

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlicherVertreter, über die Beschwerden vom 21.10.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 28.09.2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009, und betreffend Körperschaftsteuer 2009 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 2009** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Einkommen 735.715,69 EURO

Körperschaftsteuer 25% von 735.715,69 EURO = 183.928,92 EURO

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Festsetzung von Anspruchszinsen 2009** wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde im Jahr 2008 von der Firma XY pkfu GmbH (kurz XY) mit dem „Projekt Review“ und dem „Projekt Management“ betreffend den Um- und Ausbau eines Zellstoff- und Papierkombinats in Russland beauftragt. Im Jahr 2009 wurde die Bf. auch mit der Durchführung eines „Completeness Checks“ beauftragt.

Im September 2010 reichte die Bf. ihre **Körperschaftsteuererklärung** für das Jahr 2009 beim Finanzamt ein. Darin wurde ein Bilanzgewinn von 949.801,75 EURO ausgewiesen. Unter der Position „ausländische Einkünfte“ (Kennzahl 678) wurde ein Betrag von 629.237,74 EURO erklärt, der vom Bilanzgewinn in Abzug gebracht zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 320.564,01 EURO führte.

Gleichzeitig mit der Körperschaftsteuererklärung wurde auch mit **Schriftsatz vom 7.9.2010** eine **Erläuterung** zur Körperschaftsteuererklärung 2009 samt einer eingehenden Darstellung der Ermittlung der ausländischen Einkünfte („Berechnung der Betriebsstättengewinne Österreich/Russland gem. Art. 7 DBA Österreich/Russland“) eingereicht.

In der **Erläuterung** wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf. mit dem oben angeführten Vertrag die Erstellung eines „Projekt Review“ und das „Projekt Management“ übernommen habe. Dieser Vertrag sei im September 2009 auf das Joint Venture Unternehmen „Open Joint Stock Company“ XY RU-Ort, Russland übertragen und von diesem fortgesetzt worden. Im Jahr 2009 sei auch der Auftrag zur Durchführung eines „Completeness Checks“ übernommen worden. Der „Completeness Check“ habe keiner festen Einrichtung vor Ort in Russland bedurft. Zur Durchführung des Auftrages seien Leistungen der TL GmbH, Linz zugekauft worden. Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der „Projekt Review“ und dem „Projekt Management“ für den Um- und Ausbau des Zellstoff- und Papierkombinats seien mit 15.1.2009 begonnen worden, das Projekt habe über das ganze Jahr 2009 gedauert und werde voraussichtlich erst 2011 abgeschlossen werden. Zur Ausführung dieser Tätigkeiten seien der Bf. in Russland Büroräumlichkeiten und Infrastruktur zur Verfügung gestellt worden. Es sei daher von einer festen Geschäftseinrichtung gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich/Russland und von einer Betriebsstättengewinnbesteuerung auszugehen. Die Leistungen der Bf. seien überdies als Planungs- und Überwachungsleistungen einzustufen, die nach dem OECD-Musterabkommen unter den Begriff der Bauausführung oder Montage zu subsummieren seien. Damit begründe die Bf., nachdem die Tätigkeit die 12-Monatsfrist übersteige, auch eine (Montage-) Betriebsstätte in Russland. Nach Art. 7 DBA Österreich/Russland sei der einer Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn im Staat der Betriebsstätte zu versteuern. Die Ermittlung dieses Betriebsstättengewinnes habe gemäß der Ziffer 2 bis 6 des DBA Österreich/Russland zu erfolgen.

In der beigelegten **Berechnung** des Betriebsstättengewinnes ordnete die Bf. den Umsatz aus dem „Projekt Review“ und dem „Projekt Management“ in Höhe von 2.167.080,30 EURO der Betriebsstätte zu (der Umsatz aus dem Completeness Check in Höhe von 369.970,76 EURO und anderer Aufträge von 10.099,00 EURO wurde dem Stammhaus in Österreich zugerechnet). Aus diesem Umsatz wurde ein dem Stammhaus zugerechneter „Umsatzanteil Vertrieb“ von 328.062,05 EURO ausgeschieden, sodass ein der Betriebsstätte zuzurechnender Anteil von 1.839.018,25 EURO verblieb. Vom so ermittelten „Umsatz Betriebsstätte“ wurden sodann unter dem Titel „Aufwand für bezogene Herstellungsleistungen“ (Werkvertragsnehmer) ein (Teil-)Betrag von zusammen 773.415,86 abgezogen (ein Anteil von 185.731,42 EURO wurde dem Stammhaus zugeordnet), sowie vom gesamten Personalaufwand von 315.853,57 EURO ein Anteil von 267.373,98 EURO und von den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Höhe von 259.339,94 EURO ein Anteil in Höhe von 116.098,73 EURO. Vom Verwaltungsaufwand in Höhe von gesamt 85.686,83 EURO wurde ein Anteil von 63.616,42 EURO der

Betriebsstätte in Russland zugerechnet, sodass insgesamt vom Gesamtaufwand des Betriebes in Höhe von 1.643.934,23 EURO ein Anteil von 1.220.504,99 EURO der Betriebsstätte zugerechnet wurde. Aus der Gegenüberstellung des anteiligen Umsatzes von 1.839.018,25 EURO und der anteiligen Kosten von 1.220.504,99 EURO errechnete sich dann ein Betriebsstättengewinn von 618.513,26 EURO. Durch Korrekturen im Rahmen einer Mehr/Weniger-Rechnung ergaben sich dann die erklärten ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 629.237,74 EURO.

In weiteren **Beilagen** zu dieser Berechnung ist festgehalten, dass die Vertriebsfunktion des Unternehmens ausschließlich vom Sitz des Unternehmens (Österreich) aus wahrgenommen werde und daher Gewinne aus dieser Funktion dem Stammhaus zuzurechnen sei. Dafür hätte ein fremdes drittes Unternehmen eine Verkaufsprovision von 15% des Umsatzes erhalten, die aus dem erzielten Umsatz herauszurechnen und dem Stammhaus zuzuordnen sei. Die dadurch veranlassten Kosten wären ebenso dem Stammhaus zuzurechnen. Der Aufwand für bezogene Leistungen (Werkvertragsnehmer) und der Personalaufwand wurden in Teilpositionen entweder zur Gänze dem Stammhaus oder zur Gänze der Betriebsstätte oder anteilig Stammhaus und Betriebsstätte zugerechnet. Die Aufteilung der Aufwendungen sei nach geschätzten Leistungsanteilen erfolgt.

Das Finanzamt veranlagte die Bf. mit **Bescheid** vom 10.9.2010 erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2009.

Im Jahr 2011 erfolgte eine **Außenprüfung** bei der Bf. u.a. betreffend das Streitjahr. In dem darüber erstellten **Bericht** führte die Prüferin im Wesentlichen aus, dass die von der Bf. für die Ermittlung des Betriebsstättengewinnes gewählte „gemischte Methode“ durch direkte Zurechnung direkt zurechenbarer Erlöse und Aufwendungen an Stammhaus und Betriebsstätte und durch anteilige Zurechnung nicht direkt zurechenbarer Aufwendungen nach einem Umlageschlüssel nicht anerkannt werden könne. Die Bf. habe sich nämlich zur Erfüllung des Auftrages in Russland diverser Subunternehmer bedient und sei der Gewinn aus diesem Titel ausschließlich dem Stammhaus zuzurechnen. Lediglich die anteilig vor Ort angefallenen Kosten seien zuzüglich eines angemessenen Aufschlages zu berücksichtigen. Die steuerlichen Zu- und Abrechnungen seien ebenfalls ausschließlich im Inland anzusetzen.

In der über die Schlussbesprechung aufgenommenen **Niederschrift** sind der Gegenstand des Vertrages der Bf. mit der Firma XY und die für die Bf. zur Auftragsabwicklung tätigen Personen samt ihren Honorar-Tagessätzen aufgeführt. Weiters sind die Verträge mit den Subunternehmern dargestellt. Auch ist eine Funktionsanalyse enthalten, die folgendes Ergebnis ausweist: Funktionen des Stammhauses: Planung, Projektentwicklung 100%, Anbotserstellung 100%, Auftragsakquisition 100%, vorbereitende Leistungen 100%, Projektausführung 10%, Subauftragnehmer 100%, Finanzierung 100% und Haftung 100%; Funktion der Betriebsstätte: Projektausführung 90%. Als Ergebnis dieser Funktionsprüfung werde das Stammhaus als Strategieträger, der die wesentlichen für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen und Risiken wahrnehme, und

die russische Betriebsstätte als Routineunternehmen, das nur geringe Risiken trage und nicht über die für die Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfüge, qualifiziert. Die bevorzugte Methode für die Zurechnung von Gewinnen an eine Betriebsstätte sei bei Dienstleistungen die Kostenaufschlagsmethode, die von den Kosten ausgehe, die dem Erbringer der Dienstleistung bei einem konzerninternen Geschäft für dieses erwachse. Davon sei ein angemessener Kostenaufschlag zur Gewinnermittlung zu rechnen. Durch Hinzurechnung dieses Aufschlages gelange man zum Fremdpreis für konzerninterne Geschäfte. Auf Basis dieser Ausführungen wird in der Niederschrift sodann der auf die Betriebsstätte entfallende Gewinnanteil wie folgt ermittelt: Dem Personalaufwand für zwei bei der Bf. Beschäftigte in Höhe von 267.372,99 EURO wurden geschätzte Reisekosten von 70.000,00 EURO und mit 10% dieser Kosten von zusammen 337.372,99 EURO geschätzte Verwaltungs- und Vertriebskosten von 33.737,30 EURO hinzugerechnet. Von den Gesamtkosten von 371.110,29 wurde sodann ein Gewinnaufschlag von 15% dieser Kosten und somit in Höhe von 55.666,54 EURO berechnet. Dies sei der Betriebsstättengewinn, der vom handelsrechtlichen Gesamtgewinn von 924.842,54 abzuziehen sei und so zu einem handelsrechtlichen Gewinnanteil des Stammhauses von 869.176,00 EURO führe. Nach Hinzurechnung sämtlicher Korrekturen in der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung von 24.959,10 EURO ergaben sich inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bp. von 894.135,10 EURO.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ **im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren** einen entsprechend berichtigten, mit 28.9.2011 datierten **Körperschaftsteuerbescheid für 2009** und mit demselben Datum einen **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009**.

Mit Schriftsatz vom 21.10.2011 erhob die Bf. **Beschwerde** (vormals Berufung) gegen den die **Wiederaufnahme** des Körperschaftsteuerverfahrens für das Jahr 2009 verfügenden Bescheid und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Dem Finanzamt seien gleichzeitig mit der elektronischen Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für 2009 postalisch der Jahresabschluss, der Lagebericht der Gesellschaft und Erläuterungen zur Körperschaftsteuererklärung übermittelt worden. In den Erläuterungen seien sowohl die Begründung der Betriebsstätte in Russland als auch die angewandte Berechnung zur Ermittlung der auf das österreichische Stammhaus und auf die russische Betriebsstätte entfallenden Einkünfte samt detailliertem Zahlenmaterial vorgelegt worden. Damit seien dem Finanzamt alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente offengelegt worden. Im Außenprüfungsverfahren seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme lägen daher nicht vor.

Mit einem weiteren Schriftsatz datiert vom 21.10.2011 erhob die Bf. **Beschwerde** (vormals Berufung) gegen den **Körperschaftsteuerbescheid für 2009** und gegen den **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009** und beantragte deren Aufhebung. Die Abgabenbehörde habe nicht schlüssig begründet, wie und warum sie zur Auffassung gelangt sei, dass im konkreten Fall die Kostenaufschlagsmethode

zur Betriebsstättengewinnermittlung anzuwenden sei und nicht die von der Bf. angewandte direkte bzw. gemischte Methode. Auch die Begründung, dass die Bf. sich zur Erfüllung des Auftrages in Russland diverser Subunternehmer bedienen habe müssen, lasse keinen Zusammenhang zur Wahl der Methode erkennen. Der Hinweis, dass die bevorzugte Methode für Dienstleistungen die Kostenaufschlagsmethode sei, sei eine bloße Behauptung. Unbegründet sei auch die Meinung, dass die vor Ort erbrachten Dienstleistungen Dritter nicht der Betriebsstätte sondern ausschließlich dem Stammhaus zuzurechnen seien, wie auch der Ansatz von geschätzten Verwaltungs- und Vertriebskosten von 10% und des Gewinnaufschlags von 15%.

Unter Verweis auf einen im Zuge der Außenprüfung eingebrachten Schriftsatz vom 12.7.2011 sei Folgendes festzuhalten: Es habe eine Dienstleistungsbetriebsstätte der Bf. in Russland gegeben. Die vertraglich zu erbringenden Dienstleistungen an den russischen Abnehmer bestünden aus einer Vielzahl verschiedener Leistungen, die in ihrer Gesamtheit ein Leistungspaket bildeten. Die Leistungen seien nach den geschlossenen Verträgen vor Ort zu erbringen gewesen und hätten nach den tatsächlichen Verhältnissen auch nur vor Ort im Zusammenwirken mit dem Auftraggeber erbracht werden können. Der gesamte Leistungserstellungsprozess habe ausschließlich in der Betriebsstätte stattgefunden. Am Leistungserstellungsprozess hätten auch im Werkvertrag Beschäftigte teilgenommen. Die Auswahl der Werkvertragspartner sei durch das Stammhaus vor Projektbeginn erfolgt, konkrete Arbeitsanweisungen seien vor Ort erteilt worden. Die Koordination der Leistungen sei ebenfalls vor Ort erfolgt. Außerhalb der Betriebsstätte seien Leistungen für das Projekt nicht erstellt worden, es habe daher auch keine Zulieferung von Leistungen in die Betriebsstätte weder vom Stammhaus noch von den Werkvertragsnehmern gegeben. Die Einrichtung der Betriebsstätte sei nach der Auftragserteilung des Kunden erfolgt. Aufgrund der Gestaltung der Zahlungsvereinbarungen sei eine Zwischenfinanzierung des Projektes durch die Bf. nicht erforderlich gewesen. Auf Grund der Ausgestaltung des Vertrages mit dem Kunden sei mit der Ausführung des Auftrages weder ein besonderes Gewährleistungsrisiko noch ein Delkredererisiko gegeben gewesen. In der Funktionsanalyse sei die Vertriebsfunktion dem Stammhaus zuzurechnen, die Produktionsfunktion zur Gänze der Betriebsstätte. Finanzierungs- und Risikofunktion, die dem Stammhaus zugerechnet worden seien, hätten eine geringe Bedeutung. Die Beschaffungsfunktion hinsichtlich der Erstausswahl der Werkvertragsnehmer seien dem Stammhaus zuzurechnen. Nach Maßgabe der Fiktion der Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen seien die Umsatzleistungen der Betriebsstätte zuzurechnen. Für die Vermittlung des Auftrages sei dem Stammhaus, das den Auftrag akquiriert aber nicht selbst ausgeführt habe, eine Vertriebsprovision im Wege einer Umlage (rechenmäßig) zu vergüten gewesen (laut Schreiben vom 12.7.2011 in Höhe von 12,5% des Umsatzes neben einer Vergütung für die Beschaffung der Werkvertragsnehmer von 2,5% des Umsatzes und einer Vergütung für die geringe Risikofunktion in Höhe von 0,65% des Umsatzes). Diese Gestaltung sei im Wirtschaftsleben gang und gäbe und somit fremdüblich. Der Produktionsprozess habe des unmittelbaren Zusammenwirkens aller Beschäftigten vor Ort bedurft und sei als einheitlicher Leistungsprozess der

Betriebsstätte aufzufassen. Unzutreffend sei es einen Innenumsatz der Betriebsstätte an das Stammhaus im Ausmaß des angestellten Personals zu unterstellen und die Gesamtleistung und den Außenumsatz dem Stammhaus zuzurechnen. Die Gesamtleistung sei zweifellos von der Betriebsstätte erbracht worden. An dieser Tatsache würde sich auch nichts ändern, wenn man annehme, dass der Außenumsatz der Betriebsstätte an das Stammhaus und vom Stammhaus an den Kunden erfolgt sei. Bei Zuordnung der Werkvertragsleistungen an das Stammhaus, wie es das Finanzamt getan habe, stelle sich die Frage, wo und an wen diese Leistungen erbracht worden wären. Wegen des einheitlichen Leistungsprozess käme ein unmittelbarer Außenumsatz nicht in Betracht, die Leistungen könnten daher nur an die Betriebsstätte erbracht worden sein. Die Zwischenschaltung des Stammhauses zwischen Werkvertragsnehmer und Betriebsstätte wäre aber nicht fremdüblich. Die unmittelbare Zurechnung der Werkvertragsleistungen und -kosten an die Betriebsstätte sei daher nur konsequent und fremdüblich. Die Personalkosten beträfen sowohl ständig vor Ort beschäftigte Arbeitnehmer als auch zeitanteilig gestellte Arbeitnehmer und seien mit den tatsächlich angefallenen Kosten in die Verteilungsrechnung einbezogen worden. Der Verdienst für die Gestellung der Werkvertragsnehmer wie auch der Verdienst für die Gestellung von Arbeitnehmern durch das Stammhaus sei diesem über eine Provision vergütet worden. Die allgemeinen Verwaltungskosten seien auf Basis des Art. 7 Abs. 3 DBA zugerechnet worden.

Zusammenfassend sei daher zu sagen, dass die von der Bf. angewandte direkte bzw. gemischte Methode zulässig sei. Sie bilde die wirtschaftliche Gestaltung unter der Fiktion der Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen bestmöglich ab und entspreche dem Fremdvergleichsgrundsatz. Die vom Finanzamt gewählte Kostenaufschlagsmethode könne dies nicht leisten, weil sie die Umsatzleistung der Betriebsstätte nicht erfasse. Überdies habe das Finanzamt fälschlicherweise die Leistungen der Werkvertragspartner nicht der Betriebsstätte sondern dem Stammhaus zugerechnet und so die Kostenbasis für den Gewinnaufschlag entscheidend gemindert.

In der **Beschwerdevorlage** nahm das Finanzamt zu den Beschwerden insbesondere hinsichtlich der Frage der Berechtigung der Wiederaufnahme Stellung. Den Erläuterungen zur Körperschaftsteuererklärung und der beigefügten rechnerischen Darstellung habe nur entnommen werden können, auf welche Weise die Bf. die Berechnung der Gewinnverteilung vorgenommen habe, das gelieferte Zahlenmaterial, die Kurzbeschreibung der Auslandsaktivitäten und der Verweis auf das OECD-Musterabkommen. Diese habe aber nicht ausgereicht, um für den Auslandssachverhalt insgesamt eine abschließende Beurteilung vornehmen zu können. Die von der Bf. eingereichte Erläuterung zur Körperschaftsteuererklärung für 2009 gebe aber nur die Ansicht und Rechtsauffassung der Bf. wider, die Berechnungstabellen zeigten das von der Bf. angewandte Zuteilungsmodell. Für eine Überprüfung des Zutreffens der von der Bf. erklärten Daten, sowie für die Vornahme einer Funktionsanalyse hinsichtlich der vom Stammhaus wahrgenommenen Funktionen und der von der ausländischen Betriebsstätte

erbrachten Leistungen habe es weiterer Ermittlungen durch die Außenprüfung bedurft. Diese Sachverhaltsermittlungen mit Beurteilung der Geschäftsabwicklung, der zugrunde liegenden Vereinbarungen und Verträge, des eingesetzten Personals etc. habe als neue Tatsachen zu Tage gebracht, dass Planung, Projektentwicklung, Anbotserstellung, Auftragsakquisition, vorbereitende Leistungen, Subauftragnehmer, Finanzierung und Haftung praktisch ausschließlich dem Stammhaus zuzuordnen gewesen seien, wogegen auf die ausländische Betriebsstätte lediglich ein Anteil von rund 90% der Projektausführung entfalle. Nach diesen Feststellungen habe das Stammhaus als der eigentliche Strategie- und Risikoträger qualifiziert werden müssen, während der Betriebsstätte in Russland im Wesentlichen nur die Aufgabe eines sogenannten Routineunternehmens zugekommen sei.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde ein **Erörterungstermin** abgehalten. Der darüber aufgenommenen Niederschrift ist Folgendes zu entnehmen:

„...“

Eingangs verweist die Bf. auf den Schriftsatz vom 12.7.2011, der im Zuge der BP vorgelegt wurde.

Mag. AM: Im Jahr 2008 gab es konzerninterne Probleme beim Projektfortschritt. Wir waren dann im Juli 2008 10 Tage vor Ort und im November und Dezember 2008 noch einmal vier Wochen. Das war das sogenannte Projekt Review. Das Projekt Management begann dann ab 2009 und dauerte bis 2011. Die Leistungen im Zusammenhang mit dem Projekt Review wurden alle vor Ort ausgeführt. Dort waren die Verträge und das Projektteam.

Dieser Umstand wird vom Finanzamt nicht bestritten.

Mag. AM: Zum Projekt Management wäre noch zu sagen, dass darunter insbesondere zu verstehen ist, die Bestellung der Lieferung von Anlagen und die Bestellung der Montageleistungen im Namen des Kunden XY bzw. des Werkes vor Ort. Die Fabrik ist vor Ort. Vor Ort muss daher alles koordiniert werden, damit alles in den Prozess hineinpasst.

Diese Darstellung wird vom Finanzamt nicht bestritten. Der springende Punkt ist aber, dass diese Leistungen von einem Team bewerkstelligt wurde, dem nicht nur eigene Arbeitnehmer der Bf., sondern auch Werkvertragsnehmer angehörten.

Das Gericht ersucht um Vorlage der Abrechnungen der Bf. mit ihrem Auftraggeber (XY). Weiters ersucht das Gericht um Vorlage der Abrechnungen der Werkvertragsnehmer mit der Bf. Die Bf. wird diese Unterlagen samt bezug habendem Leistungsverzeichnis vorlegen.

Mag. AM: Die Leistungen wurden monatsweise abgerechnet. Eine große Schlussrechnung gibt es nicht.

In der Folge wird die Berechnung der Bf. betreffend Betriebsstättengewinn erörtert:

[Steuerlicher Vertreter]: Die Einnahmen betreffend Projekt Review (PR) und Projekt Management (PM) wurden zur Gänze der Betriebsstätte in Russland zugeordnet, weil dort

die gesamten diesen Projekten zuzuordnenden Arbeiten vor Ort verrichtet wurden. Diese Umsätze wurden auch in Russland erklärt. Die Einnahmen aus dem Completeness Check (CC) wurden zur Gänze dem Stammhaus in Österreich zugewiesen, weil es sich dabei um Vorarbeiten für das PR und PM handelte, die noch in Österreich vor Begründung der Betriebsstätte in Russland gemacht wurden. Außerdem hat einen Großteil der Arbeiten betreffend CC T Österreich ausgeführt. Die 15 % für Vertriebsleistung beruhen auf Erfahrungswerten, die die Bf. jetzt aber nicht wirklich dokumentieren kann. Das sind Erfahrungen aus dem eigenen Haus.

Diese 15 % werden vom Finanzamt nicht bestritten.

[Steuerlicher Vertreter]: Der Aufwand für bezogene Leistungen Dr. LL wurde nach den Abrechnungen Dr. LL dem Stammhaus und der Betriebsstätte zugerechnet. Dr. LL hat an mehreren Projekten gearbeitet. Das Projekt RU-Ort betreffen nur die Abrechnung in Höhe von € 123.534. Der Betrag von € 68.630 betrifft andere Projekte, die Österreich zugeordnet sind.

Mag. AM: Zum Personalaufwand: Ing. OS war nur für das Projekt RU-Ort zuständig und ausschließlich vor Ort tätig. Dr. EL war mit diesem Projekt überhaupt nicht beschäftigt. Ich war zum Teil mit dem Projekt RU-Ort beschäftigt und zum Teil mit anderen Projekten. Die Aufteilung meiner Personalkosten erfolgte entsprechend meinem Einsatz. Dies wurde im Betrieb aufgezeichnet und kann allenfalls vorgelegt werden.

In der Folge wird die Kostenaufschlagsberechnung des Finanzamtes erörtert:

[Prüferin]: Der Gewinnaufschlag von 15 % ergibt sich aus RZ 77 der Verrechnungspreisrichtlinie für Dienstleistungen mit Routinecharakter.

[Steuerlicher Vertreter]: Es wird ausdrücklich bestritten, dass eine Routinetätigkeit vorliegt. Außerdem haben die Verrechnungspreisrichtlinien keinen Gesetzescharakter.

[Prüferin]: Die Tätigkeit der Subunternehmer war keine Routinetätigkeit, aber die Tätigkeit der Angestellten war eine Routinetätigkeit.

[Steuerlicher Vertreter]: Auch das wird bestritten.

[Prüferin]: Die Verwaltungs- und Betriebskosten wurden griffweise mit 10 % geschätzt.

In der Folge wird die Funktionsanalyse erörtert:

[Steuerlicher Vertreter]: Angebotserstellung und Auftragsakquisition können zu 100 % dem Stammhaus zugeordnet werden. Auch die vorbereiteten Leistungen können zu 100 % dem Stammhaus zugerechnet werden und wurden auch zu 100 % dem Stammhaus zugerechnet. Planung und Projektentwicklung wurden vom Team vor Ort gemacht und zwar nicht nur von den Subunternehmen und den eigenen Angestellten, sondern auch von den russischen Ingenieuren vor Ort.

[Prüferin]: Die Planung und Projektentwicklung ist deswegen zu 100 % dem Stammhaus zuzurechnen, weil diese Tätigkeit im Wesentlichen von den Subunternehmern ausgeführt

wurden und die Tätigkeit der Subunternehmer von vornherein dem Stammhaus zuzurechnen ist, weil diese auch vom Stammhaus beauftragt wurden.

[Steuerlicher Vertreter]: Finanzierung und Haftung sind grundsätzlich dem Stammhaus zuzurechnen. Jedoch ist die Bf. weder in eine Finanzierungsfunktion noch in eine Haftungsfunktion tatsächlich eingetreten. Es gab keine Vorlage bei der Finanzierung. Der Bf. ist aus diesem Projekt kein Zinsenaufwand entstanden. Wir haben eine Anzahlung von € 200.000 erhalten und dann wurde monatlich abgerechnet und bezahlt. Mit der Vertragsübertragung auf XY RU-Ort hat XY Wien die Haftung übernommen.

[Prüferin]: Der geschilderte Zahlungsmodus stimmt.

[Steuerlicher Vertreter]: Aufgrund des oben dargestellten Zahlungsmodus ergibt sich auch kein Delkredererisiko. Es gibt auch kein Gewährleistungsrisiko. Die monatlichen Abrechnungen bzw. diesen Abrechnungen zugrunde liegenden Arbeiten wurden vom Auftraggeber auch gleich abgenommen bzw. akzeptiert. Die Bf. hat nicht dafür gehaftet, dass das Papierwerk auch tatsächlich funktioniert. Die Bf. hat nur gehaftet, dass sie ihre Arbeiten vereinbarungsgemäß ausführt. In der Vergangenheit hat es noch nie Haftungsfälle gegeben.

Das Finanzamt legt den ausgedruckten Arbeitsbogen vor.

[Steuerlicher Vertreter]: Wir haben die Zurechnung des Betriebsstättengewinnes für 2009 vorweg mit der Steuerberatungsfirma Moskau abgestimmt. Dann kam die BP. Wir haben dann die Erklärung für Russland zurückgehalten und nach der BP dann letztlich den russischen Betriebsstättengewinn zur Risikovermeidung nach der Methode der BP ermittelt und in Russland erklärt. Dieses Betriebsstättenergebnis wurde von den Russen akzeptiert. Auch für die Folgejahre in Österreich haben wir das Betriebsstättenergebnis nach der Kostenaufschlagsmethode der Bp. erklärt. Dieses Ergebnis wurde jeweils vorläufig veranlagt.

Für die Vorlage der Unterlagen wird eine Frist von einem Monat festgelegt.

[Amtsvertreter]: Ich verweise auf folgende Literaturstellen: EAS 751, 3185, 2149, 647 und auf die Verrechnungspreisrichtlinien RZen. 261, 269 und 270.

...“

Mit **Schriftsatz vom 29.8.2016** legte die Bf. die angeforderten Unterlagen vor. Hinsichtlich der Leistungen Dris. LL werde exemplarisch eine Liste der Mitglieder des Steering-Committees vom 25.2.2009 vorgelegt, aus der die Teilnehmer dieses Committees ersichtlich seien. Dies dokumentiere, dass Dr. LL seine Leistungen, die neben der Teilnahme an diesen Sitzungen auch entsprechende Vorarbeiten umfassten, nur vor Ort erbringen habe können.

Dazu gab das Finanzamt eine **Stellungnahme** ab. Den vorgelegten Unterlagen seien keine neuen entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente zu entnehmen. Das „Tätigwerden vor Ort“ der Bf. sei jedenfalls unbestritten. Nach den Vereinbarungen und Geschäftsunterlagen habe es einen umfassenden Hauptauftrag an die Bf. als

Strategieträger gegeben, zu dessen Erfüllung diverse Subunternehmer beauftragt und zwei eigene Angestellte bereitgestellt und „vor Ort“ eingesetzt worden seien. Mit Dr. LL sei ein Rahmenvertrag für Akquisitions- und Beratungsleistungen abgeschlossen worden. Bei den einzelnen Subunternehmern sei zu beurteilen, ob für diese eine Betriebsstätte in Russland begründet worden sei, und inwieweit diese mit ihren Gewinnen aus ihren Teilleistungen der Besteuerung in Russland unterliegen. Dies wäre auch für Dr. LL gesondert zu beurteilen. Unbestritten sei, dass die Kosten der beiden vor Ort tätigen eigenen Angestellten dem Standort Russland zuzuordnen seien, und die auf sie entfallenden Gewinnanteile der Besteuerung in Russland unterliegen.

In der Folge wurde die beantragte **mündliche Verhandlung** durchgeführt. Der darüber aufgenommenen Niederschrift ist Folgendes zu entnehmen:

„...“

[Steuerlicher Vertreter]: Ich glaube, wir sind uns einig, dass die Tätigkeit in Russland eine Betriebsstätte darstellt. Die Betriebsstätte hat den Auftrag für XY abgewickelt, Herr Dr. LL und Herr Mag. AM können über die Organisation der Betriebsstätte genau Auskunft geben. Die Betriebsstätte ist Ort der Leistung gewesen. Wir haben für die Betriebsstätte in Russland auch Umsatzsteuererklärungen gelegt und Umsatzsteuer dort bezahlt. Auch haben wir Körperschaftsteuererklärungen dort gelegt für die Jahre des Betriebes.

Amtsvertreter: Das Bestehen einer Betriebsstätte ist unbestritten.

[Prüferin]: Eine Betriebsstätte wurde behördenseits deswegen angenommen, weil für die Bf. in Russland zwei Angestellte tätig waren. Darüber hinaus wurden Subunternehmer dort tätig.

Mag. AM: Ich war jeden Monat ca. 10 bis 15 Tage vor Ort in Russland. Ich war mit der Leitung der Betriebsstätte beauftragt, weiters war aus dem Personalstand der Bf. noch Herr OS anwesend. Daneben waren noch Subvertragsnehmer (Werksvertragspartner) vor Ort. Ich hatte die Organisation vor Ort wahrzunehmen und den Kontakt zum Kunden, der Firma XY.

Vorgelegt wird ein Organigramm, das als Beilage ./1 zum Akt genommen wird. FA nimmt Einsicht.

Mag. AM setzt fort: Ich war für die ganze Administration zuständig, den Kontakt mit Behörden und anderen Stellen, die Organisation der Reisen und Aufenthalte des Personals und der Werksvertragsnehmer und auch für die Arbeitseinteilung der genannten Personen.

Dr. LL: Ich wurde von XY nominiert, in das sog. Steering Committee. Dieses Steering Committee wurde von XY über das Projekt drüber gesetzt. Es war rein für die Steuerung des Projektes zuständig, hatte aber keine operativen Aufgaben. In dem Komitee saß XY International, das Werk und auch Fremde. Ich war der einzige Fremde. Das Komitee hat einmal pro Monat getagt, der Aufenthalt pro Sitzung hat 3 bis 5 Tage gedauert. Wie gesagt, das Komitee hatte rein eine Steuerungsfunktion. Das bedeutet z.B. es

war zuständig für die Freigabe der einzelnen Projektschritte und die Freigabe der einzelnen Budgetpositionen. Das Komitee hatte keine Projektmanagementaufgabe. Das Projektmanagement wurde von Hrn. Mag. AM (zuständig für das Controlling und Reporting) und Herrn OS abgewickelt. Herr OS war der General Area Manager. Es gab bei dem Projekt mehrere Areas so z.B. für Energie oder Holz und Herr OS war der Koordinator zwischen all diesen Areas. Die Tätigkeit im Steering Committee war Teil des Auftrages von XY. Die Tätigkeit im Steering Committee war Teil des Gesamtauftrages. Meine Tätigkeit hat ausschließlich in Russland durchgeführt werden müssen. Diese Tätigkeit kann nicht auf eine Entfernung von 3.000 km gemacht werden, das geht nur vor Ort. Ich war einer der Werksvertragspartner der Bf.. Die anderen Werksvertragspartner, Herr HC und die WVN [...] waren operativ im Bereich Projektmanagement tätig. Herr HC war Projektleiter des gesamten Projektes. Herr MM von der Fa. WVN war General Disziplin Manager, er war für die Gewerke zuständig, wie etwa Bau, Mechanik, Elektrik, Prozessleitsystem und Automatisierung. Als wir nach Russland auf die Baustelle kamen, war die Hauptanlage schon vergeben. Dabei handelte es sich um die sog. Prozessanlage, wie etwa Holzplatz, Turbine, Eindampfanlage und Kessel. Das Volumen für diese Prozessanlage betrug rund 200 Mio. Eur. Die Montage und die Baumaßnahmen waren noch nicht vergeben. Im Rahmen der Baumaßnahmen waren zum Teil neue Gebäude zu errichten (Greenfield) und zum Teil vorhandene Anlagen umzubauen (Brownfield). Wir haben die Ausschreibungen gemacht, die Vergabe hat aber der Kunde selbst gemacht. Die Abnahmen der Leistungen wurden natürlich im Vorfeld von vielen Personen gemacht, es waren mindestens 10 Leute damit beschäftigt, und zwar nur für den Bau, um alles auszumessen und abzurechnen und wir haben das gemanagt bzw. beaufsichtigt. Im Projektmanagement waren insgesamt 120 Leute beschäftigt. Das waren entweder Angestellte von XY oder von XY beauftragte Werksvertragsnehmer.

Steuerlicher Vertreter: Aus der Schilderung der Tätigkeit vor Ort geht hervor, dass es sich bei der Tätigkeit der Betriebsstätte nicht um eine Routinetätigkeit gehandelt hat.

Vertreter des FA: Warum war eine Unterstützung der anderen Werklieferer durch [Bf] vor Ort notwendig? Insbesondere in der Person des Herrn Mag. AM.

Mag. AM: Wir mussten vor Ort die Verträge machen, die Rechnungslegung überprüfen und auch überprüfen, ob die Leistung vereinbarungsgemäß erbracht wurde. Das haben wir gemacht. Diese Leistungen haben sich aber nur auf die Betriebsstätte der [Bf] bezogen. Das heißt, nur auf die dort für [Bf] tätigen Personen. So hatte ich z.B. den Vertrag mit Herrn Dr. LL vorzubereiten und zu unterschreiben, die Rechnungen des Herrn Dr. LL zu überprüfen und die Leistungen des Dr. LL zu prüfen. Dies bezieht sich natürlich auch auf die anderen Werksvertragsnehmer und Hrn. OS.

[Prüferin]: Die Darlegung der Tätigkeit vor Ort ist für mich schlüssig und klar. Ich sehe das rechtliche Problem der Subunternehmerschaft. So hat Herr Dr. LL mit der Bf. verschiedene Verträge als Subunternehmer abgeschlossen. Herr Dr. LL als Beispiel kann als Subunternehmer aber nur für sich und für seine Tätigkeit eine Betriebsstätte in Russland begründen. Aber nicht für die Bf.. Ohne die Herren Mag. AM und OS gäbe es

keine Betriebsstätte in Russland. Entscheidend ist, wer in welcher Funktion vor Ort tätig geworden ist.

Mag. AM über Befragen des Amtsvertreters: Etwa 50-70% meiner Arbeitszeit habe ich für Projektaufgaben verwendet und den Rest für Administratives. So hat etwa die Abwicklung mit der russischen Finanzverwaltung viel Zeit gekostet und auch div. Bankwege haben Zeit gekostet.

Steuerlicher Vertreter: Das FA ist fälschlicherweise davon ausgegangen, dass es sich bei der Tätigkeit vor Ort um eine Routinetätigkeit gehandelt hat. Dies wurde durch die Schilderungen von Mag. AM und Dr. LL widerlegt. Daher kann die Kostenaufschlagsmethode nicht zur Anwendung kommen. Es ist dem sogenannten „gemischten Verfahren“, wie wir es angewendet haben, der Vorzug zu geben. Diese Methode ist genauer und entspricht den Wertschöpfungsverhältnissen.

[Prüferin]: Ich gebe Hrn. [Steuerlicher Vertreter] grundsätzlich Recht, wenn es diese Subaufträge nicht geben würde.

Steuerlicher Vertreter: Wenn Herr Dr. LL nach Meinung des FA eine Betriebsstätte in Russland gehabt hätte, dann wäre ihm aber die anteilige österreichische Einkommensteuer zu refundieren.

Dr. LL: Ich habe meine Honorare in Österreich zur Gänze versteuert.

Steuerlicher Vertreter: Zu bedenken ist dabei auch, dass Herr Dr. LL nur fallweise in Russland gewesen ist. Aber wahrscheinlich hat er seine Wertschöpfung in Russland erzielt. Entscheidend ist nämlich, wo die Wertschöpfung stattgefunden hat, nicht wo die Bestellung erfolgt ist bzw. Verträge abgeschlossen wurden. Auch bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode müsste die Wertschöpfung der Subunternehmer miteinbezogen werden. Vorgehalten wird, dass man auch die Meinung vertreten könnte, dass die Betriebsstätte vor Ort, wenn man sie wie ein fremdes Unternehmen behandelt, nur ein Subauftragnehmer zur Bf. gewesen wäre. Es stellt sich jetzt die Frage, ob es sachgerecht ist, dass der Subauftragnehmer den größeren Teil des Gewinnes hat als der Hauptauftragnehmer. Die Bf. hat ja den Vertrag mit XY selbst abgeschlossen.

Dr. LL: Ich kann nicht sagen, was in solchen Fällen der fremdübliche Preis des Subauftragnehmers wäre. Die Fa. [Bf] hat solche Subaufträge noch nicht vergeben. Das kommt in unserer Praxis nicht vor.

Mag. AM: Ich kann das leider auch nicht einschätzen.

Vertreter des FA: Die Methode der Gewinnzuordnung soll dem Wesen des DBA entsprechen. Es soll keine unsachlichen Gewinnverlagerungen geben, beide Staaten sollen zufrieden sein. Der Steuerzahler ist näher an den Sachinformationen. Er hat auch die Möglichkeit, wenn die Entscheidung nicht zu seinen Gunsten ausfällt, ein Verständigungsverfahren zu beantragen.

Zur Wiederaufnahme:

Amtsvertreter: Dem Finanzamt war zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides die genaue Vertragslage nicht bekannt, sowie Art und Umfang der tatsächlichen Tätigkeiten und die Funktion der handelnden Personen. Es hätte damals noch keine Funktionsanalyse durchgeführt werden können.

Steuerlicher Vertreter: Das FA hätte ja die Unterlagen mit einem Vorhalt anfordern können. Ich verweise auf VwGH 2009/15/0161.

Festgehalten wird, dass die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen lediglich ein Annex zur Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer ist.

...“

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1) Körperschaftsteuer und Wiederaufnahme:

Strittig ist im gegenständlichen Fall inwieweit der Gewinn der Bf. im Streitjahr einer Betriebsstätte in Russland zuzurechnen ist.

Das DBA-Russland (BGBl III 2003/10) regelt das Vorliegen einer Betriebsstätte und die Zurechnung von Unternehmensgewinnen wie folgt:

„Artikel 5 BETRIEBSTÄTTE

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,*
- b) eine Zweigniederlassung,*
- c) eine Geschäftsstelle,*
- d) eine Fabrikationsstätte,*
- e) eine Werkstätte und*
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.*

3. Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

4. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

5. Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

6. Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

7. Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.“

„Artikel 7

UNTERNEHMENSGEWINNE

1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine

Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

2. Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

3. Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

4. Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

5. Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

6. Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

7. Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.“

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass die Bf. durch ihre Tätigkeit in Russland eine Betriebsstätte in Russland begründet hat. Diese Auffassung wird vom Gericht geteilt. Die Leistungen der Bf. vor Ort sind jedenfalls einer Bauausführung gleich zu halten, die wegen unbestrittenen Überschreitens der 12-Monatsfrist zu einer Betriebsstätte führt.

Das DBA-Russland legt fest, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates, das seine Tätigkeit (auch) in einem anderen Vertragsstaat ausübt, insofern in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, als sie einer dort gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Streit besteht insbesondere darüber, welche Methode bei der Ermittlung des Betriebsstättengewinnes anzuwenden ist und welche Rolle dabei die vor Ort in Russland erbrachten Leistungen der von der Bf. beauftragten Subunternehmer (Werkvertragsnehmer) spielen.

Zur Lösung der Frage, welcher Teil des Unternehmensgewinnes einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, wird im DBA-Russland fingiert, dass die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen anzusehen ist. Es wird ihr der Gewinn zugerechnet, den sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (Fremdverhaltensgrundsatz). Die Frage der Einkünftezurechnung zu einer Betriebsstätte ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist (vgl. VwGH ZI. 2006/13/0116).

Bei Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes stellt sich zunächst die Frage, welches Honorar die Betriebsstätte in Russland als fremdes Unternehmen dem Stammhaus in Österreich als fremdem Geschäftspartner für die Leistungen vor Ort in Rechnung gestellt hätte. Die Bf. (das Stammhaus) wurde vom Kunden beauftragt, das „Projekt Review“ und das „Projekt Management“ im Zusammenhang mit dem Um- und Ausbau eines Papierwerkes in Russland durchzuführen. Dazu bediente sich die Bf. einerseits eigenen Personals und andererseits von ihr beauftragter Werkvertragsnehmer (Subunternehmer), die vor Ort tätig wurden. Gemäß dem Fremdverhaltensgrundsatz hat damit das vom Kunden beauftragte Stammhaus den Auftrag an die Betriebsstätte weitergegeben. Die Betriebsstätte ist daher als Subunternehmer einzustufen. Ein bei dieser Konstellation und Leistungsstufe fremdübliches Honorar konnte im Verfahren von der Bf. nicht dargelegt werden. Der bei der mündlichen Verhandlung anwesende Werkvertragsnehmer Dr. LL wie auch der zum Personalstand der Bf. gehörige Mag. AM, die beide vor Ort in der Betriebsstätte in Russland tätig waren, konnten diesbezüglich keine Angaben machen. Die Bf. würde solche Aufträge immer selbst machen. Der von der Bf. der Betriebsstätte zugerechnete Umsatz von 1.839.018,25 EURO (Gesamtumsatz aus dem „Projekt Review“ und dem „Projekt Management“ von 2.167.080,30 EURO abzüglich einer mit rund 15% des Umsatzes geschätzten fiktiven Vergütung an das Stammhaus für Vertriebsleistungen in Höhe von 328.062,05 EURO) stellt 85% des Gesamtumsatzes aus diesem Auftragsteil dar. Dies erscheint überhöht unter der Prämisse, dass die Betriebsstätte wie eine Subunternehmerin zu sehen ist. Es ist auch nicht vorstellbar, dass bei einem Subunternehmerverhältnis zwischen Fremden der Großteil des Gewinnes beim Subunternehmer verbleibt (lt. Bf. Einkünfte Stammhaus 320.564,00 EURO und Einkünfte Betriebsstätte 629.237,74 EURO). Verfehlt erscheint die Meinung der Bf., das Stammhaus, das den Vertrag mit dem Kunden abgeschlossen hat und ihn durch die Betriebsstätte ausführen lässt, sei lediglich als Akquisiteur gegenüber der Betriebsstätte zu betrachten.

Mangels eindeutiger Werte ist dieses (fremdübliche) Honorar der Betriebsstätte gemäß § 184 BAO zu schätzen. Es ist davon auszugehen, dass das Honorar eines (fremden) Subunternehmers gegenüber der (fremden) Generalunternehmerin jedenfalls (erheblich) geringer sein wird als das Honorar, das die Generalunternehmerin (Bf.) ihrem Auftraggeber (XY) in Rechnung stellt. Um dieses fremdübliche Honorar zu

ermitteln, erscheint es zweckmäßig zunächst die Kosten der Betriebsstätte nach Fremdverhaltensgrundsätzen zu bestimmen und auf Basis dieser Kosten das Honorar durch einen angemessenen Aufschlag zu errechnen.

Bei der Kostenzurechnung ist insbesondere die Zuordnung der Kosten für die Werkvertragsnehmer der Bf. bei der Betriebsstätte in Russland Streitthema. Nach Ansicht des Finanzamtes seien diese Kosten zur Gänze beim Stammhaus zu berücksichtigen, weil das Stammhaus auch die Werkvertragsnehmer beauftragt habe. Die Tätigkeit der Werkvertragsnehmer in Russland habe keine Betriebsstätte begründet. Eine Betriebsstätte bestünde nur wegen der Tätigkeit des eigenen Personals vor Ort. Demgegenüber vertritt die Bf. die Auffassung, dass nicht die Beauftragung der Werkvertragsnehmer sondern deren Tätigkeit und die entsprechende Wertschöpfung in der Betriebsstätte entscheidend seien. Die Tätigkeiten der Werkvertragsnehmer wie auch des eigenen Personals seien als eine Leistungseinheit zu sehen und führten zu einer Betriebsstätte in Russland (wobei nach Ansicht der Bf. schon durch die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten vor Ort durch die Auftraggeber eine Betriebsstätte begründet worden sei). Dementsprechend sei auch der Anteil der auf die Tätigkeit vor Ort entfallenden Honorare der Werkvertragsnehmer der Betriebsstätte zuzurechnen.

Das Finanzamt stützt seinen Standpunkt auf die Verwaltungspraxis. In den RZ 261 und 262 der Verrechnungspreisrichtlinien 2010 wird ausgeführt, dass an Gewinnen, die der Generalunternehmer aus der Auftragsweitergabe an Subauftragnehmer erziele, keinesfalls dem Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht zustehe, wenn die Auftragsweitergabe an die Subauftragnehmer zu den Funktionen des Hauptsitzes zähle. Nur für jene Fremdfirmen, die von der Baustellenleitung selbst unter Vertrag genommen werden, könne dem Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht (an den Gewinnen des Generalunternehmens) zugeordnet werden. Es wäre daher sachlich nicht richtig, beim kombinierten Baustellengewinnaufteilungsverfahren die Kosten sämtlicher Subauftragnehmer zu 100% dem Baustellenstaat zuzuordnen. Der Tätigkeitsort der Subunternehmer sei nur für deren Gewinnaufteilung, nicht aber für jene des Generalunternehmers von Relevanz.

Diese Auffassung wird vom Gericht im Ergebnis geteilt. Zwar hat die Meinung der Bf., es komme nicht auf die Beauftragung der Subunternehmer sondern nur auf ihre Tätigkeit vor Ort an, durchaus etwas für sich, doch kann auch nicht übersehen werden, dass das Stammhaus nicht nur einen Subauftrag („Projekt Review“ und „Projekt Management“) an die Betriebsstätte vergeben sondern mit seiner Beauftragung der Subunternehmer (Werkvertragsnehmer) auch die Subunternehmer (Werkvertragsnehmer) an die Betriebsstätte „mitgeliefert“ bzw. zur Verfügung gestellt hat. Diese Subunternehmer (Werkvertragsnehmer) wurden vom Stammhaus nicht nur beauftragt sondern auch bezahlt. Die im Verfahren vorgelegten Rechnungen der Werkvertragsnehmer lauten auf die Bf. mit der inländischen Adresse als Rechnungsempfängerin und enthalten (nahezu alle) die Vermerke „gebucht“ und „bezahlt“. Im Ergebnis ist dies steuerrechtlich gleich zu behandeln wie die Zulieferung von Material, das vor Ort in einer (Montage)Betriebsstätte

des Zulieferers im Zuge einer Montage verwendet wird. Dabei sind der Gewinn aus dem Verkauf des Materials und der Montagegewinn zu trennen und der Materialgewinn dem Stammhaus (Zulieferer) zuzurechnen, wenn das Material vom Stammhaus angeschafft und dem Kunden in Rechnung gestellt wurde. Nur wenn der Materialeinkauf von der Betriebsstätte abgewickelt worden wäre, wäre der Materialgewinn der Betriebsstätte zuzuordnen (vgl. BFH 18.12.2002, I R 92/01, Bundessteuerblatt Teil II Nr. 2 Seite 94ff).

Ohne die Kosten für die Werkvertragsnehmer ergibt sich folgende Kostenstruktur der Betriebsstätte:

Unstrittig ist der Personalaufwand in Höhe von 267.373,98 EURO. Dieser betrifft die Leistungen des Mag. AM und des Ing. OS vor Ort in der Betriebsstätte. Die von der Bf. für die Betriebsstätte verzeichneten sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Höhe von 116.098,73 EURO stellen Reisekosten dar. Das Finanzamt hat bei seiner Kostenzurechnung davon rund 40% als auf die Werkvertragsnehmer entfallend ausgeschieden und so der Betriebsstätte einen Betrag von 70.000,00 EURO zugerechnet. Diese Schätzung wurde von der Bf. nicht konkret bekämpft und erscheint angemessen. Dies ergibt (folgt man der Diktion der Bf.) einen „Herstellungsaufwand“ laut Finanzamt von 337.372,99 EURO.

Die insgesamt angefallenen Verwaltungskosten lt. Bf. von 85.686,83 EURO wurden vom Finanzamt in Höhe von 33.737,30 EURO (10% des „Herstellungsaufwandes“) angesetzt (das Finanzamt bezeichnete diese Position zwar als Verwaltungs- und Vertriebskosten, doch wurde der Vertrieb von der Bf. selbst zur Gänze dem Stammhaus zugerechnet). Die Bf. teilte der Betriebsstätte wiederum einen Anteil der Verwaltungskosten von 63.616,42 EURO zu, dies jedoch auf der Basis eines „Herstellungsaufwandes“ der Betriebsstätte von 1.156.888,57 EURO, zu dem die Verwaltungskosten gemäß Bf. im Verhältnis von rund 5,5% stehen. Das Finanzamt hat hingegen Verwaltungs- und Vertriebskosten in Höhe von 10% des „Herstellungsaufwandes“ angesetzt. Durch den Ansatz von Kosten in Höhe von 33.737,30 EURO kann die Bf. somit nicht beschwert sein.

Damit errechnen sich die der Betriebsstätte zuzurechnenden Aufwendungen mit - wie vom Finanzamt ermittelt - 371.110,29 EURO.

Was den Gewinnaufschlag angeht so kann sich das Gericht aber der pauschalen Schätzung des Finanzamtes mit 15% der Kosten nicht anschließen. Vielmehr erscheint es sachgemäß, einen Gewinnaufschlag heranzuziehen, der sich aus den konkreten Verhältnissen bei der Bf. ableiten lässt (in diesem Sinne auch UFS RV/3837-W/09). Setzt man den Gewinn der Bf. von 924.842,64 EURO ins Verhältnis zu den Kosten der Bf. von 1.643.934,23 EURO dann ergibt sich ein Gewinnaufschlag von rund 56%. Zwar ist dies ein Gewinnaufschlag auf der Ebene Unternehmer zu Endverbraucher, doch ist nicht zu erkennen, weshalb dieser Gewinnaufschlag im Rahmen einer Schätzung nicht auch für die Ebene Subunternehmer (=Betriebsstätte bzw. Leistungen des Mag. AM und des Ing. OS) zu Unternehmer (=Stammhaus) herangezogen werden könnte. Beide (Stammhaus und Betriebsstätte) haben eine Dienstleistung erbracht. Jedenfalls

erscheint dieser Gewinnaufschlag geeigneter als der vom Finanzamt gewählte pauschale Gewinnaufschlag.

Bei einem Gewinnaufschlag von 56 % ergibt sich ein Betriebsstättengewinn von 207.821,76 EURO. Rechnet man die Kosten und den Gewinn zusammen, dann ergibt sich ein Umsatz der Betriebsstätte von 578.932,05 EURO. Dieser Umsatz erscheint angemessen, wenn man bedenkt, dass nach Fremdverhaltensgrundsätzen die Leistung der Werkvertragsnehmer allein dem Stammhaus zuzurechnen ist.

Nach den unbestrittenen Feststellungen der Bp. verrechnete die Bf. für die Leistungen des Werkvertragsnehmers MM dem Auftraggeber XY einen Honorartagesatz von 1.580,00 EURO. Dieser Tagessatz kommt den gegenüber XY verrechneten Tagessätzen für die angestellten Dienstnehmer der Bf. Mag. AM und Ing. OS (1.350,00 EURO bzw. 1.370,00 EURO) von allen Werkvertragsnehmern am Nächsten. Die Leistung des Werkvertragsnehmers MM wurde nach den weiteren behördlichen Feststellungen von der Bf. um einen Tagessatz von 750,00 EURO zugekauft. Demnach betrug der „Rohaufschlag“ für diese offenbar mit den Leistungen der angestellten Dienstnehmer (nahezu) gleichwertigen Leistungen rund 110%. Wendet man nun diesen „Rohaufschlag“ auf die Personalkosten der Betriebsstätte in Höhe von 267.373,98 EURO an, dann ergibt sich ein Entgelt von rund 561.000,00 EURO, was die oben dargestellte Umsatzermittlung und damit auch nach Abzug der zuzurechnenden Kosten den oben geschätzten Betriebsstättengewinn im Wesentlichen bestätigt. Diese Gegenrechnung zeigt, dass die Bf. durch die gegenständliche Schätzung des Betriebsstättengewinnes nicht beschwert sein kann.

Von den Korrekturen in der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung von insgesamt 24.959,10 EURO rechnete die Bf. aus einem sowohl das Stammhaus wie auch die Betriebsstätte betreffenden Betrag von 15.660,74 EURO an Verwaltungskosten einen Anteil von zusammen 10.724,48 EURO der Betriebsstätte zu. Das Finanzamt steht demgegenüber auf dem Standpunkt, dass die Korrekturen in der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung zur Gänze dem Stammhaus zuzurechnen seien. Nach Ansicht des Gerichtes ist es aber gerechtfertigt diese Korrekturen bei den Verwaltungskosten zum Teil auch der Betriebsstätte zuzurechnen, zumal im Betriebsstättengewinn auch ein Anteil der Verwaltungskosten steckt. Laut der Berechnung der Bf. betrugen die gesamten Verwaltungskosten der Bf. 85.686,83 EURO. Der oben ermittelte Anteil der Bf. beträgt 33.737,30 EURO, was einen Prozentsatz von rund 40% ergibt. 40% der gemischten Hinzurechnungen von 15.660,74 EURO betragen 6.264,29 EURO, die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Betriebsstätte anzusetzen sind.

Rechnet man dem Betriebsstättengewinn von 207.821,76 EURO den Betrag von 6.264,29 EURO hinzu, dann ergeben sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Betriebsstätte mit 214.086,05 EURO. Zieht man diese Auslandseinkünfte von den gesamten Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 949.801,74 EURO ab, dann ergeben sich die in Österreich zu veranlagenden inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 735.715,69 EURO.

Zur Wiederaufnahme:

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bf. rügt, dass dem Finanzamt auf Grund der Steuererklärung und der miteingereichten Beilagen zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bereits alle entscheidungswesentlichen Tatsachen bekannt gewesen seien. Im Zuge der Außenprüfung seien daher keine entscheidungsrelevanten Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen. Im Übrigen hätte das Finanzamt allfällige Unklarheiten schon vor Erlassung des Erstbescheides in einem Vorhalteverfahren abklären können. Das Finanzamt hält dem schlussendlich entgegen, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides die genaue Vertragslage (insbesondere jene der Bf. mit den Werkvertragsnehmern) sowie Art und Umfang der tatsächlichen Tätigkeiten und Funktionen der handelnden Personen nicht bekannt gewesen seien. Es habe daher damals keine Funktionsanalyse durchgeführt werden können.

Das Gericht schließt sich der Meinung des Finanzamtes an. Der Steuererklärung und den (an sich eingehenden) Beilagen zur Steuererklärung war insbesondere nicht zu entnehmen, dass - was an sich auch unbestritten ist - die Werkvertragsnehmer vom Stammhaus beauftragt wurden und nicht vor Ort von der Betriebsstätte. Wie oben ausgeführt kommt aber insbesondere diesem Aspekt für die rechtliche Beurteilung entscheidende Bedeutung zu. Das Finanzamt hat in seinem Bericht und insbesondere die Niederschrift über die Außenprüfung diese Sachverhaltselemente auch dargestellt (sehr im Detail hinsichtlich der Verträge zwischen der Bf. und dem Werkvertragsnehmer Dr. LL) und daraus konkret seine rechtlichen Schlüsse gezogen. Der angefochtene Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens verweist auf den Bericht und die Niederschrift und ist damit auch ausreichend begründet. Die Ermessensübung ist nicht zu beanstanden und ebenfalls im Bericht der Außenprüfung ausreichend begründet.

Für die Wiederaufnahme ist es nach der Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich unerheblich, dass das Finanzamt vor Erlassung des Erstbescheides amtswegige Ermittlungen unterlassen hat. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 303, Tz 33).

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 war daher als unbegründet abzuweisen und der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 teilweise Folge zu geben.

Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2009 beträgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 735.715,69 EURO

Gesamtbetrag der Einkünfte 735.715,69 EURO

Einkommen 735.715,69 EURO

2) Anspruchszinsen für das Jahr 2009:

Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide für das Jahr 2009 ist Folgendes auszuführen: Ein Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zugrundeliegenden Abgabenbescheides ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der maßgebliche Körperschaftsteuerbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem neuen Anspruchszinsenbescheid Rechnung getragen (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 205, Tz 34f). Im gegenständlichen Fall hat die Bf. ihre Beschwerde gegen diesen Anspruchszinsenbescheid lediglich mit der Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheides begründet. Da - wie oben ausgeführt - eine Anfechtung allein aus diesem Grund nicht möglich ist, war diese Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Insoweit mit dem gegenständlichen Erkenntnis die Körperschaftsteuervorschreibung für das Jahr 2009 geändert wird, wird ein neuer Anspruchszinsenbescheid zu ergehen haben, mit denen die Anspruchszinsen der geänderten Körperschaftsteuervorschreibung angepasst werden.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid für das Jahr 2009 war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Frage der Einkünftezurechnung zu einer Betriebsstätte eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage ist, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist (vgl. VwGH Zl. 2006/13/0116), liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Klagenfurt

am Wörthersee, am 1. August 2017