



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W, x, vertreten durch Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 1010 Wien, Seilergasse 16 vom 3. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. bzw. 3. September 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2001 bis 2004 nach der am 24. Juli 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2001, 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2004 und 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 und 2004 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die W (Vertriebstochter des Wx-Konzerns i.d.F. Bw.) ist für den Konzernvertrieb von y in Österreich zuständig. Sie steht im 100%igen Eigentum der Z.

Im Zuge einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2001 bis 2005 wurden die konzerninternen Verrechnungspreise mangels Fremdüblichkeit für die Jahre 2001 bis 2004 neu festgesetzt. Die Ergebniskorrekturen wurden als verdeckte Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 an die Muttergesellschaft behandelt.

Das zuständige Finanzamt Wien 1/23 folgte den Ausführungen der Außenprüfung (i.d.F. Ap.) und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2005 sowie Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2004.

Die Ap. stellte im Bericht unter Pkt.4.3 (Verdeckte Ausschüttung – Verrechnungspreise) fest, dass die Konzernumlagen nicht periodengerecht gebucht und die Höhe der berechneten Konzernumlagen nicht nachvollziehbar gewesen sei.

Die I/C-Umsätze seien ohne Gewinnaufschlag zu Einstandspreisen zuzüglich 1,5% bis 1,8% Spesen weiterfakturiert worden. Diese Vorgangsweise entspreche nicht dem Fremdvergleich. Zu den Verrechnungspreisen sei von Seiten der Bw. eine Studie aus dem Jahr 2000 vorgelegt worden, nach der der Operating Margin-Median 0,9% betrage. Die Überprüfung habe einen Median von 1,53% ergeben. Die Ap. setze die Umsatzrendite für 2001 mit 1,5% und für die Folgejahre aufgrund geänderter Funktionen (Auslagerung der Debitorenbuchhaltung, Schließung der halben EDV-Abteilung) für die Jahre 2002 bis 2004 mit 0,9% fest.

Die Bw. erhob mit Schreiben vom 3. Oktober 2008 bzw. der Ergänzung vom 2. Dezember 2008 Berufung gegen obige Bescheide.

Sie sei für den Verkauf von Konzernprodukten der Wx-Gruppe in Österreich als Vertriebseinheit zuständig und werde von Produktionsgesellschaften zu Herstellungskosten (SIC standard inventory cost) beliefert, die jährlich vorab für alle Produkte festgelegt und die budgetierten fixen und variablen Produktionskosten beinhalten würden.

Die Bw. erhalte auf Basis von Vertriebsvereinbarungen mit den Produktionsgesellschaften eine Vergütung für Vertrieb i.H.v. 1% der Nettoumsätze sowie eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals.

Die Vergütung werde als Ergebnis vor Steuern (earning before taxes i.d.F. EBT bzw. Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) definiert. Die Zielmargen würden im Prüfungszeitraum zwischen 1,20% und 1,58% des jährlichen Nettoumsatzes liegen.

Werde diese Marge nicht erreicht, komme es zu Gutschriften durch die Produktionseinheiten („Purchase Price Adjustment“ i.d.F. PPA). Die Höhe der Gutschrift sei dabei mit 10% der Herstellungskosten limitiert. Dies entspreche den gesamten Fixkosten der Produktionsgesellschaften. Der endgültige Verrechnungspreis könne somit nicht unter 90% der Herstellungskosten sinken.

Damit würden die Produktionsgesellschaften die Verluste der Bw. anteilig mittragen.

Bei einem über der errechneten Zielmarge liegenden Gewinn verbleibe dieser vollständig bei der Bw.

Chancen und Risiken aus der Geschäftsbeziehung würden damit nicht zum Nachteil der Vertriebsgesellschaft verteilt.

Die Ap. halte ein fixes Ergebnis (Earning before Interest and Taxes i.d.F. EBIT bzw. Betriebsergebnis) i.H.v. 1,5% (2001) bzw. 0,9% (2002-2004) des Nettoumsatzes als angemessen und habe das steuerliche Ergebnis entsprechend angepasst.

Die Margen von 1,5% bzw. 0,9% seien aus einer oberflächlichen Datenbanksuche abgeleitet worden, die die Ap. zur Plausibilitätskontrolle einer von der Bw. vorgelegten

Datenbankanalyse vorgenommen habe und die formell unrichtig sei, da sie das wirtschaftliche Umfeld der Bw. ebenso ignoriere wie die vorgelegte Verrechnungspreisstudie.

Die Bw. habe der Ap. im Gegensatz zu ihren Ausführungen im Bericht ausführliche Informationen über konzerninterne Transaktionen vorgelegt.

Zum Nachweis der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise sei eine von Ernst&Young im November 2000 erstellte Verrechnungspreisstudie unter Darstellung des Systems und der Methodik sowie einer Datenbankanalyse vorgelegt worden.

Das Verrechnungspreissystem sei ebenso wie die Methodik zur Ermittlung der Verrechnungspreise dargelegt worden.

Verrechnungspreise müssten generell im Vorhinein festgesetzt werden. Bei der Bw. seien dies die Finanzdaten der Jahre 1996-1998 gewesen, die anlässlich der Datenbankanalyse (Version 10/2000) verfügbar gewesen seien.

Unternehmen mit einem der Bw. vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil seien gesucht und zur Ableitung der Bandbreite fremdüblicher Ergebnismargen herangezogen worden. Die 7

in die Analyse aufgenommenen Unternehmen hätten eine EBIT-Marge mit einem Median von 0,9%, einem Minimalwert von -2,5% und einem Maximalwert von 7,1% ergeben.

Die für die Bw. festgelegten Zielmargen des EBT würden sich zwischen 1,20% und 1,58% des Nettoumsatzes bewegen. Der aus dem EBT abgeleitete EBIT sei daher innerhalb der Bandbreite der Vergleichsunternehmen gelegen und der Fremdverhaltensgrundsatz damit gewahrt.

Die Wx-Gruppe habe in Europa vor allem zu Beginn des Prüfungszeitraumes, aber auch im Durchschnitt über die geprüften Jahre hohe Verluste erzielt. Der Konzern habe aufgrund rückgängiger Verkaufszahlen mit sehr geringer Profitabilität gekämpft, was die Bw. daran gehindert habe die festgelegten Ziele zu erreichen. Die Produktionseinheiten hätten daher der Bw. zusätzliche, teilweise erhebliche Gutschriften erteilen müssen.

Trotz dieser Gutschriften habe die Bw. in drei von fünf Jahren negative Betriebsergebnisse erzielt, wobei die Produktionseinheiten zur selben Zeit einen Verlust aus dem Produktverkauf i.H.v. 10% der Produktionskosten hätten hinnehmen müssen.

Die Bw. stellte in der Folge die Höhe des Ziel-EBT sowie die von ihr erhaltenen Gutschriften pro Jahr dar und konkretisierte diese zahlenmäßig anhand Bezug habender Beilagen. Sie legte weiters dar, dass die Ap. auch die nicht periodengerechte Verbuchung von PPA im Prüfungszeitraum kritisiert hätte. Eine Auswertung seitens der Bw. habe dazu ergeben, dass sich das steuerliche Ergebnis im Prüfungszeitraum bei periodengerechter Verbuchung der PPA um insgesamt € 731.341,48 verringern würde.

Die Finanzverwaltung erkenne Verluste bei Vertriebsgesellschaften an, wenn der Vertrieb sie für einen überschaubaren Zeitraum in Kauf nehme, um langjährige Geschäftsbeziehungen nicht zu gefährden und die eigene Bezugsquelle zu erhalten.

Bei Insolvenz ihrer Lieferanten würde eine Vertriebsgesellschaft den Wegfall ihrer Geschäftsgrundlage riskieren. Eine Beendigung der Geschäftsbeziehungen zu ihrem Lieferanten würde zu hohen Kosten führen, da Fixkosten über einen gewissen Zeitraum weiterhin anfallen würden.

Andererseits hätte eine Produktionsgesellschaft keinen Anreiz zu produzieren, wenn nicht wenigstens die variablen Kosten gedeckt würden.

Es entspreche dem Fremdverhaltensgrundsatz Verrechnungspreise unter Berücksichtigung von Produktions- und Vertriebsgesellschaft festzulegen.

Das Verrechnungspreissystem der Wx-Gruppe sei bereits in mehreren europäischen Ländern einer Außenprüfung unterzogen und bisher immer akzeptiert worden.

Den europäischen Markt würden die 4 größten Marktteilnehmer mit gesamt 60% Anteil dominieren. Daneben würden neue kleine Unternehmen und Konzerne aus Fernost in den Markt einsteigen. Der Prüfungszeitraum sei durch einen wirtschaftlichen Abschwung des

Marktes gekennzeichnet wobei die Margen auch durch steigende Materialkosten gesunken seien.

Die Bandbreite der EBIT-Margen der Vergleichsunternehmen untermauere die Entwicklung. In der Bandbreite seien auch Unternehmen enthalten, die im Schnitt negative Margen verzeichneten. Die negativen Margen seien repräsentativ und würden die generell niedrige Profitabilität der Branche beweisen. Zwar habe keines der Vergleichsunternehmen in allen Jahren Verluste, im Schnitt würden aber negative Margen erzielt.

Die Profitabilität der Wx-Gruppe liege hinter jenen der Hauptkonkurrenten (B).

Die Profitabilität der Wx-Gruppe in Europa sei 2001 und 2002 durch hohe Verluste (EBT nach US GAAP) gekennzeichnet. Die Ertragslage habe sich in den Folgejahren gebessert und sei 2005 wieder abgefallen. Im Schnitt habe die Wx-Gruppe in Europa einen Gesamtverlust erwirtschaftet. Im Prüfungszeitraum seien nicht nur die Zielmargen der Bw. innerhalb der Bandbreite der Vergleichsunternehmen gelegen sondern auch die tatsächlich erzielten EBIT-Margen in vier von 5 Jahren (zwischen -0,69% und 2,17%).

Die Behörde habe eine Plausibilitätskontrolle durchgeführt obwohl ihr die möglicherweise nicht verfügbaren Daten der Amadeus Datenbank aus Oktober 2006 zur Verfügung gestellt worden seien.

Die Ap. habe laut Bericht 53 vergleichbare Unternehmen mit einem Median der EBIT-Marge i.H.v. 1,53% ermittelt.

Die Datenbanksuche der Finanzverwaltung sei ungeeignet und schon aus formalen Gesichtspunkten zurückzuweisen.

Dies deshalb, weil die Datenbanksuche eine Vergleichbarkeit nicht sicherstellen könne, da die Ap. sich eines ausschließlich quantitativen Screenings bedient hätte.

Eine qualitative Recherche bei der die Ergebnisse der Suchschritte durch Recherchen auf Homepages bzw. durch Telefonate überprüft würden sei unerlässlich, was bei der Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young auch erfolgt sei. Weiters dürften zu Sicherstellung der Unabhängigkeit von möglichen Vergleichsunternehmen nur solche herangezogen werden, deren Gesellschafter unter 25% der Anteile verfügten. Die Ap. gehe von einem Unabhängigkeitskriterium von 50% aus was nicht ausreichend sei, um Konzerngesellschaften auszuschließen.

Schließlich würden bei der vorgelegten Datenbankstudie (Version 10/2000) Finanzdaten der Jahre 1996 bis 1998 zum Vergleich herangezogen. Der Bw. gegenüber sei nicht offengelegt worden, auf Basis welcher Jahre die Außenprüfung den Median von 1,53% ermittelt habe. Es sei jedoch anzumerken, dass für die Preisfestsetzung auf jene Daten zurückgegriffen werden müsse, die bereits vor der bepreisten Transaktion vorliegen würden. Die Heranziehung aktuellerer Vergleichsdaten könne nicht dazu verwendet werden, eine Datenbanksuche auf

Basis älterer Daten zu überprüfen. Weder die genaue Suchstrategie noch die ausgewählten Vergleichsunternehmen oder die Kalkulation der Marge von 1,53% sei von der Finanzverwaltung offen gelegt worden.

Die Ap. nahm dazu mit Schreiben vom 13. Mai 2009 Stellung.

Nicht nur die konzerninternen Verrechnungspreise seien nicht fremdüblich, sondern die gesamte Konzernverrechnung inklusive der Konzernumlagen bzw. der internen Warenlieferungen.

Die Konzernumlagen seien nicht nachvollziehbar und periodengerecht, die konzerninternen Warenlieferungen wären ohne Gewinnaufschlag verbucht worden.

Die Ap. habe in Anlehnung an die Vorprüfung eine Umsatzrendite i.H.v. 1,5% als fremdverhaltenskonform angenommen und ihrer Berechnung des Jahres 2001 zugrunde gelegt. Für die Jahre 2002 bis 2005 sei die EBIT-Marge aufgrund verringerter Funktionen der Bw. mit 0,9% festgesetzt worden. Diese Prozentsätze seien durch eine Auswertung der Verrechnungspreisstudie untermauert worden.

Eine exakte Überprüfung der vorgelegten Daten habe nicht erfolgen können, da alte Zeiträume in der Datenbank nicht mehr verfügbar gewesen seien. Die Ap. habe den Vergleichszeitraum um 1 Jahr auf 1999 verlängert (statt 1996 bis 1998) was zu einer Bandbreite von 0,24% bis 2,65% und einem Median von 0,98% geführt habe.

Eine qualitative Überprüfung der in der Studie Ernst&Young herangezogenen Vergleichsbetriebe habe ergeben, dass 3 Vergleichsbetriebe (C., V bzw. D.) mit Mängeln behaftet gewesen seien und daher nicht herangezogen werden könnten. Unter Berücksichtigung dieses Ergebnisses korrigiere sich die Bandbreite auf 0,84% bis 3,28% mit einem Median i.H.v. 1,49%.

Die Ap. habe einen Vergleich mit rein quantitativem screening durchgeführt, um dieses Ergebnis zu überprüfen.

Dabei habe sich auf Basis eines Stichprobenumfangs von 53 Vergleichsbetrieben für den Zeitraum 1997 bis 2005 eine Bandbreite von 0,79% bis 3,10% und ein Median von 1,53% ergeben.

Sämtliche von der Bw. angeführten Mängel seien als nicht relevant abzuweisen.

Die von der Bw. angeführten Bandbreiten seien nicht richtig, vielmehr handle es sich bei den von ihr dargestellten Werten von -2,50% bzw. 7,10% um Maximum- und Minimumwerte. Die Gesellschaft habe in den Jahren 2001 bis 2004 durchgehend negative Ergebnisse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) erwirtschaftet. Selbst nach Korrektur eines nicht anzuerkennenden Aufwandes aus Vorperioden ergäbe sich noch immer ein Gesamtverlust. Eine nachvollziehbare Berechnung der Konzernumlagen sei mehrmals abverlangt jedoch bis zum Prüfungsabschluss nicht vorgelegt worden.

Die Bw. erläutere, sie würde als Vertriebsgesellschaft Verluste in Kauf nehmen um Geschäftsbeziehungen nicht zu gefährden und eine Bezugsquelle zu erhalten. Sie würde eher auf einen Gewinn verzichten um ihr eigenes zukünftiges Geschäft abzusichern. Aus Sicht der Ap. sei der Bw. ein positiver funktionaler Nutzen zuzuweisen. Sie werde keine Einkaufspreise akzeptieren, wenn sie die betreffenden Waren voraussichtlich nur mit Verlust verkaufen könne, da in letzter Konsequenz ihr Bestand damit gefährdet wäre.

Der beantragten Gewinnanpassung im Jahr 2005 i.H.v. € - 134.121,54 zur Herstellung der Periodenreinheit des gebuchten Aufwandes sei stattzugeben.

Im Rahmen einer Gegenäußerung vom 2. Juli 2009 legt die Bw. zur Feststellung der Ap., wonach die Anwendung der Wx Austria Verrechnungspreisrichtlinie zu nicht fremdüblichen Ergebnissen führe dar, dass diese von einer Vielzahl steuerlicher Behörden akzeptiert worden sei.

Die Behörde habe es verabsäumt, Unklarheiten durch konkrete Fragestellungen zu beseitigen. Sie habe auch eine weitere von der Bw. vorgelegte Verrechnungspreisstudie von Baker&McKenzie aus dem Jahr 2005 in keiner Weise gewürdigt.

Die Bw. werde nicht als Vertriebsgesellschaft mit beschränktem Risiko sondern vielmehr als risikolose Vertriebsgesellschaft ohne Verlustmöglichkeit angesehen.

Erhebliche Gesamtverluste von Wx Europa im Prüfungszeitraum seien ebenso ignoriert worden wie eine Eigenkapitalerhöhung der Bw.

Während die Ap. konzerninterne Warenlieferungen ohne Gewinnaufschlag als nicht fremdverhaltenskonform ansehe gehe sie andererseits davon aus, dass Konzernlieferanten keine Verlustbegrenzungen haben sollten, was zu nicht fremdüblichen Ergebnissen führe. Wx Europa habe im Prüfungszeitraum 2001 bis 2005 einen Verlust von gesamt rd. € 82 Mio. verzeichnet. Es sei nicht möglich, einer Vertriebsgesellschaft eine dauerhafte und unbeschränkte Gewinngarantie zu gewähren.

Im Jahr 2001 sei das Ergebnis einer rechtlich unzulässigen Ergebnismanipulation aus Vorjahren korrigiert worden. Es bestehe die berechtigte Annahme, dass das katastrophale Ergebnis in diesem Jahr auf Missmanagement zurückzuführen sei. Die Bw. habe im Jahr 2001 eine Eigenkapitalzufuhr i.H.v. € 10 Mio. erhalten was zu einer zusätzlichen Vergütung im Zuge des PPA-Prozesses geführt habe. Die Ap. habe zwar die Vergütung des Risikokapitals akzeptiert, nicht aber, dass die Vertriebsgesellschaft keine Verluste tätigen könne was eine widersprüchliche Argumentation darstelle.

Die Steuerbehörden hätten in vielen europäischen Ländern Prüfungen durchgeführt, mit Ausnahme von Italien seien die Verrechnungspreisrichtlinien zur Gänze akzeptiert worden.

Mögliche Verständigungsverfahren mit mehreren Ländern würden zur wiederholten Öffnung bereits detailliert geprüfter Jahre und somit zu langwierigen und schwierigen Prozessen führen.

Die Ap. habe 3 Gesellschaften von der von Ernst&Young erstellten Verrechnungspreisstudie ausgeschieden.

Was die C, einer der Vergleichsbetriebe betreffe, so könne der Darstellung der Ap. gefolgt werden. Die zu den beiden anderen ausgeschiedenen Gesellschaften geäußerten Bedenken seien nicht zutreffend. So sei die Größe eines Unternehmens kein relevanter Faktor, die Art der verkauften Produkte sei bei der TNNM (Transaktionsorientierte Netto Margen) Methode irrelevant und die Anteilsinhaber der V (ein weiterer Vergleichsbetrieb lt. Studie) seien in der Amadeus Datenbank ersichtlich.

Die Bw. sei nicht in der Lage gewesen, die von der Ap. ermittelten Zahlen ihrer Vergleichsstudie nachzuvollziehen, da keine Daten zur Verfügung gestellt worden seien.

Die Darstellung, dass der Ap. keine Unterlagen betreffend Konzernumlagen übergeben worden sei, sei nicht zutreffend. Diese habe am 30. Juli 2007 ein ‚GSA-booklet 2005‘ erhalten sowie am 6. Dezember 2007 Dokumentationen betreffend der Jahre 2001 bis 2004.

Mit Vorhalt vom 10. Februar 2012 wurde der Bw. von Seiten des UFS dargelegt, dass 2 Vergleichsbetriebe (D, V) der Verrechnungspreisstudie Ernst&Young aufgrund unbekannter Beteiligungsverhältnisse unberücksichtigt geblieben seien.

Die qualitative Vergleichsstudie der Finanzverwaltung wurde erläutert und der festgesetzte Ziel-EBT einer näheren Beurteilung unterzogen. Aus der wirtschaftlichen Situation im Prüfungszeitraum bzw. den Vorjahren ergebe sich, dass in 3 von 5 Jahren Verluste entstanden und das kumulierte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Zeitraum 1997 bis 2009 negativ sei. Hinsichtlich der von der Ap. vorgenommenen Zurechnung des Aufwandes aus Vorperioden wurde auf eine Differenz zur Darstellung laut Jahresabschluss 2001 hingewiesen. Die Bw. brachte mit Eingabe vom 16. April 2012 zu den beiden von der Ap. ausgeschiedenen Vergleichsunternehmen Unterlagen bei aus denen hervorgehe, dass aufgrund nachgewiesener Beteiligungsverhältnisse von keinem beherrschenden Einfluss und somit unabhängigen Unternehmen ausgegangen werden könne.

Zum Ziel EB(I)T wurde dargelegt, dass die von der Bw. festgelegten Margen durch die Verrechnungspreisstudie bestätigt würden. Das seit 1999 im Konzern bestehende Distributionsagreement sei 2008 abgeändert worden. Glaubhaft gemachte Restrukturierungsmaßnahmen (Auslagerung der Debitorenbuchhaltung...) hätten einen relevanten Einfluss auf die EBIT-Marge ab 2001 weshalb diese herabgesetzt worden sei.



Die langjährigen Verluste der Bw. ließen sich mit der 90%igen Grenzkostenlimitierung erklären. Die Wx-Gruppe habe im Durchschnitt der geprüften Jahre hohe Verluste und eine geringere Profitabilität.

Zur Differenz des ‚Aufwandes aus Vorperioden‘ laut Jahresabschluss 2001 i.H.v.

€ 5.095.850,09 und den von der Bp. zugerechneten Betrag i.H.v. € 4.552.695,09 somit

€ 543.155,- wurde dargelegt, diese betreffe die Ausbuchung fiktiver Forderungen i.Z.m. einer fiktiven Umsatzerhöhung des Jahres 2001.

In einer Stellungnahme vom 18. Mai 2005 erläuterte der Vertreter des Finanzamtes, die geäußerten Bedenken gegen die Aufnahme der V bzw. D könnten fallengelassen werden.

Grund sei, dass zum Zeitpunkt der seinerzeitigen Recherche im März 2008 noch keine ‚shareholder‘ Informationen vorgelegen seien. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen könnten beide Unternehmen im sample belassen werden.

In Beantwortung eines Schreibens des UFS zur Wahrung des Parteiengehörs legt die Bw. mit Eingabe vom 22. Juni 2012 dar, die Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young sei auf Basis der Daten der Jahre 1996 bis 1998 erstellt worden, da Ergebnisse für das Jahr 1999 noch nicht vorgelegen seien. Die Aufnahme des Jahres 1999 in die Berechnung (durch das Finanzamt) führe zu falschen Ergebnissen, da die Bw. zum damaligen Zeitpunkt noch nicht auf sie habe zurückgreifen können.

Weiters habe nach Ansicht der Bw. keine Korrektur auf den Median, sondern vielmehr auf den untersten Wert der festgestellten Bandbreite zu erfolgen. Sowohl Art. 9 DBA wie auch die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 (i.d.F. OECD-VPG) seien bei der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 6 Z 6 EStG 1988 von Bedeutung. Aus den OECD-VPG ergäbe sich eine Bandbreite von fremdüblichen Preisen, die sich nicht nur aus Funktionen und Risiken sondern auch aus unterschiedlichen Unternehmensstrategien oder Zielsetzungen erklären lasse. Werde eine Bandbreite von Vergleichspreisen festgesetzt, so sei grundsätzlich jeder Preis innerhalb der Bandbreite anzuerkennen. Wenn der zunächst festgesetzte Wert außerhalb der Bandbreite liege sei eine zwingende Anpassung an den Median nicht gerechtfertigt, gebe es doch keine sachliche Rechtfertigung für eine Differenzierung danach, ob sich der ursprüngliche Preis innerhalb oder außerhalb der Bandbreite bewege.

Die Anwendung des Medians sei nur zulässig, wenn sich aus den konkreten Umständen ergäbe, dass sich dieser Mittelwert aus dem Fremdvergleich ableiten lasse. Das Finanzamt habe zu keiner Zeit konkrete Umstände vorgebracht aus denen hervorgehen würde, dass nur der Median fremdvergleichsüblich sei.

Das Finanzamt habe die Bandbreite durch Interquartile eingeengt was von der Ap. als Möglichkeit angesehen werde, mögliche Mängel zu beseitigen womit die Fremdüblichkeit aller interquartilen Werte implizit bestätigt worden sei.

In der am 29. Mai 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Nichtanerkennung der Konzernumlage aus Sicht der Bw. unbegründet und rechtswidrig sei. Bei der Bw. handle es sich um kein risikoloses Vertriebsunternehmen was impliziere, dass diese auch Verluste erzielen dürfe. Das Finanzamt habe es unterlassen, mit den entsprechenden ausländischen Behörden Abstimmungen im Verständigungsweg herbeizuführen, weshalb bei Nichtanerkennung der Verluste in Österreich aufwendige und u.U. langwierige Verständigungsverfahren drohen würden. Über die Anwendung der im Verfahren diskutierten Zielmarge (Anmerkung: betreffend der Studie Ernst&Young) sei weitgehend Einigung erzielt worden. Lediglich die Einbeziehung des Jahres 1999 sei fraglich. Eine Anpassung habe in Eventu an den untersten Wert der Bandbreite zu erfolgen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 6 Z 6 EStG 1988 i.d.F. bis 30.12.2004 lautet:

§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

...

6.

Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt, so sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen Betriebes ist,
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluß haben.

Dies gilt auch, wenn ein im Inland gelegener Betrieb (Betriebsstätte) ins Ausland verlegt wird, weiters wenn Wirtschaftsgüter oder Betriebe (Betriebsstätten) aus dem Ausland in das Inland überführt oder verlegt werden.

§ 6 Z 6 EStG 1988 i.d.F. ab 31.12.2004 lautet:

...

6.

- a) Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn
- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,
  - der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,
  - der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder
  - bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.

b) Auf Antrag unterbleibt in folgenden Fällen der lit. a die Festsetzung der entstandenen Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen:

1. Bei Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen oder
2. bei Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten, sofern in beiden Fällen die Überführung oder Verlegung – in einen Staat der Europäischen Union oder – in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes erfolgt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht.

Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Abgabenbescheid abzusprechen.

Eine spätere Überführung oder Verlegung

- in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder
- in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht, gilt als Veräußerung. Die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Überführung oder Verlegung und Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Überführung oder Verlegung zu berücksichtigen. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

c) Werden im Sinne der lit. a Wirtschaftsgüter oder Betriebe (Betriebsstätten) aus dem Ausland ins Inland überführt oder verlegt, sind die Werte anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären. Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen. Werden in Fällen nicht festgesetzter

Steuerschuld im Sinne der lit. b oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes Wirtschaftsgüter aus dem Ausland in das Inland rücküberführt oder Betriebe (Betriebsstätten) zurückverlegt, sind die Buchwerte vor Überführung bzw. Verlegung maßgeblich. Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

§ 8 (1)+(2) KStG 1988 lautet:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

§ 93 Abs. 1 und 2 Z 1 lit a EStG 1988 lautet:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

§ 94 Z 2 EStG 1988 lautet:

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

....

2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

§ 95 (1+2) EStG 1988 lautet:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des VwGH sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anzuerkennen wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dieser Grundsatz gilt auch bei zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern abgeschlossenen Verträgen (vgl. VwGH Zl. 2005/15/0073 v. 17.4.2008 m.w.N).

### **1. Konzernumlagen**

Bei Vornahme der Verrechnungspreiskorrekturen (laut Ap. Bericht Tz. 4.3.) hat die Ap. Feststellungen unter dem Titel ‚Verdeckte Ausschüttung-Verrechnungspreise‘ Hinzurechnungen unter anderem mit Hinweis auf nicht periodengerecht gebuchte und der Höhe nach nicht nachvollziehbare Konzernumlagen sowie auf nicht dem Fremdvergleich standhaltende I/C Umsätze (Umsätze innerhalb des Konzerns) argumentiert.

Sie stützt sich in weiterer Folge bei deren Berechnung jedoch ausschließlich auf die ihrer Ansicht nach nicht fremdüblichen Umsatzrenditen bei Festlegung der Verrechnungspreise. Da die übrigen Feststellungen (Konzernumlagen, I/C Umsätze) zahlenmäßig nicht näher konkretisiert sind, keinen Niederschlag in der Kalkulation der Verrechnungspreise bzw. in sonstigen Zurechnungen gefunden haben, haben sie in der Folge ausgeblendet zu bleiben. Anzumerken bleibt, dass die Ap. auf nicht nachvollziehbare Unterlagen zur Berechnung der Konzernumlagen hingewiesen hat wohingegen die Bw. auf im Verfahren vorgelegte Unterlagen verweist. Im Arbeitsbogen (konkret in der Ablage des im Verfahren zur Auswertung der Verrechnungspreisstudien herangezogenen Organs EM) finden sich Unterlagen zu den Konzernumlagen.

### **2. Korrektur der PPA (Purchase Price Adjustments) - Periodenverschiebungen**

Die Bw. erläutert im Rahmen ihrer Berufung, die Ap. habe beanstandet, dass die Gutschriften nicht periodengerecht verbucht worden seien und ermittelt in der Folge die Auswirkungen einer periodengerechten Verbuchung.

Sie legt nachvollziehbare Unterlagen über die erforderlichen Korrekturen der PPA-Zahlungen zur Herstellung einer periodenrichtigen Besteuerung für die Jahre 2001 bis 2005 vor.

Die Ap. erläutert im Zuge der Stellungnahme zur Berufung, dass die beantragte Gewinnanpassung 2005 i.H.v. € -134.121,54 zu Recht erfolgt und der Berufung in diesem Punkt stattzugeben ist.

Obwohl die in der Berufungsschrift beantragten ziffernmäßigen Korrekturen die nachfolgend dargestellten (infolge periodenfremder Verbuchung durchzuführenden) Ergebnisänderungen nicht enthalten, hat bei der Bw., ermittelt sie doch den Gewinn nach § 5 EStG 1988 - dem der Grundsatz der Periodenbesteuerung immanent ist - eine entsprechende Anpassung zur Herstellung der Periodenreinheit zu erfolgen.

Korrektur PPA-Adjustments	2001	2002	2003	2004	2005
	€	€	€	€	€
Gutschriften	11.146.746,88	2.237.212,15	1.685.530,96	1.313.665,05	1.128.737,21
Anpassung betreffend Vorjahr	-671.234,07	-82.000,00	-36.000,00	81.786,41	-74.014,13
Anpassung betreffend Folgejahr	82.000,00	36.000,00	-81.786,41	74.014,13	-60.107,41
korrekte Gutschriften	10.557.512,81	2.191.212,15	1.567.744,55	1.469.465,59	994.615,67
Ergebniskorrektur	-589.234,07	-46.000,00	-117.786,41	155.800,54	-134.121,54

### 3. Verrechnungspreisbildung im Konzern

Die Bw. ist eine Vertriebstochter des Wx-Konzerns und steht im 100%igen Eigentum der Z. Lieferungen an sie erfolgen durch Produktionsunternehmen des Konzerns die in Deutschland, Italien, Frankreich, Slowakei, Polen und Schweden situiert sind mit denen sie Vertriebsvereinbarungen zur Festlegung der Verrechnungspreise abgeschlossen hat. Danach wird sie zu Herstellungskosten (standard inventory cost bzw. SIC) beliefert, die jährlich vorab für alle Produkte festgelegt und die budgetierten fixen und variablen Produktionskosten beinhalten.

Zur Abgeltung ihrer Tätigkeit erhält die Bw. eine Vergütung für den Vertrieb i.H.v. 1% der Nettoumsätze mit fremden Dritten sowie einer Kapitalrendite i.H. eines 10-Jahres Eurobonds (risikofreier Zinssatz).

Daraus ergibt sich unter Beachtung des erzielten Umsatzes eine Zielmarge (Rendite) aus dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EBT).

Erreicht die Bw. diese Zielmarge nicht, so haben die Produktionsbetriebe Gutschriften (PPA) an die Bw. zu leisten die mit 10% der Herstellungskosten limitiert sind (90% Klausel) und laut Bw. den gesamten Fixkosten der Produktionsgesellschaften entsprechen.

Aufgrund von der Höhe nach beschränkten Ausgleichszahlungen kann es vorkommen, dass die Bw. die Ziel-EBT-Marge nicht erreicht.

Im Prüfungszeitraum war dies in den Jahren 2001, 2002 und 2004 der Fall.

Die festgelegten Ziel-EBT Margen wurden von Seiten der Bw. zum Nachweis der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise im Konzern mit den Margen von Betrieben einer Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young aus dem Jahr 2000 die auf Zahlenmaterial der Jahre 1996 bis 1998(9) zurückgriff, verglichen.

#### 3.1. Fremdüblichkeit der Vertriebsvereinbarungen

Zunächst ist zu untersuchen, ob die Vertriebsvereinbarung aufgrund derer es bei der Bw. zu von den festgelegten Ziel-EBT Margen abweichenden darunterliegende Ergebnissen (ggf. Verlusten) kommen kann dem Fremdverhaltensgrundsatz widerspricht.

Die Bw. geht von einer fremdüblichen Vereinbarung aus und stützt ihre Ansicht auf folgende Argumente:

### 3.1.1. Profitabilität von Wx Europa

Sie erläutert, die gesamte Konzerngruppe weise gegenüber der Konkurrenz eine geringere Profitabilität aus.

U.a. wird dargelegt, dass das Ergebnis der Wx-Gruppe Europa vor Steuern (EBT) i.H.v. (kumuliert 2001-2005) € – 81.727.000,- beträgt.

Die jahresmäßig aufgegliederten Zahlen nehmen nicht auf den Betriebserfolg (EBIT) der den Verrechnungspreisstudien zugrunde liegt Bezug, sie umfassen vielmehr auch das Finanzergebnis und sind aus diesem Grund von eingeschränkter Vergleichbarkeit da bei hohen Zinsaufwendungen der Konzerngruppe (analog jenen der Bw.) von einem ‚positiveren‘ Betriebserfolg (EBIT) ausgegangen werden muss.

Die Bw. befand sich unter Anwendung der seit 1999 geltenden Vertriebsvereinbarungen in einer Situation, die, betrachtet man mehrere Jahre (auch über den Prüfungszeitraum hinaus), zu kumulierten Verluste führte (vgl. unten Profitabilität Wx Austria).

Sie erhielt im Jahr 1998 einen Gesellschafterzuschuss i.H.v. öS 50 Mio. und im Jahr 2001 einen weiteren i.H.v. € 10 Mio. wodurch die Verlustsituation auch über einen längeren Zeitraum beibehalten werden konnte.

Die Bw. erläutert, sie habe Verluste bewusst in Kauf genommen, um langjährige Geschäftsbeziehungen zu Lieferanten aufrecht halten zu können.

Offensichtlich steht damit das konzerninterne Ziel einer umfassenden Marktpräsenz im europäischen Raum im Zentrum der Überlegungen der Konzernspitze für die man auch Verluste zu tragen bereit ist.

Strategien zur Verteidigung hoher Marktanteile, besonders in Rezessionszeiten oder bei starkem Konkurrenzdruck, sind betriebswirtschaftlich und dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechend, dem verbundenen Konzernlieferanten zuzuweisen (vgl.

Macho/Steiner/Spensberger Verrechnungspreise kompakt<sup>2</sup> S 253).

Ein vergleichbarer (unabhängiger Fremdbetrieb) hätte einen derart langen Zeitraum ohne Zuschüsse nicht überstanden.

Es ist davon auszugehen, dass ein Vergleichsbetrieb Einkaufspreise nachverhandelt oder die Lieferbeziehung beendet hätte, widrigenfalls es zu einer Marktbereinigung gekommen wäre. Der Fremdverhaltensgrundsatz wird ersichtlich durch die Konzernstrategie überlagert.

Wenn die Bw. die im Vergleich zur Konkurrenz geringere Profitabilität der Wx-Gruppe anspricht so ist dies Ausfluss des allgemeinen Unternehmerrisikos das Wagnisse anspricht, die ihre Ursache in der vorliegenden Wettbewerbssituation, der Produktivität u.ä. Faktoren hat und jenen Konzernunternehmen anzulasten sind, die über eine entsprechende Dispositionsfähigkeit verfügen.

### 3.1.2. Profitabilität von Wx Austria

Die Bw. erläutert, die im Prüfungszeitraum erzielten Margen müssten vor dem Hintergrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Haushaltsgerätebranche beurteilt werden.

Dem ist zu entgegenen, dass die unveränderte Anwendung der Distributionsagreements von 1999 bis 2007 zu einem erklärten kumuliert negativen Betriebserfolg (EBIT) i.H.v. € - 5.078.724,71 führte.

Unter Hinzuziehung sämtlicher verfügbarer Daten aus Vor- und Folgejahren, ergibt sich ein kumuliert negativer Betriebserfolg für den Zeitraum 1997 bis 2009 i.H.v. € - 6.228.664,75 und somit ein Verlust, der sich unter Einbeziehung des Finanzergebnisses noch beträchtlich (auf rd. € - 13,7 Mio. EBT) erhöht.

Zwar ist es denkbar, dass in Ausnahmefällen Verluste in Kauf genommen werden, die dargestellte Entwicklung im Zeitablauf zeigt aber, dass Verluste aufgrund der abgeschlossenen Vereinbarungen selbst in vergleichsweise ‚guten Jahren‘ nicht aufgeholt und kompensiert werden konnten.

Laut BFH v. 17.1.2001 I R 103/00 kann ein Erfahrungsschatz zu berücksichtigen sein, wonach eine unabhängige Vertriebsgesellschaft auf Dauer keine Produkte vertreiben wird, mit denen sie nur Verluste erzielt. ‚Sie würde den Vertrieb von verlustreichen Produkten rechtzeitig einstellen bzw. sich nach anderen Produkten umsehen, deren Vertrieb Gewinne verspricht.‘ Innerhalb des Konzerns sind die Produktionsgesellschaften (International Product Center, ‚IPC‘) laut der vorgelegten Studie von Baker&McKenzie als ‚full-fledged, risk bearing manufactures‘ d.h. eigenständige risikotragende Produktionsgesellschaften ausgebildet wohingegen die Vertriebsgesellschaften (National Sales Organisation, ‚NSO‘) ‚limited risk distributoren‘ darstellen, deren Aufgabe im Bereich von Verkaufsaktivitäten, dem Marketing und Vertrieb liegen.

Dazu zählen die Beschaffungsplanung, Lagerhaltung, Preispolitik, Werbeaktivitäten, sowie alle Funktionen im Zusammenhang mit dem Verkauf und Vertrieb.

Die Vertriebsorganisationen übernehmen u.a. das Kundenservice innerhalb und außerhalb der Garantiezeit und tragen das Risiko des Forderungsausfalls auf Käuferseite.

Das Wechselkursrisiko für Warenlieferungen im Konzern liegt hingegen ebenso auf Seiten der Produktionsgesellschaften wie das Garantierisiko wobei Zahlungen der Vertriebsgesellschaften vergütet werden.



Die vorgelegte Studie von Baker&McKenzie geht auf Funktionen die bei der Bw. im Jahr 2002 zu einer Reduzierung der Funktionen der Bw. geführt haben (Debitorenbuchhaltung, Telefonzentrale, EDV-Abteilung) nicht näher ein und differenziert die (Vergleichs-)Vertriebsgesellschaften auch nicht nach diesen Kriterien.

Die Studie leitet vielmehr eine Differenzierung der Vergleichsbetriebe, die im vorliegenden Fall zu einer individuell angepassten (Vergleichs-)Kapitalrentabilität der Bw. führen soll, ausschließlich von den Faktoren Vorräte (inventory) bzw. der Forderungs- und Verbindlichkeitsstruktur (accounts receivable bzw. payable) ab.

Die Bw. erläutert in Beantwortung des Ergänzungsansuchens des UFS, dass die vorgenommenen Restrukturierungsmaßnahmen (Auslagerung Debitorenbuchhaltung, Schließung der halben EDV-Abteilung...) einem relevanten Einfluss der auf die EBIT-Marge haben und auch die Ap. verweist auf die verringerten Funktionen zur Begründung der von ihr in der Kalkulation lt. Bericht angewendeten (verringerten) EBIT-Marge ab 2002.

Die Bw. änderte andererseits die Vertriebsvereinbarungen aufgrund dieser Maßnahmen nicht ab (es kam zu keiner Reduktion der Verrechnungspreisberechnung) und auch die vorgelegte Studie von Baker&McKenzie zieht (wie oben dargestellt) derartige Funktionen zur Differenzierung der EBIT-Marge nicht heran, sodass davon auszugehen ist, dass die Maßnahmen entgegen der Darstellung nur einen geringfügigen Einfluss hatten.

Dies auch deshalb, weil etwaige Einsparungen durch die vorgenommenen Funktionsreduktionen (z.B. Debitorenbuchhaltung) durch Dritte bzw. von Konzernunternehmen übernommen und diese z.T. über höhere Konzernumlagen kompensiert werden mussten.

Die oben beschriebenen Funktionen bzw. Risiken rechtfertigen Vertriebsvereinbarungen, die nicht sicherstellen, dass die Bw. als limited risk Distributor über einen angemessenen (absehbaren) Zeitraum kein gesamt gesehen (kumuliert) positives Betriebsergebnis erzielen kann, nicht. Dies auch dann, wenn dies für die eigenständigen Produktionsgesellschaften mit höheren Verlusten verbunden wäre.

Die Bw. legt dar, dass ihr der Gewinn sofern er über der Zielmarge zu liegen kommt zur Gänze verbleibt, wohingegen Verluste in der oben beschriebenen Weise (z.T.) von den Produktionsgesellschaften übernommen werden müssen, was zu einem ausgewogenen Verhältnis zwischen Chancen und Risiken führe.

Sie übersieht dabei, dass sie im Fall entsprechend hoher Gewinne eine Vergütung für die Vertriebstätigkeit in der oben dargestellten Form erhält und die EBIT-Marge im Rahmen der von ihr gewählten Fremdvergleichsmethode auch oberhalb der Bandbreite der Vergleichsunternehmen zu liegen kommen könnte, was ebenfalls zu Korrekturen (mit umgekehrten Vorzeichen) führen müsste.

Weiters wird angeführt, dass der Markt ab dem Jahr 2001 von rückläufigen Absatzzahlen geprägt worden sei und sich erst im Jahr 2005 erholt hätte.

Die vorgelegte Unterlage weist für den Bereich der z' Umsatzrückgänge zwischen 2001 und 2003 im Bereich von 2% bis 4% aus.

Vergleicht man die Ergebnisse von Vergleichsbetrieben dieses Zeitraumes entsprechend der Marktstudie von Baker&McKenzie mit jenen der Bw. so ergibt sich, dass diese Betriebe in den Jahren 2002 bis 2004 sogar eine höhere Kapitalrentabilität (EBIT-Marge Median 2,6%) erwirtschafteten als in Vorjahren (vgl. die Vergleichsstudie von Ernst&Young, die sich auf Datenmaterial der Jahre 1996 bis 1998/1999 (Median 0,9% bzw. korrigiert (ohne C vgl. unten) 1,49%) stützt).

Der Darstellung, dass die (vergleichsweise geringfügigen) Umsatzrückgänge zu einem höheren Ergebniseinbruch geführt hätten, kann solcherart nicht gefolgt werden.

In der Gegenäußerung der Bw. wird auch angeführt, dass im Jahr 2001 rechtlich unzulässige Ergebnismanipulationen aus Vorjahren korrigiert worden seien.

Es bestehe, so die Bw. weiters die Annahme, dass das Ergebnis in diesem Jahr auf Missmanagement zurückzuführen sei.

Dem ist zu entgegnen, dass der im Jahr 2001 unter ‚Aufwand aus Vorperioden‘ verbuchte Aufwand bei der Berechnung der EBIT-Marge dieses Jahres von Seiten der Ap. berücksichtigt (hinzugerechnet) wurde (vgl. unten).

Weitere Hinweise die auf ein vorliegendes Missmanagement im Jahr 2001 hindeuten würden, wurden nicht näher dargelegt.

### 3.1.3. International anerkannte Verrechnungspreise

Die Bw. erläutert, die Fremdüblichkeit der Wx-Verrechnungspreisrichtlinien sei von einer Vielzahl europäischer und nicht-europäischer Steuerbehörden detailliert geprüft und gewürdigt worden.

Die Ansicht der Finanzverwaltung stehe im Gegensatz zu zahlreichen ausländischen Finanzverwaltungen.

Die Bw. wird von Produktionsgesellschaften aus Deutschland, Italien, Frankreich, Slowakei, Polen und Schweden beliefert.

Wichtigste Zulieferer sind die deutsche und die italienische Produktionsgesellschaft.

Die deutschen Steuerbehörden würden zwar grundsätzlich auf dem Standpunkt stehen, dass eine Vertriebsgesellschaft prinzipiell keine Verluste erzielen könne, die Betriebsprüfungsbehörde bzw. das zuständige Finanzamt in Deutschland habe jedoch explizit festgelegt, dass dieses Prinzip nicht auf die Wx-Europa-Verrechnungspreisrichtlinie umgelegt werden könne.

Die italienische Steuerbehörde habe als einzige die Verrechnungspreisrichtlinien nicht zur Gänze akzeptiert und Vorbehalte darüber geäußert, dass die Verrechnungspreise nach PPA-Zahlungen unter den Gesamtkosten (variabel und fix) liegen würden.

Die wirtschaftliche Situation der Wx-Gruppe Europa, die im Prüfungszeitraum einen Totalverlust erwirtschaftet habe, sei aufgezeigt worden.

Ein Verständigungsverfahren sei mit enormen Schwierigkeiten verbunden, insbesondere wenn die Steuerbehörden Einblick in die Ergebnisse der Fabriken und der Vertriebsgesellschaft hätten.

Dem ist zu entgegnen, dass die Bw. 100%ige Tochter der in Deutschland ansässigen Z ist und die dortigen Behörden über die Muttergesellschaft die Möglichkeit gehabt hätten, sämtliche Informationen die Bw. betreffend zu erhalten.

Die Beurteilung ob Verrechnungspreise einer Gesellschaft mit Sitz im Inland dem Fremdverhaltensgrundsätzen entsprechen ist (zunächst) durch die inländische Finanzverwaltung zu treffen.

Sind mehrere Staaten von Lieferbewegungen betroffen, ist § 6 (6) EStG 1988 als Bezug habende innerstaatliche Norm heranzuziehen.

Zur Beseitigung der aufgrund von innerstaatlichen Korrekturen allenfalls resultierenden Mehrfachbelastungen wären diese mit korrespondierenden Ergebnisberichtigungen im Ausland zu verbinden. Art. 9 (2) DBA-MA sieht entsprechende Korrekturen vor.

Sollte die Maßnahme eines Vertragsstaates nach Auffassung der betroffenen Person nicht zu einer dem Abkommen entsprechenden Besteuerung führen oder führen können, sieht Art. 25 DBA-MA vor, diese Auffassung der zuständigen Behörde zu unterbreiten die sich mit der zuständigen Behörde des betroffenen Vertragsstaates bemühen muss, Schwierigkeiten und Zweifel aus der Auslegung des Abkommens zu beseitigen.

Soweit die Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung moniert, die Behörde habe es unterlassen, mit den ausländischen Behörden eine Abstimmung im Verständigungsweg herbei zu führen ‚sodass bei Nichtanerkennung der Verluste in Österreich aufwendige und unter Umständen langwierige Verständigungsverfahren mit den entsprechenden Staaten‘ drohen würden ist darauf zu verweisen, dass gemäß Art. 25 DBA-MA ein entsprechendes Verfahren von der Bw. hätte beantragt müssen und zwar laut Abs. 1 *‚innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme...die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.‘*

Der Hinweis, dass Steuerbehörden ‚Einblick in die Ergebnisse der Fabriken und der Vertriebsgesellschaft‘ hätten ist unverständlich, sollte es doch im Interesse der Bw. liegen, allgemein (d.h. auch von der österreichischen Finanzverwaltung) akzeptierte Verrechnungspreise festzulegen. Ist dies aufgrund von Meinungsverschiedenheiten mit der

Behörde nicht der Fall, bietet das oben beschriebenen Verfahren die Möglichkeit eine für beide Seiten befriedigende Lösung herbeizuführen.

Auch der Hinweis im Rahmen der Gegenäußerung, wonach Zeiträume ab 2001 betroffen sind und diese Jahre in den betreffenden europäischen Ländern steuerlich abgeschlossen und deren Wiederaufnahme langwierig sei ist nicht zielführend, werden Prüfungsverfahren der Finanzverwaltung in der Regel doch längere Zeiträume der Vergangenheit betreffen.

Aus Art. 25 OECD-Musterabkommen (i.d.F. OECD-MA) ist eine entsprechende zeitliche Beschränkung nicht abzuleiten.

Wenn nun schon die Bw. kein Interesse an der Einleitung eines möglichen Verständigungsverfahrens zeigt kann es aus h.o. Sicht nicht Aufgabe der Abgabenbehörde sein, ihrerseits (ohne Antrag) Verrechnungspreise mit sämtlichen Ländern mit denen Konzernlieferbeziehungen zur Bw. bestehen – etwa im Wege über Amtshilfeabkommen - abzustimmen.

Daraus ergibt sich, dass die sich aus den Vertriebsvereinbarungen abgeleiteten jährlich festgelegten Ziel-EBT Margen zwar im Ergebnis dem anzustellenden Fremdvergleich in einzelnen Jahren entsprechen können, es aufgrund der dort festgelegten Einschränkung (90%-Klausel) der gewährten Vergütung jedoch dazu kommen kann, dass die tatsächlich erzielte Marge sowohl in einzelnen Jahren außerhalb der Bandbreite von Vergleichsbetrieben zu liegen kommt aber auch dass es über längere Zeiträume (mehrere Jahre) hinweg zu kumulierten Verlusten kommen kann, weshalb die Vertriebsvereinbarungen in der vorliegenden Form (konkret die darin festgelegten Ausgleichszahlungen) bzw. die daraus abgeleiteten Verrechnungspreise dem Fremdvergleich nicht standhalten.

### 3.2. Vergleichsstudie, fremdübliche Marge

Aufgrund der als fremdunüblichen erkannten Vertriebsvereinbarungen ist in einem Folgeschritt abzuklären, innerhalb welcher Bandbreite sich die erzielte Marge bewegen muss, um das Erfordernis der Fremdüblichkeit zu erfüllen.

Danach ist zu untersuchen, ob die tatsächlich erzielten Margen der Bw. dem Fremdvergleich entsprechen, da aus der Fremdunüblichkeit der Vertriebsvereinbarungen nicht zwangsweise auf mangelnde Fremdüblichkeit der erzielten Ergebnisse der Bw. geschlossen werden kann.

Weiters ist darzustellen, auf welchen Wert die Marge im Falle des erkannten Korrekturbedürfnisses (d.h. wenn das Ergebnis außerhalb der Bandbreite liegt) zu berichtigen ist.

#### 3.2.1. Bandbreite, Vergleichsstudie

Die Prüfung von Verrechnungspreisen erfolgt i.d.R. mit Hilfe der in den OECD-VPG aufgezeigten Methoden die als Auslegungshilfe zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes dienen.

Die OECD-VPG konkretisieren diese nach dem Prinzip des ‚dealing at arm’s length‘.

Demnach sind die Preise so festzulegen, als wären sie zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden.

Die österreichische Finanzverwaltung sieht die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze ebenso als international anerkannte Auslegungshilfe zu Art. 9 des OECD-MA (vgl. ‚Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD Bd. 4 S13 mit Verweis auf Loukota, Internationale Steuerfälle (1989) Rz. 738 u.a.) wie die Bw.

Obwohl zum Zeitpunkt der Erstellung der Vergleichsstudie die OECD-VPG 1995 Gültigkeit hatten, können die in den OECD-VPG 2010 dargelegten Bestimmungen nach h.o. Ansicht in die Überlegungen einbezogen und zur Auslegung herangezogen werden.

Dies jedenfalls insoweit, als den OECD-VPG 2010 im Verhältnis zur Vorgängerbestimmung, keine abweichende sondern klarstellende und präzisierende Bedeutung zukommt.

In der Literatur (Linde, Die Neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD Bd. 4 S 27) wird dazu die Meinung vertreten, dass die Anwendung der ‚späteren‘ Verrechnungspreisgrundsätze ihrem Zweck, ‚nämlich einer Konkretisierung des Fremdverhaltensgrundsatzes gemäß Art 9 OECD-MA viel eher gerecht‘ wird.

Der UFS zieht daher in der Folge die OECD-VPG 2010 zur Auslegung von § 6 Z 6 EStG 1988 bzw. Art. 9 OECD-MA heran.

Die Bw. bedient sich zur Überprüfung der Fremdüblichkeit der von ihr festgelegten Verrechnungspreise einer von Ernst&Young erstellten Studie die auf einer Datenbankanalyse

der Amadeus Datenbank (Version Oktober 2000) der Jahre 1996 bis 1998 und damit auf einem betriebsexternen Fremdvergleich basiert.

Nach darin näher dargelegten Überlegungen hat die Studie 7 mit der Bw. vergleichbare Betriebe herangezogen. Eine Auswertung der operating margin (EBIT) ergibt einen Median von 0,9% mit einer oberen und unteren (Quartil-)Bandbreite von 0,3% bis 2,5%.

Die Ap. hat die von der Bw. herangezogenen Vergleichsbetriebe einer Überprüfung unterzogen und dabei zunächst 3 Firmen aus näher dargelegten Gründen ausgeschieden.

Die Aufnahme der C in die Vergleichsstudie wurde nicht anerkannt, weil der Betrieb erst 1997 gegründet wurde und daher von einem start-up Verlust auszugehen ist.

Die Bw. ist den Bedenken der Ap. in diesem Punkt gefolgt.

Die übrigen von der Ap. geäußerten Bedenken gegen zwei weitere Vergleichsbetriebe wurden nach Vorlage weiterer Unterlagen durch die Bw. zurückgezogen.

#### 3.2.1.1. Vergleichsstudie (Plausibilitätskontrolle) der Ap.

Die Ap. hat zur Überprüfung der Ergebnisse der vorgelegten Vergleichsstudie eine eigene quantitative Datenbankrecherche zur Plausibilitätskontrolle durchgeführt, wobei sie die erforderliche Unabhängigkeit der Vergleichsbetriebe ab einem Beteiligungsanteil von verbundenen Unternehmen von 25% bzw. 50% annahm. Wie der Bw. mit Verweis auf Steiner/Macho Verrechnungspreise – Dokumentation durch Datenbankstudien, ÖStZ 7/2008 hinweist, ist nach dem ‚konservative Ansatz‘ ein Ausschluss von Vergleichsunternehmen bereits bei einer 25%igen Beteiligung vorzunehmen. Ab diesem Prozentsatz kann von keiner Unabhängigkeit mehr gesprochen werden (25%-Kriterium).

Die Ap. gelangte unter Heranziehung einer eigenen Datenbankanalyse bei einem Unabhängigkeitskriterium von 75% zu einem EBIT-Median von 1,2% (mit einer Quartilsbandbreite zwischen 0,44% und 4,36%) bzw. bei Anwendung eines Unabhängigkeitskriteriums von 50% zu einem EBIT-Median von 1,53% (mit einer Quartilsbandbreite zwischen 0,79% und 3,10%).

Dem ‚screening‘ der Ap. liegen Ergebnisse von Vergleichsbetrieben der Jahre 1997 bis 2005 zu Grunde.

Die Ap. korrigierte das Betriebsergebnis der Bw., indem sie 2001 von einer fremdüblichen Umsatzrendite i.H.v. 1,53% (Median laut Plausibilitätskontrolle nach dem ‚50% Kriterium‘) bzw. für die Jahre 2002 bis 2004 von einer Umsatzrendite von 0,9% (Median laut vorgelegter Studie von Ernst&Young) ausging und die Differenz zum erzielten Betriebserfolg dem Gewinn hinzurechnete.

Die Bw. bekämpft die Anwendung der von der Ap. erstellten Vergleichsstudie, die der Berechnung des Betriebsergebnisses (im Jahr 2001) zugrunde gelegt wurde mit mehreren Argumenten.

Einerseits liege ein rein quantitatives screening vor, das keine Rückschlüsse auf vergleichbare Funktions- und Risikoprofile zulasse.

Daneben wird nach Ansicht der Bw. das erstellte Unabhängigkeitskriterium von mindestens 50% das der Vergleichsrechnung zugrunde liegt (und zur Berechnung des Betriebsergebnisses für 2001 herangezogen wurde), der geforderten Sicherstellung der Unabhängigkeit von Vergleichsunternehmen nicht gerecht.

Zudem müsse, da Verrechnungspreise im Vorhinein festgesetzt würden, auf jene Daten zurückgegriffen werden, die vor Durchführung der bepreisten Transaktion vorliegen würden. Festzustellen ist, dass das der Vergleichsstudie zugrundeliegende Zahlenmaterial die Jahre 1997 bis 2005 umfasst.

Die Argumente der Bw. sind nach Ansicht des UFS zumindest zum Teil berechtigt weshalb die von der Ap. erstellte Studie zur Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises ungeeignet ist und von ihr allenfalls zur Plausibilitätskontrolle der vorgelegten Studie von Ernst&Young herangezogen werden konnte.

In diesem Zusammenhang ist jedoch festzustellen, dass die Bedenken der Bw. soweit sie sich auf die Jahre 2002 bis 2004 beziehen ins Leere laufen, da die Ap. für die Berechnung des Betriebsergebnisses dieser Jahre vom Median der von ihr vorgelegten Studie von Ernst&Young und nicht von der (von der Ap. erstellten) Vergleichsstudie ausgegangen ist.

Was die Kritik der Bw. betrifft, wonach die von ihr vorgelegte Studie deren EBIT-Margen auf Werten der Jahre 1996 bis 1998 basiert von Seiten der Ap. auf Werte des Jahres 1999 ausgedehnt wurde ist folgendes festzuhalten:

Nach OECD-VPG 2010 Pkt. 3.69 sind Verrechnungspreisdokumentationen *„auf einer Ex-ante-Basis anhand von Informationen, die ihnen zu diesem Zeitpunkt vernünftigerweise zugänglich waren“* zu erstellen.

Nun ist festzustellen, dass die von der Bw. vorgelegte Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young (Stand Oktober 2000) zwar statistische Auswertungen auf Basis der Jahre 1996 bis 1998 enthält, der Studie aber auch Werte für Vergleichsunternehmen für das Jahr 1999 zu entnehmen sind.

Aus Sicht des UFS können diese, der Bw. zugänglichen und bekannten Werte ohne Bedenken Eingang in allfällige Auswertungen/Analysen finden.

Wenn die Bw. anführt, dass die Ziel-EBT die sich aus den Vertriebsvereinbarungen ergeben zwischen 1,2% und 1,58% und sich damit innerhalb der Bandbreite der Vergleichsunternehmen ihrer Studie von Ernst&Young, die zwischen -2,5% und 7,1% gelegen sei befinde, so ist dem nicht zu folgen.

Erstens handelt es sich dabei um Zielwert-Margen, die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EBT) in Bezug auf den Umsatz darstellen und nicht um Betriebsergebnisse

(EBIT) wie sie Verrechnungspreisstudien zugrunde liegen, weshalb die Ergebnisse nicht vergleichbar sind.

Zweitens stellen die errechneten Zielwert-Margen Sollwerte dar, die aufgrund der mit maximal 10% der Herstellkosten eingeschränkten Ausgleichszahlungen der Lieferanten an die Bw. zum Teil (im Prüfungszeitraum in 3 von 5 Jahren) nicht erreicht werden.

Drittens ist zu berücksichtigen, dass einer der in der Studie von Ernst&Young aufgenommenen Betriebe (C) aus der Vergleichsstudie auszuschließen und dadurch zwangsläufig eine neu zu berechnende Bandbreite heranzuziehen ist.

Viertens ist handelt es sich bei der Bandbreite laut Bw. (-2,5% bis 7,1%) um nicht um Quartilsgrenzen eingeschränkte Durchschnittswerte der in die Vergleichsstudie aufgenommenen Unternehmen (siehe unten) wobei zu untersuchen ist, ob eine entsprechende Einschränkung durchzuführen ist oder nicht.

### 3.2.2. Einengung der Bandbreite durch Quartile?

Die Studie von Ernst&Young (Pkt. 6.2.) legt dar, dass gemäß den OECD Richtlinien vorgesehen ist, dass Vergleichsbetriebe im Falle bedeutsamer (reasonable and significant) Unterschiede angepasst werden müssen. Sofern dies nicht möglich ist, können auch statistische Methoden zur Bestimmung der Bandbreite angewendet werden. Da hinsichtlich der Vergleichsbetriebe nur eingeschränkte Informationen vorhanden gewesen seien, sei es laut Verrechnungspreisstudie nicht möglich gewesen, entsprechende Anpassungen durchzuführen weshalb eine interquartile Bandbreite herangezogen worden sei, die Werte Rentabilitätswerte zwischen 0,3% und 2,5% mit einem Median von 0,9% ergeben hätten. Zur Berechnung der Einschränkung der Bandbreite ist anzuführen, dass hiezu *„die oberen wie auch die unteren 25% der Ergebnisse eliminiert und somit die Bandbreite auf den Bereich zwischen dem 25ten und dem 75ten Perzentil eingeschränkt“* werden (vgl. Macho/Steiner Verrechnungspreise – Dokumentation durch Datenbankstudien ÖStZ 7/2008).

Der Darstellung der Ersteller der Vergleichsstudie (Ernst&Young – die eine eingeschränkte Bandbreite (0,3%-2,5%) errechnet haben) wurde von der Bw. im Rahmen der Berufung mit der Argumentation, dass die Zielwerte innerhalb der (nicht eingeschränkten (-2,5% bis 7,1%)) Bandbreite liegen würden, nicht gefolgt.

Die OECD VPG 2010 führen zur Frage einer nach statistischen Methoden einzuschränkenden Bandbreite unter Pkt. 3.57 aus:

*„Es kann auch der Fall sein, dass obwohl sämtliche Anstrengungen unternommen wurden, um Punkte auszuschließen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen, eine Bandbreite von Werten erreicht wird, für die angenommen wird, dass – angesichts des für die Auswahl der Vergleichswerte angewandten Verfahrens und der Einschränkungen bei den verfügbaren Informationen zu den Vergleichswerten – Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, die*



*nicht identifiziert und/oder quantifiziert werden können und deshalb nicht angepasst sind. In solchen Fällen, wenn die Bandbreite eine beträchtliche Zahl solcher Beobachtungen enthält, können statistische Instrumente, die die zentrale Tendenz zur Einschränkung der Bandbreite berücksichtigen (z.B. Interquartilsbandbreite oder andere Perzentile) dabei helfen, die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern.'*

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien VPR 2010 Rz. 67 führen dazu aus:

*„Es ist international üblich, durch Bildung von Quartilen eine Bandbreitenverengung in der Form herbeizuführen, dass die kleinsten und größten Werte jeweils im Ausmaß von 25% der Gesamtmenge der Vergleichswerte ausgeschieden werden.“*

Im vorliegenden Fall liegt eine Studie mit 7 Vergleichsbetrieben (=Beobachtungen) vor, die (wegen Gründungsverlusten der C) auf 6 Vergleichsbetriebe zu reduzieren war.

Ein derart geringes sample wird nach Ansicht des Senates dem in Pkt. 3.57 OECD VPG 2010 dargelegten Erfordernis einer ‚beträchtlichen Anzahl von Beobachtungen‘ (noch) nicht gerecht, weshalb die Anwendung von Quartilen zur Bandbreitenverengung im gegebenen Fall nicht anzuwenden ist.

#### 3.2.2.1. Berechnung der Bandbreite und des Medians der adaptierten Studie Ernst&Young

Legt man die Werte der vorgelegte Studie unter Außerachtlassung der Firma C diesen Überlegungen zugrunde, so errechnen sich die Bandbreite bzw. der Median unter Heranziehung des Kalkulationsprogrammes Excel (Microsoft) wie folgt:

Vergleichsbetrieb	EBIT Margen	EBIT Margen	EBIT Margen	EBIT Margen	EBIT Margen
	1996	1997	1998	1999	Durchschnitt
D	1,60	4,40	3,00	4,20	3,30
Ex	0,20	0,70	n.a.	n.a.	0,45
Lx	10,70	3,50	n.a.	n.a.	7,10
Rx	0,50	1,60	0,50	1,30	0,98
Vx	1,70	2,30	n.a.	n.a.	2,00
V	0,00	0,00	0,10	n.a.	0,03
Minimumwert	0,00	0,00	0,10	1,30	0,03
unteres Quartil	0,28	0,93	0,30	2,03	0,58
Median	1,05	1,95	0,50	2,75	<b>1,49</b>
oberes Quartil	1,68	3,20	1,75	3,48	2,98
Maximalwert	10,70	4,40	3,00	4,20	7,10

unlimitierte Bandbreite					
Untergrenze	0,00	0,00	0,10	1,30	<b>0,03</b>
Obergrenze	10,70	4,40	3,00	4,20	<b>7,10</b>

Die unlimitierte Bandbreite der EBIT-Margen der Vergleichsunternehmen liegt somit zwischen 0,03% und 7,10% mit einem Median von 1,49%.

### 3.3. Vergleich erzielter EBIT-Margen mit der fremdüblichen Bandbreite laut (adaptierter) Studie

Der ermittelten Bandbreite sind wie oben dargestellt nicht die geplanten Zielwert-Margen laut Vertriebsvereinbarungen (die zwischen 1,2% und 1,58% liegen) sondern die tatsächlich erzielten EBIT-Margen gegenüberzustellen.

Vor Anwendung der EBIT-Marge hat die Ap. bei der Berechnung der Nettorendite das Betriebsergebnis angepasst und dabei berücksichtigt, dass im Jahr 2001 Aufwendungen aus Vorperioden neutralisiert wurden (vgl. Berechnung unten) und im Jahr 2002 Restrukturierungskosten (u.a. aus der Auslagerung der Debitorenbuchhaltung, der Schließung der österreichischen Telefonzentrale sowie der halben EDV-Abteilung) i.H.v. € 304.000,- anfielen.

Die Korrekturen erfolgten dem Grunde nach zutreffend und stellen eine Anpassung an betriebsindividuelle Gegebenheiten dar weil davon auszugehen ist, dass derartige Aufwendungen bei Vergleichsbetrieben nicht angefallen sind.

Zudem hatte eine Korrektur des EBIT um jene Werte zu erfolgen, die Gewinnänderungen laut Ap. nach sich gezogen haben (Feststellungen der Ap.) bzw. von der Bw. aufgezeigt wurden (konkret Periodenverschiebungen aus PPA-Adjustments s. oben) und zur Berücksichtigung eines vergleichbaren Betriebsergebnisses erforderlich sind.

Daraus ergibt sich folgendes Bild:

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
	€	€	€	€	€
Nettoverkäufe lt. GuV	40.426.230,25	32.340.926,03	30.543.443,84	29.763.006,48	29.117.569,95
EBIT lt. GuV	-7.457.634,60	-224.243,41	107.351,26	-45.666,48	630.606,67
Korrektur Aufwand aus Vorperioden	4.552.695,09				
Restrukturierungskosten		304.000,00			
sonst. Korrekturen laut Ap.-Bericht	-11.844,39	4.689,81		-9.220,38	15.670,00
Ergebniskorrekturen aus PPA-Adjustments lt. Bw.	-589.234,07	-46.000,00	-117.786,41	155.800,54	-134.121,54
EBIT korrigiert lt. UFS	-3.506.017,97	38.446,40	-10.435,15	100.913,68	512.155,13
EBIT-Marge lt. GuV	-18,45%	-0,69%	0,35%	-0,15%	2,17%
EBIT-Marge korrigiert	-8,67%	0,12%	-0,03%	0,34%	1,76%

adaptierte Bandbreite für					
EBIT-Marge lt. Studie	0,03%-7,1%	0,03%-7,1%	0,03%-7,1%	0,03%-7,1%	0,03%-7,1%
EBIT-Marge					
innerhalb/außerhalb d.					
Bandbreite	außerhalb	innerhalb	außerhalb	innerhalb	innerhalb

Die Auswertung der erzielten Nettoerrenditen (EBIT-Margen) führt zum Ergebnis, dass sich die in den Jahren 2001 und 2003 erzielten Margen außerhalb der Bandbreite befinden und eine Anpassung der EBIT-Marge dieser Jahre stattzufinden hat. In den übrigen Jahren liegt die erzielte EBIT-Marge innerhalb der Bandbreite weshalb kein Korrekturerfordernis vorliegt.

### 3.4. Anpassung auf den Median

Gemäß OECD-VPG 2010 Pkt. 3.55 ist die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft, sodaß es viele Situationen gibt, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden eine Bandbreite von Werte ergibt, von denen alle relativ gleich zuverlässig sind.

Zur Frage, der Auswahl des am besten geeigneten Punktes innerhalb der Bandbreite führen die OECD-VPG 2010 unter Pkt. 3.61 aus: *„Im allgemeinen und soweit eine Auswahl zwischen verschiedenen Punkten in der Bandbreite möglich ist, sollten diese Berichtigungen auf denjenigen Punkt innerhalb der Bandbreite zielen, der am besten den Gegebenheiten und Umständen des betreffenden konzerninternen Geschäftes entspricht“*

Die OECD-VPG 2010 führen weiters unter Rz. 3.62 aus:

*„Bei der Festlegung dieses Punktes könnte in dem Fall, in dem die Bandbreite eine relativ gleichwertige und hohe Verlässlichkeit der Ergebnisse aufweist, argumentiert werden, dass jeder Punkt innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt. Dort wo, wie unter Ziffer 3.57 (s.o.) besprochen, Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, kann es zweckmäßig sein, statistische Instrumente mit zentraler Tendenz zu verwenden, um diesen Punkt zu bestimmen (z.B. den Median, die Mittelwerte oder die gewichteten Durchschnitte usw., je nach den genauen Merkmalen der Datenreihe), um das Fehlerrisiko durch unbekannte oder nichtquantifizierbare verbleibende Vergleichbarkeitsmängel zu minimieren.“*

Die heranzuziehende Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young legt unter Pkt. 6.2. dar, dass es den Erstellern nicht möglich war, genaue Anpassungen vorzunehmen:

*„Due to the limited amount of balance sheet information available for the comparable companies and variations in accounting principles, it was not possible to accurately make adjustments to the comparable company data“.*

In der Verrechnungspreisstudie wurde aus diesem Grund eine interquartile Bandbreitenverengung vorgenommen, die wie oben ausgeführt aufgrund des geringen samples nicht im Einklang mit den Ausführungen der OECD-VPG 2010 Ziffer 3.57 steht.

Die OECD-VPG 2010 sehen unter Ziffer 3.62 als weitere Möglichkeit mit Vergleichbarkeitsmängeln behaftete Ergebnisse zu verbessern die Anwendung statistischer Instrumente mit zentraler Tendenz ohne Einschränkung der Bandbreite vor.

Die OECD-VPG 2010 Rz. 3.55 gehen zwar davon aus, dass alle Werte innerhalb der Bandbreite relativ gleich zuverlässig sind, dies allerdings mit der Einschränkung, dass sich bei Vorliegen von Vergleichbarkeitsmängeln (Rz. 3.57) die Verlässlichkeit der Aussagekraft durch Anwendung statistischer Methoden erhöhen kann.

Aus Sicht des UFS ist die Heranziehung des Medians für den Fall, dass die erzielte EBIT-Marge außerhalb der Bandbreite liegt im vorliegenden Fall schon deshalb anzuwenden, weil infolge von Vergleichbarkeitsmängeln laut Studie keine ‚hochverlässliche‘ Bandbreite (vgl. Loukota/Jirousek Anmerkungen zur Kritik an den Verrechnungspreisrichtlinien 2010 ÖStZ 2011) vorliegt.

Soweit die Bw. davon ausgeht, dass die Korrektur der EBIT-Marge auf den Medianwert eine unzulässige Strafbesteuerung darstellt und in eventu eine Anpassung an den unteren Bandbreitenwert anstrebt, wobei sie insoweit erkenntlich auf eine Entscheidung des BFH vom 17.10.2001 I R 103/00 Bezug nimmt, nach der sich eine Schätzung an den für den Steuerpflichtigen günstigeren Ober- bzw. Unterwert der Bandbreite von Fremdvergleichspreisen zu orientieren hätte und es für die Anwendung einer Mittelwertmethode an einer Rechtsgrundlage fehlt, ist neben den vorhandenen Vergleichbarkeitsmängeln die für sich bereits eine Anpassung auf den Median rechtfertigen auch auf die von der Bw. gleichfalls vorgelegte Verrechnungspreisstudie von Baker&McKenzie aus dem Jahr 2005 hinzuweisen.

Es mag zwar zutreffen, dass Verrechnungspreise im Vorhinein festgelegt werden müssen, andererseits wurden im vorliegenden Fall keine Verrechnungspreise pro durchgeführter Transaktion festgelegt sondern es wurden seit 1999 in unveränderter Form Vertriebsvereinbarungen abgeschlossen und die Fremdüblichkeit dieser Vereinbarungen mit Ergebnissen von Vergleichsbetriebsstudien begründet.

Aus h.o. Sicht ist es zulässig, zur weiterführenden Beurteilung der Fremdüblichkeit der EBIT-Marge auch eine Studie (Baker&McKenzie) heranzuziehen, die zwar zu einem Zeitpunkt erstellt wurde (hier 31. Dezember 2005), der den Zeitraum in dem die zu beurteilenden Nettorenditen erwirtschaftet wurden folgt (2001 bis 2005) jedoch auf Datenmaterial Bezug nimmt, dass diesem Zeitraum entstammt (2002 bis 2004).

Dies deshalb, weil ein Vergleich der erzielten Nettorenditen des Prüfungszeitraumes (2001 bis 2005) mit Vergleichsbetrieben die auf einem Datenmaterial der Jahre 1996 bis 1999 beruhen allenfalls zur Planung herangezogen werden kann, nachfolgende bedeutsame Entwicklungen

des Vergleichszeitraumes (z.B. Konjunkturerinbrüche...) jedoch nicht berücksichtigt werden (können).

Das dabei zu Anwendung gelangende Datenmaterial führte laut Baker&McKenzie zum Ergebnis vergleichbarer Nettorenditen mit einem Median von 2,3% und einer Quartils-Bandbreite zwischen 1,3% und 3,9%.

Aus einem speziell für die Bw. erstellten Anhang dieser Studie der auf Besonderheiten der Lagerhaltung (inventory adjustment), Lieferforderungen und –verbindlichkeiten (accounts receivable, accounts payable) eingeht ergibt sich ein für die Bw. vergleichbarer Median der EBIT-Rendite i.H.v. 2,6% mit einer Quartils-Bandbreite von 1,5% bis 4,1%.

Die dargestellten Werte wurden von Vergleichsbetrieben im Prüfungszeitraum erzielt und liegen durchwegs über dem adaptierten Median laut der Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young weshalb die von der Bw. beantragte Anpassung an den unteren Bandbreitenbereich auch aus diesem Grund ungerechtfertigt ist.

Wenn der UFS zur Beurteilung des fremdüblichen Verrechnungspreises von der Studie von Ernst&Young ausgeht und den dort erzielten Median heranzieht so deshalb, weil er der Argumentation der Bw. was die im Vorhinein erforderliche Preisfestlegung betrifft folgt und aus diesem Grund seinen Überlegungen betreffend vergleichbarer Nettorenditen die modifizierte Verrechnungspreisstudie von Ernst&Young zugrundelegt.

Besondere weitere Einflussfaktoren die eine Anpassung dieser Studie erforderlich machen würden sind nicht zu erkennen.

Der UFS geht in Ansehung obiger Überlegungen davon aus, dass der in der von der Bw. vorgelegten nunmehr modifizierten Vergleichsstudie von Ernst&Young ermittelte Median der Nettorendite i.H.v. 1,49% sachgerecht und für den Prüfungszeitraum anzuwenden ist.

### **3.5. Berechnung des EBIT auf Basis der fremdüblichen EBIT-Marge**

Die Berechnung der EBIT-Marge hat nach Berücksichtigung aller übrigen Feststellungen zu erfolgen. Dazu zählen die von der Bw. dargestellten Periodenverschiebungen ebenso wie die übrigen Feststellungen der Ap.

	<b>2001</b>	<b>2003</b>
	€	€
Nettoverkäufe lt. GuV	40.426.230,25	30.543.443,84
Median EBIT-Marge lt. Studie = Marge lt. UFS	1,49%	1,49%
EBIT lt. UFS = Nettoverkäufe mal 1,49%	602.350,83	455.097,31
EBIT korrigiert lt. UFS (s. oben)	-3.506.017,97	-10.435,15
Differenz=Zurechnung	4.108.368,80	465.532,46

## **4. Verdeckte Ausschüttung**

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen vor, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt worden wären (vgl. VwGH v. 20.9.1983, 82/14/0273).

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Die Bw. steht als österreichische Vertriebstochter des Wx-Konzerns im 100%igen Eigentum der Z.

Da festgestellt wurde, dass die vereinbarten Preise in zwei Jahren nicht innerhalb der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise liegen stellen die mittels

Ergebniskorrekturen erfolgten Anpassungen der Verrechnungspreise gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 verdeckte Ausschüttungen an die Muttergesellschaft dar, wobei die Kapitalertragsteuer von der Bw. getragen wird.

Die verdeckte Ausschüttung errechnet sich wie folgt:

	<b>2001</b>	<b>2003</b>
<u>verdeckte Ausschüttung</u>	€	€
vA netto = Zurechnung		
Verrechnungspreis	4.108.368,80	465.532,46
33,33% KEST	1.369.456,27	155.177,49
vA brutto	5.477.825,07	620.709,95

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
	€	€	€	€	€
Summe Korrekturen laut					
Ap.-Bericht	7.521.156,53	216.001,55	167.539,73	304.313,16	15.670,00
abzüglich Korrektur			-		
Verrechnungspreise lt. Ap.	-2.980.305,83	-211.311,74	167.539,73	-313.533,54	
zuzügl. Korrektur					
Verrechnungspreise lt. UFS	4.108.368,80	0,00	465.532,46	0,00	
Korrektur					
Periodenverschiebungen			-		
PPA Adjustment lt. Bw.	-589.234,07	-46.000,00	117.786,41	155.800,54	-134.121,54
Summe Korrekturen laut					
UFS	8.059.985,43	-41.310,19	347.746,05	146.580,16	-118.451,54
öS					
	110.907.817,48.				

**Einkünfte aus  
Gewerbebetrieb**

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
	öS	€	€	€	€
Laut Erklärung/Veranlagung	-111.133.504,00	300.004,60	-55.578,84	-30.900,34	566.990,09
Korrekturen lt. UFS s.o.	110.907.817,48	-41.310,19	347.746,05	146.580,16	-118.451,54
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut UFS	-225.686,52	258.694,41	292.167,21	115.679,82	448.538,55

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

**Körperschaftsteuer**
**2001**

	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-225.686,52	-16.401,28
Gesamtbetrag d. Einkünfte	-225.686,52	
Einkommen	0,00	
Köst gem. § 22 KStG 1988	0,00	
Diff. Zur Mindestkörperschaftsteuer	24.080,00	
Körperschaftsteuer	24.080,00	1.749,96

**2002**

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	258.694,41
Gesamtbetrag d. Einkünfte	258.694,41
Verlustabzug	-16.401,28
Einkommen	242.293,13
Köst 34% v. 242.293,13	82.379,66
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-1.750,00
Körperschaftsteuer	80.629,66

**2003**

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	292.167,21
Gesamtbetrag d. Einkünfte	292.167,21
Einkommen	292.167,21
Köst 34% v. 292.167,21	88.570,51
Körperschaftsteuer	88.570,51

**2004**

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	115.679,82
Gesamtbetrag d. Einkünfte	115.679,82
Einkommen	115.679,82
Köst 34% v. 115.679,82	39.331,14

Körperschaftsteuer	39.331,14
--------------------	-----------

**2005**

€

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	448.538,55
------------------------------	------------

Gesamtbetrag d. Einkünfte	448.538,55
---------------------------	------------

Einkommen	448.538,55
-----------	------------

Köst 25% v. 448.538,55	112.134,64
------------------------	------------

Körperschaftsteuer	112.134,64
--------------------	------------

**Kapitalertragsteuer****2001****2003**

€

€

vA netto = Zurechnung

Verrechnungspreis	4.108.368,80	465.532,46
-------------------	--------------	------------

33,33% KEST	1.369.456,27	155.177,49
-------------	--------------	------------

vA brutto	5.477.825,07	620.709,95
-----------	--------------	------------

Kapitalertragsteuer	1.369.456,27	155.177,49
---------------------	--------------	------------

öS

18.844.129,07

Wien, am 30. Juli 2012