



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 8. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 25. Mai 2004 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und vom 10. August 2006 betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Bei dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheid vom 11. Oktober 2004 fällt der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit weg.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufungen hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.) hat als Unternehmensgegenstand die Planung und den Vertrieb von Lichtwellenleiter-Trassen. Die Gewinnermittlung für die österreichischen Aktivitäten der Bw. wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorgenommen.

A) 1) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 (OZ 32 f./2000, Teil 1) wurde am 10. Juli 2002 erstellt. Darin wurden Umsätze, die mit dem Normalsteuersatz zu besteuern seien, in Höhe von ATS 1,414.085,25 erklärt. Dieser Betrag stimmt mit dem Betrag unter der Kennzahl

000 überein. Der Gesamtbetrag der Vorsteuern (KZ 060) wurde mit ATS 1,134.294,12 erklärt, sodass sich eine Abgabengutschrift von ATS 851.477,00 (= € 61.879,25) ergab.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 (OZ 39 f./2000, Teil 1) wurde am 18. Oktober 2002 erklärungsgemäß, jedoch vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erstellt. Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Daher werde die Veranlagung im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig durchgeführt. Die vorhin angeführte Abgabengutschrift wurde in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2003 bestätigt.

A) 2) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 (OZ 22 ff./2001, Teil 1) wurde am 2. September 2001 erstellt. Als Umsätze, die dem Normalsteuersatz unterlagen, mit ATS 0,00 ausgewiesen. Dieser Betrag stimmte mit dem Betrag unter der Kennzahl 000 überein. Der Gesamtbetrag der Vorsteuern (KZ 060) wurde mit ATS 1,155.716,00 (= € 83.989,16). Dieser Betrag wurde auch im Umsatzsteuerbescheid vom 18. Oktober 2002 (OZ 33 ff./2001, Teil 1), der erklärungsgemäß, jedoch vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erging, als Abgabengutschrift ausgewiesen. Diese Gutschrift wurde in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2003 bestätigt.

A) 3) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 (OZ 17 f./2001, Teil 1) wurde am 25. November 2002 erstellt. In dieser Erklärung wurden die mit dem Normalsteuersatz zu steuernden Umsätze mit € 0,00 ausgewiesen. Dieser Betrag stimmt mit jenem unter der Kennzahl 000 überein. Die Abgabengutschrift wurde mit € 15.475,13 erklärt. Für dieses Jahr erging der erste Umsatzsteuerbescheid nach der Betriebsprüfung [siehe C)].

A) 4) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 (OZ 7 ff./2003, Teil 2) wurde – nach der Betriebsprüfung – am 1. September 2004 erstellt und am 16. September 2004 dem Finanzamt übergeben. Die mit dem Normalsteuersatz zu steuernden Umsätze wurden mit € 0,00 ausgewiesen. Dieser Betrag stimmt mit jenem unter der Kennzahl 000 überein. Die abziehbare Vorsteuer und die Abgabengutschrift wurden mit € 1.062,50 erklärt. Auch für dieses Jahr erging der erste Umsatzsteuerbescheid nach der Betriebsprüfung.

B) Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1999 (OZ 37 f./1999, Teil 1), erstellt am 2. Mai 2003, langte am 21. Mai 2003 als Nullerklärung beim Finanzamt ein. Desgleichen wurden die Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2000 (OZ 22 f./2000, Teil 1) und 2001 (OZ 26 f./2000, Teil 1) am 2. Mai 2003 als Nullklärungen erstellt und am 21. Mai 2003 an das Finanzamt übergeben.

C) Vom 22. Jänner 2004 bis 19. April 2004 wurden die inländischen Aktivitäten der Bw. einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO unterzogen und im **BP-Bericht** vom

5. Mai 2004 (OZ 5/Dauerbelege/Teil 2) folgende verfahrensrelevante Prüfungsfeststellungen getroffen:

Tz 18: Vorsteuerberichtigung der A.-Rechnungen:

Die Erhebungen bei der N. hätten ergeben, dass die ausgestellten Rechnungen von denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei, durch einen Vergleich groÙteils auÙer Kraft gesetzt worden seien. Aus diesem Vergleich sei ersichtlich, dass mit der Bw. ein genauer Finanzierungsplan vereinbart worden sei und die Reduzierungen der Miete ausgehandelt worden seien. Es seien ab dem Jahr 2000 beträchtliche Vorsteuerüberschüsse geltend gemacht aus weit überhöhten Rechnungen, denen nur Zahlungen in Höhe der tatsächlich im Vergleich ausgehandelten Beträge gegenübergestanden seien. Ein Indiz für die Gültigkeit dieses Vergleiches sei neben dem Kontoausgleich durch die A. auch die Vorschreibung des ausgehandelten Mietentgeltes von netto € 5.312,50 ab Oktober 2003. Im Prüfungszeitraum würden daher von der Betriebsprüfung folgende Vorsteuerberichtigungen vorgenommen:

Beträge in €	1999	2000	2001	2002	2003 NA 1-9/2003
Berichtigung Vorsteuern	0,00	27.929,44	59.301,41	68.600,61	52.245,74

Tz 20: Schätzung der Gewinne für 1999 bis 2002:

In den vom steuerlichen Vertreter am 22. Jänner 2004 vorgelegten Betriebsstättenbilanzen (OZ 23/1999, Teil 1; OZ 9/2000, Teil 1; OZ 9/2001, Teil 1; OZ 24/2002, Teil 1) für die Jahre 1999 bis 2002 würden Verluste ausgewiesen (siehe nachfolgende Aufstellung). Aufgrund der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung erfolge im Zuge der Betriebsprüfung eine Zurechnung in Höhe der ausgewiesenen Verluste. Gewinnschätzung laut Betriebsprüfung daher im Prüfungszeitraum Null.

Beträge in €	1999	2000	2001	2002
Zurechnung Verluste	58.073,27	267.157,93	307.684,05	274.759,50

Tz 22: Korrektur der Vorsteuern:

Aufgrund der Ausführungen unter Tz 18 wurden die Vorsteuern wie folgt korrigiert:

Beträge in €	2000	2001	2002	2003 NA 1-9/2003
Vorsteuern lt. Vlg.	82.432,37	83.989,16	---	---
Vorsteuern lt. Erkl.	---	---	84.150,93	---
Vorsteuern lt. FK-Kto.	---	---	---	61.808,23
Berichtigung lt. Tz 18	- 27.929,44	- 59.301,41	-68.800,61	-52.245,74
Vorsteuer lt. BP	54.502,93	24.687,75	15.350,32	9.562,49

Tz 33 Gewinnermittlung für die Jahre 1999 bis 2002:

Aufgrund der Ausführungen unter Tz 20 wird folgende Gewinnberechnung durchgeführt:

Beträge in €	1999	2000	2001	2002
bisher ausgewiesene Verluste	- 58.073,27	- 267.157,93	- 307.684,05	- 274.759,50
Zurechnung lt. Tz 20	58.073,27	267.157,93	307.684,05	274.759,50
zu versteuernder Gewinn lt. BP	0,00	0,00	0,00	0,00

D) Hinsichtlich der Umsatzsteuer ergingen nach der Betriebsprüfung folgende Bescheide:

a) Für die Streitjahre 2000 und 2001 wurden am 25. Mai 2004 Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt wurde sowie für sämtliche Streitjahre (2000 bis 2003) Umsatzsteuerbescheide erstellt. Die sachlichen Inhalte dieser Bescheide, die für die Jahre 2002 und 2003 als Erstbescheide ergingen, lauten wie folgt:

2000: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch = mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Lieferungen und sonstige Leistungen ATS 6,356.145,80 → Summe Umsatzsteuer: ATS 1,271.229,16.

Gesamtbetrag der Vorsteuern: ATS 749.976,67.

Zahllast: ATS 521.252,00 = € 37.880,86 zuzüglich bisher vorgeschriebener Umsatzsteuer: € 61.879,25 → Abgabennachforderung € 99.760,11.

2001: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch ATS 0,00 → Summe Umsatzsteuer ATS 0,00.

Gesamtbetrag der Vorsteuern = Gutschrift: ATS 339.711,00 = € - 24.687,76 abzüglich bisher vorgeschriebener Umsatzsteuer € 83.989,16 → Abgabennachforderung € 59.301,40.

2002: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch € 0,00 → Summe Umsatzsteuer € 0,00.

Gesamtbetrag der Vorsteuern = Gutschrift: € - 15.550,32 abzüglich bisher vorgeschriebener Umsatzsteuer € 77.283,35 → Abgabennachforderung € 61.733,03.

2003: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch € 0,00 → Summe Umsatzsteuer € 0,00.

Gesamtbetrag der Vorsteuern = Gutschrift € - 9.562,49 abzüglich bisher vorgeschriebener Umsatzsteuer € 61.994,78 → Abgabennachforderung € 52.432,29.

Zu ergänzen ist, dass der für 2003 erstellte Umsatzsteuerbescheid vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO ergangen ist.

b) Für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid vom 11. Oktober 2004 das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer wieder aufgenommen, und zwar laut Bescheidbegründung aufgrund einer Anregung seitens der Bw. Der Sachbescheid wurde ebenfalls am 11. Oktober 2004 erstellt, und wiederum vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO. Der Gesamtbetrag der steuer-

pflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch belief sich auf € 0,00, der Gesamtbetrag der Vorsteuern auf € -12.772,96 = Gutschrift. Unter Berücksichtigung der im ersten Bescheid vorgeschriebenen Umsatzsteuer in Höhe von € 9.562,49 errechnete sich eine Abgabengutschrift von € 3.210,47.

E) Hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wurden die Erstbescheide BP-konform am 25. Mai 2004 erstellt. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 wurde am 10. August 2006 nach Vorlage der Betriebsstättenbilanz am 2. September 2005 und der Körperschaftsteuererklärung vom 23. September 2005 vorläufig im Sinne des § 200 Abs.1 BAO erstellt. Mit diesem Bescheid wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 325.414,74 festgesetzt (= Differenz aus A. Gutschrift von € 667.584,43 lt. OZ 49, Rückseite, Teil 2, und dem Jahresverlust von € 342.169,69 lt. OZ 149, Teil 2).

F) 1) Hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 wurde am 28. Juni 2004 ein Fristverlängerungsansuchen zur Einbringung der Berufung gestellt (OZ 48/2003, Teil 2).

F) 2) Hinsichtlich der **Umsatzsteuer** für die Jahre 2000 bis 2003 wurde die **Berufung** mit Schreiben vom 8. Juli 2004 erhoben (OZ 16 ff. /2003, Teil 2). Ein Antrag zur Erstreckung der Rechtsmittelfrist bis zum 16. Juli 2004 wurde gestellt. Angefochten wurden die Umsatzsteuerbescheide hinsichtlich der Berücksichtigung der Rechnungskorrektur. Beantragt wurde, die Korrekturen durch die Betriebsprüfung wieder rückgängig zu machen. Zur Begründung der Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

Die Korrektur der Vorsteuer aus den Jahren 2000 bis 2003 beruhe auf einem Vergleich zwischen der N. und der Bw. vom 12. Mai 2003, der der Finanzbehörde durch Erhebungen bei der N. zur Kenntnis gelangt sei. Eine Berichtigung der Vorsteuer aus den Rechnungen der N. wäre gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 (UStG 1994) in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen gewesen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten sei, also im Jahr 2003.

Aber auch in 2003 sei noch keine Änderung eingetreten. Das Schreiben der A. vom 12. Mai 2003 sei nur die Unterbreitung eines Vorschlages. Die Retournierung des Einverständnisses sei nicht erfolgt. Ein Einverständnis hätte bedeutet, dass die Bw. z. B. auf Schadenersatzansprüche verzichte. Ein stillschweigendes Einverständnis könne also nicht angenommen werden.

Auch in Tz 18 des BP-Berichtes werde nur von einem Indiz für die Gültigkeit des Vergleiches gesprochen. Beweise für die Richtigkeit dieser Annahme hätten nicht angeführt werden können. Dies sei auch nicht möglich gewesen, da der Vergleich nicht gültig geworden sei, wie die auch im Jahr 2004 ausgestellten Rechnungen der A. AG bewiesen. Ein Vertragsangebot sei kein Indiz für diese Annahme. Zivilrechtlich seien bloße Indizien nicht erheblich und könnten

keinen Nachweis ersetzen, es sei daher nicht ersichtlich, warum sich daraus umsatzsteuerliche Folgen ergeben könnten.

Auch im Jahr 2003 sei keine Rechnungskorrektur erfolgt, die zu einer Änderung des Entgeltes geführt hätte. Mit Datum 28. Februar 2004 sei von der A. AG eine Gutschrift für den Zeitraum November 2001 bis September 2003 ausgestellt worden. Die Postaufgabe sei jedoch wesentlich später erfolgt, der firmeneigene Poststempel zeige den 23. März 2004, jedenfalls sei die Rechnung erst Mitte April beim Empfänger angekommen. Die Gutschrift vom 28. Februar 2004 könne aber nur eine Änderung der Bemessungsgrundlage für den Zeitraum November 2001 bis September 2003 bewirken und sei gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG (1994) erst 2004 zu berücksichtigen. Für den Zeitraum vor November 2001 sei keine Berichtigung durchgeführt worden, womit die Indizien der Betriebsprüfung widerlegt sein dürften, dass das Schreiben der A. vom 12. Mai 2003 tatsächlich zu einem gültigen Vergleich führte.

Ein viel stärkerer Beweis für das Fehlen eines Vergleiches und einer Begründung für eine Korrektur der Vorsteuerbemessungsgrundlagen sei eine Zahlungserinnerung der A. vom 15. Juni 2004, in der offene Beträge für den Fälligkeitszeitraum 30. Mai 2003 bis 30. Dezember 2003 eingefordert würden. Diese Beträge lägen weit über jenen, auf die man sich laut dem angeblichen "Vergleich" vom 12. Mai 2003 geeinigt habe und widersprächen zumindest teilweise auch der Gutschrift vom 28. Februar 2004.

Die Berichtigung der Vorsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 sei unter der Annahme erfolgt, dass mit der A. ein Vergleich geschlossen worden sei. Diese Annahme widerspreche der tatsächlich von der A. ausgestellten Gutschrift vom 28. Februar 2004 und der Zahlungserinnerung vom 15. Juni 2004 und ist also offensichtlich falsch. Ebenso widerspreche die Berichtigung der Vorsteuerbeträge in Veranlagungszeiträumen vor der Änderung der Bemessungsgrundlage dem Gesetz.

Ebenso sei der Sicherstellungsauftrag vom 23. Februar 2004 zur Sicherung von Steueransprüchen, die im Zeitpunkt der Bescheiderstellung nicht bestanden und die im Nachhinein durch die Betriebsprüfung zu Unrecht festgesetzt worden seien, erfolgt. Eine Aufhebung des Sicherstellungsbescheides von Amts wegen wäre daher vorzunehmen gewesen, da der dem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt worden sei. Gleiches gelte für den Sicherstellungsbescheid aus April 2004 betreffend die Sicherstellung der Umsatzsteuer für 2000, da hier die Umsatzsteuerpflicht falsch beurteilt worden sei.

Im Rahmen der Betriebsprüfung seien ebenfalls die Gewinne der Jahre 1999 bis 2002 geschätzt worden. Hier sei jedoch verwunderlich, dass zwar im Rahmen der Umsatzsteuer vermutete Korrekturen berücksichtigt worden seien, damit einhergehende Aufwands-

minderungen der betroffenen Jahre außer Acht gelassen worden seien. Auch wenn die Verluste geschätzt worden seien, seien doch im Rahmen der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Auch hier zeige sich, dass den Indizien für einen Vergleich nicht durchgehend Beachtung geschenkt worden sei. Eine Berücksichtigung allfälliger Rechnerkorrekturen in der Ertragsteuerbemessungsgrundlage für 2004 widerspreche wohl der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Billigkeit, wenn die entsprechenden Aufwendungen in den Vorjahren steuerlich nicht entsprechend berücksichtigt worden seien.

G) 1) Hinsichtlich der **Körperschaftsteuer** für die Jahre 1999 bis 2002 wurde die **Berufung** mit Schreiben vom 15. Juli 2004 erhoben. Die Körperschaftsteuerbescheide werden hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb angefochten. Beantragt wird, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend den Betriebsstättenbilanzen der Jahre 1999 bis 2002 festzusetzen und dass die Gründe für das Nichtvorliegen einer ordnungsgemäßen Buchführung erläutert würden. Zur Begründung dieser Berufung wird Folgendes ausgeführt:

In der Tz 20 des BP-Berichtes werde ausgeführt, dass aufgrund der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung im Zuge der Betriebsprüfung eine Zurechnung in Höhe der ausgewiesenen Verluste erfolge und die Gewinnschätzung laut Betriebsprüfung im Prüfungszeitraum daher Null sei. Weitere Argumente, in welchen Punkten die Buchführung mangelhaft sei und wodurch der Buchführung die Eignung abgesprochen werde, einen vortragsfähigen Verlust auszuweisen, seien seitens der Finanzbehörde nicht angeführt worden.

Für die Beurteilung des Vorliegens einer ordnungsmäßigen Buchführung im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 sei nicht eine völlig fehlerfreie Buchhaltung vorausgesetzt. Soweit die Richtigstellung von Fehlbuchungen und der Nachtrag von unterlassenen Buchungen möglich sei oder unterlaufene Mängel durch Schätzung behoben werden könnten, könne einer ihrer Art nach auf periodengerechte Erfassung der Geschäftsvorgänge angelegten Buchführung nicht die Eignung abgesprochen werden, einen vortragsfähigen Verlust auszuweisen (vgl. Rz 4516 der EStRI 2000). Auch der Verwaltungsgerichtshof führe in seinen Erkenntnissen (z. B. VwGH vom 14. April 1994, 92/18/0169) aus, dass ein Verlustvortrag für Bilanzierende immer dann zulässig sei, wenn der Verlust – allenfalls nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder aufgrund einer Betriebsprüfung – seiner Höhe nach errechnet werden könne und das Ergebnis auch überprüfbar sei.

Im Fall der Bw. sei die Errechenbarkeit und Überprüfbarkeit der Ergebnisse der Jahre 1999 bis 2002 gegeben. Zum einen seien dem Finanzamt Betriebsstättenbilanzen dieser Jahre übergeben worden, welches im Rahmen der Betriebsprüfung Verluste in gleicher Höhe feststellte. Zum anderen bestehe die gesamte Buchhaltung nur aus einigen wenigen Belegen,

wodurch die Überprüfung sehr leicht möglich sei. Im Wesentlichen handle es sich um Eingangsrechnungen der A. und zwei Ausgangsrechnungen der Bw.. Mängel einer ihrer Art nach tauglichen Buchhaltung könnten den Verlustvortrag sachlicherweise nur dann hindern, wenn sie nach Art und Umfang auf das ganze Rechenwerk ausstrahlen und auch nach einer Richtigstellung und Ergänzung (einschließlich allfälliger Sicherheitszuschläge) eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht möglich erscheinen ließen.

Diesem Schreiben ist die Zahlungserinnerung der A. vom 15. Juni 2004 beigelegt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 26. August 2005 erging an die Bw. das Ersuchen, die Betriebsstättenbilanz für das Kalenderjahr **2003** nachzureichen. Diese Betriebsstättenbilanz wurde am 2. September 2005 (OZ 137 ff./2003, Teil 2) dem Finanzamt vorgelegt und weist einen Jahresverlust von € 342.169,69 sowie einen Verlustvortrag von € 907.674,75, sohin einen Bilanzverlust von € 1.249.844,44 aus.

G) 2) Für das Jahr 2003 wurde der Körperschaftsteuerbescheid am 10. August 2006 vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erstellt. Dabei wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 325.414,74 festgesetzt. Diese Einkünfte ergeben sich als Differenz aus der A.-Gutschrift in Höhe von € 667.584,43 (OZ 49/2003, Teil 2, Rückseite) und dem Jahresverlust in Höhe von € 342.169,69 (OZ 149/2003, Teil 2). Die Körperschaftsteuer wurde demgemäß mit € 110.641,01 als Abgabennachforderung ermittelt.

H) Am 27. Juli 2006 wurden die **Berufungsvorentscheidungen** hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 erstellt.

Die Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2002 wurden zugunsten der Bw. abgeändert (Stattgabe). Die Abgabengutschriften betrugen demnach € 99.760,11 (2000), € 59.301,40 (2001) und € 68.600,61 (2002). Für das Jahr 2003 errechnete sich eine Abgabennachforderung von € 155.831,46, wobei dieser Betrag mit der vorgenommenen Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 ident ist. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen (OZ 15 f./blaue Mappe (= Schreiben vom 10. Oktober 2006 an den damaligen steuerlichen Vertreter der Bw.):

1999	netto in ATS	Vorsteuer in ATS
Rechnung 12/99	472.500,00	94.500,00
Vorsteuerübergenuß 2000 d.i. 12mal 472.500,00	5.670.000,00	1.134.000,00
Summe	6.142.500,00	1.228.500,00
davon bezahlt lt. A.		
2.1.2001	- 472.499,92	- 94.499,98

2.1.2001	- 375.050,97	- 75.010,19
Zahlung lt. Vereinbarung	- 3,373.362,08	- 674.672,42
Übergenuß		384.317,41 = € 27.929,44
Vorsteuerübergenuß 2001	Rechnungsbetrag netto in €	
lt. Vergleich vom 12. Mai 2003		
1 bis 3/2001	103.022,69	
4 bis 10/2001	37.190,73	
11 bis 12/2001	10.625,00	
Summe 1	150.838,42	
Nachlass lt. Vereinbarung	- 35.290,53	
Summe 2	115.547,89	
Vorsteuer	23.109,58	
Vorsteuer 2001 A.	- 82.410,99	
Übergenuß	- 59.301,41	
Vorsteuerübergenuß 2002	Rechnungsbetrag netto in €	
1 bis 12/2002	412.054,90	
davon Vorsteuer UVA (A.)	- 82.410,98	
Vorsteuer lt. Vergleich	13.810,37	
Übergenuß 2002 (A.)	- 68.600,61	
Vorsteuerübergenuße 1999 bis 2002	Beträge in €	
Übergenuß 1999/2000	- 27.929,44	
Übergenuß 2001	- 59.301,41	
Übergenuß 2002	- 68.600,61	
Summe = Vorsteuerberichtigung 2003	- 155.831,46	

Bei den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2002 wurde die Berufung in allen Streitjahren als unbegründet abgewiesen.

In der zusätzlichen Begründung zu den Umsatzsteuerberufungsvorentscheidungen wurde Folgendes ausgeführt (OZ 114 ff./2003, Teil 2):

a) Ausgangsrechnung vom 7. Jänner 2000 an die Fa. I. Limited:

§ 3a Abs. 9 lit. a in Verbindung mit Abs. 10 Z 13 UStG 1994 normiert wie folgt: Ist der Empfänger einer Telekommunikationsdienstleistung ein Unternehmer, so wird diese Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird diese Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort dieser Betriebsstätte maßgebend.

Da im gegenständlichen Fall der Leistungsempfänger, die I. Ltd., ihr Unternehmen von Irland aus betreibt und eine inländische Betriebsstätte nicht habe festgestellt werden können, unterliege der Umsatz nicht der österreichischen Umsatzsteuer.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 sei daher insoweit Folge zu geben.

b) Anmietung von Faserleitungen von der A.:

Aktenkundig seien folgende mit ihren Inhalten kurz dargestellten Schriftstücken:

1) Schreiben der A. an die Bw. vom 12. Mai 2003 – Vergleichsvorschlag:

Unter Verweis auf Vergleichsgespräche vom 31. Jänner 2001 und anschließende telefonische Abstimmung erfolgte die Unterbreitung eines Vergleichsvorschlages der A. zur Bereinigung der wechselseitigen Ansprüche zwischen der Bw. und der A.. Ziel sei eine Bereinigung der Jahre 2000 und 2001 durch näher genannte Zahlungen sowie eine Herabsetzung des monatlichen Mietentgeltes von € 34.337,91 auf € 5.312,50 netto ab 1. April 2001.

2) Schreiben der A. an die Bw. vom 12. Mai 2003 – Kündigung des Vertrages mit der Bw.:

Im Anschluss an eine Besprechung vom 10. Juni 2002 sei der dort erarbeitete Vergleich und das Rahmenübereinkommen über die Nutzung von LWL zur Abstimmung und Ausräumung noch offener Punkte im Vertrag übermittelt worden. Trotz oftmaliger Nachfrage habe die A. von der Bw. keine Antwort dazu erhalten. Da damit noch keine neue vertragliche Grundlage bestehe, erfolge noch immer die Abrechnung auf Basis des seinerzeit vereinbarten Entgeltes. Festgehalten werde aber, dass die Zahlungen, die für den Abschluss eines Vergleiches in Aussicht gestellt worden seien, regelmäßig von der Bw. geleistet würden. Daher habe die A. per 30. September 2003 den bisherigen Vertrag mit der Bw. über die Nutzung der LWL gekündigt. Die A. stehe dennoch weiterhin zum Ergebnis der Besprechung vom 10. Juni 2002, das in einem Vergleichsvertrag und in einem Rahmenübereinkommen zur Nutzung von LWL festgehalten worden sei.

3) Neues Rahmenübereinkommen über die Nutzung von LWL:

Dieses sei unterschrieben worden von der A. mit Datum 22. Mai 2003 und von der Bw. mit Datum 29. September 2003. Laut Punkt 5 trete diese Vereinbarung rückwirkend mit 1. November 2001 in Kraft. Laut Punkt 7 betrage das monatliche Nutzungsentgelt € 5.312,50 netto.

4) Schreiben der A. an das Finanzamt vom 10. Februar 2004 aufgrund eines Auskunftersuchens:

Die Bw. habe ab Dezember 1999 zwei Faserleitungen von der A. gemietet. Die Bw. sei den Zahlungsverpflichtungen nicht laufend nachgekommen, habe aber sehr wohl die Leistungen der A. in Anspruch genommen. In weiterer Folge seien umfangreiche Verhandlungen geführt worden, die erst im September 2003 abgeschlossen worden seien. Bis zum Abschluss der

Vergleichsverhandlungen sei von der A. das ursprünglich vereinbarte Nutzungsentgelt von € 34.337,91 verrechnet worden.

Mit Unterfertigung und Zusendung des Rahmenübereinkommens über die Nutzung von Lichtwellenleitern am 30. September 2003 sei ab Oktober 2003 der nunmehr vertraglich vereinbarte Betrag von € 5.312,50 verrechnet worden. Aus EDV-technischen Gründen sei dies noch nicht sofort buchhalterisch umgesetzt worden. Korrekturen sollten noch mit Wirkung Februar 2004 durchgeführt werden.

5) Schreiben der A. an die Bw. vom 28. Februar 2004 (OZ 45/2003, Teil 2) bzw. 16. Februar 2004 (OZ 46/2003, Teil 2):

Gutschrift laut Rahmenvertrag für November 2001 bis September 2003, € 5.312,50 monatliches Nettoentgelt als neue Basis. Daher ergebe sich eine Gutschriftssumme von € 667.584,43 netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von € 133.516,89.

6) Zahlungserinnerung der A. vom 15. Juni 2004 (OZ 47/2003, Teil 2):

Für Fälligkeitstermine vom 30. Mai 2003 bis zum 30. Dezember 2003 über monatliche Beträge von brutto € 41.205,49 = netto € 34.337,91, entspreche dem ursprünglichen Entgelt vor Vergleich und neuem Rahmenabkommen.

7) E-Mail Auskunft der A. an das Finanzamt vom 7. Juli 2006:

Aus Sicht der A. käme ein wirksamer Vergleich zwischen der A. und der Bw. zustande, da die Bw. den neuen Vertrag per Unterschrift akzeptiert habe und in dieser Vereinbarung die Zustimmung zum Vergleich vorausgesetzt worden sei. Im Hinblick auf die Zahlungserinnerung vom 15. Juni 2004 sei offensichtlich ein Fehler passiert, indem die alten Forderungen aufgrund des stattgefundenen Vergleichs nicht ausgebucht worden seien.

8) E-Mail Auskunft der A. an das Finanzamt vom 20. Juli 2006:

Es seien einige alte Rechnungen seitens der A. noch nicht ausgebucht, jedoch auch nicht fällig gestellt worden.

Rechtlich folge daraus:

Habe sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so habe der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden sei, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung sei für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten sei.

Eine Belegerteilungspflicht sei für den Fall der Entgeltsänderung nach § 16 Abs. 1 (UStG 1994) im weiteren Gesetzestext des § 16 leg.cit. nicht vorgesehen. Sie sei daher nach

allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. D.h. bei Entgeltsminderungen sei ein Beleg nur bei Wechselvorzinsen erforderlich (§ 11 Abs. 13 UStG 1994) (siehe Kolacny-Caganek, UStG, Manz Kurzkomentar, 3. Aufl., Anm. 1 zu § 16).

Faktum sei, dass die Bw. ab Dezember 1999 zwei Faserleitungen von der A. angemietet habe, die Bw. den Zahlungsverpflichtungen nicht laufend nachgekommen sei. In weiterer Folge seien umfangreiche Vergleichsverhandlungen geführt worden, die erst im September 2003 abgeschlossen worden seien. Dies werde auch im Schreiben der A. vom 10. Februar 2004 aufgrund eines Auskunftersuchens [siehe Punkt 4]) ausgeführt. In Schriftform dokumentiert werde der Vergleichsinhalt durch das Schreiben der A. an die Bw. vom 12. Mai 2003, worin die A. der Bw. einen Vergleichsvorschlag unterbreite [siehe Punkt 1)]. Mit einem weiteren vom 12. Mai 2003 datierten Schreiben der A. an die Bw. [siehe Punkt 2)] habe die A. per 30. September 2003 den Vertrag mit der Bw. über die Nutzung der LWL und am 29. September 2003 habe die Bw. den neuen Vertrag über die Nutzung von LWL unterschrieben [siehe Punkt 3)].

In der E-Mail Auskunft der A. an das Finanzamt vom 7. Juli 2006 [Punkt 7)] werde das Zustandekommen eines wirksamen Vergleiches zwischen der A. und der Bw. mit der Begründung bestätigt, dass die Bw. den neuen Vertrag per Unterschrift akzeptiert habe und in dieser Vereinbarung die Zustimmung zum Vergleich vorausgesetzt worden sei.

Im Ergebnis sei somit mangels Vorliegens schriftlicher Vergleichsergebnisse anderen Inhaltes vom Zustandekommen eines Vergleiches mit dem Inhalt auszugehen, wie er im Schreiben vom 12. Mai 2003 (= Vergleichsvorschlag der A. an die Bw.) dargestellt worden sei. Auf dieser Basis seien auch die Berichtigungen der Vorsteuern gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden 2000 bis 2003 auf diese Jahre verteilt vorgenommen worden. Die Korrektur des Vorsteuerabzuges sei jedoch entgegen der bisherigen Vorgangsweise richtigerweise zur Gänze für das Kalenderjahr 2003 vorzunehmen, da erst in diesem Jahr durch das Wirksamwerden des Vergleiches endgültig vom Eintreten einer nachträglichen Entgeltsänderung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 ausgegangen werden könne.

Die Argumentation in dem Berufungsschreiben vom 8. Juli 2004, wonach die Gutschrift vom 28. Februar 2004 gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 erst im Jahr 2004 zu berücksichtigen wäre, sei nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, da die Rechtsfolgen des § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 allein mit Wirksamwerden des Vergleiches im Jahr 2003 eingetreten seien und eine weitere Belegerteilung für den gegenständlichen Fall der Entgeltsminderung – etwa durch diese Gutschrift des leistenden Unternehmers hierfür gar nicht mehr erforderlich sei. Auch die Zahlungserinnerung der A. vom 15. Juni 2004 könne nicht erfolgversprechend

ins Treffen geführt werden, weil letztlich in der E-Mail Auskunft der A. [siehe Punkt 7)] dazu ausgeführt werde, dass ein Fehler passiert sei, indem die alten Forderungen aufgrund des stattgefundenen Vergleiches nicht ausgebucht worden seien. In der E-Mail Auskunft der A. an das Finanzamt vom 20. Juli 2006 werde dazu noch ergänzt, dass die noch nicht ausgebuchten alten Rechnungen auch nicht fällig gestellt worden seien. Somit folge, dass für den Vergleichszeitraum keine weiteren zu entrichtenden Forderungen der A. an die Bw. mehr bestünden.

Die Bedeutung der Anordnung des § 16 Abs. 1 UStG 1994 liege u.a. auch darin, dass dem Leistungsempfänger letztendlich der Vorsteuerabzug nur in dem Ausmaß zustehe, in dem er die an ihn verrechneten Leistungen auch tatsächlich bezahlt habe.

Den Berufungen sei, soweit sie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 gerichtet sind, stattzugeben. Soweit der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 angefochten ist, sei der Erfolg zu versagen.

ad Berufung vom 15. Juli 2004 (Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002):

Die Betriebsprüfung sei am 5. Juni 2003 beim zuständigen Steuerberater angemeldet worden. Dieser habe jedoch erst mit 22. Jänner 2004, nachdem die Nachbuchung der Jahre 1999 bis 2002 erfolgte, die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stellen können. Aufgrund der Ermittlungen der Betriebsprüfung (Kontaktaufnahme mit dem zuständigen deutschen Finanzamt) habe sich ergeben, dass die Aufwendungen für den Trassenbau in Österreich sowohl in den deutschen als auch in den österreichischen Bilanzen aktiviert, also doppelt erfasst worden seien. Der Nachweis, dass in Deutschland diesbezüglich Berichtigungen erfolgt seien, sei nicht erbracht worden. Daher könne nicht von einer ordnungsgemäßen Buchführung ausgegangen werden und die Versagung der Anerkennung der Verluste sei zu Recht erfolgt.

Die Berufung sei daher für die Jahre 1999 bis 2002 als unbegründet abzuweisen.

I) 1) Mit Schreiben vom 30. August 2006 (OZ 5 f./blaue Mappe) und vom 28. September 2006 (OZ 23 f./blaue Mappe) wurden seitens der Bw. hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 und die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 Anträge auf Fristverlängerung zur Einbringung eines Vorlageantrages eingebracht. Dieser würde nach Abschluss der damals in Deutschland laufenden Betriebsprüfung eingebracht werden.

I) 2) Mit drei Schreiben, jeweils vom 2. April 2007, (OZ 31 ff./blaue Mappe) wurde seitens der neuen steuerlichen Vertretung hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 der **Vorlageantrag** und für das Jahr 2003 die **Berufung** gestellt.

Hinsichtlich der **Umsatzsteuer** für das Jahr 2003 (OZ 40/blau Mappe) wurde zur Begründung Folgendes ausgeführt:

Im Jahr 2003 sei durch einen Vergleich zwischen der Bw. und der A. das Entgelt für die Miete eines Lichtwellenleiterkabels für den Zeitraum 1. November 2001 und 30. September 2003 von netto € 34.337,91 auf € 5.312,50 herabgesetzt worden. Die Abgabenbehörde nehme eine Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in Höhe von netto € 667.584,43 an. Für die Bw. ergebe sich laut Abgabenbehörde eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 133.516,89. Diese Berichtigung sei im Jahr 2003 vorzunehmen. Im angefochtenen Bescheid sei die Berichtigung mit einem Betrag von € 155.831,66 festgesetzt worden. Die Abweichung gegenüber dem Betrag von € 133.516,89 sei im Bescheid nicht dargestellt. Darüber hinaus sei laut Auskunft der Bw. die Berichtigung des Entgeltes zum Teil in den Vorjahren (also 2001 und 2002) durchgeführt worden. Offensichtlich sei dies im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt worden. Im Bescheid sei nicht nachvollziehbar, ob und bejahendenfalls in welcher Höhe die Umsatzsteuerberichtigung berechtigt sei.

Hinsichtlich der **Körperschaftsteuer** für die Jahre 1999 bis 2002 (OZ 31 ff./blau Mappe) wurde zur Begründung Folgendes ausgeführt:

Die Nichtanerkennung der Verluste werde im Bescheid damit begründet, dass die Aufwendungen sowohl in der deutschen als auch in der österreichischen Bilanz, also doppelt, erfasst worden seien. Hierzu sei einzuwenden, dass die österreichische Betriebsstätte ein Teilbetrieb der deutschen Gesellschaft sei und nach den handelsrechtlichen Vorschriften in der deutschen Bilanz zu berücksichtigen sei. Die österreichische Bilanz sei ausschließlich für steuerliche Zwecke erstellt worden. Außerdem werde der Erfolg der österreichischen Betriebsstätte in Deutschland von der Besteuerung ausgenommen (Beweis: beiliegender Auszug aus dem Betriebsprüfungsberichtes des deutschen Finanzamtes). In diesem kopierten Auszug wird Folgendes ausgeführt:

Zu versteuerndes Einkommen Betriebsstätte Österreich:

82: Nach Aktenlage werden in 1999 in Österreich LWL-Kabel zur Datenübermittlung in Trassen verlegt. Eine Geschäftsadresse oder ein Büro ist dort nicht vorhanden. Nicht sichtbare, unterirdisch verlaufende Rohrleitungen stellen eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne des § 12 AO dar. Sie begründen nach deutschem Recht eine Betriebsstätte. Ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 34d Nr. 2 EStG) liegen vor, da in Österreich eine feste Geschäftseinrichtung und damit Betriebsstätte unterhalten wird.

Einkommensermittlung für ausländische Einkünfte:

83: Die ausländische Betriebsstätte ist buchtechnisch vollständig in den für das inländische Unternehmen steuerlich erforderlichen Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen, damit der Gesamtabschluss den GoB entspricht.

Die Ermittlung des Betriebsstättenerfolges ist nach der direkten oder indirekten Methode vorzunehmen. Eine fiktive Verselbständigung der Betriebsstätte wird angenommen und die Gewinne oder Verluste zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie die Tätigkeit als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte.

Die Ermittlung für 2000 erfolgt nach der direkten Methode.

Ein Bruchteil des Gesamtgewinnes des Unternehmens auf Grundlage der Gesamtunternehmensbuchführung wird der Betriebsstätte nach Maßgabe eines Verhältnismaßstabes (Schlüsselgröße) zugeordnet. Verhältnismaßstab könne die Lohnsumme, Umsätze, Betriebseinnahmen oder eine Kombination daraus sein (Artikel 24 DBA-Österreich).

Da nach Aktenlage keine Löhne in der österreichischen Betriebsstätte gezahlt werden, die Umsätze auch Anzahlungen enthalten, lässt sich das Investitionsvolumen in die Trassen als grober Maßstab verwenden. In 1999 werden dort keinerlei Umsätze erzielt, eine Zuordnung erfolgt daher ab 2000.

Die Möglichkeit der Ermittlung nach der indirekten Methode bleibt auf Antrag möglich: Eine Gewinnermittlung mit gesonderter Buchführung unmittelbar aus den Geschäftsvorfällen der Betriebsstätte ist dann zu erstellen, aber auch dabei sind die Aufwendungen und Erträge teilweise nur nach Schlüsselgrößen zuzuordnen.

Hinsichtlich der **Körperschaftsteuer** für das Jahr 2003 ist die Berufung (OZ 34 ff./blaue Mappe) gleichlautend zum oben ausgeführten Vorlageantrag betreffend die Körperschaftsteuer für 1999 bis 2002 abgefasst.

J) 1) Mit Vorhalteschreiben vom 5. April 2011 wurde der steuerliche Vertreter ersucht, folgende Unterlagen nachzureichen:

1) Hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 werde die Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 52.245,74 bekämpft. Es werde ersucht, die maßgeblichen Eingangsrechnungen – soweit ha. bekannt, betreffen diese ausschließlich die A. – nachzureichen und die Ihrer Rechtsansicht nach zutreffende Vorsteuerberichtigung bekanntzugeben. Außerdem werde gebeten, den für das Jahr 2003 gültigen Vertrag und/oder Vergleich mit der A. mitzusenden.

2) Laut dem Berufungsschreiben vom 15. Juli 2004 bestehe die Buchhaltung der Bw. hinsichtlich ihrer österreichischen Betriebsstätte nur aus wenigen Belegen, d. h. aus wenigen Eingangsrechnungen und zwei Ausgangsrechnungen der Bw.. Da die Schätzung der österreichischen Einkünfte der Bw. seitens der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2003

mit jeweils € 0,00 angefochten werde, werde ersucht, die vorhin angesprochenen Belege ha. zu übermitteln und gleichzeitig bekanntzugeben, wie hoch seitens des steuerlichen Vertreters die inländischen Einkünfte der Bw. ermittelt würden.

J) 2) Mit Telefax vom 1. Juni 2011 wurde seitens des steuerlichen Vertreters mitgeteilt, dass er die Bw. nicht mehr vertrete. Das Vorhalteschreiben vom 5. April 2011 habe er an die Bw. weitergeleitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind, hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 die Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 155.831,46 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 die Anerkennung der seitens der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung erklärten Verluste.

A) Umsatzsteuer 2003:

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Die Bw. hat ab Dezember 1999 zwei Faserleitungen von der A. AG. angemietet. Der Mietpreis für diese zwei Faserleitungen betrug bis Oktober 2001 € 34.337,91 und ab November 2001 bis September 2003 € 5.312,50. Dies bedingte laut den beiden Schreiben der A. AG. vom 15. Februar 2004 und 28. Februar 2004 (OZ 49 und Rückseite/Teil 2) aufgrund einer Gutschrift der A. an die Bw. eine Minderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um € 667.584,433. Die 20%ige Umsatzsteuer davon beträgt € 133.516,89.

b) Die Minderung der monatlichen Miete auf € 5.312,50 wurde laut telefonischer Auskunft vom 1. Dezember 2011 seitens der A. AG. von der Bw. konkludent im Sinne des § 863 ABGB akzeptiert, als seitens der Bw. die im Rahmenvertragsentwurf vorgeschlagene niedrigere Monatsmiete ab 1. Oktober 2003 überwiesen worden ist.

II) umsatzsteuerliche Beurteilung:

§ 16 Abs. 1 UStG 1994 normiert: Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Im vorliegenden Fall ist laut der Sachverhaltsfeststellung a) davon auszugehen, dass die Änderung des Entgeltes zwar in den beiden Schreiben vom 15. Februar und 28. Februar 2004 zahlenmäßig dargestellt wurde, jedoch die Änderung des Entgeltes im Veranlagungszeitraum 2003 eingetreten ist. Dies deshalb, weil die seitens der A. im Rahmenvertragsentwurf vorgeschlagene niedrigere Monatsmiete jedenfalls ab 1. Oktober 2003 überwiesen worden ist. Demgemäß ist bei der Bw. die Berichtigung der Vorsteuer im Kalenderjahr 2003 vorzunehmen (vgl. Kolacny-Caganek, UStG, Kurzkommentar, 2. Aufl., Anm. 1 zu § 16). Denn die eingangs zitierte Gesetzesbestimmung ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung, d. i. der Februar 2004, zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 20. Februar 2008, 2005/15/0153; VwGH vom 20. Mai 2010, 2005/15/1063).

Weiters ist zu beachten, dass seitens der Bw. den Ausführungen in der Berufungsvor-entscheidung nicht entgegengetreten wurde. Vielmehr geht selbst der steuerliche Vertreter der Bw. im Vorlageantrag vom 2. April 2007 davon aus, dass im Jahr 2003 ein Vergleich zwischen der Bw. und der A. zustande gekommen ist, im Zuge dessen das Mietentgelt herabgesetzt worden ist. Im Vorlageantrag wurde nur mehr die Höhe der vom Finanzamt angenommenen Vorsteuerberichtigung bekämpft, und zwar insoweit als die Abweichung zum Betrag von € 133.516,89 im Bescheid nicht näher dargestellt wurde.

Im Sinne der Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Vorsteuerberichtigung mit € 133.516,89 (laut Gutschrift der A. vom 28. Februar 2004) in Ansatz zu bringen.

B) Körperschaftsteuer 1999 bis 2003:

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Laut Abschnitt B) wurden die Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 vor der Betriebsprüfung als Nullerklärungen beim Finanzamt eingereicht.

b) Die Betriebsstättenbilanzen für die Jahre 1999 bis 2002 wurden im Zuge der Betriebsprüfung am 22. Jänner 2004 dem Finanzamt vorgelegt [siehe Abschnitt C), Tz 20]. Für das Jahr 2003 wurde seitens der Bw. eine Betriebsstättenbilanz am 2. September 2005 beim Finanzamt eingereicht [siehe Abschnitt E)].

c) Das Vorhalteschreiben vom 5. April 2011 [siehe Abschnitt J)] wurde seitens der Bw. nicht beantwortet.

II) ertragsteuerliche Beurteilung:

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

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

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

Unstrittig ist, dass die Bw. – ein deutsches Unternehmen - in Österreich eine Betriebsstätte unterhält.

Art. 4 Abs. 1 des für die Streitjahre 1999 bis 2002 noch anzuwendenden Abkommens vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. Nr. 361/1994, zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung u.a. auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-Deutschland) bestimmt Folgendes:

Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.

Dabei sollen nach Art. 4 Abs. 2 DBA-Deutschland der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugewiesen werden, die sie als selbständiges Unternehmen durch eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen und ohne jede Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, erzielt hätte.

Diese Regelungen sind im Wesentlichen ident mit den Bestimmungen des Art. 7 des ab dem 2003 anzuwendenden DBA –Deutschland (BGBl III 2002/182).

Zur Lösung der Frage, welcher Teil des Unternehmensgewinnes einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, wird 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 (Fremdverhaltensgrundsatz). Die Zurechnung kann nach einer direkten oder indirekten Methode erfolgen (z. B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II5, Tz 656, sowie Loukota/Jirousek, Leitfaden - zum revidierten österreichisch-deutschen

Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1994, S. 101). 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 (VwGH vom 22. April 2009, 2004/15/0001).

Bei der direkten Methode werden einerseits Leistungen und Lieferungen zwischen der Betriebsstätte und den anderen Unternehmensteilen zu (fiktiven) angemessenen Verrechnungspreisen angesetzt und andererseits der Betriebsstätte alle ihrer Geschäftstätigkeit zuzurechnenden Aufwendungen und ein Anteil an den Verwaltungsgemeinkosten des Unternehmens angelastet.

Bei der indirekten Methode wird der Gesamtgewinn des Unternehmens auf die einzelnen Betriebsstätten nach bestimmten Schlüsseln verteilt.

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

Die vorerwähnten Betriebsstättengewinnermittlungsmethoden unterscheiden sich darin, dass bei der direkten Gewinnermittlung der Betriebsstättenerfolg stets auf Basis einer gesonderten Betriebsstättenbuchführung, weitgehend unabhängig von der Gesamtergebnisermittlung des Stammhauses, ermittelt wird. Nach der indirekten Methode wird das im Stammhaus ermittelte Gesamtergebnis nach Schlüsselgrößen auf die einzelnen Betriebsstätten aufgeteilt.

Im gegenständlichen Fall ist aus folgenden Erwägungen davon auszugehen, dass für die in Österreich gelegene Betriebsstätte keine gesonderte Buchführung erfolgte.

Für die Jahre 1999 bis 2001 hat die Bw. bzw. ihr früherer steuerlicher Vertreter in den im Mai 2003 dem Finanzamt übermittelten Körperschaftsteuererklärungen die steuerlichen Ergebnisse zunächst mit 0,00 ausgewiesen, Bilanzen wurden nicht vorgelegt. Hingegen wurden zu Prüfungsbeginn im Jänner 2004 in den erstmalig vorgelegten Betriebsstättenbilanzen Verluste ausgewiesen (1999: € 58.073,27; 2000: € 267.157,93; 2001: € 307.684,05; 2002: € 274.759,50), die von der Prüferin mit der Begründung, die Buchführung sei nicht ordnungs-

gemäß gewesen, insoweit unberücksichtigt geblieben sind als sie im Prüfungszeitraum 1999 bis 2002 eine griffweise Gewinnschätzung in Höhe von ATS bzw. € 0,00 vorgenommen hat.

Aus der Aktenlage ist weiters ersichtlich, dass sowohl im Zuge der Prüfung als auch im daran anschließenden erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren die Bw. sowie ihre jeweiligen steuerlichen Vertreter wiederholt aufgefordert wurden, Unterlagen betreffend die österreichische Betriebsstätte sowie einen vollständigen Betriebsprüfungsbericht des für die Bw. zuständigen deutschen Finanzamtes vorzulegen. Die lediglich auszugsweise gemeinsam mit dem Vorlageantrag übermittelten deutschen Prüfungsfeststellungen erweisen sich insoweit als widersprüchlich als der (deutsche) Prüfer zwar davon ausging, dass die Ermittlung des Betriebsstättenerfolges nach der „direkten“ Methode zu erfolgen habe, gleichzeitig allerdings ausführte, dass ein Bruchteil des „Gesamtgewinnes“ des Unternehmens auf Grundlage der Gesamtunternehmensbuchführung nach Maßgabe eines Verhältnismaßstabes (Schlüsselgröße) der österreichischen Betriebsstätte zuzuordnen sei, was wiederum der „indirekten“ Methode entspricht. Aus den vom steuerlichen Vertreter lediglich auszugsweise vorgelegten deutschen Prüfungsfeststellungen ist somit nicht ersichtlich, welche Methode im Zuge der Prüfung in Deutschland herangezogen wurde und zu welchen Ergebnissen sie – insbesondere was die österreichische Betriebsstätte betrifft - geführt hat. Vor allem bieten die von der Bw. lediglich auszugsweise zur Verfügung gestellten Unterlagen der deutschen Prüfung keinerlei zahlenmäßig verwertbare Angaben oder Schlüsselgrößen. Auch blieben die in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen, wonach den Erhebungen der (österreichischen) Prüferin zufolge die Aufwendungen für den Trassenbau in Österreich sowohl in den deutschen als auch in den österreichischen Bilanzen aktiviert wurden und somit doppelt erfasst wurden, von der Bw. unwidersprochen.

Das Vorbringen im Vorlageantrag beschränkt sich nämlich lediglich in dem Einwand, „dass die österreichische Betriebsstätte ein Teilbetrieb der deutschen Gesellschaft ist und nach den handelsrechtlichen Vorschriften in der deutschen Bilanz zu berücksichtigen ist. Die österreichische Bilanz wurde ausschließlich für steuerliche Zwecke erstellt. Außerdem wird der Erfolg der österreichischen Betriebsstätte in Deutschland von der Besteuerung ausgenommen.“ Als Beweis für dieses Vorbringen wurde abschließend auf den beiliegenden – bereits oben erwähnten - Auszug aus dem Betriebsprüfungsbericht des deutschen Finanzamtes hingewiesen.

Dieses Vorbringen ist jedenfalls nicht geeignet, die Prüfungsfeststellungen zu entkräften bzw. aufzuzeigen, dass die vorgelegten Bilanzen den tatsächlichen Betriebsstättenerfolg beinhalten. Es kann daher aufgrund vorstehender Ausführungen keine Rede davon sein, dass die von der Bw. vorgelegten Betriebsstättenbilanzen geeignet sind, eine korrekte Betriebsstättenerfolgzurechnung zu gewährleisten. Wenn die (österreichische)

Betriebsprüferin daher eine griffweise Gewinnzuschätzung mit 0,00 vorgenommen hat, kann sich die Bw. durch diese Vorgehensweise nicht als beschwert erachten, zumal es an ihr gelegen wäre, durch ein substantiiertes Vorbringen und Vorlage aussagkräftiger Unterlagen die Prüfungsfeststellungen zu entkräften.

Außerdem findet dieses Ergebnis auch Deckung in den ursprünglich für die Zeiträume 1999 bis 2001 im Mai 2003 abgegebenen Körperschaftssteuererklärungen, welche eben keine Verluste, sondern jeweils ein steuerliches Ergebnis von 0,00 aufwiesen. Auch für die Folgejahre wurden – trotz Aufforderung - keine Unterlagen vorgelegt, die die in den Bilanzen ausgewiesenen Verluste als zutreffend erscheinen lassen.

Aufgrund des Vorgesagten ist daher davon auszugehen, dass von einer ordnungsgemäßen Buchführung keine Rede sein kann und die Betriebsstättenergebnisse folglich zu Recht im Schätzungsweg zu ermitteln waren. Der Schätzung der Ergebnisse der österreichischen Betriebsstätte in der von der Bw. beantragten Höhe kann mangels Vorlage nachvollziehbarer Unterlagen und Nachweise nicht gefolgt werden, vielmehr ist davon auszugehen, dass die von der BP vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der österreichischen Betriebsstätte in Höhe von € 0,00 zu Recht erfolgt ist.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. Jänner 2012