



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C GmbH, vertreten durch CS, vom 11. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. Dezember 2002 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2000 nach der am 20. November 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 11.12.2002 wurde der gegenüber die Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 festgesetzt.

Auf der Grundlage der Ergebnisse der Betriebsprüfung Nr. XXXXXX/XX über die Zeiträume 1998 bis 2000 bei der Berufungswerberin, der Firma C GmbH, wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1998 und 1999 mit Bescheiden vom 11.12.2002 des Finanzamtes Graz - Umgebung wieder aufgenommen und sodann die Körperschaftsteuer 1998 in Höhe von € 1.816,82 auf Basis eines steuerlichen Einkommens von € 0,-- und die Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 1.749,96 auf Basis eines steuerlichen Einkommens von € 0,-- sowie die Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von € 1.749,96 auf Basis eines steuerlichen Einkommens von € 0,-- erstmalig festgesetzt.

Als Begründung wurde seitens des Finanzamtes auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen, worin es heißt, es könne nur jener Teil von den als Betriebsausgaben geltend gemachten Konzernaufwendungen anerkannt werden, der echte Gegenleistungen in angemessener Höhe abgelte. Entgelte für Leistungen, die nicht näher Quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit beträfen (Führung des Konzernnamens, wirtschaftliche Vorteile durch die Konzernzugehörigkeit, Marktvorteile uä.), hätten ihre Wurzel in den Gesellschafts- bzw. Gesellschafterbeziehung. In Ermangelung betrieblicher Veranlassung seien sie schon dem Grunde nach nicht anzuerkennen.

Weitere Voraussetzung für die Anerkennung von Betriebsausgaben aus der Sicht der prüfenden Behörde sei, dass die aufgrund eines Kostenumlageverfahrens erbrachten Leistungen

- im Interesse des Leistungsempfängers liegen müssten und
- der auf das geprüfte Unternehmen entfallende Anteil der Kosten dem Anteil der Leistungen entspreche, zu dem das Unternehmen diese tatsächlich nutze bzw. nutzen werde.

Als formelle Voraussetzungen müsse ein Umlagevertrag zwischen den beteiligten Unternehmen

- im vorhinein abgeschlossen werden, der
- klar und eindeutig und
- in schriftlicher Form

die zukünftigen Leistungsbeziehungen und deren Vergütung regeln.

Nochmals werde in diesem Bericht darauf hingewiesen, dass unter Bedachtnahme auf zukünftige Leistungsverrechnung zwischen dem geprüften Unternehmen und anderen Unternehmen im Konzernverbund auf die „Beweisvorsorge“ zu achten sei. Da es der Konzernmutter nicht möglich zu sein scheine, die von ihr erbrachten Leistungen lückenlos in der Vergangenheit nachzuweisen, werde es am geprüften Unternehmen liegen, diese Leistungen zu dokumentieren, um die Anerkennung als Betriebsausgaben in der Zukunft zu wahren bzw. zu erzielen.

Die gegenständlichen Aufwendungen würden sich in Konzernaufwendungen und Zentralverwaltungskosten gliedern.

Zu den Konzernaufwendungen wurde im Prüfbericht ausgeführt, dass die – entsprechend dem „Technical – Assistance“ Vertrag – entrichteten Aufwendungen in Höhe von 1,8% (des Jahresumsatzes) als fremdübliche Lizenzgebühr glaubhaft gemacht worden seien. In Entsprechung zu den oa. Ausführungen werde der die 1,8% übersteigende Teil der Konzernaufwendungen als verdeckte Ausschüttung außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet bzw. der Verlust geschmälert.

Die Zentralverwaltungskosten wurden zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anerkannt und daher als verdeckte Ausschüttung behandelt. Dieser Punkt wurde ausdrücklich außer Streit gestellt.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen wurde gegen die Sachbescheide eine Berufung eingebracht. Darin wurde ausgeführt:

Die C GmbH ist eine 100%ige Tochter der C SA mit Sitz in Boulogne, Frankreich und folglich Teil der C - Gruppe, eines führenden internationalen Baukonzerns.

Mit Gültigkeit ab 1.1.1997 wurde zwischen der C GmbH und der C SA ein "Technical Assistance" - Vertrag geschlossen, aufgrund dessen der C GmbH die Unterstützung der Konzernmutter im Management, im technischen Bereich und Know How zukommt. Der "Technical Assistance" - Vertrag ist im Detail in verschiedene Leistungsbereiche, wie beispielsweise Marketing, Finanzierung, Personal, etc (dazu näher unten) unterteilt.

Als Gegenleistung für die erbrachten Leistungen verpflichtet sich die C GmbH 3,3 % des jährlichen Umsatzes als Entgelt für die Assistenzleistungen an die C SA zu bezahlen, wobei 1,8 % davon auf die Zurverfügungstellung von technischem Know - How (inklusive der Patente, allerdings mit Ausnahme der Verwendung der Marke C sowie anderer Marken des Konzerns) entfallen. Insgesamt 1,5% entfallen auf eine Reihe anderer im "Technical Assistance" - Vertrag genau bezeichneter Leistungen der C SA an die C GmbH (zu diesen Leistungen im Detail unten).

Im Rahmen der von Januar bis Juli 2002 stattgefundenen Betriebsprüfung Nr. XXXXXX/XX des Finanzamtes Graz-Umgebung wurden jene Konzernaufwendungen, die 1,8 % des Umsatzes überstiegen (für 1998 € 151.065,16, für 1999 € 136.996,21 sowie für 2000 € 142.448,05) der Höhe nach nicht als Betriebsausgaben der C GmbH anerkannt, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet bzw. der steuerliche Verlustabzug entsprechend geschmälert.

Damit wurden im Ergebnis (nur) die auf den Bereich technisches Know How zurückgehenden Entgelte (iHv 1,8% des Umsatzes) als Betriebsausgaben anerkannt, während die auf die sonstigen Leistungsbereiche des Technical Assistance Vertrages entfallenden Entgelte (iHv 1,5% des Umsatzes) als nicht abzugsfähig angesehen wurden.

Die vorliegende Berufung wendet sich gegen die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für diese Letztgenannten sonstigen (nicht auf den Bereich technisches Know How entfallenden) Entgelte iHv 1.5% des Umsatzes.

Jene Entgeltbestandteile, die von der Betriebsprüfung als Zentralverwaltungskosten für Organisation, Planung und Steuerung (eines Teils) des Gesamtkonzerns qualifiziert wurden, wurden aufgrund einer behaupteten gesellschaftsrechtlichen Verursachung dem Grunde nach nicht anerkannt und folglich zur Gänze als verdeckte Gewinnausschüttungen außerbilanziell

dem Gewinn hinzugerechnet. Aus diesem Titel wurden der C GmbH Betriebsausgaben in Höhe von € 73.002,68 (für 1998), € 92.953,12 (für 1999) sowie € 91.318,89 (für 2000) steuerlich nicht anerkannt.

Die Nichtanerkennung dieser Zentralverwaltungskosten ist nicht Gegenstand dieser Berufung. Vorauszuschicken ist, dass die in Berufung gezogenen Bescheide keine eigenen Ausführungen zu ihrer inhaltlichen Begründung enthalten, sondern hierzu lediglich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verweisen. Damit macht sich die bescheiderlassende Behörde die Auffassung der Betriebsprüfung vollständig zu eigen.

Von der Betriebsprüfung wurden lediglich 1,8 % des Umsatzes als Entgelt für technisches Know How (inklusive der Patente) für steuerliche Zwecke als Betriebsausgaben anerkannt. Das darüber hinausgehende Entgelt in Höhe von 1,5% des jährlichen Umsatzes für die restlichen vom "Technical Assistance" - Vertrag umfassten Leistungen der C SA wurden mit der Begründung nicht anerkannt (und folglich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert), dass die tatsächliche Erbringung dieser Leistungen durch die C SA von der C GmbH im Betriebsprüfungsverfahren nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden sei.

Aus dieser Begründung der Behörde lassen sich bereits vorweg wesentliche Schlussfolgerungen für die steuerliche Behandlung der strittigen Konzernaufwendungen ableiten:

Weder die Betriebsprüfung noch die bescheiderlassende Behörde gehen davon aus, dass die strittigen Konzernaufwendungen ihrer Art nach steuerlich nicht abzugsfähig sein könnten. Einzig allein die tatsächliche Erbringung dieser Leistungen durch die C SA wird von der Behörde in Zweifel gezogen. Sollten diese Leistungen - entgegen der Auffassung der Behörde - tatsächlich erbracht worden sein (was noch zu zeigen sein wird), besteht daher auch nach Auffassung der Behörde kein Grund, die steuerliche Abzugsfähigkeit der dafür bezahlten Entgelte zu versagen.

Insbesondere stellt die Behörde nicht in Abrede, dass die strittigen Konzernaufwendungen ihrer Art nach betrieblich veranlasste Aufwendungen darstellen. Eine bloß gesellschaftsrechtliche Verursachung der den Konzernaufwendungen zugrunde liegenden Leistungen wird auch von der Behörde nicht angenommen. Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen wird überdies auch durch die im Betriebsprüfungsverfahren übermittelten Unterlagen über den konkreten Inhalt der erbrachten Leistungen (dazu sogleich unten) eindeutig nachgewiesen. Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen steht somit außer Streit.

Weiters ist vorweg festzuhalten, dass die Behörde auch hinsichtlich der konkreten Höhe der strittigen Aufwendungen keine Bedenken gegen eine steuerliche Abzugsfähigkeit hat.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit erfolgt ausdrücklich nur wegen der von der Behörde

gehegten Vermutung, die strittigen Leistungen wären nicht tatsächlich erbracht worden. Bei Vorliegen einer entsprechenden Glaubhaftmachung der tatsächlichen Leistungserbringung steht jedoch auch nach Auffassung der Behörde einem vollständigen und ungekürzten Betriebsausgabenabzug nichts entgegen.

Die Behörde (die insoweit den Standpunkt der Betriebsprüfung übernimmt) vertritt die Auffassung, dass die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen von der C GmbH nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden sei. Diese Ansicht stimmt nicht mit der Aktenlage überein:

So wurde bereits der Betriebsprüfung am 30.04.2002 eine umfangreiche Dokumentation übergeben, die die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen durch die C SA an die C GmbH im Rahmen des "Technical Assistance" - Vertrages (untergliedert nach den diversen Projekten der in Prüfung befindlichen Veranlagungsjahre) im Detail belegt. Die gesamte Dokumentation besteht aus 27 (!) Unterakten, die der Beweisführung der tatsächlichen Erbringung der geltend gemachten Leistungen sowie deren näherer Beschreibung dienen. Aus den schriftlichen Unterlagen zu den jeweiligen Projekten geht eindeutig und zweifelsfrei hervor, dass die abgerechneten Konzernleistungen tatsächlich erbracht wurden und somit auch für steuerliche Zwecke anzuerkennen sind.

Die C GmbH ist damit ihrer Mitwirkungspflicht zur Sachverhaltsermittlung vollständig nachgekommen und hat der Behörde die relevanten Unterlagen übermittelt (siehe zur erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten zB VwGH 31.05.2000, 97/13/0039 oder VwGH 14.12.2000, 95/15/0129, 0131).

Auf diese Unterlagen wird im Betriebsprüfungsbericht oder den darauf aufbauenden Bescheiden mit keinem einzigen Wort eingegangen. Es ist weder im Betriebsprüfungsbericht noch in den darauf aufbauenden Bescheiden auch nur der geringste Hinweis zu erkennen, dass die Behörde bzw. die Betriebsprüfung sich mit der vorgelegten Dokumentation inhaltlich auseinandergesetzt haben.

Dieses Unterlassen der Würdigung der von der C GmbH vorgebrachten Beweismittel stellt eine gravierende Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die Behörde dar. Da sich bei Prüfung der vorliegenden Unterlagen der Behörde ein deutlich anderes Bild hinsichtlich der den Konzernaufwendungen zugrunde liegenden Leistungen geboten hätte (wie in der Folge noch zu zeigen sein wird), hat dieser Verfahrensfehler auch materielle Folgen für den Verfahrensgang gehabt.

Anlässlich eines Treffens mit Repräsentanten des Finanzamtes Graz-Umgebung am 30.4.2002 reisten Vertreter der C - Gruppe, Herr AC aus Bologne (Frankreich) sowie Herr AB aus Budapest (Ungarn), eigens an, um dem Finanzamt die zuvor angesprochene Dokumentation zu übergeben sowie die einzelnen Projekte der Unterakten zu erläutern und darzulegen. Beide

Repräsentanten der C - Gruppe verbrachten den gesamten Nachmittag mit den zuständigen Beamten des Finanzamtes Graz-Umgebung, um diesen die umfangreiche Dokumentation ausführlich und vollständig zu klären. In den Bescheiden wurde auf diese umfangreichen Erläuterungen der jeweiligen Projekte jedoch in keiner Weise eingegangen.

Auch das gänzliche Unterbleiben einer Würdigung der von Herr AC sowie Herr AB erläuterten Informationen zu der vorgelegten Dokumentation und den jeweiligen Projekten stellt einen schwerwiegenden Verstoß gegen Verfahrensvorschriften durch die Behörde dar. Bei Berücksichtigung dieser Erläuterungen hätte sich der Behörde hinsichtlich der den Konzernaufwendungen zugrunde liegenden Leistungen ein deutlich anderes Bild geboten, was auch für den Verfahrensausgang von wesentlicher Bedeutung gewesen wäre.

Hätte die Behörde die von der C GmbH vorgelegte Dokumentation in der Sache gewürdigt, wäre sie ohne Zweifel zum Ergebnis gelangt, dass die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen von der C GmbH im Verfahren durchaus glaubhaft gemacht werden konnte.

Dies wird durch die folgenden Ausführungen untermauert, in denen anhand der vorgelegten Dokumentation beispielhaft Leistungen zu den jeweiligen Teilbereichen des „Technical Assistance“ - Vertrages angeführt und näher erläutert werden. Damit wird der Nachweis erbracht, dass die für diese Leistungen von der C GmbH geltend gemachten Konzernaufwendungen auf tatsächlich erbrachten Leistungen der C SA beruhen.

Im Teilbereich Marketing des "Technical Assistance" - Vertrages verpflichtet sich die C SA zur Durchführung von Markt- und Projektstudien für die C GmbH so- wie zur Hilfestellung bei der Anbieterstellung in Vergabeverfahren. Weiters kann die C GmbH von der Konzernmutter jegliche Informationen bezüglich potentieller Joint-Venture Verträge in Anspruch nehmen.

Für die im Teilbereich Markt- und Projektstudien tatsächlich erbrachten Leistungen der Konzernspitze sind zahlreiche Beispiele vorhanden. Anzuführen sind in diesem Zusammenhang beispielsweise:

die Leistungen im Unterakt 15, "Aufbau eines Marktes in Slowenien", worunter sowohl Reisen als auch die Kontakthanbahnung zu slowenischen Unternehmen der C GmbH vermittelt durch die C SA fallen (so zB Fax vom ,15.06.1998 hinsichtlich der Namhaftmachung potentieller slowenischer Zielunternehmen bzw. Schreiben vom 27.10.1998 hinsichtlich der näheren Analyse und Beschreibung der einzelnen slowenischen Unternehmen);

Auch im Projekt "Übernahme der KB", Unterakt 24, gab die C SA die Strategie hinsichtlich des angestrebten Erwerbes von Anteilen an den KB vor (so interne Notiz vom 16.09.1998 hinsichtlich der Vorgangsweise zum Anteilserwerb);

Ähnliche Leistungen wurden von der C SA im Projekt "Übernahme W", Unterakt 25, erbracht, wobei vor allem die Verhandlungsstrategie von der Konzernspitze vorgegeben wurde (siehe interne Besprechungsnotiz vom 03.07.2002 hinsichtlich des Konzepts zur Übernahme der

Unternehmen der Familie W).

Weiters wurde nach Anweisungen der C SA ein Businessplan für das Übernahmeprojekt erstellt (siehe interne Besprechungsnotiz zum Business plan);

Auch beim Zusammenarbeitsprojekt "F", Unterakt 13, vermittelte die Konzernspitze den Kontakt zwischen der C GmbH und F (so zB Schreiben vom 21.08.1998, Fax vom 23.06.1998).

Im Rahmen der Unterstützung durch die Konzernspitze bei der Erstellung von Angeboten für Ausschreibungsverfahren sind beispielsweise folgende Projekte zu nennen:

"D", Unterakt 5, insbesondere Fax vom 28.06.1999; sowie

"S", Unterakt 1, Schreiben vom 07.01.1998 und vom 09.01.1998; im Projekt "S ", Unterakt 2, lieferte die C SA weltweite Referenzen hinsichtlich der Verwendung der S -Technik an die C GmbH. Weiters stellte die C SA der C GmbH im Zusammenhang mit dem Projekt "S " ein Modul zur Herstellung von S (siehe dazu Unterakt 3, Modul) zur Verfügung.

Im Bereich der Finanzierung wurde seitens der C SA das Projekt "Neuverhandlung der Bankbedingungen" durchgeführt (Unterlagen dazu im Unterakt 20). Die C SA hat in diesem Zusammenhang die bestehenden Bankbedingungen der C GmbH analysiert und.

Optimierungspotentiale für günstigere Finanzierungen für die C GmbH vorbereitet (siehe zB Fax vom 03.02.1999).

Im Bereich der Administration stellt die C SA der C GmbH sämtliche Buchhaltungs- und Bilanzierungsinformationen zur Verfügung (zB hinsichtlich Bilanzierungsmethoden und -grundsätzen, auch im Bereich der Konzernrechnungslegung).

Weiters ist die C GmbH berechtigt, juristische und steuerrechtliche Hilfestellung seitens der C SA bei diversen Projekten in Anspruch zu nehmen.

Zur Untermauerung tatsächlich erbrachter Leistungen im Bereich Administration ist ein Schreiben der C CED vom 02.03.1998 im Unterakt "Gestion administrative generale" über die wichtigsten Punkte anlässlich eines Besuchs in Gratkorn anzuführen. Darin wird insbesondere die Vorgangsweise hinsichtlich einiger Bilanzierungsthemen näher erläutert. Im oben erwähnten Unterakt befinden sich auch Unterlagen zur Kostenrechnung der C GmbH, die von der C SA kontrolliert und mit der Konzernpolitik abgestimmt wird.

Für tatsächlich erbrachte Leistungen im Bereich der Rechts- und Steuerberatung lassen sich mehrere Beispiele nennen:

Der gesamte Unterakt 21 betrifft ein Antikartellverfahren gegen die C GmbH und ihre Führungskräfte, wobei die Konzernspitze in diesem Verfahren den Akt juristisch analysierte und die Vorgangsweise und Strategie vorgab.

Auch im Unterakt 22 "Ablöse von Hr. B (Generaldirektor)" wurde die C SA juristisch beratend tätig. Die Konzernspitze beauftragte FBD die entsprechenden Verträge und Dokumente nach ihren Anweisungen vorzubereiten (siehe Fax vom 09.12.1999 bzw. vom 23.12.1999).

Weiters ist in diesem Zusammenhang auch das Einschreiten der C SA im Unterakt 23

"Ausscheiden von Hr. H" zu erwähnen, wo ebenfalls eine Beauftragung von FBD durch die C SA zur Ausarbeitung der jeweiligen Verträge nach Anweisung der Konzernspitze erfolgte (siehe zB Schreiben vom 20.09.2000).

Auch im Streitfall "ST bezüglich der Dichtheit des Dionysenkanals", Unterakt 18, wurde die C SA juristisch beratend tätig (siehe zB Dossier 919 sowie Email vom 06.10.2000 bezüglich eines Besuchs des Dionysenkanals in Österreich).

Im Teilbereich Personal stellt die C SA der C GmbH die notwendigen Trainings- und Schulungsprogramme für die Mitarbeiter zur Verfügung. Weiters werden von der C SA Spezialisten zur C GmbH entsandt, um das benötigte Know How in den einzelnen Bereichen zur Verfügung zu stellen.

Wie anhand der der Dokumentation beigelegten Aufstellungen der jeweiligen Einzelleistungen samt Wertangaben zu den jeweiligen Projekten der C GmbH ersichtlich, wurden der C GmbH von der Konzernspitze im Rahmen der einzelnen erbrachten Leistungen die Spezialisten der C SA samt dazugehörigen Know How zur Verfügung gestellt.

Im Bereich der IT bietet die C SA sowohl Training als auch Unterstützung der IT User sowie Beratung bei der Hardware und Software-Ausstattung der C GmbH.

Die C SA bietet Unterstützung im Bereich der Risikoanalyse sowie der Risikokontrolle. Weiters unterstützt die C SA die C GmbH bei der Verhandlung günstiger Versicherungskonditionen.

In diesem Zusammenhang ist als Beispiel für tatsächlich erbrachte Leistungen der C SA das Projekt der "Neuordnung der Versicherungsverträge", Unterakt 19, zu nennen, wobei die Konzernspitze eine Analyse der bestehenden Versicherungsbedingungen vornahm (siehe Schreiben vom 25.07.2000) und die Verhandlungen mit dem Makler hinsichtlich günstigerer Versicherungskonditionen leitete (zB Fax vom 21.09.2000, Schreiben vom 22.05.2000, Email vom 04.10.2000).

Im Bereich der Forschung und Entwicklung stellt die C SA das benötigte Know How im Zusammenhang mit der Erzeugung, dem Verkauf und dem Marketing der Konzernprodukte für die C GmbH zur Verfügung. Weiters führt die C SA Laborstudien hinsichtlich Materialien, technischer Zusammensetzung, Formeln und Prozesse durch und stellt die Analyseergebnisse der C GmbH zur Verfügung.

Der C GmbH wird ermöglicht, Patente des C Konzerns zu nutzen. Weiters wird der C GmbH der Gebrauch der Marke "C" sowie anderer Marken des Konzerns gestattet.

Hinsichtlich der auf den Bereich Forschung und Entwicklung entfallenden Leistungsentgelte (1,8 % des Umsatzes) steht die steuerliche Abzugsfähigkeit grundsätzlich außer Streit.

Gleichzeitig verneinen die bekämpften Bescheide aber die Abzugsfähigkeit der Entgelte für von der C SA zur Nutzung überlassene Marken und Markenrechte (diese sind nach dem

Technical Assistance Vertrag nicht mit dem Pauschalsatz von 1,8 % abgegolten, sondern fallen unter die "sonstigen" Leistungen, die mit einem Pauschalsatz von insgesamt 1,5 % verrechnet werden) ohne nähere Begründung.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die C GmbH solche Marken bzw. Markenrechte ständig in signifikantem Umfang tatsächlich nutzt. Für die C GmbH ist zB die Verwendung der Marke "C" geradezu essentiell, da im Bereich des Straßenbaus und der Infrastrukturerhaltung diese Marke für einen international führenden Konzern im Bereich des Straßenbaus sowie für einen der weltweit größten Emulsionsproduzenten steht. Da auch die anderen Marken des Konzerns einen hohen Bekanntheitsgrad weltweit genießen, ist die Verwendung dieser Marken für die C GmbH äußerst wichtig, um erfolgreich Geschäftsabschlüsse zu tätigen.

Die C SA unterstützt die C GmbH beim Kauf und der Verwendung neuer Fabrikanlagen und Maschinen und koordiniert den Kauf von Waren und Dienstleistungen mit den Lieferanten. Wichtigstes Beispiel für den Leistungsaustausch im Bereich Ausstattung und Fabriken ist der Umbau der Emulsionsfabrik Gratkorn in den Jahren 1998 bis 1999. Die Leistungen der C SA reichten in diesem Zusammenhang von der Bestimmung des Bedarfs in technischer Hinsicht, der Vorbereitung und Ausarbeitung eines effizienten Zeitplans, der Verhandlungen und Auftragsvergabe an die Lieferanten, der Überwachung des Herstellungsprozesses bis zur Unterstützung beim Produktionsstart und abschließender Produktionskontrolle (siehe dazu Unterakt 4, zB Schreiben vom 14.09.1998 über den Besuch einer ähnlichen Fabrik in Irland, Angebot vom 18.08.1998 über den Kauf einer Emulsionseinheit zur Produktion samt detaillierter Produktbeschreibung, Zeitplan vom 05.03.1999, Fax vom 25.06.1999).

Auch im Projekt "Dionysenkanal", Unterakt 5, erbrachte die Konzernspitze Leistungen im Rahmen des Teilbereichs "Ausstattung und Fabriken". Die dabei erbrachten Leistungen reichten von der Vertragserstellung bis hin zu Verhandlungen mit der mit den Arbeiten betrauten ARGE sowie den Zulieferern und der direkten Überwachung und Verfolgung der Arbeiten (siehe zB Report vom 23.03.1998, Schreiben vom 26.05.1999, vom 01.06.1999 sowie vom 28.06.1999, Memo vom 30.07.1999 sowie vom 09.09.1999).

Weder im Bericht der Betriebsprüfung noch in den Bescheiden der Behörde wurde die aus Vereinfachungsgründen gewählte Methode der pauschalen Berechnung des Entgelts für die von der C SA im Rahmen des Technical Assistance Vertrages tatsächlich erbrachten Leistungen in Zweifel gezogen. Diese Zulässigkeit und Sachgerechtigkeit dieser vereinfachenden Methode steht daher außer Streit.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle Folgendes festgehalten: Die Anerkennung der pauschalen Berechnung steht im Einklang mit der Rechtsauffassung des BMF, wonach der bloße Umstand, dass Konzernaufwendungen umsatzabhängig ausgestaltet sind, dann die Anerkennung der Konzernaufwendungen als Betriebsausgaben nicht hindert, wenn diese

anhand einer kostenorientierten Methode im Sinne der OECD - Verrechnungspreisrichtlinien für die Finanzverwaltung nachprüfbar sind (BMF EAS 312 vom 11.10.1993).

Diese Nachprüfbarkeit ist im konkreten Fall gegeben, da in der von der C GmbH vorgelegten Dokumentation auch eine Aufstellung über die auf Basis von fremdüblichen Preisen ermittelten Wertangaben für die einzelnen von der C SA erbrachten Leistungen enthalten ist. Im übrigen lässt sich anhand dieser Aufstellung feststellen, dass hinsichtlich aller strittigen Veranlagungszeiträume die tatsächlich geleisteten Zahlungen der C GmbH (iHv 3,3 % des jährlichen Umsatzes) letztendlich sogar deutlich geringer waren als jene Entgelte, die im Falle einer Einzelverrechnung zu fremdüblichen Preisen angesetzt worden wären. Eine Abrechnung nach Einzelleistungen hätte folglich zu weitaus höheren Betriebsausgaben geführt als die pauschale Abgeltung in Höhe der 3,3 %igen Umsatzkomponente.

Vorsorglich hält die C GmbH jedoch fest, dass der Vergleich mit konkreten Einzelleistungspreisen im vorliegenden Fall nur bedingt von Relevanz ist. Die von der C GmbH angewandte pauschale Berechnungsmethode dient ja gerade dazu, die Ermittlung von Vergleichswerten auf Einzelverrechnungsbasis überflüssig zu machen. Es liegt in der Natur der pauschalen Berechnungsmethode, dass die aufgrund der umsatzabhängigen Berechnungsmethode angesetzten Betriebsausgaben in einigen Jahren unter den auf Einzelverrechnungsbasis ermittelten Werten liegen, in anderen Jahren diese jedoch übersteigen. Insoweit ist der Betriebsausgabenabzug im vorliegenden Fall unabhängig vom Umfang der Leistungsanspruchnahme in einem konkreten Jahr zu bejahen.

Der zwischen C SA und C GmbH abgeschlossene Technical Assistance Vertrag beruht auf der Vorstellung der Vertragsparteien, nicht nur für ein Jahr sondern für die nächsten 5 bis 7 Jahre daran gebunden zu sein. In Anbetracht der von den Vertragsparteien angestrebten Vertragslaufzeit von 5 bis 7 Jahren wird somit festgehalten, dass die im Technical Assistance Vertrag vereinbarten Konditionen als fremdüblich zu qualifizieren sind und somit die gesamten sich aus der umsatzabhängigen Berechnungsmethode ergebenden Konzernaufwendungen steuerlich als Betriebsausgabe anzuerkennen sind. Wie im vorangegangenen Absatz angesprochen, ist es geradezu typisch für die umsatzabhängige Ausgestaltung der Konzernaufwendungen im vorliegenden Fall, dass die daraus errechneten Betriebsausgaben nicht jedes Jahr den auf Einzelverrechnungsbasis ermittelten Werten entsprechen, sondern diese teilweise übersteigen, teilweise unterschreiten. Aufgrund der Konzipierung des Technical Assistance Vertrages auf eine Laufzeit von 5 bis 7 Jahren ist jedoch sichergestellt, dass über die Laufzeit des Vertrages die umsatzabhängigen Konzernaufwendungen den auf Einzelverrechnungsbasis ermittelten Werten weitgehend entsprechen.

Die steuerliche Anerkennung einer umsatzabhängigen Berechnungsmethode zur Ermittlung der Betriebsausgaben für Konzerndienstleistungen ist vielmehr jedenfalls gegeben, wenn die

Nachprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit der gewählten Methode durch die Behörde gesichert erscheint. Diese Sichtweise wird auch von der Finanzverwaltung geteilt (siehe BMF EAS 312 vom 11.10.1993). Diese Nachprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit ist im vorliegenden Fall schon allein aufgrund der von der C GmbH vorgelegten umfangreichen Dokumentation offensichtlich gegeben.

Zu den einzelnen Punkten der Berufung wurde durch die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme abgegeben:

Die Darstellung des Sachverhaltes entspricht in diesem Punkt der Auffassung der BP. Nach Ansicht des Prüfungsorgans wurden die nicht anerkannten Aufwendungen nicht in suffizientem Ausmaß nachgewiesen.

Zu der im gegenständlichen Punkt getroffenen Aussage, dass die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen außer Streit stehe, wird festgestellt:

Wie in Tz. 16 des BP-Berichtes ausgeführt, haben die steuerlich nicht anerkannten Aufwendungen nach Ansicht der BP ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis und wurden daher schon dem Grunde nach nicht anerkannt.

Die betriebliche Veranlassung der betreffenden Aufwendungen wurde in der Textziffer 16 explizit verneint: "In Ermangelung betrieblicher Veranlassung sind sie schon dem Grunde nach nicht anzuerkennen".

Der Behauptung in diesem Punkt kann nicht näher getreten werden, zumal in Ermangelung der abverlangten Nachweise keine Überlegungen zur Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen angestellt wurden.

Zu diesen Überlegungen hätte das Prüfungsorgan nur gelangen können, wenn die Abzugsfähigkeit dem Grunde nach akzeptiert worden wäre.

Im Zuge der Besprechung am 30.4.2002 wurden den Organen der BP Unterlagen angeboten. Die Repräsentanten des französischen Mutterunternehmens wurden nicht müde, auf die überaus strenge Vertraulichkeit der mitgebrachten Unterlagen hinzuweisen.

In den Unterlagen eventuell enthaltene - wie im Vorhalt vom 25.3.2002 (Arbeitsbogen, Seite 86-90) abverlangt - Arbeitsnachweise bzw. Stundenzettel wurden mit keinem Wort als beigebracht oder existent erwähnt.

Da die beigebrachten Unterlagen aber ausschließlich technischer Natur zu sein schienen, konnten sie die Abzugsfähigkeit der fraglichen Aufwendungen nicht belegen.

Die technische Unterstützung durch das französische Stammhaus wurde ohnehin nicht bezweifelt, somit schien das als Beweis angebotene Aktenkonvolut entbehrlich. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Übergabe der gegenständlichen Dokumentation nicht - wie in der Berufung ausgeführt - anlässlich der Besprechung am 30.4.2002, sondern erst nach Ablauf der von der BP gewährten Frist - angekündigt mit Schreiben vom 28.5.2002

(Arbeitsbogen S 178 ff) - vorgelegt wurde.

Dass die mitgebrachten Unterlagen die Abzugsfähigkeit der erbrachten Konzernleistungen nicht belegen können, haben wohl auch die Repräsentanten des Konzerns erkannt, und - diesem Umstand Rechnung tragend - um eine Frist zur Beibringung geeigneterer Unterlagen (AV im Arbeitsbogen, Seite 129a) ersucht.

Nach Ablauf der Ergänzungsfrist wurde vom Betriebsprüfer in die vermeintlich ergänzten Unterlagen nach Erhalt des Schreibens vom 28.5.2002 (Arbeitsbogen, Seite 178ff) im Unternehmen - im Beisein der Leiterin des Rechnungswesens - stichprobenartig Einsicht genommen.

Auf Nachfrage, ob nunmehr Unterlagen vorliegen, die eine zufrieden stellende Beantwortung des Vorhaltes (Arbeitsbogen, Seite 86-90) vom 25.3.2002 zulassen, verneinte dies die Leiterin des Rechnungswesens.

Da sich der Betriebsprüfer außer Stande sah, Unterlagen technischer Art (die "Technical Assistance" wurde ja auch nicht angezweifelt) zu überprüfen, waren die Unterlagen nicht mehr Gegenstand des weiteren Verfahrens.

Die Verfahrensvorschriften wurden aus der Sicht des Prüfungsorgans nicht verletzt, zumal - abgesehen von den bis zu diesem Verfahrensstand vorgenommenen Prüfungshandlungen - bis zur Schlussbesprechung am 18.7.2002 weitere Beweisanträge gestellt hätten werden können.

Fakt ist, dass bis zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung nie die Beweismittel vorgelegt wurden (die Vorlage auch nie behauptet wurde), die im Vorhalt vom 25.3.2002 abverlangt wurden.

Bemerkenswert erscheint auch, dass der Umstand, dass die abverlangten Beweismittel noch ausstehen, dem geprüften Unternehmen und auch der Steuerberaterin des geprüften Unternehmens bewusst war.

Da weder vom geprüften Unternehmen, noch von der Steuerberaterin die Beibringung vorhaltsbezogener Unterlagen in Aussicht gestellt wurde, hat der Betriebsprüfer daraus den Schluss gezogen, dass keine weiteren zweckgerichteten Unterlagen zu erwarten seien und das Verfahren mit der Schlussbesprechung am 18.7.2002 formell beendet.

Aus der Sicht der teilnehmenden Behördenvertreter kann von einer ausführlichen und vollständigen Erklärung aus nachstehenden Gründen keine Rede sein:

Ein erheblicher Teil der Besprechungszeit wurde von den Vertretern des französischen Mutterkonzerns dazu verwendet, ihr Unternehmen vorzustellen und hatte keinen weiteren verfahrensbezogenen Inhalt.

Der Versuch, verfahrensbezogene Auskünfte zu erteilen, erschöpfte sich in einer Aufzählung von jederzeit abrufbaren Service- und Unterstützungsleistungen der Konzernmutter für das

geprüfte österreichische Tochterunternehmen.

Nachdem die Prüfungsorgane darauf beharrten, nur überprüfbare schriftliche Unterlagen als Tätigkeitsnachweis anerkennen zu können, wurde die Besprechung mit der Gewährung (AV, Arbeitsbogen, Seite 129a) einer vom Unternehmen beantragten weiteren Frist - zwecks Beibringung solcher Unterlagen - beendet. Eine erschöpfende Auskunft - wie in der Berufung behauptet - kann in dieser Besprechung nicht gesehen werden.

Im Schreiben an die prüfende Behörde vom 28.5.2002 (Arbeitsbogen, Seite 178) wird darum ersucht, "die zu einem früheren Zeitpunkt übermittelten, in Teilen unzureichenden Unterlagen als null und nichtig zu betrachten".

Dieser Satz belegt den seinerzeitigen Ermittlungsstand des Betriebsprüfers, wonach die mehrmals abverlangten Unterlagen durch nicht überprüfbare, mündliche Sachverhaltsdarstellungen ersetzt werden sollten oder die bis zu diesem Zeitpunkt vorgelegten Unterlagen wohl auch aus Sicht des Unternehmens keinen Beweiswert haben (zB Protokoll Technical Assistance, Arbeitsbogen, Seite 76-85; Auswertung der Technical Assistance durch den Betriebsprüfer mit der Leiterin des Rechnungswesens vom 29.4.2002, Seite 148-155).

Am 29.4.2003 wertete der Betriebsprüfer mit der Leiterin des Rechnungswesens des geprüften Unternehmens, Fr. Hu, das ihm ausgehändigte Protokoll Technical Assistance (Arbeitsbogen, Seite 76-85) aus.

Anlässlich dieser Amtshandlung wurde der Schriftverkehr des geprüften Unternehmens auf das Vorhandensein von Belegen durchforstet, die die im Protokoll Technical Assistance angeführten und bewerteten Leistungen dokumentieren können.

Diese Überprüfung wurde in der Auswertung der Technical Assistance (Arbeitsbogen, Seite 148-155) dokumentiert.

Die in der Berufungsschrift angeführten Markt- und Projektstudien wurden anlässlich der Auswertung der Technical Assistance Leistungen auch gefunden und dokumentiert (Arbeitsbogen, Seite 148, 149)

Zu diesen Projekten darf vermerkt werden: Das vorgelegte bzw. im Schriftverkehr befindliche Material ließ keine quantifizierbare Bewertung des Arbeitsaufwandes zu, der der Konzernleitung anlässlich dieser Projekte erwuchs, bzw. der von der Konzernleitung für das geprüfte Unternehmen erbracht wurde.

Mehrmals wurde auf die Notwendigkeit hingewiesen, diesen Aufwand durch geeignete Unterlagen wie Abrechnungsbelege, Stundenzettel oä nachzuweisen (zB Vorhalt vom 25.3.2002, Arbeitsbogen, Seite 88-89; mündlich in der Besprechung vom 30.4.2002 Aktenvermerk im Arbeitsbogen, Seite 156).

Es wurde laut Berufungsschrift ein "Businessplan für das Übernahmeprojekt" erstellt, dieser

wurde jedoch nie vorgelegt.

Auf Nachfrage wurde dem Betriebsprüfer mitgeteilt, dass sich die Übernahmeprojekte samt und sonders zerschlagen hätten und auch keine weiteren Arbeitsnachweise existieren.

Auch im Bereich Finanzierung wurden keine Belege beigebracht, die eine Bewertung der erbrachten Leistungen erlaubt hätten.

Im Teilbereich Administration, Recht und Steuern wurde - wie aus dem Protokoll Technical Assistance ersichtlich (Arbeitsbogen, Seite 76 ff) - mit Zahlen operiert, die vom Betriebsprüfer nicht als "fremdüblich" angesehen und infolge dessen nicht anerkannt wurden.

Diese Angaben wurden auch im Schreiben vom 28.5.2002 (Arbeitsbogen Seite 178) insofern relativiert, als darum ersucht wird, sie als "null und nichtig zu betrachten".

Eine Überprüfung der Angaben war nicht möglich, zumal auch hier die abverlangten Arbeitsnachweise (Unterkunftsbelege, Abrechnungsbelege, Stundenzettel) nicht beigebracht wurden.

Im Einzelnen wird ausgeführt:

- In der Berechtigung "juristische und steuerrechtliche Hilfestellung ... in Anspruch zu nehmen" kann der Betriebsprüfer keine abgeltungsfähige "Konzernmutterleistung" erblicken. Die angeführte Unterstützung im Bereich Administration hat sich nach dem Wissensstand des Betriebsprüfers in einem - im geprüften Unternehmen eher als lästige Pflicht empfundenen - Berichtswesen erschöpft, das wohl im Interesse der Konzernmutter durchzuführen war und somit ebenfalls nicht abgeltungsfähig ist.

- Im Bereich der Rechts- und Steuerberatung:

Die Betreuung im Antikartellverfahren konnte - aus den schon erwähnten Gründen - nicht quantifiziert werden. Des Weiteren stellt sich aus der Sicht der Betriebsprüfung auch hier die Frage, inwieweit die Betreuung bei einem Antikartellverfahren nicht zwangsläufig - zu einem Gutteil - im Interesse der Konzernmutter gelegen ist.

- Die Unterstützung bei der Personalfrage (Hrn. B. und H.) entzog sich in Ermangelung quantifizierbarer Belege ebenfalls einer Kontrolle durch die BP. Durch die Konzernmutter beglichene Rechnungen wurden nicht vorgelegt.

Die juristische Beratung im Streitfall Dionysen:

- Nach Informationsstand des Betriebsprüfers wurde dem geprüften Unternehmen das Projekt Dionysen von der französischen Konzernleitung aufoktroziert.

Dieses mit einem bis dahin unbewährten Verfahren durchgeführte Projekt wurde somit zur Gänze im Interesse der Muttergesellschaft "durchgezogen". Die Verursachung der daraus entstandenen Schadensbekämpfungskosten lag zur Gänze bei der Muttergesellschaft.

- Die unter den Punkten "Personal und Information Technology" angeführte Unterstützung fällt aus Sicht der Betriebsprüfung in den Bereich "Rückhalt im Konzern".

Aus dem Titel der Vorteile, die der Konzerntochter aus der Zugehörigkeit zu einem Konzern entstehen, kann kein Entgelt verrechnet werden.

- Auch im Bereich Risikomanagement, Versicherung wurden keine Belege vorgelegt, die eine Quantifizierung der geleisteten Unterstützung ermöglicht hätten.

- Die im Unterpunkt Forschung und Entwicklung aufgelisteten Leistungen wurden vom Betriebsprüfer - wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt - als nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen, die "nicht näher quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit" betreffen, festgestellt. Als solche wurde die Abzugsfähigkeit versagt.

Die beiden angeführten Projekte im Punkt „Ausstattung und Fabriken“ wurden als wichtigste Unternehmungen, in denen sich die technische Unterstützung manifestiert, anerkannt.

Bemerkt werden darf noch, dass aus der Sicht des Prüfers das geprüfte Unternehmen beim Projekt Dionysen als "Testpilot" für den Mutterkonzern fungieren musste, woraus einiger - in der Folge notwendiger - Unterstützungsaufwand resultierte.

Hinsichtlich der Verrechnung der Leistungsentgelte wird auf Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen. Im Übrigen ist die Betriebsprüfung der Ansicht, dass die aufgrund eines Kostenumlageverfahrens verrechneten Leistungen einer genauen, im Vorhinein getroffenen Festlegung bedürfen.

Eine nicht genau abgrenzbare Vereinbarung kann nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht zu einer "Abzugsfähigkeit im Zweifel" genutzt werden.

Das geprüfte Unternehmen bzw. die Konzernmutter hätte die erhaltenen bzw. erbrachten Leistungen klar dokumentieren müssen, um die Abzugsfähigkeit der erklärten Aufwendungen zu erhalten.

In der genannten Aufstellung (Arbeitsbogen, Seite 76-85 bzw. 190-197) wird der Tätigkeit verschiedener Personen ein Wert zugeordnet, der sich der Überprüfung durch die BP - in Ermangelung der (im Vorhalt) abverlangten Belege wie Abrechnungsunterlagen, Stundenzettel, Tätigkeitsberichte uä - verschließt.

Nachdem einer dieser Aufstellungen die Aussagekraft vom Unternehmen selbst abgesprochen wurde (Schreiben vom 28.5.2002, Arbeitsbogen Seite 178), sich die andere Aufstellung in den Beträgen aber nicht fremdvergleichen lässt, kann der Betriebsprüfer keine Nachprüfbarkeit der Unterlagen erkennen.

Daraus ergibt sich, dass ein Vergleich mit Einzelleistungen ebenfalls nicht möglich ist.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 20.12.2005 wurde nach Erörterung der Sach- und Rechtslage durch den Vertreter des Finanzamtes ein Lösungsvorschlag unterbreitet, wonach aus verwaltungsökonomischer Sicht von den bisher als nicht abzugsfähigen Konzernaufwendungen 50% anerkannt werden. Die Berufungswerberin wurde darauf

aufmerksam gemacht, dass aus der Aktenlage für den UFS es nicht ersichtlich ist, auf Grund welcher Umstände die Betriebsprüfung den 1,8%-igen Anteil der Konzernaufwendungen zum Abzug zugelassen hat, sodass allenfalls der UFS einen Ermittlungsauftrag zur Klärung dieser Frage an das Finanzamt richten wird. Der Vertreter der Berufungswerberin ersuchte um Vertagung der Verhandlung, um mit der Klientin Rücksprache halten zu können und kündigte die Abgabe einer Stellungnahme binnen Monatsfrist an.

Mit Schreiben vom 17.2.2006 teilte die Berufungswerberin mit, sie halte an ihrem mit Berufungsschriftsatz vom 11.03.2003 sowie mit Vorlageantrag vom 27.05.2003 gemachten Vorbringen fest und beantrage daher unverändert, die Bescheide des Finanzamtes Graz Umgebung vom 11.12.2002 über die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1998, 1999 sowie 2000 aufzuheben und die Körperschaftsteuer auf Basis des um die strittigen Konzernaufwendungen reduzierten steuerlichen Einkommens festzusetzen.

Insbesondere hält die Berufungswerberin ihren Standpunkt aufrecht, wonach die belangte Behörde durch die Nicht-Beachtung der von der Berufungswerberin vorgelegten Beweise bzw. Beweismittel einen Fehler in der gebotenen Beweiswürdigung begangen hat und damit den in Berufung gezogenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet hat. Die Bescheide sind daher antragsgemäß aufzuheben.

In der Sache vertritt die Berufungswerberin nach wie vor den Standpunkt, dass die von ihr im Wege einer pauschalen Berechnungsmethode in Höhe von 1,5 % vom Umsatz geltend gemachten strittigen Konzernaufwendungen in voller Höhe als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Insbesondere ist die Berufungswerberin dabei der Auffassung, dass dieser Betriebsausgabenabzug unabhängig davon zu gewähren ist, ob in einem bestimmten Jahr tatsächlich Aufwendungen in einer solchen Höhe angefallen sind, dass diese einen Betrag von 1,5 % des Umsatzes der Berufungswerberin erreichen. Entscheidend ist nur, ob dieses Ausmaß von 1,5 % über einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum hinweg den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Es ist daher steuerlich anzuerkennen, dass in einem Jahr die tatsächlich erbrachten Leistungen bzw. dafür angefallenen Aufwendungen das Ausmaß von 1,5 % des Umsatzes unterschreiten, wenn in anderen Jahren dieses Prozentausmaß dafür überschritten wird.

Zusätzlich ist nach Auffassung der Berufungswerberin auch zu berücksichtigen, dass der gegenständliche Technical Assistance-Vertrag, in dem die mit der Pauschale von 1,5 % abgerechneten Leistungen beschrieben sind, auch ein "On Call-Element" (somit eine Leistungsbereitschaft der Konzernmuttergesellschaft) beinhaltet. Es ist Bestandteil der Gesamtleistung unter dem Technical Assistance - Vertrag, dass die Konzernmuttergesellschaft

die dort im einzelnen beschriebenen Leistungen nicht nur im Bedarfsfall tatsächlich erbringt, sondern auch die entsprechenden Kapazitäten permanent und jederzeit abrufbar vorhält.

Im März 2006 richtete der UFS einen Ermittlungsauftrag gem. § 279 Abs. 2 BAO an das Finanzamt, um sowohl, einen Nachweis für die Zurverfügungstellung von technischem Know How als auch für die Erbringung der weiteren Leistungen laut dem „Technical Assistance – Vertrages“ abzuverlangen und entsprechend zu hinterfragen.

Im Aktenvermerk über die Nachschau am 3.5. und 4.5.2006 bei der Berufungswerberin wurde dargelegt, dass im Beisein der Leiterin des Rechnungswesens sowie der steuerlichen Vertretung durch zwei Organe der Großbetriebsprüfung Graz Einsicht in 4 Ordner mit kopierten Unterlagen genommen wurde. Folgende von der C SA Frankreich vorbereiteten Unterlagen werden zum Nachweis der von der französischen Konzernmutter für die C GmbH Österreich erbrachten Leistungen vorgelegt:

Bei der vorgelegten Dokumentation handelt es sich offensichtlich um 4 Ordner mit kopierten Unterlagen.

Bemerkungen:

Auf Nachfrage gibt die Leiterin des Rechnungswesens, dass das geprüfte Unternehmen Unterlagen, die von der Konzernmutter in französisch übermittelt werden, übersetzen lässt, weil im Unternehmen niemand französisch spricht.

Aus diesem Umstand muss gefolgert werden, dass die französischen Unterlagen keine von der österreichischen C erstellte Dokumentation sein kann.

Des weiteren wird angegeben, dass die Emulsionsfabrik von der französischen Mutter "gekauft" wurde. Den erhebenden Organen stellt sich somit die Frage, inwieweit diese Leistung der C SA durch den Kaufpreis abgegolten wurde, bzw. inwieweit diese Leistung als unter "Technical Assistance" im Sinne der Konzernverrechnung anerkannt werden kann.

Ordner 1; Unterlagen 1-10 (110569-0007); 12 Seiten

1. S , Tender AB Innkreisautobahn

Schreiben betreffend S / AB Innkreisautobahn: In englischer Sprache:.

Eine wertmäßige Beurteilung lassen die Unterlagen nicht zu

2. References S ; 7 Seiten in französischer bzw. in englischer Sprache

"Österreich" forderte eine Referenzliste über die mit S durchgeführten Projekte und erhielt diese in Tabellenform.

Eine wertmäßige Beurteilung lassen die Unterlagen nicht zu

3. Module Stabicol; 26 Seiten in französischer Sprache: Inhalt:

a) Fax von C Ö an CDEC; PL, 2 technische Zeichnungen

b) Scheinbar eine Rezeptur zur Herstellung von Stabicol (Module...) in französischer Sprache

c) Diverser Schriftverkehr in französischer Sprache betreffend das Modul S : Korrespondenz

zwischen C GmbH und C SA betreffend den Transport des Moduls S von Graz nach Maromme (Zollangelegenheit) Eine wertmäßige Beurteilung lassen die Unterlagen nicht zu

4. Usine Gratkorn, 176 Seiten in französischer bzw. englischer Sprache

Gegenständlich ist der Umbau der Emulsionsfabrik In Gratkorn: Auf die Bemerkung wird verwiesen

Ein Besichtigungstermin bei C Irland, an dem 2 Herren der C SA teilgenommen haben, 2 Teilnehmer aus Gratkorn waren ebenfalls in Irland. Gegenständlich war die Besichtigung einer der in Gratkorn geplanten Anlage ähnlichen Anlage.

Eine Beschreibung einer Emulsionsanlage in englischer Sprache, mit technischen ~ Anforderungen (Strom- und Wasserzuleitungen...) sowie Fotos der Anlage. Eine wertmäßige Beurteilung lassen die Unterlagen nicht zu

5. Project Dionysen, 91 Seiten in französischer und englischer Sprache

Schriftverkehr zwischen C SA und C Gratkorn. Verschiedene Besprechungsprotokolle
Eine wertmäßige Beurteilung lassen die Unterlagen nicht zu.

6. Enduits Superficieis; 40 Seiten in französischer, englischer und deutscher Sprache

Gegenstand ist ein technisches Oberflächenproblem, Testberichte vom französischen Labor, das sich einer wertmäßigen Überprüfung durch die Betriebsprüfung ebenfalls nicht erschließt.

7. Concurrence MH, 11 Seiten in englischer, und französischer Sprache

Gegenstand ist ein Patentverfahren (SBS modified Bitumen) Wertmäßige Beurteilung ist nicht möglich.

8. Analyse Emulsions Concurrentes, 23 Seiten in englischer, und französischer Sprache

Analyse von Emulsionen österreichischer Mitbewerber, wertmäßige Beurteilung ist nicht möglich

9. Thermocol Croatia, 24 Seiten, in englischer und französischer Sprache

genauer Sinn der Schriftstücke erschließt sich den Organen nicht, es scheint sich um Straßenbau in Kroatien zu handeln. Eine wertmäßige Beurteilung ist nicht möglich

10. Emulsifiants - Chemoran, 12 Seiten in englischer und französischer Sprache

Scheinbar ein Vorschlag über ein neues technisches Verfahren zur Herstellung von Bitumen, der von einer völlig fremden Firma unterbreitet wurde. Was damit nachgewiesen werden soll, erschließt sich den Organen nicht. Eine wertmäßige Beurteilung ist nicht möglich

Ordner 2; Unterlagen 11-17 (110569-0007);

11. Thormajoint, 16 Seiten in englischer und französischer Sprache

Schriftstücke technischen Inhaltes, deren Gehalt sich den Organen nicht erschließt Weiters kann auch kein Bezug zum geprüften Unternehmen hergestellt werden. Eine wertmäßige Beurteilung ist auch hier nicht möglich.

12. Tests Labo -Emulsions, 17 Seiten in englischer und französischer Sprache

Testberichte über 2 Emulsionsproben aus Gratkorn Wertmäßige Beurteilung ist nicht möglich

13. F -Joints, 24 Seiten in englischer und französischer Sprache.

Schriftverkehr über einen von der C SA angebahnten Geschäftskontakt.

Ein aus diesem Kontakt entstehender Auftrag bzw. Gewinn kann dem Schriftverkehr nicht entnommen werden.

Somit ist auch hier eine wertmäßige Beurteilung der Assistenz nicht möglich.

14. Rape Oil - Vialit, 98 Seiten in englischer, französischer und deutscher Sprache.

Schriftverkehr bzw. chemische Analysen über die Entwicklung von Asphalt unter Beimengung von Raps.

In welchem Ausmaß die Schriftstücke im Interesse des geprüften Unternehmens entstanden sind kann den Unterlagen nicht entnommen werden.

Auch ist nicht ersichtlich, ob das Verfahren in weiterer Folge zur Anwendung gekommen ist, bzw. von der C GmbH genutzt wurde.

Es ist keine wertmäßige Beurteilung der Unterlagen möglich.

15. Development Marches Slovenie, 9 Seiten In englischer und französischer Sprache.

Schriftstücke, die Besprechungen bezüglich möglicher Beteiligungen in Slowenien zum Inhalt haben.

Inwieweit diese Besprechungen im Interesse des geprüften Unternehmens lag, bzw. die weitere Entwicklung dieses Projektes ist nicht ersichtlich.

Der Höhe nach ist eine wertbezogene Beurteilung der Unterlagen auch nicht möglich.

16. Project Astech, 25 Seiten in englisch, französisch und deutsch.

Betrifft anscheinend die Emulsionsanlage in Gratkorn.

Der Sinn der Unterlagen erschließt sich den Nachschauorganen nicht. Eine wertmäßige Beurteilung ist nicht möglich.

17. Divers Technique, 69 Seiten Englisch, französisch

Diverse Schriftstücke, die die bisher abgehandelten Bereiche ansprechen.

Ordner 3; Unterlagen 18-21 (110569-0007);

18. C GmbH C / ST Canal Dionysen, 132 Seiten nur in französischer Sprache.

Verschiedene Dokumente, die scheinbar das Kanalprojekt zum Inhalt haben. Korrespondenz zwischen Anwälten der ST und C.

Analyse der am Dionysenkanal festgestellten Störung mit Eingriffsvorschlag, laut Deckblatt 13 Seiten in französisch und 7 Seiten in deutsch jedoch fehlen die Seiten in deutsch.

Eine Übersicht mit dem Zeitaufwand, der zumindest zum Teil das Project Dionysen zum Inhalt hat. Eine wertmäßige Beurteilung kann aus den Unterlagen nicht abgeleitet werden.

19. Insurances, 36 Seiten in englisch, französisch und deutsch

Eine tabellarische Übersicht über bei der C GmbH bestehende Betriebsversicherungen.

Ein Situationsbericht einer österreichischen Niederlassung einer internationalen Versicherungsgesellschaft namens M Austria GmbH.

Aus den Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass die M GmbH von der C Frankreich beauftragt wurde, oder die die M GmbH betreffenden Aufwendungen von der C Frankreich getragen wurden. Es ist der Anteil der C Frankreich an diesem Auftrag aus den Unterlagen nicht ersichtlich, daher kann auch kein Wert dieser Unterstützung angegeben werden.

20. Conditions Bancaires, 13 Seiten Englisch und französisch.

Schriftverkehr zwischen den beiden C Gesellschaften.

Betrifft anscheinend die Neuorganisation der Finanzgebarung zwischen den beiden Gesellschaften. (Bankverbindungen und Zahlungsverkehr)

Der Schriftverkehr erschöpft sich in Planung, ein Resultat ist nicht ersichtlich.

Eine Bewertung des französischen Anteiles dieser Tätigkeit lassen die Unterlagen nicht zu.

21. C GmbH C/MP - Doris 391 Antitrust, 264 Seiten Deutsch, englisch und französisch

Hier scheint die C Frankreich beim kartellrechtlichen Verfahren gegen die C GmbH, die C GmbH unterstützt zu haben.

Inwieweit die beauftragten Rechtsanwälte bzw. ähnlichen Aufwendungen von der C

Frankreich getragen wurden, geht aus den Unterlagen nicht hervor.
Es ist somit nicht möglich, der Unterstützungsleistung der C SA einen Wert beizumessen,
Ordner 4; Unterlagen 22-26 (110569-0007);

22. Mr. B, 84 Seiten deutsch, englisch und französisch

Gegenstand ist die Abberufung des oa. Geschäftsführers, Ing. B .

Die C SA scheint zum Teil als Auftraggeber bzw. Initiator dieser causa auf.

Die Unterstützung seitens der C SA ist nach den Unterlagen ziffernmäßig nicht zu bewerten.

23. Ing. Harb, 46 Seiten deutsch, englisch und französisch

Siehe 22. Mr. B

24. KB , 6 Seiten in englisch, deutsch

Es handelt sich um einen geplanten Unternehmenskauf. Ein Bericht an die C Frankreich ist enthalten. Eine Unterstützungsleistung durch die C SA ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich

25. W , 24 Seiten in deutsch, englisch.

Ein Protokoll über eine Besprechung bei der Stb Dr. K in Graz, bei der auch 3 Herren aus Frankreich anwesend waren. Gegenstand der Besprechung war die Festlegung der Kaufstrategie.

Über diesen Besuch hinausgehende Unterstützung, bzw. die Bewertung der Anwesenheit bei der Besprechung kann den Unterlagen nicht entnommen werden

26. Brevets, 57 Seiten nur in französisch

Weder der Sinn, noch der Inhalt der Schriftstücke erschließt sich den Nachschauorganen

Gestion material generale, 7 Seiten In französisch und englisch

Weder der Sinn, noch der Inhalt der Schriftstücke erschließt sich den Nachschauorganen

Gestion administrative generale, 73 Seiten In englisch, französisch

Es soll die Unterstützung im Bereich Steuerrecht und Rechnungswesen dokumentiert werden

Weder ist den Unterlagen jedoch zu entnehmen welche Unterstützungsleistung durch die C SA erbracht wurde, noch kann dieser Unterstützungsleistung mangels geeigneter

(Zeit)Aufzeichnungen ein Wert beigemessen werden.

Den Nachschauorganen stellt sich die Frage inwieweit die gegenständlichen Aufwendungen nicht im Interesse der C SA getragen wurden.

Mit Schreiben vom August 2006 replizierte die Berufungswerberin auf das Ergebnis der Nachschau und verwies hinsichtlich des bisherigen Verfahrensverlaufs auf die Aktenlage, insbesondere Berufungsschriftsatz vom 11.03.2003, Äußerung vom 11.12.2003 und ergänzende schriftliche Stellungnahme vom 17.02.2006.

Vorweg hält die Berufungswerberin fest, dass ihre bisherigen Vorbringen im gegenständlichen Berufungsverfahren weiterhin in vollem Umfang aufrecht bleiben und beantragt daher unverändert, die Bescheide des Finanzamts Graz-Umgebung vom 11.12.2002 über die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1998, 1999 sowie 2000 aufzuheben und die Körperschaftsteuer auf Basis des um die strittigen Konzernaufwendungen reduzierten steuerlichen Einkommens festzusetzen.

Die Anerkennung der 1,8 % des Umsatzes als abzugsfähige Betriebsausgaben ist für die Berufungswerberin weiterhin unstrittig

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von 1,8 % des Umsatzes als Entgelt für Leistungen im Bereich der Forschung und Entwicklung steht in diesem Berufungsverfahren grundsätzlich außer Streit. Die Berufungswerberin verweist hierbei auf ihre Schriftsätze vom 11.03.2003 sowie 11.12.2003.

Die GBp hat bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.7.2002 sowie in ihrem Bericht gem. § 150 BAO vom 26.8.2002 die entsprechend dem Technical Assistance Vertrag entrichteten Aufwendungen (Abschnitt G des Vertrages) in Höhe von 1,8 % als fremdübliche Lizenzgebühren anerkannt. Die Entgelte für die Nutzung überlassener Marken und Markenrechte (vgl. hierzu Punkt 3.2 der Replik) sind nach dem Technical Assistance Vertrag nicht mit dem Pauschalsatz von 1,8 % abgegolten, sondern fallen unter die "sonstigen" Leistungen (und werden daher mit 1,5% des Umsatzes verrechnet).

Die steuerliche Abzugsfähigkeit der auf den Bereich der Forschung und Entwicklung entfallenden Leistungsentgelte (1,8 % des Umsatzes) steht daher grundsätzlich außer Streit.

Gegenstand der Berufung ist daher nach der GBp (vgl. Tz. 16 des Berichts vom 26.08.2002) vielmehr der die glaubhaft gemachten 1,8% der "konsolidierten Einnahmen" übersteigende Teil der Konzernaufwendungen, somit ausschließlich der verbleibende Teil (1,5 % des Umsatzes) der unter dem Technical Assistance Vertrag angefallenen Servicegebühren.

Dementsprechend ist es für die Berufungswerberin nicht nachvollziehbar, dass die GBp in ihrem Aktenvermerk nunmehr erstmals auch jene erbrachten Leistungen anspricht, die jedenfalls zum (bisher) unstrittigen Kernbereich der Leistungen im Bereich Forschung und Entwicklung (Abschnitt G des Technical Assistance Vertrages "Research Development Laboratories") zählen wie beispielsweise Testberichte vom französischen Labor (Punkt 6. des Aktenvermerks); Analyse von Emulsionen österreichischen Mitbewerber (Punkt 8.); Tests Labo-Emulsions (Punkt 11.); chemische Analysen über die Entwicklung von Asphalt (Punkt 14.).

Sollte dies so zu verstehen sein, dass nun auch die mit dem Pauschalsatz von 1,8% abgegoltenen und bislang außer Streit stehenden Leistungen zum Gegenstand der Berufung gemacht werden, bittet die Berufungswerberin um ausdrückliche Verständigung hiervon und möchte hierzu auch gehört werden.

Die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen steht nunmehr außer Streit

Bisher hatte die GBp die Nichtabzugsfähigkeit der verbleibenden unter dem Technical Assistance Vertrag angefallenen Servicegebühren (1,5% des Umsatzes) vor allem mit der als nicht erwiesen bzw. als glaubhaft gemacht angesehenen tatsächlichen Erbringung der diesen Aufwendungen zugrunde liegenden Dienstleistungen begründet.

Die Berufungswerberin hatte in ihrem Berufungsschriftsatz vom 11.03.2003 sowie auch in

ihrer Äußerung vom 11.12.2003 mangelhafte Beweiswürdigung der von der C GmbH vorgelegten Dokumente geltend gemacht, weshalb zur Beseitigung dieses Verfahrensmangels ein Nachschautermin am 3. und 4.5.2006 bei der C GmbH anberaumt wurde, an dem die GBp nochmals Einsicht in die relevanten Dokumente nehmen konnte.

Die GBp zieht in ihrem Aktenvermerk über die Nachschau die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen der C SA nun nicht mehr in Zweifel, da die Berufungswerberin offensichtlich auch den Nachweis der tatsächlichen Erbringung der bislang strittigen sonstigen Leistungen anhand der vorgelegten Dokumentation erbringen konnte.

Die GBp hat die betriebliche Veranlassung der strittigen Konzernaufwendungen in ihrem Aktenvermerk (mit Ausnahme der Leistungen im Zusammenhang mit der Emulsionsfabrik Gratkorn - dazu später unter Punkt 5.) grundsätzlich nicht in Zweifel gezogen, weshalb die Berufungswerberin davon ausgeht, dass die GBp von der betrieblichen Veranlassung der verbleibenden Konzernaufwendungen ausgeht.

Dies dürfte nun auch insbesondere im Hinblick auf die bislang von der GBp bezweifelte betriebliche Veranlassung der Aufwendungen im Hinblick auf die Nutzung der Patente des C Konzerns sowie den Gebrauch der Marke „C“ (mit 1,5% des Umsatzes verrechnet; vgl. Punkt 1.2 der Replik) zutreffen. Während die GBp in Punkt 4.8 ihrer Stellungnahme vom 23.04.2003 die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Zusammenhang mit Patenten des C Konzerns sowie der Marke "C" noch mangels betrieblicher Veranlassung verneint, wurde die betriebliche Veranlassung in Punkt 7. des Aktenvermerks der GBp (Patentverfahren zur Herstellung von elastomeren Bitumina) nun nicht mehr in Zweifel gezogen. Andernfalls hätte sich die GBp nämlich mit der wertmäßigen Beurteilung der Nutzung des Patents der C SA durch die C GmbH (mangels betrieblicher Veranlassung) überhaupt nicht auseinandersetzen müssen.

Offensichtlich hat die GBp nun richtigerweise erkannt, dass es sich bei der Nutzung von Patenten eines Konzernunternehmens sowie der Verwendung von Marken nicht nur um nicht näher quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit handelt, sondern darin entsprechend den OECD Verrechnungspreislinsen Kapitel VI (Special Constelations for Intangible Property) sehr wohl betrieblich veranlasste Konzernaufwendungen zu sehen sind, die, sofern deren Höhe einem Fremdvergleich standhält, als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben anzusehen sind.

Wenn die GBp - wie in Punkt 15. ihres Aktenvermerks (Development Marches Slowenien) die Frage aufwirft, inwieweit diese Besprechungen anlässlich dieses Projektes im Interesse des geprüften Unternehmens lagen, ist auf Punkt 4.2 des Berufungsschreibens vom 11.03.2003 zu verweisen, in dem bereits die Art der erbrachten Leistungen näher dargestellt wurde.

Im übrigen ist daran zu erinnern, dass die Berufungswerberin ihre Produkte auch nach

Slowenien verkauft. Schon deshalb ist die Marktentwicklung in Slowenien für das Geschäft der Berufungswerberin von Bedeutung.

Auch im Hinblick auf die in Punkt 26. des Aktenvermerks der GBp angeführten Unterstützungsleistungen der C SA ist auf Punkt 4.4 des Berufungsschriftsatzes vom 11.03.2003 sowie Punkt 3.3 der Äußerung der Berufungswerberin vom 11.12.2003 zu verweisen, in denen das vorrangige Interesse der Berufungswerberin an der jeweiligen Leistungserbringung bereits dargelegt wurde.

Die GBp beanstandete in ihrem Aktenvermerk über die Nachschau am 3. und 4.5.2006 durchgehend, dass ihr eine wertmäßige Beurteilung der erbrachten Leistungen aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht möglich sei.

Die Berufungswerberin verweist für die Frage der wertmäßigen Beurteilung der erbrachten Leistungen der C SA auf Punkt 4. (zur Methode der Berechnung der Leistungsentgelte) ihrer Äußerung vom 11.12.2003, worin die Berufungswerberin u.a. die Zulässigkeit der pauschalen Berechnung anhand einer kostenorientierten Methode im Sinne der OECD Verrechnungspreislinsen (bei Nachprüfbarkeit für die Finanzverwaltung) eingehend erläutert hat.

Eine solche Nachprüfbarkeit ist im vorliegenden Fall nicht zuletzt aufgrund der von der Berufungswerberin bereits vorgelegten Aufstellung der Werte der einzelnen Leistungen (Bewertungsliste) gegeben, die nun auch diesem Schriftsatz als Beilage ./1 angeschlossen ist, gegeben. Von einer unklaren Dokumentation der Leistungsvereinbarung kann somit keine Rede sein.

Im übrigen betont die Berufungswerberin ausdrücklich, dass sie - wie bereits bisher im Verfahren wiederholt unternommen - jederzeit in der Lage ist, über Art Inhalt und Werthaltigkeit der konkret von der C SA an die Berufungswerberin erbrachten Leistungen genaue Auskunft zu geben.

So liegt dieser Replik als Beilage ./2 eine von führenden Mitarbeitern der C Gruppe (Research & Development Director ELB und Equipment Director PL) verfasste detaillierte Beschreibung der wesentlichen Leistungspakete bei, in der insbesondere die Bedeutung und Werthaltigkeit dieser Leistungen für die Berufungswerberin nochmals klar dargelegt wird.

Sollte die Behörde dennoch auf ihrem Standpunkt beharren, dass eine wertmäßige Beurteilung der Leistungen aufgrund der von der Berufungswerberin vorgelegten Dokumentation nicht möglich sei, so hat die Behörde den Wert der erbrachten Leistungen der C SA auf Basis der vorgelegten Unterlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen. Der Umstand, dass die Grundlagen für den Betriebsausgabenabzug (aus welchen Gründen auch immer) nicht ermittelt (berechnet) werden können, berechtigt die Behörde nicht dazu, die steuerliche Anerkennung der Betriebsausgaben zu versagen.

Im vorliegenden Fall wäre daher - sollte der Behörde eine wertmäßige Beurteilung nicht möglich erscheinen - hinsichtlich der zu schätzenden Betriebsausgaben der Berufungswerberin eine Teilschätzung (Ergänzungsschätzung) vorzunehmen. Dabei hat die Behörde alle Umstände zu berücksichtigen, die bei der Schätzung von Bedeutung sind. Die Befugnis zur Schätzung beruht hierbei allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Ritz, BAO § 184 Rz. 2 u. 6; Schuch in Lang, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, 108).

Der gänzlichen Versagung der Anerkennung der Entgelte für die "sonstigen" Leistungen (1,5% des Umsatzes) der C SA als abzugsfähige Betriebsausgaben durch die Behörde in den Körperschaftsteuer-Bescheiden 1998, 1999 sowie 2000 der Berufungswerberin hätte nämlich eine Schätzung der erbrachten Leistungen mit € 0,00 entsprochen. Eine solche Schätzung ist - wie dargelegt - von § 184 BAO nicht gedeckt:

Eine Schätzung der erbrachten „sonstigen“ Leistungen mit 0 wäre daher aufgrund der Ergebnisse der Nachschau (Erbringung der "sonstigen" Leistungen" und deren betriebliche Veranlassung unstrittig) jedenfalls nicht sachgerecht und würde somit dem Ziel einer Schätzung, nämlich der wahren Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; 10.9.1998, 96/15/0183; 28.5.2002, 99/14/0021), zuwiderlaufen.

Eine Schätzung der abzugsfähigen Betriebsausgaben im Hinblick auf die "sonstigen" Leistungen mit € 0 wäre im übrigen für die beiden wichtigsten Unternehmungen - dem Umbau der Emulsionsanlage Gratkorn (vgl. hierzu auch Punkt 5.) sowie dem Projekt „Dionysenkanal“ von vornherein verfehlt: schon aufgrund der Stellungnahme der GBp zur Berufung der C GmbH vom 23.04.2003 ist die Unterstützung im Zuge dieser beiden Projekte bereits anerkannt. Bei diesen Unternehmungen handelt es sich um Unterstützungsleistungen der C SA, die entsprechend dem Technical Assistance Vertrag dem Bereich Equipment and Plant (Ausstattung und Fabriken; Abschnitt H des Vertrages) zugeordnet sind und daher als „sonstige“ Leistungen mit einem Pauschalsatz von 1,5% abgegolten werden.

Bei einer allfälligen Schätzung ist im übrigen zusätzlich auch der Mehrwert des Vertrages zu berücksichtigen, der sich aus dem „On Call Element“, somit der jederzeitigen Leistungsbereitschaft der Konzernmuttergesellschaft ergibt. Dies ermöglicht der Berufungswerberin nämlich - ohne ihre eigenen Ressourcen heranziehen oder systematische Nachforschungen auf dem Markt anstellen zu müssen - Fachwissen oder die Begleitung durch Experten aller möglichen Disziplinen der C SA per Telefonanruf, Fax oder E-mail beziehen zu können.

Für den Fall, dass die Berufsbehörde - entgegen der Ansicht der Berufungswerberin - die Auffassung vertritt, dass eine wertmäßige Beurteilung der steuerlich abzugsfähigen

Betriebsausgaben nur durch ein Schätzungsverfahren möglich ist, würde die Berufungswerberin jedenfalls von ihrem Recht, bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gehört zu werden, Gebrauch machen wollen (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; 20.6.1995, 92/13/0037; 28.5.1998, 96/15/0260). Der Berufungswerberin wären daher vor Bescheiderlassung ua auch die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen.

Die GBp stellte in ihrem Aktenvermerk (unter Punkt "Bemerkungen") fest, dass es sich bei den beigebrachten französischen Unterlagen um keine von der österreichischen C GmbH erstellten Unterlagen handeln kann.

Die Berufungswerberin weist zunächst daraufhin, dass die Erstellung der Unterlagen durch die Muttergesellschaft für sich nicht zu bedeuten hat, dass diese Unterlagen nicht für die C GmbH erstellt wurden. In einem internationalen Konzern ist es durchaus üblich, dass solche Dokumentationen von einer Konzerngesellschaft (zB der Konzernspitze) für eine andere Konzerngesellschaft erstellt werden.

Die Berufungswerberin weist weiters daraufhin, dass der GBp bereits in frühen Verfahrensstadien Unterlagen der französischen Muttergesellschaft zur Einsicht zur Verfügung gestellt wurden. Bei ordnungsgemäßer Prüfung derselben müsste dies daher der GBp bereits bekannt gewesen sein.

Der Berufungswerberin ist nicht ersichtlich, worin in obiger Bemerkung der GBp ein allfälliger Vorwurf an sie liegen könnte, und geht daher davon aus, dass es sich dabei lediglich um eine wertneutrale Feststellung der GBp handelt.

Der Umstand, dass die Berufungswerberin zum Zwecke der Vorlage einer möglichst vollständigen Dokumentation unter anderem auch Dokumente der französischen Muttergesellschaft zum Nachweis der erbrachten Leistungen herbeigeschafft hat, kann der Berufungswerberin im gegenständlichen Verfahren nämlich keinesfalls angelastet werden. Vielmehr bringt dies die redlichen Bemühungen der Berufungswerberin, ihrer Mitwirkungsverpflichtung gemäß § 141 BAO nachzukommen, zum Ausdruck und sollte daher bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt werden.

Zur Anmerkung der GBp, wonach eine Anerkennung der Leistungen unter dem "Technical Assistance" Vertrag im Sinne der Konzernverrechnung fraglich sein könnte, sollte die Emulsionsfabrik von der französischen Mutter "gekauft" worden sein, verweist die Berufungswerberin auf die Stellungnahme der GBp zur Berufung der C GmbH vom 23.04.2003, in der die Anerkennung der erbrachten Leistungen betreffend den Umbau der Emulsionsfabrik Gratkorn (sowie auch das Projekt Dionysenkanal) unter Punkt 4.9 (Ausstattung und Fabriken) durch die GBp bereits ausdrücklich außer Streit gestellt wurden.

Die GBp schloss sich nämlich mit folgender Feststellung der im Berufungsschriftsatz der Berufungswerberin vom 11.03.2003 unter Punkt 4.9 dargelegten Auffassung an: "Die beiden angeführten Projekte wurden als wichtigste Unternehmungen, in denen sich die technische Unterstützung manifestiert, anerkannt." Die oben dargestellte Anmerkung der GBp in ihrem Aktenvermerk hierüber ist daher aktenwidrig.

Darüber hinaus wurde der Umstand, dass die Emulsionsfabrik Gratkorn käuflich erworben wurde, seitens der Berufungswerberin bereits mehrfach offen gelegt. Dabei wird insbesondere auf Punkt 4.9 des Berufungsschriftsatzes vom 11.03.2003 (Angebot vom 18.08.1998 über den Kauf einer Emulsionseinheit zur Produktion samt detaillierter Produktbeschreibung und Fax vom 25.06.1999) und die der GBp bereits vor dem Nachschautermin am 3. und 4. Mai 2006 zur Einsicht vorgelegte Dokumentation verwiesen. Bei ordnungsgemäßer Prüfung müsste der GBp dieser Umstand daher ohnedies bereits bekannt gewesen sein.

In der am 20. November 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde über Vorhalt der Beilage ./1 durch den steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin angegeben, dass es sich dabei um eine Aufstellung der Konzernmutter handelt, die dokumentiert, in welchem Ausmaß leitende Angestellte der französischen Konzernleitung für die Bw. tätig waren. Es wurden dabei pauschale Tagessätze zur Anwendung gebracht und deshalb nicht als Verrechnungsbasis herangezogen, da es sich bei dieser Aufstellung nur um eine Hilfsaufzeichnung handelt.

Weiters wurde festgehalten, dass die Vereinbarung zwischen der Konzernmutter und der Bw. keine konkreten Einzelleistungen zur Grundlage haben, was eben im Wesen der Pauschalierung gelegen ist. Nach Meinung der Bw. entspricht diese Vereinbarung aber sonst der OECD Verrechnungspreis – Richtlinie.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass gem. § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde II. Instanz berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde I. Instanz zu setzen und den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Daher geht das Vorbringen der Berufungswerberin, die GBp habe die Erbringung einzelner Leistungen anerkannt und stünden damit außer Streit, ins Leere, wenn sie damit zum Ausdruck habe bringen wollen, dass der UFS nur die bisher nicht als Betriebsausgaben anerkannten Aufwendungen überprüfen dürfe.

Im Bereich der Verrechnungspreise ist es weitgehend anerkannt, dass es den richtigen Verrechnungspreis nicht gibt. Da es auch keine exakte wissenschaftliche Methode zur

Ermittlung eines Verrechnungspreises gibt, gilt es, eine Bandbreite zu bestimmen. Im Zusammenhang mit der Lieferung von Waren und Gütern wird die Preisfindung einfacher sein. Im Gegensatz dazu setzt die Verrechnung von Dienstleistungen eine abgrenzbare und messbare Kostenzuordnung voraus, sowie den Nachweis, dass der leistungsempfangenden Konzerngesellschaft tatsächlich Nutzen und Vorteile zugewendet worden sind, welche diese sonst von einem Dritten hätte beschaffen müssen.

Wurde eine konzerninterne Dienstleistung erbracht, so ist zu prüfen, ob ein fremdvergleichskonformes Entgelt verrechnet wurde. Dabei sollte in erster Linie die Preisvergleichsmethode zur Anwendung kommen. Ist dies nicht möglich, sollte auf die Kostenaufschlagsmethode zurückgegriffen werden. Es ist dabei ebenso erforderlich, dass die Art der Tätigkeit, die entstandenen Aufwendungen und die übernommenen Risiken mit denen unabhängiger Unternehmen zu vergleichen sind.

Der unabhängige Finanzsenat sieht in der pauschalen umsatzabhängigen Leistungsverrechnung zwischen der Berufungswerberin und der Konzernmutter einen Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz, denn sowohl der gewählte Prozentsatz von 1,5 für die Nutzung der Patente der C SA und Gebrauch der Marke „C“ als auch der von 1,8 für Forschung und Entwicklung unterliegen der Willkür der Konzernmutter und der Berufungswerberin und wäre in der allgemeinen, undifferenzierenden Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden. Während des gesamten Verfahrens konnte die Bw. keine Dokumentation vorlegen, die die Unterstützungsleistungen der C SA für ihre Geschäftsfelder belegen. Sämtliche zur Einsicht bereitgelegte Dokumente stammen allesamt von der französischen Firmenleitung und sollen die Unterstützungen der Konzernführung für die Bw. untermauern. Ein konkreter Nutzen aus den einzelnen Bereichen und Projekten für die Bw. wird damit aber nicht dokumentiert. Die einzige schriftliche Unterlage dazu stellt eine Hilfsaufzeichnung der Konzernzentrale dar, ein wirtschaftlicher Vorteil für die Bw. aus den Besuchen und Tätigkeiten der Mitarbeiter der Konzernleitung für einzelne Geschäfte ist daraus nicht ersichtlich. Ein wirtschaftlicher Vorteil oder Nutzen für die Bw. ist aus diesen Unterlagen nicht ableitbar.

Dass die Nutzung von Patenten und die Verwendung von Marken im Konzernverbund betrieblich veranlasste Konzernaufwendungen darstellen können, erkennt auch der unabhängige Finanzsenat nicht. Als ausschlaggebendes Kriterium muss aber die Betriebsausgabenhöhe einem Fremdvergleich standhalten. Eine fixe umsatzabhängige Verrechnung wird unter Fremden deshalb nicht abgeschlossen werden, da es für keine Vertragspartei abschätzbar sein kann, in welchem Ausmaß für die einzelnen Geschäftsabschlüsse die Nutzung eines Patentes oder die Verwendung einer Marke, die dem eigenen Firmenwortlaut entspricht, ausschlaggebend ist. Ähnlich verhält es sich auch bei den

„sonstigen Leistungen“ laut dem technischen Unterstützungsvertrag. Auch wenn einzelne Projekte in der Unternehmenssphäre der Bw. gelegen sind, so ist auch das Interesse der Konzernleitung an einzelnen Geschäftsabschlüssen und Forschungs- und Analyseergebnissen nicht von der Hand zu weisen.

Aus betragsmäßiger Sicht geht der unabhängige Finanzsenat aus verwaltungsökonomischer Sicht davon aus, dass die Bw. aus dem „Technical Assistance Vertrag“ doch einen wirtschaftlichen Nutzen und Vorteil durch die Unterstützungsleistungen der Konzernleitung erfuhr, jedoch mangels Nachweisbarkeit und detaillierter Aufzeichnungen es weder für die Betriebsprüfung und offensichtlich auch nicht für die Bw. selbst möglich ist, für die einzelnen Bereiche des Vertrages den Aufwand zu quantifizieren, sodass die vom Finanzamt anerkannten Betriebsausgaben keine Änderung erfahren, ohne aber eine Gewichtung hinsichtlich der ursprünglich von der Bw. vorgenommenen Aufteilung in einen 1,5 %-igen und in einen 1,8 %-igen Anteil vorzunehmen, da eine pauschale umsatzabhängige Gestaltung von Leistungsverrechnung einem Fremdvergleich nicht standhält und eine Zuordnung des Aufwandes für einzelne Projekte und Geschäftsvorfälle nicht möglich ist.

Graz, am 29. Dezember 2006