft die erforderlichen Dienstleistungen im Rahmen der Logistik zu erbringen, weshalb der Standort München hinsichtlich der Lagertätigkeit geschlossen worden sei. In im Jahre 2007 erfolgen Ausbau sei der Standort weiter abgesichert worden, wobei die Mitarbeiterzahl gegenwärtig 125 betrage. Es wird hiermit der Antrag gestellt, zu diesem Einzelfall § 48 BAO zur Anwendung zu bringen, dessen Zweck es ist, *"auch ohne Doppelbesteuerungsabkommen auf nationaler Ebene das Übel der internationalen Doppelbesteuerung zu beseitigen"*. Hingewiesen werde darauf, dass die Situation mit der IZP im Veranlagungsjahr 2005 einmalig sei und daher nicht wiederkehrend die Verrechnungspreise beeinflusse. Durch die Beseitigung der Doppelbesteuerung würde jener Zustand hergestellt, mit dem die Muttergesellschaft aufgrund der Zusagen planen hätte können. Nach *Ritz* seien ja hier vor allem der volkswirtschaftliche Nutzen sowie die Verwaltungsökonomie zu berücksichtigen (§ 48, Tz 9). Mit der bescheidmäßigen Körperschaftsteuer-Mehrbelastung sei für die österreichische Volkswirtschaft keine Verhältnismäßigkeit in den Auswirkungen gegeben, da die fehlende Planungssicherheit den weiteren Ausbau des Standortes sehr belasten würde.

Sollte der Zustand vor Betriebsprüfung, der die Doppelbesteuerung beseitige, nicht durch die Anwendung von § 48 BAO hergestellt werden, werde der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gem. Artikel 25 DBA gestellt, weil eine wirtschaftliche

Doppelbesteuerung durch den Körperschaftsteuerbescheid 2005 herbeigeführt werde. Es müsste in Deutschland ein ertragsteuerlicher Aufwand zugestanden werden.

(14) Mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen gemäß § 48 BAO vom 23. Juli 2008, GZ BMF-010221/1912-IV/4/2008, wurde hinsichtlich der konzerninternen von der Bw. erbrachten Dienstleistungen angeordnet, dass die Gewinnerhöhungen iHv. EUR 538.577, soweit dies zu einer Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich sei, von der österreichischen Besteuerung unter der auflösenden Bedingung, dass der Bescheid nach Abschluss des Verständigungsverfahrens aus dem Rechtsbestand ausscheide, freigestellt würden.

(15) Mit Schreiben vom 5. November 2009, GZ BMF-010221/1905-IV/4/2009, teilte das BMF der Amtspartei mit, dass das Verständigungsverfahren betreffend die Besteuerung der Bw. abgeschlossen werden hätte können. Die deutschen Finanzbehörden teilten die österreichische Auffassung, wonach eine vertragswidrige Senkung der Kostenweiterbelastung im Nachhinein ohne Erhöhung des Gewinnaufschlags nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art 9 des mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens entspreche und daher die Weitergabe der IZP an die Muttergesellschaft zu beanstanden sei. Die deutsche Behörde erkläre sich zu einer gewinnmindernden Gegenberichtigung auf Seiten der Muttergesellschaft bereit.

Dem Bescheid gemäß § 48 BAO sei daher die Grundlage entzogen.

(16) Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2009 wies die Amtspartei die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2005 mit der Begründung ab, dass der Bescheid gemäß § 48 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei und seitens der deutschen Steuerbehörden einer gewinnmindernden Gegenberichtigung auf Seiten der Muttergesellschaft zugestimmt worden sei.

(17) Im gegen die Berufungsvorentscheidung gerichteten Vorlageantrag vom 21. Dezember 2009 führte die Bw. aus:

Das BMF habe den Abschluss des Verständigungsverfahrens zwischen Österreich und Deutschland mitgeteilt. Leider habe sich eine Entwicklung ergeben, dass sich die deutsche Muttergesellschaft in Konkurs befunden habe. Es habe zwischenzeitlich eine andere Gesellschaft die Anteile der Bw. übernommen. Die österreichische Gesellschaft arbeite stabil und sichere daher viele Arbeitsplätze in Österreich.

In der Begründung der Berufung sei ausgeführt: *"Es kann wohl allgemein und im Verhältnis zu einem EU-Staat zu keiner schlechteren Beurteilung kommen, als dies innerstaatlich der Fall ist. Innerstaatlich kann eine derartige Situation, wie sie hier erzeugt wurde, nicht entstehen."*

Auch nach dem Fremdvergleichsgrundsatz würden fremde Unternehmen nicht selbstschädigend handeln".

Die inhaltliche Begründung der Berufung gelte auch nach dem abgeschlossenen Verständigungsverfahren. Das Verständigungsverfahren habe keine Bindungswirkung für die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts und des UFS.

Es werde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

(18) Mit Schreiben vom 25. August 2010, GZ 010221/1961-IV/4/2010, teilte das BMF der Amtspartei mit, dass die Muttergesellschaft ihre Zustimmung zur zwischen der österreichischen und der deutschen zuständigen Behörde getroffenen Verständigungslösung verweigert habe, womit das Verfahren als durch Scheitern abgeschlossen anzusehen sei.

(19) Im dem Schreiben der Amtspartei angeschlossenen Schreiben des deutschen Bundeszentralamts für Steuern, GZ St I 6 – S 1304 – At 14/2008, teilte die unterfertigte Sachbearbeiterin dem BMF mit, dass sie sich durch Rückfrage bei der zuständigen deutschen Landesfinanzbehörde versichert habe, dass sich die Muttergesellschaft über die Konsequenzen im Klaren sei.

(20) In einer Besprechung zwischen dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenats und dem steuerlichen Vertreter am 6. März 2012 wurde der Sachverhalt erörtert. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde darauf hingewiesen, dass er nach Scheitern des Verständigungsverfahrens beim BMF einen neuerlichen Antrag gemäß § 48 BAO einbringen werde.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde anlässlich dieser Besprechung zurückgenommen.

(21) Im neuerlichen Antrag an das BMF gemäß § 48 BAO vom 9. März 2012 führte die Bw. aus:

Da eine internationale Doppelbesteuerung vorliege, werde um unilaterale Entlastung gebeten, nachdem der gemäß § 48 BAO erlassene Bescheid des BMF wiederum aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei.

Es werde darauf hingewiesen, dass die Bw. seit 2004 ca. 125 Mitarbeiter beschäftige. Die Landesförderung Oberösterreichs und die IZP seien für die Investitionsentscheidung, bei der auch andere Länder für den Konzernlogistikstandort in Frage gekommen seien, wesentlich gewesen. Es sei auch „herausgearbeitet“ worden, dass innerstaatlich eine derartige Situation, wie sie durch die Betriebsprüfung erzeugt worden sei, nicht entstehen könne. Somit könne es auch im Verhältnis zu einem EU-Staat zu keiner schlechteren Beurteilung kommen.

(22) Zu diesem Antrag führte das BMF mit einem an den steuerlichen Vertreter gerichteten – nicht in Bescheidform ergangenen – Schreiben vom 25. Mai 2012, GZ BMF-010221/0259-IV/4/2012, im Wesentlichen aus:

Es müsse „leider“ mitgeteilt werden, dass dem Antrag auf Erteilung einer unilateralen Entlastung gemäß § 48 BAO „nicht Folge geleistet werden kann“.

Im Zusammenhang mit der Besteuerung der Bw. sei ein Verständigungsverfahren mit den deutschen Steuerbehörden hinsichtlich der eingetretenen Doppelbesteuerung im Verhältnis zur Muttergesellschaft geführt worden. Die deutsche Seite habe der österreichischen Auffassung zugestimmt und es sei zu einer Einigung im Verständigungsverfahren gekommen, wodurch eine Doppelbesteuerung problemlos vermieden worden wäre. Die Muttergesellschaft habe die Zustimmung hiezu jedoch verweigert, weswegen das Verständigungsverfahren als gescheitert anzusehen sei.

Eine Maßnahme nach § 48 BAO sei nur in jenen Fällen zulässig, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung erforderlich sei. Eine derartige Ausgleichung wäre aber zustande gekommen, wenn der Verständigungslösung zugestimmt worden wäre. Somit fehle es am Erfordernis der Beseitigung einer Doppelbesteuerung.

Selbst wenn das Element der Erforderlichkeit anzuerkennen wäre, bestünde seitens des BMF keine Veranlassung zur Erlassung der beantragten Ausnahmegenehmigung, weil diese im Ermessen liege und hiebei stets der Grundsatz der Billigkeit zu beachten sei. Durch die Verweigerung der Zustimmung zur Verständigungslösung seitens der Muttergesellschaft fehle es aber der erforderlichen Voraussetzung der „Unbilligkeit“. Da durch die beantragte Ausnahmegenehmigung ein Rechtszustand herbeigeführt würde, der nicht im Einklang mit den Grundsätzen des Fremdvergleichs anzusehen sei, wäre auch das Element der „Zweckmäßigkeit“ nicht erfüllt, sodass dem „Ansuchen“ nicht entsprochen werden könne.

(23) In einer Eingabe an den Unabhängigen Finanzsenat vom 10. Jänner 2013 führte die Bw. aus:

Soweit von der Betriebsprüfung darauf abgestellt werde, dass die IZP als negative Körperschaftsteuer zu sehen ist, sei dazu anzumerken, dass der UFS in der Entscheidung vom 30.12.2004, RV/0847-L/04) ausführe: *"Aus § 108e Abs. 5 EStG 1988 geht hervor, dass der Gesetzgeber das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid klar abgegrenzt hat. So gilt § 201 BAO auch für die befristete IZP nach § 108e EStG."*

Ohnehin sei die Formulierung *"Aufwendungen vor Zinsen und Steuern"* im der Berufung

zugrundeliegenden Dienstleistungsvertrag im betriebswirtschaftlichen bzw. unternehmensrechtlichen Sinne zu verstehen, da die Geschäftsführung der verbundenen Unternehmen im Vertrag im Sinne eines gemeinsamen betriebswirtschaftlichen Verständnisses ihre Willenserklärung unter Zugrundelegung betriebswirtschaftlicher und unternehmensrechtlicher Begriffe zu Ausdruck gebracht habe und nicht auf Grundlage steuerlicher Einzelvorschriften der unterschiedlichen innerstaatlichen Steuergesetze. Diese Formulierung stelle auf den Begriff Steuern ieS. (nicht auf den Oberbegriff Abgaben) ab. Zur Auslegung könne etwa die Bilanzgliederung des UGB herangezogen werden, wobei nach einstimmig herrschender Ansicht die IZP nicht unter den Steuern vom Einkommen und Ertrag ausgewiesen werden dürfe (vgl. *Fröhlich*, Die Bilanzierung der neu geschaffenen Steuerbegünstigungen 2002 nach HGB und IAS, RWZ 2003, 39); vielmehr werde diese üblicherweise unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen. Ein Ausweis unter "*Steuern von Einkommen und Ertrag*" sei nicht möglich, da der IZP wirtschaftlich der Charakter einer (negativen) Einkommensteuer fehle (vgl. *Gedlicka*, Zur bilanziellen Behandlung der Prämien und anderen Begünstigungen des Konjunkturbelebungspaketes nach HGB, IAS und US-GAAP, SWK 6/2003, 17). Ohnehin gebe es im vorliegenden Fall für eine nachträgliche Korrektur der Verrechnungspreise keine Rechtsgrundlage, da keine der im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Berichtigungsnormen anwendbar sei.

(24) Der Eingabe waren angeschlossen:

- Entscheidung des UFS vom 20.12.2004, GZ RV/0847-L/04 betr. Investitionsprämie;
- Artikel „Die Bilanzierung der neu geschaffenen Steuerbegünstigungen 2002 nach HGB und IAS“, RWZ 2003/13, 39, Autor *Christoph Fröhlich*;
- Artikel „Zur bilanziellen Behandlung der Prämien und anderen Begünstigungen des Konjunkturbelebungspaketes nach HGB, IAS und US-GAAP“, SWK 2003, T017, Autor *Werner Gedlicka*.

Über die Berufung wurde erwogen:

(25) Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde: Die Bw. war im berufungsgegenständlichen Zeitraum im Alleineigentum der deutschen Muttergesellschaft, für die sie Logistikleistungen erbringt. Die von der Bw. zu erbringenden Leistungen sind in einem Dienstleistungsvertrag näher festgelegt. Demnach umfasst die hiefür seitens der Muttergesellschaft zu erbringende Vergütung einerseits den Ersatz der Bw. laut Gewinn- und Verlustrechnung entstandenen Aufwendungen vor Zinsen und Steuern sowie einen Gewinnzuschlag von 5% auf diese Vergütungen wie auch eine volle Vergütung der Finanzierungsaufwendungen bis zum Vorhandensein einer angemessenen

Eigenkapitalausstattung. In einem wenige Tage nach diesem Vertrag erstellten klarstellenden Schreiben hielten die Bw. und die Muttergesellschaft fest, dass alle Erträge, die aus Investitionen oder damit in unmittelbarem Zusammenhang stehend, erzielt würden den Vergütungsanspruch der Bw. minderten.

Die Bw. machte eine – der Höhe nach unstrittige – IZP iHv. EUR 538.577 geltend. Diese wurde bei einer Außenprüfung mit der Begründung, es handle sich um eine „negative“ Einkommensteuer ergebniserhöhend angesetzt, weil die Vergütung der Muttergesellschaft vertragsgemäß „vor Steuern“ zu erfolgen habe. In einem zwischen der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung angestrengten Verständigungsverfahren wurde zwischen den Steuerverwaltungen zwar Einigung dahingehend erzielt, dass die Weitergabe der IZP an die Muttergesellschaft mangels Entsprechens des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beanstanden sei und daher eine gewinnmindernde Gegenberichtigung auf Seiten der Muttergesellschaft stattzufinden habe. Diesem Übereinkommen wurde allerdings seitens der Muttergesellschaft nicht zugestimmt, sodass es zu keiner Umsetzung kam. Auf einen Antrag der Bw. gemäß § 48 BAO betreffend Hintanhaltung einer Doppelbesteuerung wurde der Bw. nicht in Bescheidform mitgeteilt, dass diesem insbesondere aus Gründen der Verweigerung der Zustimmung zur Verständigungslösung seitens der Muttergesellschaft nicht Folge geleistet werden könne. Durch eine Ausnahmegenehmigung würde überdies ein nicht dem Fremdvergleich entsprechender Rechtszustand hergestellt.

(26) Der festgestellte Sachverhalt basiert insbesondere auf den im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung enthaltenen Unterlagen bzw. Beweismittel. Der Unabhängige Finanzsenat weist im Besonderen auch darauf hin, dass offenkundig auch die Amtspartei bzw. die für sie als Organ tätig gewordene Großbetriebsprüfung Salzburg nicht daran zweifelt, dass das klarstellende Schreiben vom 24. September 2004 zum Dienstleistungsvertrag (vgl. Pkt. 4) in der Tat unmittelbar nach dem Dienstleistungsvertrag selbst (und somit nicht erst als Reaktion auf offenkundig divergierende abgabenrechtliche Beurteilungen der IZP im Zuge der Prüfungsverhandlungen) verfasst worden ist. Somit geht auch der Unabhängige Finanzsenat in Würdigung dieses Beweismittels davon aus, dieses Schreiben sei im September 2004 verfasst worden.

Zum festgestellten Sachverhalt ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weiter anzumerken, dass in Bezug auf die steuerliche Behandlung der IZP jedenfalls eine grenzüberschreitende Doppelbesteuerung verwirklicht wurde.

(27) Hauptstreitpunkt zwischen den Verfahrensparteien ist die Frage, ob die an die Bw. geleistete IZP eine „negative“ Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (Amtspartei) oder einen „sonstigen betrieblichen Ertrag“, welcher den Vergütungsanspruch mindert (Bw.), darstellt und ob sich daraus folgend eine fremdverhaltenswidriges Verhalten in Bezug auf die

Abwicklung des zwischen der Muttergesellschaft und der Bw. ergibt.

(27/1) Die relevante Bestimmung des § 108e Abs. 5 EStG 1988 lautet:

„Die ... Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen..... Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.“

(27/2) Der Bericht des Finanzausschusses des Nationalrats hält zur IZP im Einleitungssatz zu § 108e EStG 1988 fest (vgl. SWK 2002, T 175):

„Als Anreiz für Investitionen wird eine befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwächsen in Form einer IZP von 10% gewährt“.

(27/3) Nach Ansicht des UFS (worauf auch der Bw. in Pkt. 23 verweist) geht aus der zitierten Bestimmung hervor,

„dass der Gesetzgeber das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid klar abgegrenzt hat“ (Entscheidung vom 20.12.2004, GZ RV/0847-L/04 mit Verweis auf Ritz, BAO-Handbuch, 113).

Der UFS führt in dieser Entscheidung noch weiter aus:

„.... ein Veranlagungsverfahren hat nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen zu erfolgen. Wenn das EStG 1888 für die IZP vorsieht, dass der Steuererklärung ... ein eigenes Verzeichnis für die IZP beizuschließen ist, gibt es damit ausreichend deutlich zu erkennen, dass es der Abgabenbehörde ermöglicht werden soll, eine allfällige Festsetzung der Prämie bereits im Zuge der Veranlagung des Abgabepflichtigen zur Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer vorzunehmen. Keineswegs sollte nach der Intention des Gesetzes ein eigenes Veranlagungsverfahren zur Festsetzung der IZP erfolgen. Dies schon deshalb, weil die Prämie vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und nur in den Fällen der unrichtigen Berechnung bescheidmäßig festzusetzen ist. Soweit in diversen Gesetzen angeordnet wird, dass Anbringen ‚als Abgabenerklärung gelten‘, wird damit der Zweck verfolgt, mit solchen Anbringen jene Rechtsfolgen herbeizuführen, wie sie nach den Rechtsfolgeanordnungen der BAO mit der Abgabe solcher Erklärungen generell verbunden sind (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, § 133 Tz 1 ff. sowie zum seinerzeitigen IPrG Nolz, ÖStZ 1982, 75 [79]; siehe weiters § 108e Abs. 5 dritter Satz EStG 1988: ‚gelten als Abgabe‘).“

(27/4) Nach Ch. Fröhlich (RWZ 2003/13, 39) liegt hinsichtlich der IZP auf Grund des Umstandes, dass sie unabhängig vom Ergebnis gewährt wird, ein „*staatlicher Zuschuss*“ bzw. ein „*Zuschuss für Investitionen*“ vor. Explizit in Bezug auf Bildungs-, Forschungs- und Lehrlingsprämien führt Fröhlich (aaO.) aus, dass die – unabhängig vom Gewinn bestehende – Prämie, nicht die Körperschaftsteuerschuld mindert, sondern dem Steuerpflichtigen als

„eigene Abgabe“ am Abgabenkonto gutgeschrieben wird. Daraus ergibt sich, dass sie nach handels- bzw. unternehmensrechtlichen Vorschriften nicht als „Ertrag unter den Steuern vom Einkommen und Ertrag ... gezeigt werden darf“.

(27/5) Auch *Gedlicka* (SWK 6/2003, T 017) kommt zum Schluss, dass die IZP den Charakter eines „Zuschusses der öffentlichen Hand“ hat. Sie ist den sonstigen betrieblichen Erträgen zuzuordnen. Da sie unabhängig von der Einkommenshöhe bzw. Steuerlast gewährt wird, ist der Tatsache, dass sie für Zwecke der Regelung von Verrechnungsmodalitäten als Abgabe vom Einkommen eingestuft wird, keine Bedeutung beizumessen. Für einen unternehmensrechtlichen Ausweis unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ fehlt wirtschaftlich seiner Ansicht nach der Charakter einer (negativen) Einkommensteuer.

(28) Die Finanzverwaltung geht im konkreten Fall unisono davon aus, dass es sich bei der IZP gleichsam um eine „negative Körperschaftsteuer“ handelt:

(28/1) EAS 2893 vom 8. Oktober 2007 (GZ BMF-010221/1287-IV/4/2007; Pkt. 8):
 „... Wird der Gewinnzuschlag auf dieser Grundlage vereinbart und von der österreichischen Betriebsprüfung anerkannt, dann wirken sich damit Steuerbegünstigungen und Steuermehrbelastungen auf die Höhe der Kostenbasis und damit auch auf die Höhe der Dienstleistungsentgelte aus. Dies wird auch für eine Steuerbegünstigung in Form einer Prämie zu gelten haben, wie zB für die IZP nach § 108e EStG 1988. Denn bei der IZP handelt es sich um eine rückfließende Steuerleistung nach Art einer negativen Einkommensteuer; dies wird durch den letzten Satz des § 108e Abs. 5 EStG 1988 verdeutlicht.“

(28/2) Bericht vom 19. Februar 2008 über die Außenprüfung der Großbetriebsprüfung Salzburg (Pkt. 9:)

Aus § 108e Abs. 5 EStG 1988 ergebe sich, dass es sich bei der IZP um eine „negative Einkommensteuer“ handle: „Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche ... gelten als Abgabe im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes.“

(28/3) Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Salzburg vom 4. April 2008 (Pkt. 12):

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei seitens der Großbetriebsprüfung die Ansicht vertreten worden, dass es sich bei der IZP um eine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererstattung handle (§ 108e Abs. 5 EStG 1988) handle, welche somit ebenso wenig wie die von der Bw. geleistete Körperschaftsteuer beim Vergütungsanspruch zu berücksichtigen sei.

(28/4) Schreiben des BMF vom 5. November 2009, GZ BMF-010221/1905-IV/4/2009 an die Amtspartei (Pkt. 15):

Die Weitergabe der IZP an die Muttergesellschaft sei „zu beanstanden“.

(29) Die Bw. bringt hingegen in sämtlichen ihrer Eingaben zum Ausdruck, dass es sich bei der IZP nicht um eine negative Ertragssteuer, sondern um eine staatliche Form der Investitionsförderung handle und daher insoweit kein Grund für eine Gewinnerhöhung bestünde:

(29/1) EAS-Anfrage der Bw. vom 28. August 2007 (Pkt. 7):

„...Die IZP war eine Investitionsförderung ..., die so ausgestaltet war, dass sie nicht durch Ertragssteuern gekürzt wurde; dadurch wollte der österreichische Gesetzgeber den Investitionsförderungseffekt nicht wiederum durch einen Körperschaftssteuerabfluss von handelsrechtlich als Ertrag gebuchten IZP mindern.“

Durch die IZP kam es zu einer Verbesserung der Standortbedingungen, die bei der Ermittlung der Kosten zu beachten ist, da sie die Kostenstruktur bestimmt. Die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, für die eine IZP in Anspruch genommen wird, ist wirtschaftlich gleichsam niedriger. Durch diesen wirtschaftlichen Zusammenhang der IZP mit den Kosten würden unabhängige Unternehmen somit an den Zuschüssen teilhaben. Im zu beurteilenden Einzelfall ist dies auch in der zitierten schriftlichen Vereinbarung vom 24.9.2004 festgelegt worden, um eine eventuelle Unsicherheit im OECD-Bericht ausdrücklich zu regeln.

(29/2) Berufung vom 20. März 2008 (Pkt. 11):

Der österreichische Gesetzgeber habe sein wirtschaftspolitisches Ziel, dass die IZP nicht durch die Einbindung in die Körperschaftsteurbemessungsgrundlage über den Erlös in der Gewinn- und Verlustrechnung erst wiederum hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Rentabilität und Liquidität verkürzt werde, steuertechnisch im § 108e EStG so angelegt, dass der handelsrechtliche Erlös in der Mehr-Weniger-Rechnung wiederum abgezogen werde und somit wirtschaftlich dem Unternehmen die volle IZP zukomme. Die Vorgangsweise der Betriebsprüfung führe im Hinblick auf den Mischkörperschaftsteuersatz im Wirtschaftsjahr 2004/2005 zu einer wirtschaftlichen Reduzierung der IZP von 26,5 %.

(29/3) Antrag der Bw. an das BMF vom 20. März 2008 gemäß § 48 BAO (Pkt. 13):

Das Finanzamt habe aus der Beurteilung, dass die IZP eine „negative Körperschaftsteuer“ sei, diese im Zuge der Verrechnungspreisänderung als ertragsteuerliche Forderung an die Muttergesellschaft behandelt. Dabei sei zum Zeitpunkt vor der Entscheidung, den Standort nach Österreich zu verlegen, die IZP sowie weitere Förderungen des Landes Oberösterreich ohne diese Kürzungen zugesagt worden.

Es sei von der Muttergesellschaft die Bw., gegründet und ein Dienstleistungsvertrag geschlossen worden, wobei ausdrücklich in einer Ergänzungsvereinbarung festgelegt wurde: *“Klarstellend und ergänzend zur Vergütungsabrede im Dienstleistungsvertrag ... halten wir einvernehmlich fest, dass sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus der getätigten Investition herrühren oder in unmittelbarem Zusammenhang mit den Investitionen erzielt*

werden, mit den Aufwendungen vorab verrechnet werden und demzufolge den Vergütungsanspruch mindern."

(29/4) Eingabe an den Unabhängigen Finanzsenat vom 10. Jänner 2013 (Pkt. 24):

Aus § 108e Abs. 5 EStG 1988 geht hervor, dass der Gesetzgeber das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid klar abgegrenzt hat.

(30) Der Unabhängige Finanzsenat kommt auf Grund der in den Punkten 27 bis 29 dargestellten bzw zitierten Unterlagen bzw. Äußerungen zu folgendem Ergebnis:

(30/1) Der Umstand, dass die IZP an sich im EStG 1988 geregelt ist und § 108e Abs. 5 leg.cit ausführt, die Prämie „*gilt als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes*“, mögen bei vordergründiger Betrachtung zunächst allenfalls geeignet sein, den Eindruck zu erwecken bzw. in Erwägung zu ziehen, sich dem von der Amtspartei wie auch vom BMF vertretenen Standpunkt anzuschließen, es handle sich bei dieser Prämie um eine „*negative*“ Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

Insoweit hätten sich die Bw. bzw. deren Muttergesellschaft in Bezug auf die Reduktion des Vergütungsanspruchs in der Tat uU. weder entsprechend dem Dienstleistungsvertrag noch fremdverhaltenskonform, etwa im Hinblick auf die OECD-Richtlinien oder deutsche Verwaltungsgrundsätze, verhalten, was eine Korrektur des Vergütungsanspruches rechtfertigen könnte.

(30/1) Bei näherer bzw. intensiverer Betrachtungsweise ergibt sich jedoch, dass die Finanzverwaltung – und zwar sowohl die Amtspartei (bzw. die für sie tätig gewordene Großbetriebsprüfung Salzburg) als auch das BMF (vgl. zB. dessen EAS-Auskunft) – für ihre Auslegung, es handle sich bei der IZP um eine (Art) „*negative*“ Ertragsteuer keine tiefere Begründung zu geben vermögen, sieht man von den wiederholten – insgesamt eher lapidaren – Verweisen ab, die Prämie sei im EStG 1988 geregelt, worin wiederum der Hinweis enthalten sei, sie „*gelte*“ als Abgabe (vgl. die zusammengefassten Darstellungen im Pkt. 28), woraus dann offenbar die getroffenen Schlüsse zu folgern seien.

(30/2) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat ergibt sich allerdings insbesondere aus der Formulierung im EStG 1988, dass die IZP als Abgabe „*gilt*“ (im Unterschied etwa zu einer allfälligen Formulierung, dass die IZP eine Abgabe „*ist*“ oder „*darstellt*“), dass es sich hiebei um eine offenkundige gesetzliche Fiktion einer Abgabe, nicht aber um eine solche im

eigentlichen Sinn, handelt (vgl. zur vergleichbaren Formulierung in § 4a EStG 1988 hinsichtlich als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zuwendungen auch *Doralt/Renner*, EStG¹⁴ § 4a Tz 3, wonach insoweit die „*Fiktion einer betrieblichen Veranlassung*“ vorliege). Auch in den EStR 2000 Rz 8229, letzter Satz, wird ausgeführt, dass eine antragsgemäße Gutschrift „*keine Abgabenfestsetzung darstellt*“.

(30/3) Tatsächlich handelt es sich bei der IZP – wie auch aus den zur Interpretation einer gesetzlichen Bestimmung heranziehbaren Gesetzesmaterialien hervorgeht (vgl. Bericht des Finanzausschusses des Nationalrats in Pkt. 27/2) – jedenfalls um einen „*Anreiz für Investitionen*“ (vgl. dieselbe Bezeichnung auch in Rz 8216 erster Satz der EStR 2000, dh. der Rechtsansicht des BMF) bzw. mit anderen Worten um einen antragsgebundenen öffentlichen Förderungsbetrag für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter – in § 108 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 näher definierter – Wirtschaftsgüter (ohne deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu kürzen; vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 108e Tz 9 bzw EStR 2000 Rz 8216 letzter Satz), dessen Geltendmachung im EStG 1988 näher geregelt ist und nur mittels einer Beilage zur Steuererklärung erfolgen kann (vgl. § 108e Abs. 4 erster Satz EStG 1988), der aber auch zur Auszahlung kommt, wenn es im gegenständlichen Jahr – so wie auch bei der Bw. – zu keiner Vorschreibung an Einkommen- oder Körperschaftsteuer gekommen ist und somit keine „*Gegenverrechnung*“ mit einer allfälligen Abgabenschuld erfolgt. Dieser Betrag wird – allenfalls aus verwaltungsökonomischen oder ähnlichen Gründen – idR. über das Abgabenkonto eines Steuerpflichtigen, der betriebliche Einkünfte erzielt, mittels Gutschrift auf diesem Konto abgewickelt (vgl. § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988) bzw. wird seitens des Finanzamtes bei Zutreffen der entsprechenden Voraussetzungen ein entsprechender Bescheid gemäß § 201 BAO erlassen.

§ 108e Abs. 5 letzter Satz EStG 1988, wonach vom Aufkommen her die Prämie „*zu Lasten*“ des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen sei, gibt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gleichfalls keinen Hinweis auf den Charakter der IZP als Abgabe, wird damit doch nur gleichsam zum Ausdruck gebracht, aus welchen Mitteln die Aufwendungen für die Prämie gespeist wurden.

(30/3) Auch der UFS hat bereits – wie dargestellt – aus dem Wortlaut des § 108e EStG 1988 abgeleitet bzw. unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die IZP „*selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt*“ (vgl. die Entscheidung vom 20.12.2004, GZ RV/0847-L/04; siehe auch Pkt. 27/3). Diese Ansicht des UFS deckt sich auch mit der in den beiden – von der Bw. angesprochenen – Zeitschriftenbeiträgen (vgl. Pkt. 27/4 bzw. Pkt. 27/5) dargestellten unternehmens- bzw. handelsrechtlich vorzunehmenden Behandlung der IZP, wonach für einen bilanziellen Ausweis als „*Steuern vom Einkommen und Ertrag*“ wirtschaftlich der Charakter einer (negativen) Einkommensteuer fehle.

(31) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist bei Beurteilung des Charakters der IZP, insbesondere im Zusammenhang mit den damit im Zusammenhang stehenden Bestimmungen der Dienstleistungsvereinbarung bzw der Klarstellung hiezu, auch das Urteil eines objektiven Dritten heranzuziehen und somit die Frage zu erörtern, ob auch dieser darunter eine negative Ertragsteuer verstünde. Dies ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls zu verneinen. Vielmehr würde eine derartige Person darunter – so wie auch in den Gesetzesmaterialien angeführt – eine investitionsfördernde Maßnahme subsumieren und sich daher allenfalls die – wohl nicht unberechtigte – Frage stellen, warum das entsprechende Verfahren hiezu im Einkommensteuerrecht geregelt ist und der „Förderantrag“ mittels einer besonderen Steuererklärung einzureichen ist. Gerade in der Situation der Bw., welche im streitgegenständlichen Jahr einen Verlust erzielte und somit – abgesehen von der ergebnisunabhängigen Mindestkörperschaftsteuer – nicht mit Körperschaftsteuer belastet worden ist, wäre somit die Herstellung eines Konnexes mit einer „negativen“ Ertragsteuer nahezu lebensfremd.

(32) Zusammengefasst ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates davon auszugehen, dass es sich beim der IZP – ungeachtet ihrer Regelungen im EStG 1988 – um keine „negative“ Einkommen- oder Körperschaftsteuer handelt. Er schließt sich somit den diesbezüglichen Argumenten der Amtspartei, der Großbetriebsprüfung Salzburg wie auch des BMF nicht an.

(33) Geht man aber davon aus, dass es sich bei der IZP eben um keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer handelt, so ist damit der Argumentation der Amtspartei, die Bw. und die Muttergesellschaft hätten sich nicht vertragskonform (vgl die in Pkt. 4 angeführte Dienstleistungsvereinbarung; arg „*Vergütung in Höhe sämtlicher, den Betriebserfolg/EBIT des Dienstleisters mitbestimmender Aufwendungen. Dies sind sämtliche Aufwendungen gemäß handelsrechtlicher Gewinn- und Verlustrechnung für das jeweils laufende Geschäftsjahr vor Zinsen und Steuern*“) verhalten und es sei daher der Vergütungsanspruch um den Betrag der IZP zu erhöhen, der Boden entzogen. Die Klarstellung zu diesem Vertrag (vgl. Pkt. 5), deren Richtigkeit die Amtspartei nicht in Zweifel gezogen hat, führt hiezu ergänzend bzw. erklärend aus, dass „*sämtliche sonstigen betrieblichen Erträge, die aus getätigten Investitionen der Muttergesellschaft herrühren oder in unmittelbarem Zusammenhang damit erzielt würden, mit den Aufwendungen vorab verrechnet werden und demzufolge den Vergütungsanspruch mindern*“. Wenn man aber die IZP als Erträge aus Investitionen bzw. als damit in unmittelbarem Zusammenhang stehend ansieht, so erhellt daraus, dass insoweit eine Minderung des Vergütungsanspruches zu erfolgen hat. Insoweit haben sich daher die Bw. bzw. die Muttergesellschaft vertragskonform verhalten.

(34) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die allenfalls weitergehende Frage, ob das im gegenständlichen Fall an den Tag gelegte vertragskonforme Verhalten allenfalls den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen und somit dem Fremdvergleich widerspreche und daher aus diesem Grund eine Korrektur des Vergütungsanspruches vorzunehmen wäre, nicht mehr zu erörtern, wurde dies doch von der Amtspartei nicht ins Treffen geführt und auch in der EAS-Beantwortung nicht bemängelt, wenn man davon ausgeht, dass es sich bei der IZP um keine Steuerrückerstattung handelt. Die Bw. hat weiters auch noch zutreffend darauf hingewiesen, dass die Situation mit der Gewährung der IZP im Veranlagungsjahr 2005 ohnehin „*einmalig*“ gewesen sei und daher auch nicht wiederkehrend die – grundsätzlich auch nach Ansicht der amtspartei offenbar fremdüblichen – Verrechnungspreise beeinflusse.

(35) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist auch noch darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid jedenfalls zu einer Doppelbesteuerung geführt hat. Das BMF hat in seinem (formlosen) Schreiben vom 25. Mai 2012 (vgl Pkt. 22), welches es an die Bw. auf deren Antrag (vgl. Pkt. 21) hin gerichtet hat (warum es insoweit zu keiner Bescheiderteilung gekommen ist, entzieht sich der Kenntnis des Unabhängigen Finanzsenates). Es mag zutreffen, dass die in Aussicht gestellte Lösung einer entsprechenden Gegenberichtigung in Bezug auf das steuerliche Ergebnis der Muttergesellschaft an deren Verhalten gescheitert ist, weil dieses Auswirkung auf das Ermessen (welches allerdings in einem formlosen Schreiben ohnehin nicht rechtswirksam geübt werden kann) zeitigt. Dies vermag aber an dem Umstand, dass ein und derselbe Sachverhalt sowohl in Österreich als auch in Deutschland der Körperschaftsteuer unterworfen worden ist, nichts zu ändern.

(36) Aus all den angeführten Gründen war daher keine Korrektur des Vergütungsanspruches vorzunehmen.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte laut angefochtenem Bescheid ist somit um den hinzugerechneten Betrag der IZP von EUR 538.577 zu reduzieren. Gegenüber dem ursprünglich erklärungsgemäß ergangenen Erstbescheid ergibt sich weiters noch eine Kürzung des Gesamtbetrags der Einkünfte hinsichtlich der steuerfreien AMS-Prämie (Tz 4 des Berichtes über die Außenprüfung; vgl Pkt. 9/2) zu kürzen; diese machen somit minus EUR 259.174,14 (Verlust) aus.

Im Ergebnis war daher der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid in Bezug auf den Gesamtbetrag der Einkünfte gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuändern.

Linz, am 25. Februar 2013