

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

08.07.2009

Geschäftszahl

2007/15/0036

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der C GmbH in G, vertreten durch Dr. Thomas Kustor, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 29. Dezember 2006, Zl. RV/0167-G/03, betreffend Körperschaftsteuer für 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Die Beschwerdeführerin, deren Betriebsgegenstand die Produktion und der Verkauf von Bitumenemulsionen sowie die Ausübung des Asphaltierergewerbes ist, ist eine hundertprozentige Tochter eines internationalen Baukonzerns, der Colas SA mit Sitz in Frankreich (in der Folge kurz: CSA).

2. Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Körperschaftsteuer für die Streitjahre festgesetzt. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt habe auf der Grundlage der Ergebnisse einer Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuer für die Streitjahre - nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 und 1999 - auf Basis eines steuerlichen Einkommens von EUR 0,- festgesetzt. Dem Prüfungsbericht sei zu entnehmen, es könne nur jener Teil von den als Betriebsausgaben geltend gemachten Konzernaufwendungen anerkannt werden, der echte Gegenleistungen in angemessener Höhe abgelte. Die Aufwendungen würden sich in Konzernaufwendungen und Zentralverwaltungskosten gliedern. Die Zentralverwaltungskosten seien zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anerkannt und daher als verdeckte Ausschüttung behandelt worden. Dieser Punkt sei ausdrücklich außer Streit gestellt worden. Zu den Konzernaufwendungen sei im Prüfungsbericht ausgeführt worden, dass die entsprechend dem "technical-assistance"-Vertrag entrichteten Aufwendungen in Höhe von 1,8 % des Jahresumsatzes als fremdübliche Lizenzgebühr glaubhaft gemacht worden seien. Der die 1,8 % des Jahresumsatzes übersteigende Teil der Konzernaufwendungen sei als verdeckte Ausschüttung außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet bzw. der Verlust geschmälert worden.

In der Berufung gegen die Sachbescheide habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, sie habe mit der CSA einen "technical assistance"-Vertrag abgeschlossen, auf Grund dessen ihr die Unterstützung der CSA im Management, im technischen Bereich und know-how zukomme. Dieser Vertrag sei im Detail in verschiedene Leistungsbereiche, wie beispielsweise Marketing, Finanzierung, Personal, etc. unterteilt. Als Gegenleistung für die erbrachten Leistungen habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, 3,3 % des jährlichen Umsatzes als Entgelt für die Assistenzleistung an die CSA zu bezahlen. 1,8 % davon seien auf die Zurverfügungstellung von technischem know-how inklusive der Patente, allerdings mit Ausnahme der Verwendung der Marke C sowie anderer Marken des Konzerns, entfallen. Insgesamt 1,5 % entfielen auf eine Reihe anderer im Vertrag genau bezeichneter Leistungen. Die Betriebsprüfung habe die Konzernaufwendungen, die 1,8 % des Umsatzes überstiegen (für 1998 EUR 151.065,16, für 1999 EUR 136.996,21 sowie für 2000 EUR 142.448,05) der Höhe nach nicht als Betriebsausgabe anerkannt, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet. Damit habe die Betriebsprüfung im Ergebnis nur die auf den Bereich technisches know-how zurückgehenden Entgelte (in Höhe von 1,8 % des Umsatzes) als Betriebsausgaben anerkannt, während die

auf die sonstigen Leistungsbereiche des Vertrages entfallenden Entgelte (in Höhe von 1,5 % des Umsatzes) als nicht abzugsfähig angesehen worden seien. Die Berufung wende sich nur gegen die Versagung des Betriebsausgabenabzuges für die sonstigen, nicht auf den Bereich technisches know-how entfallenden Entgelte in Höhe von 1,5 % des Umsatzes.

Das Finanzamt habe der Betriebsprüfung folgend das Entgelt in Höhe von 1,5 % des jährlichen Umsatzes für die vom Vertrag umfassten Leistungen der CSA mit der Begründung nicht anerkannt, dass die tatsächliche Erfüllung dieser Leistungen durch die CSA von der Beschwerdeführerin nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden sei. Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen werde jedoch durch die im Betriebsprüfungsverfahren übermittelten Unterlagen über den konkreten Inhalt der erbrachten Leistungen eindeutig nachgewiesen. Die Ansicht des Finanzamtes, dass die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen von der Beschwerdeführerin nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden sei, stimme mit der Aktenlage nicht überein. Der Betriebsprüfung sei am 30. April 2002 eine umfangreiche Dokumentation übergeben worden, die die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen durch die CSA an die Beschwerdeführerin im Rahmen des genannten Vertrages im Detail belege. Die gesamte Dokumentation bestehe aus 27 Unterakten, die der Beweisführung der tatsächlichen Erbringung der geltend gemachten Leistungen sowie deren näherer Beschreibung diene. Aus den schriftlichen Unterlagen zu den jeweiligen Projekten gehe eindeutig und zweifelsfrei hervor, dass die abgerechneten Konzernleistungen tatsächlich erbracht worden seien und somit auch für steuerliche Zwecke anzuerkennen seien. Auf diese Unterlagen werde aber im Betriebsprüfungsbericht mit keinem einzigen Wort eingegangen. Anlässlich eines Treffens mit Repräsentanten des Finanzamtes am 30. April 2004 sei ein Vertreter der CSA-Gruppe eigens angereist, um dem Finanzamt die zuvor angesprochene Dokumentation zu übergeben sowie die einzelnen Projekte der Unterakte zu erläutern und darzulegen. Das Finanzamt habe diese umfangreichen Erläuterungen der einzelnen Projekte jedoch in keiner Weise beachtet. Hätte das Finanzamt die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Dokumentation in der Sache gewürdigt, wäre sie ohne Zweifel zum Ergebnis gelangt, dass die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen durchaus glaubhaft sei. Dies werde durch folgende Ausführungen untermauert:

Im Bereich Marketing habe sich die CSA zur Durchführung von Markt- und Projektstudien für die Beschwerdeführerin sowie zur Hilfestellung bei der Anbieterstellung im Vergabeverfahren verpflichtet. Weiters könne die Beschwerdeführerin von der CSA Informationen bezüglich potenzieller Joint-Venture-Verträge in Anspruch nehmen. Für die im Teilbereich Markt- und Projektstudien tatsächlich erbrachten Leistungen der CSA seien zahlreiche Beispiele vorhanden. Anzuführen seien beispielsweise:

Die Leistungen im Unterakt 15, "Aufbau eines Marktes in Slowenien", worunter sowohl Reisen als auch die Kontaktabnähung zu slowenischen Unternehmen vermittelt worden seien. Auch im Projekt "Übernahme der Klöcher Basaltwerke", Unterakt 24, habe die CSA die Strategie hinsichtlich des angestellten Erwerbes von Anteilen vorgegeben. Ähnliche Leistungen seien von der CSA im Projekt "Übernahme Wieser", Unterakt 25, erbracht worden, wobei vor allem die Verhandlungsstrategie von der Konzernspitze vorgegeben worden sei. Weiters sei nach Anweisungen der CSA ein Businessplan für das Übernahmeprojekt erstellt worden. Auch beim Zusammenarbeitsprojekt "Freyssinet", Unterakt 13, habe die CSA den Kontakt vermittelt.

Im Rahmen der Unterstützung durch die CSA bei der Erstellung von Angeboten für die Ausschreibungsverfahren seien beispielsweise folgende Projekte zu nennen: Dionysenkanal, Unterakt 5, Stabicol, Unterakt 1; diesem Projekt zu Unterakt 2 habe die CSA weltweite Referenzen hinsichtlich der Verwendung der Stabicoltechnik an die Beschwerdeführerin geliefert. Weiters habe die CSA der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit diesem Projekt ein Modul zur Herstellung von Stabicol zur Verfügung gestellt.

Im Bereich der Finanzierung sei seitens der CSA das Projekt "Neuverhandlung der Bankbedingungen" durchgeführt worden. Die CSA habe in diesem Zusammenhang die bestehenden Bankbedingungen der Beschwerdeführerin analysiert und Optimierungspotenziale für günstigere Finanzierungen vorbereitet.

Im Bereich der Administration habe die CSA der Beschwerdeführerin sämtliche Buchhaltungs- und Bilanzierungsinformationen zur Verfügung gestellt. Weiters sei die Beschwerdeführerin berechtigt, juristische und steuerrechtliche Hilfestellung seitens der CSA bei diversen Projekten in Anspruch zu nehmen.

Zur Untermauerung tatsächlich erbrachter Leistungen im Bereich Administration sei auf ein Schreiben vom 2. März 1998 (Unterakt, Gestion administrative generale) über die wichtigsten Punkte anlässlich eines Besuches in Gratkorn anzuführen. Darin werde insbesondere die Vorgangsweise hinsichtlich einiger Bilanzierungsthemen näher erläutert. In diesem Unterakt befänden sich auch Unterlagen zur Kostenrechnung der Beschwerdeführerin, die von der CSA kontrolliert und mit der Konzernpolitik abgestimmt werde.

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

Der Unterakt 21 betreffe ein Antikartellverfahren gegen die Beschwerdeführerin und ihre Führungskräfte, wobei die CSA in diesem Verfahren den Akt juristisch analysiert und die Vorgangsweise und Strategie vorgegeben habe.

Auch im Unterakt 22 Ablöse von Herrn B. (Generaldirektor) sei die CSA juristisch beratend tätig geworden. Die CSA habe die Aufträge zur Vorbereitung entsprechender Verträge und Dokumente erteilt. In diesem

Zusammenhang sei auch auf das Ausscheiden von Herrn H. zu verweisen, wo ebenfalls eine Beauftragung durch die CSA zur Ausarbeitung der jeweiligen Verträge erfolgt sei.

Auch im Streitfall STEWEAG bezüglich der Dichtheit des Dionysenkanals sei die CSA juristisch beratend tätig geworden.

Im Teilbereich Personal habe die CSA der Beschwerdeführerin die notwendigen Trainings- und Schulungsprogramme für die Mitarbeiter zur Verfügung gestellt. Weiters seien von der CSA Spezialisten zur Beschwerdeführerin entsandt worden, um das benötigte know-how in den einzelnen Bereichen zur Verfügung zu stellen. An Hand der der Dokumentation beigefügten Aufstellungen der jeweiligen Einzelleistungen samt Wertangaben zu den einzelnen Projekten sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführerin im Rahmen der einzelnen erbrachten Leistungen die Spezialisten der CSA samt dazugehörigem know-how zur Verfügung gestellt worden seien.

Im Bereich der IT biete die CSA sowohl Training als auch Unterstützung der IT-User sowie Beratung bei der Hardware- und Software-Ausstattung der Beschwerdeführerin an. Die CSA biete der Beschwerdeführerin auch Unterstützung im Bereich der Risikoanalyse sowie der Risikokontrolle an. Weiters habe die CSA die Beschwerdeführerin bei der Verhandlung günstiger Versicherungskonditionen unterstützt. In diesem Zusammenhang sei als Beispiel für erbrachte Leistungen der CSA das Projekt der "Neuordnung der Versicherungsverträge", zu nennen, wobei die CSA eine Analyse der bestehenden Versicherungsbedingungen vorgenommen und die Verhandlungen mit dem Makler hinsichtlich günstigerer Versicherungskonditionen geleitet habe.

Im Bereich der Forschung und Entwicklung habe die CSA das benötigte know-how im Zusammenhang mit der Erzeugung, dem Verkauf und dem Marketing der Konzernprodukte zur Verfügung gestellt. Weiters führe die CSA Laborstudien hinsichtlich Materialien, technische Zusammensetzung, Formeln und Prozesse durch und stelle die Analyseergebnisse der Beschwerdeführerin zur Verfügung. Der Beschwerdeführerin werde ermöglicht, Patente des Konzerns zu nutzen. Weiters werde der Beschwerdeführerin der Gebrauch der Marke "C" sowie anderer Marken des Konzerns gestattet.

Hinsichtlich der auf den Bereich Forschung und Entwicklung entfallenden Leistungsentgelte von 1,8 % des Umsatzes stehe die steuerliche Abzugsfähigkeit grundsätzlich außer Streit. Das Finanzamt verneine aber die Abzugsfähigkeit der Entgelte für von der CSA zur Nutzung überlassene Marken und Markenrechte; diese seien nach dem genannten Vertrag nicht mit dem Pauschalsatz von 1,8 % abgegolten, sondern fielen unter die "sonstigen Leistungen", die mit dem Pauschalsatz von 1,5 % verrechnet werden. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin solche Marken bzw. Markenrechte ständig in signifikantem Umfang tatsächlich nutze. Für die Beschwerdeführerin sei die Verwendung der Marke "C" geradezu essenziell, weil im Bereich des Straßenbaues und der Infrastrukturerhaltung diese Marke für einen international führenden Konzern im Bereich des Straßenbaues sowie für einen der weltweit größten Emulsionsproduzenten stehe. Da auch die anderen Marken des Konzerns einen hohen Bekanntheitsgrad weltweit genießen, sei die Verwendung dieser Marken für die Beschwerdeführerin äußerst wichtig, um erfolgreich Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Die CSA unterstütze die Beschwerdeführerin beim Kauf und der Verwendung neuer Fabrikanlagen und Maschinen und koordiniere den Kauf von Waren und Dienstleistungen mit den Lieferanten. Wichtigstes Beispiel für den Leistungsaustausch im Bereich Ausstattung und Fabriken sei der Umbau der Emulsionsfabrik Gratkorn in den Jahren 1998 bis 1999. Die Leistungen der CSA reichten in diesem Zusammenhang von der Bestimmung des Bedarfs in technischer Hinsicht, der Vorbereitung und Ausarbeitung eines effizienten Zeitplans, der Verhandlungen und Auftragsvergabe an den Lieferanten, der Überwachung des Herstellungsprozesses bis zur Unterstützung beim Produktionsstart und abschließender Produktionskontrolle.

Auch im Projekt "Dionysenkanal" habe die CSA Leistungen im Rahmen des Teilbereiches Ausstattung und Fabriken erbracht. Die dabei erbrachten Leistungen reichten von der Vertragserstellung bis hin zur Verhandlung mit der mit den Arbeiten betrauten ARGE sowie den Zulieferern und der direkten Überwachung und Verfolgung der Arbeiten.

Das Finanzamt habe die aus Vereinfachungsgründen gewählte Methode der pauschalen Berechnung des Entgeltes für die von der CSA im Rahmen des Vertrages tatsächlich erbrachten Leistungen nicht in Zweifel gezogen. Die Zulässigkeit und Sachgerechtigkeit dieser vereinfachenden Methode stehe daher außer Streit. Die Anerkennung der pauschalen Berechnung stehe auch im Einklang mit der Rechtsauffassung des Bundesministers für Finanzen, wonach der bloße Umstand, dass Konzernaufwendungen umsatzabhängig ausgestaltet seien, dann die Anerkennung der Konzernaufwendungen als Betriebsausgaben nicht hindere, wenn diese an Hand einer kostenorientierten Methode im Sinne der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für die Finanzverwaltung nachprüfbar seien (BMF EAS 312 vom 11. Oktober 1993). Diese Nachprüfbarkeit sei im konkreten Fall gegeben, weil in der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Dokumentation auch eine Aufstellung über die auf Basis von fremdüblichen Preisen ermittelten Wertangaben für die einzelnen von der CSA erbrachten Leistungen enthalten sei. Im Übrigen lasse sich an Hand dieser Aufstellung feststellen, dass hinsichtlich aller strittigen Veranlagungszeiträume die tatsächlich geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführerin letztendlich sogar deutlich geringer gewesen seien als jene Entgelte, die im Falle einer Einzelverrechnung zu fremdüblichen Preisen angesetzt worden wären. Der zwischen der CSA und der Beschwerdeführerin abgeschlossene Vertrag beruhe auf der Vorstellung der Vertragsparteien, nicht nur für ein Jahr, sondern für die nächsten fünf bis sieben Jahre daran

gebunden zu sein. In Anbetracht der angestrebten Laufzeit werde festgehalten, dass die im Vertrag vereinbarten Konditionen als fremdüblich zu qualifizieren seien und somit die gesamten, sich aus der umsatzabhängigen Berechnungsmethode ergebenden Konzernaufwendungen steuerlich als Betriebsausgabe anzuerkennen seien. Auf Grund der Laufzeit von fünf bis sieben Jahren sei sicher gestellt, dass über die Laufzeit des Vertrages die umsatzabhängigen Konzernaufwendungen den auf Einzelverrechnungsbasis ermittelten Werten weitgehend entsprechen. Die Nachprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit sei im vorliegenden Fall schon allein auf Grund der von der Beschwerdeführerin vorgelegten umfangreichen Dokumentation offensichtlich gegeben.

Die Betriebsprüfung habe zur Berufung eine Stellungnahme abgegeben. Laut Tz 16 des Berichtes hätten die steuerlich nicht anerkannten Aufwendungen nach Ansicht der BP ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis und seien daher schon dem Grunde nach nicht anerkannt worden. Die betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen sei explizit verneint worden.

Im Zuge der Besprechung vom 30. April 2002 seien der Betriebsprüfung Unterlagen angeboten worden. Die Repräsentanten der CSA seien nicht müde geworden, auf die überaus strenge Vertraulichkeit der mitgebrachten Unterlagen hinzuweisen. In den Unterlagen eventuell enthaltene - wie im Vorhalt abverlangte - Arbeitsnachweise bzw. Stundenzettel seien mit keinem Wort als beigebracht und existent erwähnt worden. Da die beigebrachten Unterlagen aber ausschließlich technischer Natur zu sein schienen, konnten sie die Abzugsfähigkeit der fraglichen Aufwendungen nicht belegen. Die technische Unterstützung durch die CSA sei ohnehin nicht bezweifelt worden, sodass das als Beweis angebotene Aktenkonvolut entbehrlich erschienen sei. Dass diese Unterlagen die Abzugsfähigkeit der erbrachten Konzernleistungen nicht belegen könnten, hätten auch die Repräsentanten der CSA anerkannt und hätten, diesem Umstand Rechnung tragend, um eine Frist zur Beibringung geeigneter Unterlagen ersucht. Der Prüfer habe in die vermeintlich ergänzten Unterlagen im Unternehmen im Beisein der Leiterin des Rechnungswesens stichprobenartig Einsicht genommen. Da sich der Betriebsprüfer außer Stande gesehen habe, Unterlagen technischer Art zu überprüfen, seien die Unterlagen nicht mehr Gegenstand des weiteren Verfahrens gewesen. Der Betriebsprüfung seien die mit Vorhalt vom 25. März 2002 abverlangten Beweismittel nie vorgelegt worden. Von einer ausführlichen und vollständigen Erklärung bei der Besprechung am 30. April 2002 könne keine Rede sein. Der Versuch, verfahrensbezogene Auskünfte zu erteilen, habe sich in der Aufzählung von jederzeit abrufbaren Service-Unterstützungsleistungen der CSA für die Beschwerdeführerin erschöpft. Nachdem die Prüfungsorgane darauf beharrt hätten, nur überprüfbare schriftliche Unterlagen als Tätigkeitsnachweis anzuerkennen, sei die Besprechung mit der Gewährung einer vom Unternehmen beantragten weiteren Frist zwecks Beibringung solcher Unterlagen beendet worden.

Am 29. April 2003 habe der Betriebsprüfer mit der Leiterin des Rechnungswesens der Beschwerdeführerin das ihm ausgehändigte Protokoll ausgewertet. Hiebei sei der Schriftverkehr der Beschwerdeführerin auf das Vorhandensein von Belegen durchforstet worden, die die in diesem Protokoll angeführten und bewerteten Leistungen dokumentieren könnten. Die in der Berufung angeführten Markt- und Projektstudien seien auch gefunden und dokumentiert worden. Dazu sei zu vermerken: Das im Schriftverkehr befindliche Material lasse keine quantifizierbare Bewertung des Arbeitsaufwandes zu. Mehrmals sei auf die Notwendigkeit hingewiesen worden, diesen Aufwand durch geeignete Unterlagen wie Abrechnungsbelege, Stundenzettel oder Ähnliches nachzuweisen.

Der laut Berufung erstellte Businessplan für das Übernahmeprojekt sei nie vorgelegt worden. Auf Nachfrage sei dem Prüfer mitgeteilt worden, dass sich die Übernahmeprojekte samt und sonders zerschlagen hätten und keine weiteren Arbeitsnachweise darüber existierten. Auch im Bereich Finanzierung seien keine Belege beigebracht worden, die eine Bewertung der erbrachten Leistungen erlaubt hätten. Im Teilbereich Administration, Recht und Steuern sei mit Zahlen operiert worden, die vom Betriebsprüfer nicht als "fremdüblich" angesehen und infolgedessen auch nicht anerkannt worden seien. Eine Überprüfung der Angaben sei nicht möglich gewesen, weil die abverlangten Arbeitsnachweise, Unterkunftsbelege, Abrechnungsbelege, Stundenzettel, nicht beigebracht worden seien. Im Einzelnen sei dazu auszuführen, dass in der Berechtigung "juristische und steuerliche Hilfestellung in Anspruch zu nehmen" der Betriebsprüfer keine abteilungsfähige "Konzernmutterleistung" erblicken könne. Die angeführte Unterstützung im Bereich Administration habe sich nach dem Wissensstand des Betriebsprüfers in einem von der Beschwerdeführerin eher als lästige Pflicht empfundenen Berichtswesen erschöpft, das wohl im Interesse der CSA durchzuführen gewesen sei und somit nicht abteilungsfähig sei. Die Betreuung im Antikartellverfahren habe nicht quantifiziert werden können. Aus der Sicht der Betriebsprüfung habe sich hier die Frage gestellt, inwieweit die Betreuung nicht zwangsläufig zu einem Gutteil im Interesse der Konzernmutter gelegen gewesen sei. Auch die Unterstützung bei der Personallfrage habe sich in Ermangelung quantifizierbarer Belege ebenfalls einer Kontrolle durch die Betriebsprüfung entzogen.

Zum Streitfall Dionysen sei anzuführen, dass nach dem Informationsstand des Betriebsprüfers der Beschwerdeführerin dieses Projekt von der Konzernleitung aufoktroiert worden sei. Dieses mit einem bis dahin unbewährten Verfahren durchgeführte Projekt sei im Interesse der CSA durchgezogen worden. Die Verursachung der daraus entstandenen Schadensbekämpfungskosten sei sohin zur Gänze bei der CSA gelegen gewesen.

Die unter den Punkten "Personal und information technology" angeführte Unterstützung falle aus Sicht der Betriebsprüfung in den Bereich "Rückhalt im Konzern". Aus dem Titel der Vorteile, die der Konzerntochter aus der Zugehörigkeit zu einem Konzern entstehen, könne kein Entgelt verrechnet werden. Auch im Bereich Risikomanagement, Versicherung seien keine Belege vorgelegt worden, die eine Quantifizierung der geleisteten Unterstützung ermöglicht hätten. Die unter Forschung und Entwicklung aufgelisteten Leistungen seien vom Betriebsprüfer als nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen festgestellt worden.

Die beiden angeführten Projekte unter "Ausstattung und Fabriken" seien als wichtigste Unternehmungen, in denen sich die technische Unterstützung manifestiert habe, anerkannt worden. In der mit der Leiterin des Rechnungswesens vorgenommenen Auswertung der Unterlagen sei der Tätigkeit verschiedener Personen ein Wert zugeordnet worden, der sich der Überprüfung in Ermangelung der im Vorhalt abverlangten Belege wie Abrechnungsunterlagen, Stundenzettel, Tätigkeitsberichte und Ähnliches, verschließe. Die Beschwerdeführerin habe einem vom Finanzamt nach der mündlichen Berufungsverhandlung erstellten Lösungsvorschlag nicht angenommen. Die Beschwerdeführerin habe ihren Standpunkt weiter vertreten, dass die von ihr im Wege einer pauschalen Berechnungsmethode in Höhe von 1,5 % vom Umsatz geltend gemachten strittigen Konzernaufwendungen in voller Höhe als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Die Beschwerdeführerin sei dabei der Auffassung, dass dieser Betriebsausgabenabzug unabhängig davon zu gewähren sei, ob in einem bestimmten Jahr tatsächliche Aufwendungen in einer solchen Höhe angefallen seien. Entscheidend sei nur, ob dieses Ausmaß über einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum hinweg den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Es sei steuerlich anzuerkennen, dass in einem Jahr die tatsächlich erbrachten Leistungen das Ausmaß von 1,5 % des Umsatzes unterschreiten, wenn in anderen Jahren dieses Prozentsausmaß dafür überschritten werde. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sei auch zu berücksichtigen, dass der Vertrag, in dem die mit der Pauschale von 1,5 % abgerechneten Leistungen beschrieben seien, auch ein "on call-Element" (somit eine Leistungsbereitschaft der Konzernmutter) beinhalte.

Die belangte Behörde habe an das Finanzamt einen Ermittlungsauftrag gerichtet, um sowohl einen Nachweis für die Zurverfügungstellung von technischem know-how als auch für die Erbringung der weiteren Leistungen laut dem Vertrag abzuverlangen und entsprechend zu hinterfragen.

Im Aktenvermerk über diese Nachschau sei dargelegt worden, dass Einsicht in vier Ordner mit kopierten Unterlagen genommen worden sei. Von der CSA vorbereitete Unterlagen seien zum Nachweis der von der CSA für die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen vorgelegt worden. Die Leiterin des Rechnungswesens der Beschwerdeführerin habe angegeben, dass die Beschwerdeführerin die Unterlagen, die von der CSA in französisch übermittelt worden seien, übersetzen habe lassen, weil im Unternehmen niemand französisch spreche. Daraus müsse gefolgert werden, dass die Unterlagen keine von der Beschwerdeführerin erstellte Dokumentation sein könnten.

Dem Ordner 1 sei Folgendes entnommen worden:

1. Stabicol, Schreiben betreffend Stabicol/AB Innkreisautobahn in englischer Sprache.
2. References Stabicol, sieben Seiten in französischer bzw. in englischer Sprache. Die Beschwerdeführerin habe eine Referenzliste über die mit Stabicol durchgeführten Projekte angefordert und habe diese in Tabellenform erhalten.
3. Module Stabicol, 26 Seiten in französischer Sprache, Fax der Beschwerdeführerin, 2 technische Zeichnungen, scheinbar Rezeptur zur Herstellung von Stabicol in französischer Sprache und diverser Schriftverkehr in französischer Sprache.
4. Usine Gratkorn, 176 Seiten in französischer bzw. englischer Sprache. Gegenständlich sei der Umbau der Emulsionsfabrik in Gratkorn. Dazu sei angegeben worden, dass die Emulsionsfabrik von der französischen Mutter "gekauft" worden sei. Dem Prüfer habe sich somit die Frage gestellt, inwieweit diese Leistung der CSA durch den Kaufpreis abgegolten worden sei bzw. inwieweit diese Leistung als im Sinne der Konzernverrechnung anerkannt werden könne. Weiters sei hiezu ein Besichtigungstermin bei C in Irland, die Besichtigung einer der in Gratkorn geplanten Anlage ähnlichen Anlage enthalten. Eine Beschreibung der Anlage in englischer Sprache mit technischen Anforderungen sowie Fotos der Anlage sei enthalten.
5. Projekt Dionysen, 91 Seiten in französischer und englischer Sprache, Schriftverkehr zwischen der Beschwerdeführerin und CSA, verschiedene Besprechungsprotokolle.
6. Enduits Superficies, 40 Seiten in französischer, englischer und deutscher Sprache über ein technisches Oberflächenproblem, Testberichte vom französischen Labor.
7. Concurrence Mastic Hyraflex, 11 Seiten in englischer und französischer Sprache, über ein Patentverfahren.
8. Analyse Emulsions Concurrentes, 23 Seiten in englischer und französischer Sprache, eine Analyse von Emulsionen österreichischer Mitbewerber.
9. Thermocol Croatia, 24 Seiten in englischer und französischer Sprache, der genaue Sinn der Schriftstücke erschließe sich dem Prüfer nicht, es scheine sich um Straßenbau in Kroatien zu handeln.

10. Emulsifiants-Chemoran, 12 Seiten in englischer und französischer Sprache, Vorschlag über ein neues technisches Verfahren zur Herstellung von Bitumen, der von einer völlig fremden Firma unterbreitet worden sei. Was damit nachgewiesen werden sollte, erschließe sich dem Prüfer nicht.

Bei allen Punkten dieses Ordners sei eine wertmäßige Beurteilung nicht möglich gewesen.

Der Ordner 2 enthalte die Unterlagen 11 bis 17, dazu sei Folgendes festgehalten:

11. Thormajoint, 16 Seiten in englischer und französischer Sprache, Schriftstücke technischen Inhaltes, deren Gehalt sich dem Prüfer nicht erschließt. Ein Bezug zum geprüften Unternehmen könne nicht hergestellt werden.

12. Tests Labo-Emulsions, 17 Seiten in englischer und französischer Sprache, Testberichte über zwei Emulsionsproben aus Gratkorn.

13. Freyssint-Joints, 24 Seiten in englischer und französischer Sprache, Schriftverkehr über einen von der CSA angebahnten Geschäftskontakt. Ein entstandener Auftrag bzw. Gewinn könne dem Schriftverkehr nicht entnommen werden.

14. Rape Oil-Vialit, 98 Seiten in englischer, französischer und deutscher Sprache. Schriftverkehr bzw. chemische Analysen über die Entwicklung von Asphalt unter Beimengung von Raps. In welchem Ausmaß die Schriftstücke im Interesse der Beschwerdeführerin entstanden seien, könne den Unterlagen nicht entnommen werden. Es sei auch nicht ersichtlich, ob das Verfahren in weiterer Folge zur Anwendung gekommen sei oder von der Beschwerdeführerin genutzt worden sei.

15. Development Marches Slovenie, 9 Seiten in englischer und französischer Sprache; Schriftstücke, die Besprechungen bezüglich möglicher Beteiligungen in Slowenien zum Inhalt haben. Inwieweit diese Besprechungen im Interesse der Beschwerdeführerin gelegen seien bzw. die weitere Entwicklung dieses Projektes sei nicht ersichtlich.

16. Projekt Astech, 25 Seiten in Englisch, Französisch und Deutsch; betrifft anscheinend die Emulsionsanlage in Gratkorn. Der Sinn der Unterlagen erschließe sich dem Prüfer nicht.

17. Divers Technique, 69 Seiten in Englisch und Französisch, Schriftstücke, die die bisher abgehandelten Bereiche ansprechen.

Auch zu diesen Punkten findet sich der Hinweis der Prüfer, dass eine wertmäßige Beurteilung nicht möglich sei.

Der Ordner 3 enthalte die Unterlagen 18 bis 21, dazu im Einzelnen:

18. STEWEAG, 132 Seiten nur in französischer Sprache; verschiedene Dokumente, die scheinbar das Kanalprojekt zum Inhalt haben. Eine Übersicht mit dem Zeitaufwand, der zumindest zum Teil das Projekt Dionysen zum Inhalt habe; eine wertmäßige Beurteilung könne aus den Unterlagen nicht abgeleitet werden.

19. Insurances, 36 Seiten in Englisch, Französisch und Deutsch; eine tabellarische Übersicht über die bei der Beschwerdeführerin bestehenden Betriebsversicherungen.

20. Conditions Bancaires, 13 Seiten Englisch und Französisch; Schriftverkehr zwischen den C-Gesellschaften; Neuorganisation der Finanzgebarung; der Schriftverkehr erschöpfe sich in Planung, ein Resultat sei nicht ersichtlich.

21. Beschwerdeführerin/MP-Doris 391 Antitrust, 264 Seiten Deutsch, Englisch und Französisch; die CSA scheine beim kartellrechtlichen Verfahren gegen die Beschwerdeführerin diese unterstützt zu haben. Inwieweit die beauftragten Rechtsanwälte bzw. ähnliche Aufwendungen von der CSA getragen worden seien, gehe aus den Unterlagen nicht hervor.

Auch bei diesem Ordner ist zu allen Punkten der Zusatz von der Betriebsprüfung aufgenommen worden, dass es nicht möglich sei, der Unterstützungsleistung des CSA einen Wert beizumessen.

Der Ordner 4 enthalte die Unterlagen 22 bis 26 dazu:

22. B., 84 Seiten Deutsch, Englisch und Französisch, Gegenstand sei die Abberufung des Geschäftsführers. Die CSA scheine zum Teil als Auftraggeber bzw. Initiator dieser causa auf.

23. Ing. H., 46 Seiten Deutsch, Englisch und Französisch; siehe 22.

24. Klöcher Basaltwerke, 6 Seiten in Englisch, Deutsch, geplanter Unternehmenskauf, ein Bericht an CSA; eine Unterstützungsleistung durch die CSA sei nicht ersichtlich.

25. Wieser, 24 Seiten in Deutsch, Englisch; Protokoll über eine Besprechung in Graz in Anwesenheit dreier Herren aus Frankreich. Festlegung der Kaufstrategie; über diesen Bezug hinausgehende Unterstützung könne den Unterlagen nicht entnommen werden.

26. Brevets, 27 Seiten nur in Französisch, weder Sinn noch der Inhalt der Schriftstücke erschließe sich dem Betriebsprüfer.

27. Gestion material generale, 7 Seiten in Französisch und Englisch; weder Sinn noch Inhalt der Schriftstücke erschließe sich dem Betriebsprüfer.

28. Gestion administrative generale, 73 Seiten in Englisch, Französisch; Dokumentation der Unterstützung im Bereich Steuerrecht und Rechnungswesen. Weder sei den Unterlagen zu entnehmen, welche Unterstützungsleistungen durch die CSA erbracht worden seien, noch könne dieser Unterstützungsleistung mangels geeigneter Zeitaufzeichnungen ein Wert beigemessen werden.

Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Replik auf dieses Ergebnis der Nachschau auf ihre Ausführungen verwiesen. Die Entgelte für die Nutzung überlassener Marken und Markenrechte seien nach dem Vertrag nicht mit dem Pauschalsatz von 1,8 % abgegolten, sondern fielen unter die "sonstigen Leistungen" und würden daher mit 1,5 % des Umsatzes verrechnet. Die tatsächliche Erbringung der strittigen Leistungen stehe nunmehr außer Streit. Wenn die Prüfer im Punkt 15. des Vermerkes zum Development Marches Slovenie die Frage aufwerfe, inwieweit diese Besprechung anlässlich dieses Projektes im Interesse der Beschwerdeführerin gelegen sei, sei auf die Berufung (Punkt 4.2.) zu verweisen, wo die Art der erbrachten Leistungen näher dargestellt worden sei. Im Übrigen sei daran zu erinnern, dass die Beschwerdeführerin ihre Produkte auch nach Slowenien verkaufe. Schon deshalb sei die Marktentwicklung in Slowenien für das Geschäft der Beschwerdeführerin von Bedeutung. Im Hinblick auf die im Punkt 26. angeführten Unterstützungsleistungen der CSA sei auf die Berufung (Punkt 4.4.) sowie die Stellungnahme vom 11. Dezember 2003 (Punkt 3.3.) zu verweisen, in denen das vorrangige Interesse der Beschwerdeführerin an der jeweiligen Leistungserbringung bereits dargelegt worden sei. Die Prüfer hätten in ihrem Aktenvermerk durchgehend beanstandet, dass ihnen eine wertmäßige Beurteilung der erbrachten Leistungen auf Grund der vorgelegten Unterlagen nicht möglich gewesen sei. Die Beschwerdeführerin verweise zur Frage der wertmäßigen Beurteilung der erbrachten Leistungen der CSA auf Punkt 4 (zur Methode der Berechnung der Leistungsentgelte) ihrer Äußerung vom 11. Dezember 2003, worin sie die Zulässigkeit der pauschalen Berechnung an Hand der kostenorientierten Methode im Sinn der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien eingehend erläutert habe. Eine solche Nachprüfbarkeit sei im vorliegenden Fall nicht zuletzt auf Grund der von der Beschwerdeführerin bereits vorgelegten Aufstellung der Werte der einzelnen Leistungen gegeben. Von einer unklaren Dokumentation der Leistungsvereinbarung könne somit keine Rede sein. Im Übrigen werde ausdrücklich betont, dass die Beschwerdeführerin jederzeit in der Lage sei, über Art, Inhalt und Werthaltigkeit der konkret von der CSA erbrachten Leistungen genaue Auskunft zu geben. Eine detaillierte Beschreibung der wesentlichen Leistungspakete werde als Beilage beigelegt. Sollte die Behörde auf dem Standpunkt beharren, dass eine wertmäßige Beurteilung der Leistungen auf Grund der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Dokumentation nicht möglich sei, sei der Wert der erbrachten Leistungen gemäß § 184 BAO zu schätzen. Es wäre dann eine Teilschätzung (Ergänzungsschätzung) vorzunehmen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die bei einer Schätzung von Bedeutung seien. Eine Schätzung der erbrachten sonstigen Leistungen mit Null wäre auf Grund der Ergebnisse der Nachschau (Erbringung der sonstigen Leistungen und deren betriebliche Veranlassung unstrittig) nicht sachgerecht. Eine solche Schätzung wäre im Übrigen für die beiden wichtigsten Unternehmungen - den Umbau der Emulsionsanlage Gratkorn sowie dem Projekt Dionysenkanal - von vornherein verfehlt. Die Unterstützung durch die CSA im Zuge dieser beiden Projekte sei bereits anerkannt worden. Es handle sich um Leistungen im Bereich "Ausstattung von Fabriken", (Abschnitt A des Vertrages), die als sonstige Leistungen mit dem Pauschalsatz von 1,5 % abgegolten würden. Bei einer allfälligen Schätzung sei auch der "Mehrwert des Vertrages" zu berücksichtigen, der sich aus dem "on call-Element", somit der jederzeitigen Leistungsbereitschaft der Konzernmuttergesellschaft ergebe. Dies ermögliche der Beschwerdeführerin, ohne ihre eigenen Ressourcen heranziehen oder systematische Nachforschungen auf dem Markt anstellen zu müssen, Fachwissen oder die Begleitung durch Experten aller möglichen Disziplinen der CSA per Anruf, Fax oder E-Mail beziehen zu können.

Die Prüfer hätten im Aktenvermerk festgestellt, dass es sich bei den beigebrachten französischen Unterlagen um keine von der Beschwerdeführerin erstellten Unterlagen handeln könne. Dazu sei zunächst darauf hinzuweisen, dass die Erstellung der Unterlagen durch die CSA für sich nicht bedeute, dass die Unterlagen nicht für die Beschwerdeführerin erstellt worden seien. In einem internationalen Konzern sei es durchaus üblich, dass solche Dokumentationen von einer Konzerngesellschaft, z.B. der Konzernspitze, für eine andere Konzerngesellschaft erstellt werden. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin zum Zwecke der Vorlage einer möglichst vollständigen Dokumentation u.a. auch Dokumente der CSA zum Nachweis der erbrachten Leistungen beigebracht habe, könne der Beschwerdeführerin im gegenständlichen Verfahren keinesfalls angelastet werden. Vielmehr bringe dies die redlichen Bemühungen der Beschwerdeführerin, ihrer Mitwirkungspflichten nachzukommen, zum Ausdruck.

Zur Anmerkung der Prüfer, wonach eine Anerkennung der Leistungen im Sinne der Konzernverrechnung fraglich sein könnte, sollte die Emulsionsfabrik von der französischen Mutter "gekauft" worden sein, verweise die Beschwerdeführerin auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung, in der die Anerkennung der erbrachten Leistungen betreffend den Umbau der Fabrik Gratkorn bereits ausdrücklich außer Streit gestellt worden sei. Der Umstand, dass die Emulsionsfabrik Gratkorn käuflich erworben worden sei, sei mehrfach offen gelegt worden.

In der Berufungsverhandlung habe die Beschwerdeführerin eine Aufstellung der Konzernmutter vorgelegt, die dokumentiere, in welchem Ausmaß leitende Angestellte der CSA für die Beschwerdeführerin tätig geworden seien. Es seien dabei pauschale Tagessätze zur Anwendung gebracht worden, die deshalb nicht als Verrechnungsbasis herangezogen worden seien, weil es sich bei dieser Aufstellung nur um eine Hilfsaufzeichnung handle.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Prüfung habe die Erbringung einzelner Leistungen anerkannt und stünden diese damit außer Streit, gehe vor dem Hintergrund des § 289 Abs. 2 BAO ins Leere. Werde eine konzerninterne Dienstleistung erbracht, sei zu prüfen, ob ein "fremdvergleichskonformes" Entgelt verrechnet worden sei. Dabei sollte in erster Linie die Preisvergleichsmethode zur Anwendung kommen. Wäre dies nicht möglich, sollte auf die Kostenaufschlagsmethode zurückgegriffen werden. Es sei dabei erforderlich, dass die Art der Tätigkeit, die entstandenen Aufwendungen und übernommenen Risiken mit denen unabhängiger Unternehmen verglichen würden.

Die belangte Behörde sehe in der pauschalen umsatzabhängigen Leistungsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der CSA einen Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz, denn sowohl der gewählte Prozentsatz von 1,5 für die Nutzung der Patente der CSA und den Gebrauch der Marke "C" als auch der von 1,8 für Forschung und Entwicklung unterlägen der Willkür der Konzernmutter und der Beschwerdeführerin und wären in der allgemeinen, undifferenzierenden Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden. Die Beschwerdeführerin habe keine Dokumentation vorlegen können, die die Unterstützungsleistungen der CSA für ihre Geschäftsfelder belege. Die zur Einsicht bereit gelegte Dokumente stammten allesamt von der französischen Firmenleitung und sollten die Unterstützung der Konzernführung für die Beschwerdeführerin untermauern. Ein konkreter Nutzen aus den einzelnen Bereichen und Projekten für die Beschwerdeführerin sei damit nicht dokumentiert worden. Die einzige schriftliche Unterlage dazu stelle eine Hilfsaufzeichnung der Konzernzentrale dar, ein wirtschaftlicher Vorteil für die Beschwerdeführerin aus den Besuchen und Tätigkeiten der Mitarbeiter der Konzernleitung für einzelne Geschäfte sei daraus nicht ersichtlich. Ein wirtschaftlicher Vorteil oder Nutzen für die Beschwerdeführerin sei aus diesen Unterlagen nicht ableitbar.

Dass die Nutzung von Patenten und die Verwendung von Marken im Konzernverbund betrieblich veranlasste Konzernaufwendungen darstellen könnten, verkenne die belangte Behörde nicht. Als ausschlaggebendes Kriterium müsse aber die Betriebsausgabenhöhe einem Fremdvergleich standhalten. Eine fixe umsatzabhängige Verrechnung werde unter Fremden deshalb nicht abgeschlossen werden, weil es für keine Vertragspartei abschätzbar sein könne, in welchem Ausmaß für die einzelnen Geschäftsabschlüsse die Nutzung eines Patentes oder die Verwendung einer Marke, die dem eigenen Firmenwortlaut entspreche, ausschlaggebend sei. Ähnlich verhalte es sich auch bei den "sonstigen Leistungen" laut dem technischen Unterstützungsvertrag. Auch wenn einzelne Projekte in der Unternehmenssphäre der Beschwerdeführerin gelegen seien, so sei auch das Interesse der Konzernleitung an einzelnen Geschäftsabschlüssen und Forschungs- und Analyseergebnissen nicht von der Hand zu weisen. Aus betragsmäßiger Sicht gehe die belangte Behörde aus verwaltungsökonomischer Sicht davon aus, dass die Beschwerdeführerin aus dem "technical assistance-Vertrag" doch einen wirtschaftlichen Nutzen und Vorteil durch die Unterstützungsleistungen der Konzernleitung erfahren habe, jedoch mangels Nachweisbarkeit und detaillierter Aufzeichnungen es weder für die Betriebsprüfung und offensichtlich auch nicht für die Beschwerdeführerin selbst möglich sei, für die einzelnen Bereiche des Vertrages den Aufwand zu quantifizieren, sodass die vom Finanzamt anerkannten Betriebsausgaben keine Änderung erführen, ohne aber eine Gewichtung hinsichtlich der ursprünglich von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Aufteilung in einen 1,5 %igen und einen 1,8 %igen Anteil vorzunehmen, weil eine pauschale umsatzabhängige Gestaltung von Leistungsverrechnung einem Fremdvergleich nicht standhalte und eine Zuordnung des Aufwandes für einzelne Projekte und Geschäftsvorfälle nicht möglich sei.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die belangte Behörde hat ausführlich und umfassend den Standpunkt der Beschwerdeführerin und die Stellungnahmen und Prüfungsergebnisse der Betriebsprüfung dargestellt. Sodann führt sie aus, dass die Nutzung von Patenten und die Verwendung von Marken im Konzernverbund zu betrieblich veranlassten Konzernaufwendungen führen könnten. Ähnlich verhalte es sich auch bei den "sonstigen Leistungen" laut dem technischen Unterstützungsvertrag.

Weiters hat die belangte Behörde die Honorierung der von ihr angenommenen Leistungen der CSA für die Beschwerdeführerin aus "verwaltungsökonomischer Sicht" mit dem 1,8 % des Jahresumsatzes der Beschwerdeführerin entsprechenden Betrag als angemessen angenommen.

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang einen Verstoß gegen das Überraschungsverbot rügt, ist sie im Recht.

Das Finanzamt hat nämlich, der Betriebsprüfung folgend, die Konzernaufwendungen unter dem Titel "Zurverfügungstellung technischen know hows" entsprechend dem Vertrag in Höhe von 1,8 % des Jahresumsatzes als fremdübliche Lizenzgebühr glaubhaft angesehen und die übrigen sonstigen Leistungen wie z.B. Marketing, Finanzierung, Administration, Risikomanagement und Versicherung etc, wofür ein Entgelt in Höhe von 1,5 % des Umsatzes vereinbart wurde, gerade nicht als abziehbar angesehen. Wenn die belangte Behörde, wozu sie § 289 Abs. 1 BAO berechtigt, die zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens unstrittigen Standpunkte nicht teilt, hat sie die Obliegenheit, dies den Parteien bekannt zu geben und ihnen Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben, andernfalls verstößt sie gegen das auch im Abgabungsverfahren geltende Überraschungsverbot. Auf Grund des diesbezüglichen umfangreichen, von

vornherein nicht als rechtlich unerheblich zu erkennenden Beschwerdevorbringens ist nicht auszuschließen, dass die belangte Behörde bei Gewährung rechtlichen Gehörs zu einem anderen Bescheid hätte kommen können, weshalb der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben war.

Im fortzusetzenden Verfahren wird die belangte Behörde in Ausübung ihrer Befugnisse gemäß § 289 BAO zu beachten haben, dass die Beschwerdeführerin den jeweiligen Grund aller ihrer Aufwendungen für Leistungen der CSA konkret und im Detail nachzuweisen hat, was durch die bloße Vorlage von Urkundenkonvoluten noch nicht erfolgreich geleistet werden kann, wenn sich aus solchen Unterlagen der konkrete Leistungsinhalt und der konkrete Wert der Leistungen nicht nachvollziehbar ergibt.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.
Wien, am 8. Juli 2009