

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, gegen die berichtigten Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 25. September 1997 betreffend Körperschafts- und Gewerbesteuer 1992 und 1993 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

1. Allgemeines:

Die Bw. wurde im Jahr 1990 mit Sitz in Wien gegründet. Betriebsgegenstand ist der Vertrieb von Damen- und Herrenfreizeitbekleidung am österreichischen und schweizer Markt.

Im Jahr 1992 wurde von der Bw. eine Betriebsstätte in der Schweiz gegründet, welche im Jahr 1997 an die C-GmbH, Zug, Schweiz verkauft wurde.

Im Jahr 2002 wurde die Bw. auf die X-GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Die X-GmbH änderte nachfolgend ihren Firmenwortlaut in Y-GmbH.

Strittig ist bei der Veranlagung zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993, ob die Bw. als in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft Verluste aus Gewerbebetrieb, welche in der schweizer Betriebsstätte angefallen sind, mit Gewinnen aus Gewerbebetrieb, welche im Ansässigkeitsstaat Österreich erzielt wurden, ausgleichen kann. Verfahrensrechtlich bekämpft die Bw. die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Bescheidberichtigungen.

2.) Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992:

Bei der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1992 standen vortragsfähige Verluste aus 1990 in Höhe von S 183.407,00 und aus 1991 in Höhe von S 1.775.386,00 zur Verfügung.

Desgleichen standen bei der Veranlagung zur Gewerbesteuer 1992 Gewerbesteuerfehlbeträge aus 1990 in Höhe von S 183.407,00 und aus 1991 in Höhe von S 1.775.386,00 zur Verfügung.

Laut Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1992 erzielte die Bw. im Jahr 1992 in Österreich einen handelsrechtlichen Gewinn von S 855.931,20 und erlitt in der schweizer Betriebsstätte einen handelsrechtlichen Verlust von S 168.768,29. Der saldierte handelsrechtliche Gewinn laut Jahresabschluss 1992 betrug S 687.162,91.

In der Körperschaftsteuererklärung 1992 wurde unter Kennzahl 622 als handelsrechtlicher inländischer Gewinn der saldierte Betrag von S 687.163,00 ausgewiesen. Unter Berücksichtigung nicht strittiger außerbilanzmäßiger Abänderungen wurden positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 445.718,00 erklärt. Die Kennzahl 678 ("ausländische Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von DBA einem anderen Staat zusteht") wurde nicht ausgefüllt.

Der Gewerbesteuererklärung 1992 legte die Bw. dementsprechend den Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 445.718,00 zugrunde; der Verlust der schweizer Betriebsstätte in Höhe von S 168.768,19 wurde gemäß § 8 Z 3 GewStG hinzugerechnet.

Die Bw. wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 9. Mai 1994 erklärungsgemäß wie folgt veranlagt:

Körperschaftsteuer 1992:		Gewerbesteuer 1992:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	445.718	Gewinn aus Gewerbebetrieb	445.718
Gesamtbetrag der Einkünfte	445.718	§ 7 Z 1 GewStG	+ 400.299
Sonderausgaben	- 12.840	§ 8 Z 3 GewStG	+ 168.768
Verlustabzug	- 432.878	Gewerbeertrag	1,014.785
Einkommen	0	Fehlbeträge	- 1,014.785
Steuer	0	Gewerbeertrag	0
		Einheitl. GewMB	0
		Hebesatz	0
		Steuer	0

Nachfolgend wurde betreffend die Veranlagungszeiträume 1991 bis 1993 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Laut Betriebsprüfungsbericht vom 30. September 1996 ergaben sich keine Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führen.

Mit Datum vom 25. September 1997 wurden sodann vom Finanzamt gemäß § 293 BAO berichtigte Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 erlassen.

Dabei wurde der Körperschaftsteuer unter Kennzahl 622 der handelsrechtliche Gewinn vor Abzug des Verlustes der Betriebsstätte, das sind S 855.931 zugrundegelegt. Daraus ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S 614.486. Der Verlust der Betriebsstätte (Kennzahl 678) blieb weiterhin außer Ansatz.

Der Gewerbesteuer wurde der Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 614.486,00 zugrundegelegt. Dementsprechend unterblieb die Hinzurechnung des Betriebsstättenverlustes gemäß § 8 Z 3 GewStG.

Die Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 wurde wie folgt ermittelt:

Körperschaftsteuer 1992:		Gewerbesteuer 1992:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	614.486	Gewinn aus Gewerbebetrieb	614.486
Gesamtbetrag der Einkünfte	614.486	§ 7 Z 1 GewStG	+ 400.299
Sonderausgaben	- 12.840	§ 8 Z 3 GewStG	0

Verlustabzug	- 601.646	Gewerbeertrag	1,014.785
Einkommen	0	Fehlbeträge	- 1,014.785
Steuer	0	Gewerbeertrag	0
		Einheitl. GewMB	0
		Hebesatz	0
		Steuer	0

Die Bw. erhab gegen die Bescheide in der berichtigten Fassung fristgerecht Berufung und beantragte mit folgender Begründung, die bekämpften Bescheide aufzuheben:

§ 293 BAO ermächtige die Abgabenbehörde zur Berichtigung von Schreib- und Rechenfehlern oder anderen offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhenden tatsächlichen oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhenden Unrichtigkeiten. Nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte biete der Berichtigungstatbestand nach § 293 BAO jedoch keinesfalls die Handhabe für nachträgliche Änderungen im Inhalt eines Bescheides. Ein Fehler, der bei der Sachverhaltsermittlung (Sachverhaltsbeurteilung, Beweiswürdigung) oder in der Rechtsanwendung unterlaufen ist (Auslegungsfehler, Rechtsirrtum) könne somit nicht nach § 293 Abs 1 beseitigt werden. Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, seien nicht nach § 293 BAO berichtigungsfähig.

Die Verluste der Betriebsstätte seien in der Körperschaftsteuererklärung eindeutig offengelegt worden. Der Wille der Behörde sei es offensichtlich gewesen, die genannten Verluste zu berücksichtigen, umso mehr als auch eine die Jahre 1991 bis 1993 umfassende Betriebsprüfung laut Bericht vom 30. September 1996 keine Prüfungsfeststellungen ergeben habe. Es könne sich auch nicht um einen Eingabefehler handeln, da das Ergebnis der Betriebsstätte in verschiedenen Veranlagungsjahren - trotz unterschiedlicher Form der Darstellung in der Steuererklärung - immer gleich behandelt worden sei. Daraus zeige sich der eindeutige Bescheidwille der Behörde. Darüberhinaus stelle diese Behandlung der Betriebsstätte keine absolut ausgeschlossene Rechtsauffassung dar, da der österreichische Gesetzgeber im umgekehrten Fall (Verluste von beschränkt Steuerpflichtigen in österreichischen Betriebsstätten) einen Verlustvortrag nur anerkenne, soweit die Verluste aus der österreichischen Betriebsstätte das positive Welteinkommen übersteigen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsentscheidung mit nachfolgender Begründung abgewiesen:

Die Bw. habe zwar in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1992 eine entsprechende Aufteilung des Gewinnes laut Handelsbilanz (Österreich: + S 855.931,20, Schweiz:

- S 168.768,29) vorgenommen, jedoch in der Körperschaftsteuererklärung selbst unter Kennzahl 622 den falschen Betrag (S 687.163) eingesetzt, da dort der Gewinn laut entsprechender Anmerkung im Körperschaftsteuerformular "ohne allfällige ausländische Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht", einzutragen gewesen wäre.

Da diese offensichtliche Unrichtigkeit in der Abgabenerklärung vom Finanzamt übernommen worden sei, sei die Voraussetzung für die Erlassung eines Berichtigungsbescheides gemäß § 293 b BAO gegeben. Dabei hatte nach Ansicht des Finanzamtes der Umstand, dass bei der Bezeichnung des angefochtenen Bescheides letztlich eine falsche Gesetzesgrundlage (nämlich § 293 BAO anstatt richtigerweise § 293 b BAO) angeführt worden sei, auf die grundsätzliche Berechtigung zur Erlassung eines Berichtigungsbescheides keinen Einfluss, da durch § 293 b BAO jedenfalls eine gesetzliche Grundlage für eine bescheidmäßige Berichtigung gegeben gewesen sei und sich eine Auswirkung auf den Spruch des (gemeint: der) Berichtigungsbescheide dadurch nicht ergebe.

Die Bw. beantragte die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor:

Eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO sei nur dann möglich, wenn eine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Eine Unrichtigkeit sei dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht, zB wenn (insbesonders bei in der Judikatur nicht geklärten Rechtsfragen) Erlassmeinungen in der Literatur mit vertretbar erscheinenden Argumenten abgelehnt werden.

Die Erstellung der Körperschaftsteuererklärung 1992 sei unter Zugrundelegung der vertretbaren Rechtsauffassung erfolgt, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur durch eine volle Berücksichtigung ausländischer Verluste Rechnung getragen werden könne und ein Ausschluss von Verlusten bei einem Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode verfassungsrechtlich bedenklich sei (Lechner, Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 114).

§ 293 b BAO bilde somit ebensowenig eine taugliche Rechtsgrundlage für eine Bescheidberichtigung wie § 293 BAO.

3.) Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993:

Im Jahresabschluss 1993 ist ein Jahresergebnis (Gewinn) "exklusive Zweigniederlassung" in Höhe von S 2,440.459,00 und "inklusive Zweigniederlassung" von S 1,407.478,00 ausgewiesen. Demnach ist 1993 in der Betriebsstätte ein Verlust von S 1,032.981,00 angefallen.

In der Körperschaftsteuererklärung 1993 wurde unter Kennzahl 622 der handelsrechtliche inländische Gewinn richtig mit S 2,440.459,00 angeführt. Unter Berücksichtigung nicht strittiger außerbilanzmäßiger Abänderungen ergaben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 3,280.164. Unter Kennzahl 678 wurde der Verlust der Betriebsstätte mit S 1,032.981,00 eingetragen.

Im Gegensatz zur Vorgangsweise betreffend 1992 nahm das Finanzamt selbst bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1993 mit Bescheid vom 13. Februar 1996 folgende Abänderungen gegenüber den Abgabenerklärungen zugunsten der Bw. vor:

Unter Kennzahl 622 wurde der saldierte handelsrechtliche Gewinn mit S 1,407.478,00 eingetragen; daraus ergeben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 2,247.183. Die Eintragung des ausländischen Verlustes unter Kennzahl 678 wurde gestrichen. Die Körperschafts- und Gewerbesteuer wurde wie folgt ermittelt:

Körperschaftsteuer 1993:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

2,247.183

Gesamtbetrag der Einkünfte

2,247.183

Sonderausgaben

- 6,420

Verlustabzug

- 1,525.915

Einkommen

714.848

Steuer

214.440

Gewerbesteuer 1993:

Gewinn aus Gewerbebetrieb

2,247.183

§ 7 Z 1 GewStG

+ 130.097

§ 8 Z 3 GewStG

+ 1,032.981

Gewerbeertrag

3,410.261

Fehlbeträge

- 944.008

Gewerbeertrag (gerundet)

2,466.200

Einheitl. GewMB

110.979

Hebesatz

310 %

Steuer

344.035

Die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 wurden nachfolgend mit Bescheiden vom 25. September 1997 gemäß § 293 BAO berichtigt. Dabei wurde betreffend Körperschaftsteuer unter Kennzahl 622 anstelle des saldierten Gewinnes der inländische handelsrechtliche Gewinn in Höhe von S 2,440.459,00 eingetragen; die Kennzahl 678 blieb leer. Der Gewerbesteuer wurde dementsprechend ein Gewinn aus Gewerbebetrieb im Betrag von S 3,280.164,00 zugrundegelegt. Die Bw. wurde wie folgt veranlagt:

Körperschaftsteuer 1993:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

3,280.164

Gesamtbetrag der Einkünfte

3,280.164

Sonderausgaben

- 6,420

Verlustabzug

- 1,357.147

Einkommen

1,916.597

Steuer

574.980

Gewerbesteuer 1993:

Gewinn aus Gewerbebetrieb

3,280.164

§ 7 Z 1 GewStG

+ 130.097

§ 8 Z 3 GewStG

0

Gewerbeertrag

3,410.261

Fehlbeträge

- 944.008

Gewerbeertrag (abgerundet)

2,466.200

Einheitl. GewMB

110.979

Hebesatz

310 %

Steuer

344.035

Die Bw. erhob gegen letztere Bescheide Berufung und beantragte mit derselben Begründung wie betreffend 1992 deren Aufhebung.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung aus folgenden Gründen als unbegründet ab:

Die Bw. habe die Körperschaftsteuererklärung 1993 hinsichtlich der Kennzahlen und der Höhe der einzelnen Beträge richtig ausgefüllt.

Dem Finanzamt sei bei der automationsunterstützten Bescheidausfertigung insofern ein Fehler unterlaufen, als es den Betriebsstättenverlust nicht unter Kennzahl 678, sondern unrichtigerweise unter Kennzahl 622 berücksichtigt habe. Da Eintragungen bei einer falschen Kennzahl "ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten" (sog. ADV-Fehler) seien, sei die Berichtigung gemäß § 293 BAO zu Recht erfolgt.

Die Bw. beantragte die Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dabei vertrat sie die Auffassung, dass aufgrund des Art. 7 in Verbindung mit Art 23 des DBA-Schweiz nur Gewinne, die in einer Betriebsstätte angefallen sind, von einer Besteuerung ausgenommen werden, jedoch nicht Verluste. Eine andere Lösung wäre nach Ansicht der Bw. im Hinblick auf das verfassungsmäßige Leistungsfähigkeitsprinzip bedenklich. Auch da Doppelbesteuerungsabkommen lediglich Besteuerungsrechte einschränken, aber keine zusätzliche Steuerpflicht begründen können, würden sie keine taugliche Grundlage dafür darstellen, ausländische Betriebsstättenverluste vom Abzug auszuschließen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1.) Zulässigkeit der Bescheidberichtigungen:

Gemäß § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Bei der Unrichtigkeit kann es sich um einen falsch dargestellten Sachverhalt oder um eine unrichtige Rechtsansicht handeln.

Ob die Übernahme einer "offensichtlichen Unrichtigkeit" aus einer Abgabenerklärung im Sinne des § 293 b BAO vorliegt, richtet sich nach dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung.

Eine Unrichtigkeit ist grundsätzlich dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht, so zB wenn aus der Judikatur der Höchstgerichte ableitbare Rechtsansichten mit vertretbar erscheinenden Argumenten insbesondere in der Literatur abgelehnt werden (Ritz, Bundesabgabenordnung-Handbuch, § 293 b Tz 3). Dies gilt aber nur insoweit, als die "Vertretbarkeit der Rechtsansicht" auch aus der Sicht der Behörde gegeben wäre. Bestünde hingegen behördlicherseits bei entsprechender Prüfung der Abgabenerklärung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Behörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht für vertretbar hält (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Gemäß § 293 Abs. 1 BAO in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten im Sinne des § 293 BAO sind zB. Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den es mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt. Ein solcher Fehler kann auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennzahl erfolgte Eintragung sein (Ritz, aaO, § 293 Tz 7-8).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Dass im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung keine Feststellungen getroffen wurden, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen

führten, hindert das Finanzamt nicht, nachfolgend Bescheidberichtigungen gemäß § 293 bzw. § 293 b BAO vorzunehmen, da es im Zusammenhang mit der Bescheidberichtigung nach § 293 b BAO nicht auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde ankommt (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124 und Stoll, BAO-Kommentar, 2834).

Nach der zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, das ist das Jahr 1994, übereinstimmenden Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zur Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode waren Verluste aus ausländischen Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat ertragsteuerlich nicht ausgleichsfähig.

Der Wille der Abgabenbehörde, ausländische Betriebsstättenverluste aus Staaten, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode abgeschlossen hat, nicht zum Ausgleich mit inländischen Gewinnen zuzulassen, ist gegenständlich auch aus der entsprechenden Anmerkung im Körperschaftsteuerformular zu Kennzahl 622 ersichtlich.

Der Umstand, dass in der Körperschaftsteuererklärung 1992 unter Kennzahl 622 das um den Betriebsstättenverlust verminderte Welteinkommen eingetragen wurde und die auf dieser Basis ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugleich als Gewinn aus Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer zugrundegelegt wurden, stellt somit eine in Bezug auf die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung geltende und laut Erläuterung zum Körperschaftsteuerformular auch vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung offensichtlich unrichtige Rechtsansicht und zugleich eine im Vergleich zur zahlenmäßigen Darstellung in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1992 offensichtliche Sachverhaltsunrichtigkeit der Abgabenerklärungen dar, welche vom Finanzamt sodann ohne weitere Überprüfung bei der Veranlagung zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 übernommen wurde.

Es war somit der Tatbestand des § 293 b BAO erfüllt, welcher das Finanzamt dazu berechtigte, die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 vom 9. Mai 1994 zu berichtigen. Dabei stellt der Umstand, dass das Finanzamt seinen Berichtigungsbescheiden vom 25. September 1997 irrtümlich die Bestimmung des § 293 BAO zugrundelegte, zwar einen Begründungsmangel dar, welcher aber insoferne unbeachtlich ist, als eine Bescheidberichtigung auf Grundlage des § 293 b BAO zum gleichen Ergebnis geführt hätte.

Betreffend die Veranlagung zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 entsprach hingegen die Erfassung des inländischen Gewinnes und des ausländischen Verlustes in der Körperschaftsteuererklärung und die davon abgeleitete Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebe-

trieb bzw. des Gewinnes aus Gewerbebetrieb laut Gewerbesteuererklärung der bei Bescheiderlassung (13. Februar 1996) geltenden Rechtsauffassung. Das Finanzamt nahm selbst entgegen dieser Rechtsauslegung und der Anmerkung zu Kennzahl 622 der Körperschaftsteuererklärung Abänderungen der Abgabenerklärungen vor, welche bewirkten, dass der Betriebsstättenverlust des Jahres 1993 ausgleichsfähig wurde. Mit anderen Worten sind dem Finanzamt bei Erlassung der Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1993 Fehler unterlaufen, die sich daraus ergaben, dass es irrtümlich Eintragungen bei den falschen Kennzahlen vornahm. Es lagen somit gemäß § 293 BAO berichtigungsfähige, ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten vor.

2.) Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsstättenverluste:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 25.9.2001, 99/14/0217 abweichend von seiner bisherigen Rechtsprechung erkannt, dass Verluste, welche ein in Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Abgabepflichtiger in einer ausländischen Betriebsstätte erleidet, ertragsteuerlich ausgleichsfähig sind, wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat (im Beschwerdefall: Deutschland) ein Doppelbesteuerungsabkommen nach dem System der Befreiungsmethode abgeschlossen hat.

Denn bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt werden gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 Verluste aus einzelnen Einkunftsarten in der Regel ausgeglichen. Nur das Einkommen, also die saldierte Grösse, wird der Besteuerung unterworfen. Etwas anderes kann aber auch für grenzüberschreitende Sachverhalte unter Berücksichtigung des DBA-Deutschland nicht gelten. Dies ergibt sich aus Art. 1 Abs. 1 des DBA-Deutschland. Es liegt nämlich kein Fall einer dort angesprochenen Doppelbesteuerung vor. Das DBA-Deutschland steht somit einer Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des in Österreich gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 zu versteuernden Einkommens nicht entgegen.

Zum gleichen Ergebnis führt nach Ansicht des Höchstgerichtes die Überlegung, dass DBA bloß eine Schrankenwirkung insoferne entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer erweiterten Steuerpflicht im Sinne einer "negativen Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen". Ein Doppelbesteuerungsabkommen vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen. Das innerstaatliche

Steuerrecht umfasst aber nur das um den im Betriebsstättenstaat erwirtschafteten Verlust verringerte Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG.

Vom Zweck des DBA und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien des DBA ist jedoch die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten nicht gedeckt. Entsteht daher im Betriebsstättenstaat im Folgejahr ein Gewinn, so wird im Rahmen der Einkommensbesteuerung im Betriebsstättenstaat der Gewinn nach dessen innerstaatlichem Recht um den Verlustvortrag gekürzt. Dem Begriff der Einkünfte iSd DBA-Deutschland ist vor dem Hintergrund des Art. 1 Abs. 1 des DBA die Bedeutung beizumessen, dass die um den Verlustvortrag gekürzte Größe gemeint ist. Der Ansässigkeitsstaat hat im Rahmen der Ermittlung des Einkommens und damit der Berechnung der Einkommensteuer nur Einkünfte in diesem Sinne gemäß Art 15 des DBA aus dem von ihm zu erfassenden Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 (Welteinkommen) auszuscheiden.

Im Erkenntnis VwGH 25.10.2001, 99/15/0149 verdeutlichte der Verwaltungsgerichtshof, dass diese Beurteilung nicht auf das DBA-Deutschland aus 1954 eingeschränkt ist. Demnach steht bei der Besteuerung in Österreich als Ansässigkeitsstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen nach der Befreiungsmethode dem Ausgleich mit ausländischen (nicht durch einen ausländischen Verlustrücktrag verwertbaren) Verlusten nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuerrechts nicht entgegen, wobei allerdings zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und zur Gewährleistung der Einmalbesteuerung eine entsprechende Erhöhung der in Österreich zu besteuern Einkünfte eintritt, soweit und sobald der ausländische Verlust im Ausland steuerliche Verwertung finden kann.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Schweiz) vom 30. 1. 1974, BGBl. 64/1975 sieht betreffend Unternehmensgewinne in Art. 7 vor:

1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch seine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

Art. 23 Abs. 1 des DBA-Schweiz lautet:

Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Ver-

tragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Das schweizer Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14.12.1990 (Stand 21.5.2002) sieht im Dritten Teil (Besteuerung der juristischen Personen), Zweiter Titel (Gewinnsteuer), 2. Abschnitt (Berechnung des Reingewinnes) unter Art. 67 (Verluste) vor: "Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode (Art. 79) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten."

Das Steuergesetz vom 25. Mai 2002 des Kantons Zug regelt in seinem 2. Kapitel (Besteuerung juristischer Personen) im 2. Abschnitt (Gewinnsteuer) unter § 65 Abs 1 betreffend Verluste: "Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten."

Das DBA-Schweiz sieht somit für Unternehmensgewinne die Befreiungsmethode vor. Ein Verlustrücktrag ist für die Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften weder nach schweizer Bundessteuerrecht noch nach dem Steuerrecht des Kantons Zug vorgesehen.

Dementsprechend ist die oben angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Berufungsfall anwendbar. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind somit auf Basis des handelsrechtlichen Gewinnes unter Einbeziehung der Verluste der Betriebsstätte zu ermitteln.

Die Bw. ist somit zur Körperschaftsteuer 1992 wie in der Körperschaftsteuererklärung bzw. im Körperschaftsteuerbescheid 1992 vom 9. Mai 1994 dargestellt, und zur Körperschaftsteuer 1993 wie im Körperschaftsteuerbescheid 1993 vom 13. Februar 1996 dargestellt, zu veranlagen.

3.) Gewerbesteuer 1992 und 1993:

Gemäß § 1 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird.

Gemäß § 6 Abs. 1 GewStG ist Gewerbeertrag der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach dem Einkommensteuergesetz 1988 oder nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988 zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge.

Gemäß § 8 Z 3 GewStG wird die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrages des inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebstätte entfällt, gekürzt.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 6 GewStG leitet sich somit aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb laut Körperschaftsteuerbescheid ab. Die Gewerbesteuer ist jedoch im Gegensatz zur Körperschaftsteuer eine Objektsteuer. Es wird nicht das Welteinkommen, sondern der Ertrag der inländischen Betriebsstätte der Steuer unterzogen.

Daher ist die og. Judikatur, wonach ausländische Betriebsstättengewinne ertragsteuerlich bei Ermittlung des Welteinkommens zu berücksichtigen sind, auf die Ermittlung des Gewerbeertrages nicht anwendbar.

Da aber der Ermittlung der Einkünfte, welche gemäß § 6 Abs. 1 GewStG als Gewinn aus Gewerbebetrieb angesetzt werden, das Welteinkommen zugrundegelegt wird, ist der Verlust der ausländischen Betriebsstätte dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 8 Z 3 GewStG hinzuzurechnen (vgl. Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, § 8 Z 3 Anm. 43).

Im Berufungsfall ist somit die Gewerbesteuer für 1992 wie in der Gewerbesteuererklärung und im Gewerbesteuerbescheid 1992 vom 9. Mai 1994 dargestellt, und für 1993 wie - abweichend von der Gewerbesteuererklärung - im Gewerbesteuerbescheid 1993 vom 13. Februar 1996 dargestellt, zu ermitteln.

4.) Zusammenfassung:

Wenngleich zum Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Bescheide die Berechtigung des Finanzamtes, die Erstbescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993 gemäß § 293 bzw. § 293 b BAO zu berichtigen, gegeben war, waren aufgrund der nachfolgenden Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die angefochtenen Bescheide dennoch zugunsten der Bw. abzuändern, sodass im Ergebnis dem Berufungsbehren statzugeben und die Veranlagung zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 und 1993 vor Durchführung der bekämpften Bescheidberichtigungen wiederherzustellen war.

Die Bw. war somit wie folgt zu veranlagen:

Körperschaftsteuer 1992:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

445.718

Gesamtbetrag der Einkünfte

445.718

Gewerbesteuer 1992:

Gewinn aus Gewerbebetrieb

445.718

§ 7 Z 1 GewStG

+ 400.299

Sonderausgaben	- 12.840	§ 8 Z 3 GewStG	+ 168.768
Verlustabzug	- 432.878	Gewerbeertrag	1,014.785
Einkommen	0	Fehlbeträge	- 1,014.785
Steuer	0	Gewerbeertrag	0
		Einheitl. GewMB	0
		Hebesatz	0
		Steuer	0

Körperschaftsteuer 1993:

Gewerbesteuer 1993:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2,247.183	Gewinn aus Gewerbebetrieb	2,247.183
Gesamtbetrag der Einkünfte	2,247.183	§ 7 Z 1 GewStG	+ 130.097
Sonderausgaben	6,420	§ 8 Z 3 GewStG	+ 1,032.981
Verlustabzug	- 1,525.915	Gewerbeertrag	3,410.261
Einkommen	714.848	Fehlbeträge	- 944.008
Steuer	214.440	Gewerbeertrag (gerundet)	2,466.200
		Einheitl. GewMB	110.979
		Hebesatz	310 %
		Steuer	344.035

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. November 2003