



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer über die Berufung der Bw, vertreten durch L-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. April 2009 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) nach der am 30. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 28. Jänner 2009 beantragte die Berufungswerberin (Bw) gemäß § 205 Abs. 6 BAO, die festgesetzten Anspruchszinsen für 2000 von € 2.253,95 auf € 0,00, für 2001 von € 45.223,65 auf € 152,13, für 2002 von € 7.775,01 auf € 0,00, für 2003 von € 29.571,02 auf € 7.330,08 und für 2004 von € 36.374,39 auf € 28.754,49 herabzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 6 BAO seien auf Antrag des Abgabepflichtigen Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen, als der Differenzbetrag Folge eines rückwirkenden Ereignisses sei und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses beträfen. Die Herabsetzung liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 295a BAO könne auf Antrag der Partei ein Bescheid insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintrete, welches abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Unter einem

Ereignis im Sinne dieser Vorschrift sei jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu zählten Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen oder Verwaltungsakte. Der Kreis der rückwirkenden Ereignisse sei aus den Steuergesetzen zu gewinnen. Ein Ereignis sei folglich nur dann rückwirkend, wenn es nach dem Entstehen des Abgabenanspruches eintrete und in die Vergangenheit wirke, weil nunmehr der veränderte Sachverhalt an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen sei.

Im vorliegenden Fall seien der Bw mit Bescheiden vom 24. Oktober 2003 rechtskräftig die Körperschaftsteuer für die Kalenderjahre 2000 bis 2002, mit Bescheid vom 26. Jänner 2005 rechtskräftig die Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2003 und mit Bescheid vom 5. Oktober 2005 rechtskräftig die Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2004 festgesetzt worden. Im Zusammenhang mit einer Außenprüfung seien die Verfahren mit Bescheiden vom 25. Oktober 2007 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen und die Körperschaftsteuer erneut festgesetzt worden. Diese Festsetzung sei u.a. auf Basis von Änderungen erfolgt, die als rückwirkende Ereignisse nach der Erlassung der vorstehend zitierten Bescheide den Tatbestand des § 295a BAO verwirklichten und eine Herabsetzung der Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO begründeten.

Nach Punkt 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Juli 2007 seien (Management-)Leistungen der Bw, welche in den Jahren 2001 bis 2003 an ausländische Tochtergesellschaften erbracht worden seien, nicht oder nur teilweise an diese weiterverrechnet worden. Die Parteien hätten nachträglich bemerkt, dass keine den Verträgen entsprechende Abrechnung erfolgt sei. Als Konsequenz sei eine Forderung eingestellt, die Mehrkosten in Rechnung gestellt und auch beglichen worden. Die Richtlinie zur Abänderung gemäß § 295a BAO, AÖF 2007/53, subsumiere ausdrücklich den Fall der nachträglichen Entgeltsberichtigung unter den Tatbestand des nachträglichen Ereignisses. Die nachträgliche Änderung des Entgeltes sei wie die Erhöhung des Erlöses ein nachträgliches Ereignis und verwirktliche somit den Tatbestand des § 295a BAO.

Die Bw habe 1998 einer 100% ausländischen Tochtergesellschaft ein Darlehen gewährt, das im Jahr 2000 von der Bw zinsfrei gestellt worden sei. Da die Parteien erkannt hätten, dass diese Zinsfreistellung nicht fremdüblich sei, sei eine Forderung eingestellt worden. Aus der in der Richtlinie vertretenen Sichtweise des Bundesministeriums für Finanzen sei abzuleiten, dass auch die auf § 6 Z 6 EStG gestützte Entgeltsberichtigung als rückwirkendes Ereignis erfasst sei. Dies folge bereits daraus, dass es nicht darauf ankommen könne, ob eine Entgeltsberichtigung durch eine zivilrechtliche Abrede oder eine gesetzliche Fiktion (z.B. gemäß § 6 Z 6 EStG) eines fremdvergleichskonformen Entgeltes erfolge. Der für die

Einkünfteermittlung gesetzlich relevante Sachverhalt sei diesfalls nicht Gegenstand einer zivilrechtlichen Abrede, sondern Ausfluss einer gesetzlichen Sachverhaltsfiktion. Aus der Sicht des § 295a BAO – insbesondere unter Berücksichtigung der Zielsetzung dieser Bestimmung – komme diesem Unterschied aber keine rechtliche Relevanz zu. Diese Bestimmung solle verfahrensrechtlich rückwirkenden Sachverhaltsänderungen unabhängig davon Rechnung tragen, ob diese Sachverhaltsänderungen aus einer Vereinbarung oder bloß aus der Fiktion einer Vereinbarung erfolgten. Die Einordnung dieser Änderung als rückwirkendes, nämlich nach der Bescheiderlassung hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2000 auftretendes Ereignis folge auch daraus, dass die Korrektur nach § 6 Z 6 EStG zum Ansatz einer Forderung führe. Die Korrektur oder der erstmalige Ansatz eines Bilanzansatzes sei unter sinngemäßer Anwendung der Rechtsprechung des BFH ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Die Anspruchszinsen aus der rückwirkenden Verrechnung beruhten auf einem rückwirkenden Ereignis und verwirklichten den Tatbestand des § 205 Abs. 6 BAO.

Die Bw habe entgeltlich Kundendateien und vertriebsspezifisches technisches Know-How von einem iranischen Fremdunternehmen erworben. Gleichzeitig seien auch die Anteile an diesem Unternehmen erworben worden. Die Bw und das iranische Unternehmen hätten bemerkt, dass der erworbene Kundenstamm, Aufzeichnungen zu Kunden und kundenspezifisches Marketing-Know-How nicht zu übertragen gewesen wären und hätten im beiderseitigen Einverständnis rückwirkend diese Assets der iranischen Gesellschaft zugeordnet. Als Konsequenz sei die Abschreibungsbasis bei der Bw zu reduzieren. Die Korrektur eines Wertansatzes für ein Wirtschaftsgut, welches am Schluss des Wirtschaftsjahres Teil des Betriebsvermögens sei, sei ein rückwirkendes Ereignis für die Steuerfestsetzung eines Folgejahres, bei dem sich der Wertansatz gewinnerhöhend oder gewinnmindernd auswirke. Nach § 4 Abs. 1 EStG sei der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Das Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sei folglich materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Steueranspruchs für das Folgejahr. Dies habe aber nicht nur hinsichtlich der ergebniswirksamen Auswirkungen für das Folgejahr zu gelten, sondern auch für das Jahr, in dem der Wertansatz korrigiert werde, wenn diese Korrektur das steuerliche Jahresergebnis beeinflusse. Die nachträgliche Änderung des Entgeltes für den Kaufpreis verwirkliche somit den Tatbestand des § 295a BAO.

Von der steuerlichen Außenprüfung sei die Höhe der (Sozialkapital-) Rückstellung nicht anerkannt und als Konsequenz der Aufwand aus der Dotierung der Rückstellung außerbilanzmäßig zugerechnet worden. Die Nichtanerkennung der Rückstellung stelle eine nachträgliche Änderung im Sinne des § 295a BAO dar. Dies ergebe sich aus der vorstehend

zitierten Auffassung, wonach die Korrektur eines Wertansatzes für ein Wirtschaftsgut, welches am Schluss des Wirtschaftsjahres Teil des Betriebsvermögens sei, rückwirkendes Ereignis für die Steuerfestsetzung eines Folgejahres sei, in dem sich der Wertansatz gewinnerhöhend oder gewinnmindernd auswirke. Auch Rückstellungen seien letztlich – negative – Wirtschaftsgüter. Eine Differenzierung zwischen Wirtschaftsgütern der Aktivseite von Wirtschaftsgütern der Passivseite sei § 295a BAO nicht abzuleiten. Ferner könne es nach Auffassung des BFH zur deutschen Vorbildbestimmung nicht darauf ankommen, ob sich die Wertkorrektur des Wirtschaftsgutes auf Grund der Bilanzverknüpfung auf das Folgejahr auswirke oder bereits im Jahr der Vornahme der Wertkorrektur in den Gewinn und somit in das Tatbestandsmerkmal der Körperschaftsteuer eingehe. Die Wertkorrektur des Sozialkapitals sei folglich ein nachträgliches Sachverhaltsmerkmal und die im Zusammenhang mit der Neutralisierung der Dotierung des Sozialkapitals stehenden Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO herabzusetzen.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 28. April 2009 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw aus, dass ihr Antrag die Herabsetzung von € 2.253,95 auf € 0,00 für 2000, von € 45.223,65 auf € 152,13 für 2001, von € 7.775,01 auf € 0,00 für 2002, von € 29.571,02 auf € 7.330,08 für 2003 und von € 36.374,39 auf € 28.754,49 für 2004 betreffe.

Mit Bescheid vom 28. April 2009 sei dem Antrag mit der Begründung, dass bei Bilanzberichtigungen im Allgemeinen die für die Unrichtigkeit des Bilanzansatzes maßgebenden Umstände für die Abgabenbehörde (im betreffenden Verfahren) neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO seien, nicht stattgegeben worden. Die Richtigstellung eines falschen Bilanzansatzes (Bilanzberichtigung) bewirke keine steuerliche Rückwirkung und berühre den kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruch nicht. Eine weitergehende Begründung, die insbesondere erkennen lasse, dass sich die Abgabenbehörde mit den von der Bw in ihrem Antrag vom 28. Jänner 2009 vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt habe, sei dem Bescheid nicht zu entnehmen.

Die Bw beantrage gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung sowie gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 30. September 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass das nachträgliche Ereignis gemäß § 205 Abs. 6 BAO im gegenständlichen Fall nicht die Feststellungen der Betriebsprüfung gewesen seien, sondern die nachträglichen Vereinbarungen der Parteien, die rückwirkend auf den Besteuerungsanspruch der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Gemäß § 205 Abs. 5 BAO sind Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

Gemäß § 205 Abs. 6 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung

- a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;*
- b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;*
- c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;*
- d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;*
- e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.*

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³ § 295a Tz 3 f.).

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Juli 2007 wurden nach den Feststellungen der Außenprüfung von der Bw bereits ab dem Jahr 2001 Managementleistungen entsprechend der Definition des diesbezüglichen Rahmenvertrages zum Vorteil von Konzerngesellschaften erbracht. Sofern diese Leistungen nicht weiterverrechnet wurden, wurde von der Außenprüfung eine aus der Nachverrechnung der erbrachten Leistung gemäß § 6 Z 6 EStG resultierende Verrechnungspreisforderung berücksichtigt, welche zu Erfolgserhöhungen für die Jahre 2001 bis 2003 in Höhe von € 1.039.000,00, € 925.000,00 und € 326.000,00 führten.

Weiters wurde von der Bw einer ausländischen Tochtergesellschaft ein Darlehen gewährt, welches bis 31. Dezember 2000 zinsfrei gestellt wurde. Diese Zinsfreistellung wurde von der Außenprüfung als nicht fremdüblich im Sinne des § 6 Z 6 EStG eingestuft, wodurch sich durch die Berücksichtigung einer angemessenen Verzinsung des im Wirtschaftsjahr 2000 noch

aushaltenden Darlehens eine außerbilanzmäßige Zurechnung in Höhe von S 647.720,03 (€ 47.071,65) ergab.

Zudem wurde von der Außenprüfung der anteilmäßige Aufwand für den Erwerb von Kundenstamm, Aufzeichnungen zu Kunden und kundenspezifischen Marketing-Know-How nicht anerkannt und gemäß § 6 Z 6 EStG als Verrechnungspreisforderung steuerlich berücksichtigt und die Afa-Basis für das Know-How im entsprechenden Ausmaß gekürzt, wodurch sich außerbilanzmäßige Zurechnungen in Höhe von € 45.000,00 für die Jahre 2003 und 2004 ergaben.

Da im Zuge der Umgründungsvorgänge im Wirtschaftsjahr 2004 das von der H-gmbH zu berücksichtigende steuerliche Sozialkapital bei der Bw dotiert wurde, berichtigte die Außenprüfung die Dotierung der Sozialkapitalrückstellungen im Sinne des § 14 EStG, sodass es im Jahr 2004 zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung in Höhe von € 203.596,50 kam.

Entgegen der von der Bw vertretenen Meinung stellen weder die im Zuge der Außenprüfung hervorgekommenen Feststellungen noch die daraus resultierenden Mehrergebnisse rückwirkende Ereignisse im Sinne des § 295a BAO dar. Vielmehr handelt es sich – wie bereits in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt wurde – lediglich um Bilanzberichtigungen, also um die Richtigstellung eines falschen Bilanzansatzes, welche keine steuerrechtliche Rückwirkung zeitigt. Die Bilanz ist nur die Dokumentation von Schlussfolgerungen aus einem oder mehreren Sachverhalten. Nur die Schlussfolgerungen wurden geändert, der diesen Schlussfolgerungen zugrunde liegende Sachverhalt blieb unverändert.

Der Abgabenanspruch hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 bis 2004 umfasste die dadurch bewirkten Differenzbeträge aufgrund der Gesetzeslage bereits von Beginn an. Es hat sich somit nicht der Abgabenanspruch nachträglich erhöht, sondern lediglich die aufgrund unrichtiger Erklärungen zunächst zu niedrig erfolgte Abgabenfestsetzung.

Der Rüge des Fehlens einer weitergehenden Begründung im angefochtenen Bescheid, die insbesondere erkennen lasse, dass sich die Abgabenbehörde mit den von der Bw in ihrem Antrag vom 28. Jänner 2009 vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt habe, ist entgegenzuhalten, dass dem Antrag vom 28. Jänner 2009 nicht einmal zu entnehmen ist, aus welchen Abgabenvorschriften sich eine Rückwirkung welcher sachverhaltsändernden Geschehnisse ergeben sollte. Insbesondere wurden entgegen dem Vorbringen im Antrag nicht von den Parteien infolge des Erkennens Forderungen eingestellt bzw. Assets rückwirkend der iranischen Gesellschaft zugeordnet, sondern lediglich im Zuge der Außenprüfung Feststellungen getroffen, welche zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der

Körperschaftsteuer 2000 bis 2004 und zu den Anspruchszinsen zugrunde liegenden Nachforderungen (Differenzbeträgen) an Körperschaftsteuer führten. Dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass das nachträgliche Ereignis gemäß § 205 Abs. 6 BAO im gegenständlichen Fall nicht die Feststellungen der Betriebsprüfung gewesen seien, sondern die nachträglichen Vereinbarungen der Parteien, die rückwirkend auf den Besteuerungsanspruch der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten gewesen seien, kann daher nicht gefolgt werden, zumal im Falle des Entstehens eines Abgabenanspruches grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 4 Tz 11).

Sofern der Bw auf das Schrifttum zur deutschen Abgabenordnung verweist, die Vorbild für § 295a BAO war, ist darauf hinzuweisen, dass nach Tipke/Kruse, AO, § 175 Tz. 39, die Richtigstellung eines falschen Bilanzansatzes (Bilanzberichtigung) keine steuerrechtliche Rückwirkung zeitigt und den kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruch nicht berührt. Dass eine Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 vorletzter und letzter Satz EStG das rückwirkende Ereignis darstellen sollte, wurde vom Bw nicht einmal behauptet.

Hinsichtlich der in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgeworfenen Frage des Eintrittes der Bemessungsverjährung, wodurch das Antragsrecht gemäß § 205 Abs. 6 BAO befristet ist, ist lediglich darauf hinzuweisen, dass der Abgabenanspruch für Anspruchszinsen erst durch die Bekanntgabe des Bescheides, aus dem die Nachforderung resultiert, entsteht (vgl. Ellinger, BAO³, § 205 Anm. 4).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

.Wien, am 30. September 2010