



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/1765-W/07,  
miterledigt RV/1766-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., xxx, yyy, vertreten durch Dr. Eduard Lechner, 1070 Burggasse 28/31, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vertreten durch Mag. Pruckner, betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie gegen den Zurückweisungsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vom 12. Oktober 2006 entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern am Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ihr Unternehmensgegenstand umfasst die Beratung und die Kreditvermittlung sowie die

Verwaltung von Vermögensgütern. Gewinnermittlungszeitraum ist ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, das zum 31. März endet.

Gesellschafter der Bw. waren im Zeitraum 1996 bis 1999 Dr. H. F., G. F., D. F., Dr. I. F. und W. F.. Zudem war G. F. bis zum 6. Mai 1999 und D. F. bis zum 26. März 1997 Geschäftsführer der Bw.

Dr. H. F. betrieb überdies als Einzelunternehmer eine Facharztordination in Graz.

Eine Außenprüfung bei Dr. H. F. in S. hat ergeben, dass die Bw. dem Dr. H. F. für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit „Ausmietungen“ überhöhte Erfolgsprovisionen fakturiert habe, die die Bw. in den Jahren 1997 und 1998 in den Körperschaftsteuererklärungen als Erlöse erfasst habe. Die Ausmietungen hätten das Liegenschaftsobjekt in S., xxxx, betroffen.

Die Betriebsprüfung in Graz hat diese Provisionszahlungen im Ausmaß von 500.000,00 ATS (1997) und 300.000,00 ATS (1998) unangemessen beurteilt und sie wegen mangelnder Fremdüblichkeit als nicht betrieblich veranlasst behandelt.

Einer Beilage zur Niederschrift geht diesbezüglich hervor, dass der Nachweis für die Erbringung sämtlicher verrechneter Leistungen außer Streit stünde, Diskussionsgegenstand sei lediglich die Höhe und die Angemessenheit dieser Entgelte gewesen.

Bei der Bw. hat in der Folge eine Außenprüfung ergeben, dass sie Erlösberichtigungen als Folge des oben erwähnten Prüfungsergebnisses in Graz durchführte. Grundlage dieser Erlösberichtigungen in Höhe von 500.000,00 ATS im Wirtschaftsjahr 1996/1997 und von 300.000,00 ATS im Wirtschaftsjahr 1997/1998 war eine Gutschrift des Dr. H. F. gewesen.

Diese Gutschrift an die Bw. wurde am 24. März 1999 per 31. Dezember 1996 über einen Geldbetrag in Höhe von 800.000,00 ATS zuzüglich einer Umsatzsteuer in Höhe von 160.000,00 ATS erstellt.

Darüber hinaus hat die Bw. im Wirtschaftsjahr 1998/1999 umsatzsteuerrechtlich eine Entgeltsberichtigung im Ausmaß von 800.000,00 ATS vorgenommen.

Die Betriebsprüfung hat diese Erlösberichtigungen bei der Bw. weder körperschaftssteuerrechtlich noch umsatzsteuerrechtlich anerkannt und diese einerseits zu den Bilanzstichtagen 31.3.1997 und 31.3.1998, andererseits im Wirtschaftsjahr 1998/1999, rückgängig gemacht (Tz 16 des Prüfungsberichtes vom 22. Juli 2002).

Begründend gab die Betriebsprüfung an, dass die Bw. diese als „Gutschrift der Forderung gegenüber Dr. H. F.“ bezeichnete Entgeltsminderung zu einem Zeitpunkt geltend gemacht habe, als bereits im Zuge der bei Dr. H. F. durchgeföhrten oben erwähnten Außenprüfung die ertragsteuerliche Nichtabsetzbarkeit der besagten Aufwendungen wegen Fremdunüblichkeit der Leistungsverrechnung festgestanden wäre. Die Verminderung der besagten

---

steuerpflichtigen Entgelte würde demnach keine gegenüber einem Dritten gewählte fremdübliche Vorgangsweise darstellen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und erließ am 26. Juli 2002 die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999.

Die Bw. führte begründend in ihrer Berufung gegen diese Bescheide aus, dass die erteilten Gutschriften zwingend und fremdüblich gewesen wären.

Nicht fremdüblich wäre es gewesen, keine Gutschriften zu erteilen. Im Geschäftsleben seien verschiedene Auffassungen über die Höhe eines Rechnungsbetrages üblich. Auch sei es bekannt, dass mehrere Gutachten über ein und dieselbe Sache unterschiedliche Betragssausmaße ergeben würden. Wenn nunmehr unter Einschaltung des Steuerberaters DDr. R. T., eine Preisreduktion bei einer strittigen Rechnung vereinbart werde, dann sei es fremdüblich, eine Gutschrift zu erteilen.

Die Bw. beantragte demzufolge der Berufung gegen die verfahrensgegenständlichen Bescheide statzugeben und die Gutschriften gewinnmindernd anzusetzen sowie die Umsatzsteuer rückzuerstatten.

In einer schriftlichen Stellungnahme zur Berufung hielt die Betriebsprüfung fest, dass Dr. H. F. in S. eine Fachordination für Radiologie betrieben habe. Der Gewinn wäre im Wege einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung ermittelt worden.

Im Jahre 1995 seien mehrere Unternehmen in Wien gegründet worden, deren Gesellschafter Mitglieder der Familie Dr. F. gewesen wären, wie z.B. seine Ehegattin und seine beiden Töchter. Zweck dieser Firmengründungen wäre die Ausgliederung der Aufwendungen der Ordination in S., bzw. der Ausgaben im Zusammenhang mit den von Dr. H. F. in S. erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an den Standort in Wien gewesen.

Im Prüfungsverfahren bei Dr. H. F. sei niederschriftlich am 23. Februar 1999 festgehalten worden, dass der Prüfer die im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebrachten Aufwendungen in Höhe von 800.000,00 ATS und 160.000,00 ATS Umsatzsteuer mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt hätte. Dem Prüfungsbericht sei weiters zu entnehmen, dass Erfolgsprovisionen in der oben dargelegten Höhe für „Ausmietungen“ nicht fremdüblich wären, zumal die „Wartung“ der Mietverträge ohnedies zu den Aufgaben eines Verwalters gehörten.

Weiters verwies der Prüfer auf die Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Februar 1999 in der lediglich die Höhe und die Angemessenheit der besagten Leistungsverrechnungen in Streit gestanden wären.

Diese Feststellung der Fremdunüblichkeit der besagten Aufwendungen habe die Bw. am 24. März 1999 zu einer Gutschrift per 31. Dezember 1996 an Dr. H. F. und zu einer einkünftemindernden Verbuchung veranlasst (vgl. Tz 16 und 20 des Prüfungsberichtes vom 22. Juli 2002). Diese nachträgliche Einnahmenverminderung sei aus Sicht der Betriebsprüfung ebenso wenig als fremdüblich zu beurteilen gewesen.

Die Bw. brachte in ihrer Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 im Wesentlichen vor, dass sich die Gründung der oben erwähnten GmbHs deshalb für notwendig erwies, da die Familienmitglieder des Dr. H. F. nicht bereit gewesen wären, informell und ohne entsprechende Gegenleistung sowie Erfolgsbeteiligung an seinem Unternehmen sowohl bezüglich der Ordination als auch der Liegenschaften mitzuwirken. Dies sei vor dem Hintergrund der damals konkret bestandenen Scheidungsabsichten zu betrachten gewesen. Mittlerweile hätten sämtliche Familienmitglieder ihre Gesellschaftsanteile abgetreten, sodass Dr. F. als einziges Familienmitglied noch Mitgesellschafter der Unternehmen gewesen sei.

Die Bw. vertrat die Ansicht, dass Nachverhandlungen auf Basis von Kontrollamtsberichten, Rechnungshofberichten, Divergenzen oder unterschiedlicher Standpunkte Preisnachlässe möglich machen würden. Derartige durch eine Außenprüfung veranlasste Preisnachlässe würden somit bei den entsprechenden Unternehmen Gewinn- und Umsatzminderungen herbeiführen. Diese wären nach den Ausführungen der Bw. auch im konkreten Fall Voraussetzung dafür gewesen, dass Dr. H. F. die diesbezüglichen Finanzamtsfeststellungen anerkannt und sich nicht im Rechtsmittelverfahren dagegen ausgesprochen hätte.

Die Bw. verwies zudem hinsichtlich des an Dr. H. F. zuviel bezahlten Rechnungsbetrages auf die ihm über einen Zeitraum von 30 Jahren zustehenden Berechnungsansprüche hin.

Darüber hinaus sei die in diesem Zusammenhang erfolgte Argumentation der Außenprüfung in Graz zu widerlegen, zumal gegen den dortigen Betriebsprüfer eine Strafanzeige gegen Amtsmissbrauch erhoben worden sei.

Aus der Sicht, dass es Preisnachlässe keineswegs nur auf Basis von Gutachten gebe, sei es üblich, sich solchen Bewertungen zu unterwerfen und wären die von Dr. H. F. zuviel erhaltenen Beträge rückzuerstatten gewesen, sodass diese Vorgangsweise als fremdüblich zu beurteilen gewesen sei.

Die Bw. beantragte der Berufung statzugeben, da sowohl die Menschenrechtskonvention als auch die UN – Menschenrechtscharta sowie das EU Recht in Österreich in Verfassungsrang stehen würden und daher eine Rechtsauffassung, die Familienmitglieder anders als Fremde stellen würde, der österreichischen Verfassung widerspräche.

---

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2004 verwarf die Abgabenbehörde erster Instanz den Standpunkt, nach dem die Außenprüfung in Graz als Schiedsrichter oder Mediator betreffend die tatsächliche Werthaltigkeit der Leistungen tätig geworden sei. Dies würde nicht den Tatsachen entsprechen, zumal Dr. H. F. die in Rede stehende Rechnung aus dem Jahr 1996 bedingungslos anerkannt und bezahlt hat. Dass Dr. H.F. der Beurteilung des Vorganges durch die Betriebsprüfung als fremdunüblich nichts entgegengesetzt habe, deute darauf hin, dass ihm die Bezahlung eines überhöhten Rechnungsbetrages bewusst gewesen wäre.

Bezüglich der Umsatzsteuer verneinte die Abgabenbehörde erster Instanz die Möglichkeit einer Berichtigung gem. § 16 UStG 1994, da für die aus der Rechnung des Jahres 1999 geschuldete Umsatzsteuer hinsichtlich des überhöhten Teiles die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 gelten würde.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass die Bw. gegen die am 4. Oktober 2004 beim Zustellpostamt hinterlegte Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2004 erst per Fax am 6. November 2004 einen Vorlageantrag eingebracht habe.

Festzuhalten ist außerdem, dass während des Berufungsverfahrens die Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 wieder aufgenommen und am 12. Oktober 2004 neue Sachbescheide erlassen hat, in denen das Finanzamt dem oben dargelegten Berufungsbegehren der Bw., eine Erlösminderung auf Basis der erteilten Rechnungsgutschrift anzuerkennen, nicht gefolgt war.

Das Finanzamt wies den Vorlageantrag vom 6. November 2004 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 mit Bescheid vom 12. Oktober 2006 zurück, da dieser am 6. November 2004 beim Finanzamt nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Die Frist für den Vorlageantrag sei nämlich angesichts der am ersten Tag der Abholfrist (4. Oktober 2004) erfolgten Zustellung der Berufungsvorentscheidung als verspätet zu beurteilen gewesen.

Der Vorlageantrag hinsichtlich der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 richte sich gegen die neuen am 12. Oktober 2004 im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide und sei demnach rechtzeitig eingebracht worden. Das Finanzamt wies in der Folge diesen Vorlageantrag am 12. Oktober 2006 als unbegründet ab und verwies auf die Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2006.

Die Bw. erhob am 13. November 2006 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. Oktober 2006 Berufung und begehrte in einem weiteren Antrag betreffend die Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 die Vorlage der Berufung und führte dabei Folgendes aus:

„Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung bzw. Berufungszurückweisung mit Bescheidbegründung vom 12. Oktober 2006 wird einerseits die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt, andererseits wird gegen den Zurückweisungsbescheid berufen. Die Bw. führte in ihren Rechtsmittelausführungen aus, dass die Bescheidbegründung ihr sachlich Recht gebe, obwohl abweisend entschieden worden wäre.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ bezüglich der Umsatzsteuer 1999 am 31. Jänner 2007 einen Mängelbehebungsauftrag zur Klärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten sei und, dass eine Begründung fehlen würde. Sie wies überdies auf fehlende Ausführungen zur Rechtzeitigkeit der Berufung vom 6. November 2004 hin.

Am 23. März 2007 übermittelte die Bw. dem Finanzamt per Fax folgende Mitteilung:

„Auf Grund der Ortsabwesenheit des einzigen Geschäftsführers sei die Hinterlegung bzw. die Zustellung nicht mit dem Hinterlegungsdatum, sondern erst mit der Abholung am Tage der Rückkehr erfolgt. Des Weiteren sei laut der damit beauftragten Frau Mag. J. DCH die Abfertigung des Vorlageantrages/ der Berufung vor dem von der Behörde genannten Tag erfolgt.

Die Bw. habe demnach eine Rechtsanwaltskanzlei ersucht, einerseits Akteneinsicht zu halten, andererseits entsprechende Beweisunterlagen zu übermitteln.

Das Finanzamt ersuchte in einem weiteren Ergänzungsschreiben vom 28. März 2007 genaue Angaben über den Zeitraum der behaupteten Ortsabwesenheit des einzigen Geschäftsführers der Bw. zu machen, weiters einen Grund für diese Abwesenheit bekannt zu geben und gleichzeitig Beweismittel vorzulegen.

Die Bw. wurde aufgefordert, eine Person zu nennen, die während der Abwesenheit des Geschäftsführers für die Post zuständig gewesen wäre, darüber hinaus Beweismittel vorzulegen, wann die in Rede stehende Berufungsvorentscheidung tatsächlich behoben worden ist. Abschließend sollte die Bw. nachweisen, dass der per Fax am 6. November 2004 übermittelte Vorlageantrag allenfalls früher bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht worden sei.

Die Bw. gab dem Finanzamt schriftlich am 30. April 2007 Folgendes bekannt:

Der Geschäftsführer der Bw., DI U., wäre vom 3. Oktober 2004 bis 7. Oktober 2004 in Lissabon gewesen. Er sei daher in diesem Zeitraum von der Zustelladresse ortsabwesend gewesen, der frühesten mögliche Zustelltag wäre demnach der 8. Oktober 2004 gewesen. Für die Post der Bw. im oben genannten Zeitraum wäre DI U. zuständig gewesen. Der Zustellversuch sei am 4. Oktober 2004 vorgenommen worden. Der Bescheid des Finanzamtes vom 23. September 2004 wäre beim Zustellpostamt hinterlegt worden. Datum des Beginns

---

der Abholfrist sei demnach nicht der 4. Oktober 2004 sondern der 5. Oktober 2004 gewesen und endete die Berufungsfrist frühestens am 8. November 2004. Außerdem wäre der Vorlageantrag der Bw. bereits am 27. Oktober 2004 per mail an Frau Ur. Gr. gesandt worden, die diesen ausgedruckt und dem Akt angeschlossen habe.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 3. Mai 2007 über die Berufung gegen den gegenständlichen Zurückweisungsbescheid eine abweisende Berufungsvorentscheidung, mit der Begründung, dass die zusätzliche Bescheidbegründung vom 23. September 2004 am 4. Oktober 2004, an einem Montag hinterlegt worden sei. Der der Hinterlegung folgende Tag sei der 5. Oktober 2004, ein Dienstag gewesen, an dem der Fristenlauf begonnen habe.

Dementsprechend sei der 5. November 2004 (ein Freitag) der Tag, an dem die Frist endete. Der Vorlageantrag wäre jedoch erst am 6. November 2004, an einem Samstag mittels Fax eingebracht worden. Das Finanzamt wies zudem darauf hin, dass ein Vorlageantrag ein Anbringen sei, das gemäß § 85 BAO schriftlich einzubringen sei, eine gegebenenfalls frühere Übersendung des Vorlageantrages per e-Mail sei außerhalb des Bereiches „Finanz Online“ unbeachtlich. Die bloße Behauptung der Ortsabwesenheit ohne konkrete Angaben über Zeitraum und Grund der Abwesenheit reiche nicht aus (VwGH 27.3.1998, 97/02/0926, VwGH 27.2.2001, 2000/13/0077).

Für die behauptete Ortsabwesenheit wären keine Beweise erbracht und keine Begründung abgegeben worden. Die Bw. habe weder Angaben gemacht noch Beweise vorgelegt, wann die Bescheide tatsächlich behoben worden seien.

Im Zusammenhang mit den bis dato zögerlichen und vagen Angaben vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass zum Zeitpunkt der Hinterlegung der Geschäftsführer der Bw. nicht ortsbewegen gewesen wäre.

Im Vorlageantrag wiederholte die Bw. ihr Ergänzungsschreiben vom 30. April 2007 und beantragte zum Beweis ihres Vorbringens die Einvernahme der Frau Ko. Ik., zzzz, hhhh, als Zeugin.

Die zu dem damaligen Zeitpunkt rechtsfreundliche Vertretung der Bw. legte bei einer Akteneinsicht am 15. Juni 2009 eine Buchungsbestätigung über einen Flug von Wien nach Lissabon am 3. November 2004 und den Rückflug nach Wien am 7. November 2004 vor.

Weiters legte sie eine Kreditkartenabrechnung vor, der jedoch nur die Kreditkartenbelastung zu entnehmen war und nicht der Zeitraum, in dem die Reise nach Lissabon stattgefunden hätte.

Am 9. September 2009 wurde Frau Ik. vor dem unabhängigen Finanzsenat als Zeugin vernommen:

*„Zur befragten Reise gibt Frau Ik. an, mit Herrn DI U. nach Lissabon geflogen zu sein, sie könne sich allerdings nicht genau an das Datum erinnern. Sicher sei es jedoch, dass die Reise*

*rund um ihren Geburtstag (4.11.) im Jahr 2004, stattgefunden habe, weil ihr Geburtstag auch dort gefeiert worden wäre. Es sei eine Dienstreise gewesen.*

*Frau Ik. könne nicht genau sagen, ob andere Angestellte während dieser Dienstreise im Büro der Berufungswerberin gewesen wären.*

*Für die Post und somit für die Abholung der Berufungsvereentscheidung vom 23. September 2004 sei Herr DI U. zuständig gewesen."*

Dazu nahm die rechtsfreundliche Vertretung der Bw. Stellung und verwies im Wesentlichen darauf, dass Frau Ik. sich bei ihrer Einvernahme auf Grund eines Verkehrsunfalls am 2. Juli 2009 in einem schwer behinderten und nicht vernehmungsfähigen Zustand befunden hätte.

Der Antritt und die Durchführung der besagten Reise sei durch Frau Ik. eindeutig bestätigt worden. Da im Zuge der Einvernahme der Zeugin die von der Bw. vorgelegten Beweismittel nicht vorgehalten worden seien, habe sie lediglich aus ihrer Erinnerung Angaben zu dieser Reise gemacht. Die Zeugin sei daher erneut einzuvernehmen und wären ihr im Zuge der Einvernahme sämtliche von der Bw. eingebrachten Beweismittel vorzulegen.

In der mündlichen Verhandlung vom 21. Oktober 2009, brachte die nunmehrige Vertretung der Bw. vor, dass mit der gegenständlichen Ausstellung der Gutschrift die Angemessenheit des zwischen der Bw. und Dr. H. F. bestehenden Leistungsverhältnisses wiederhergestellt worden wäre. Zur Klärung der konkreten Buchungsvorgänge im Zusammenhang mit den geltend gemachten Erlösberichtigungen wurde eine weitere Verhandlung am 10. Februar 2010 anberaumt.

In einem Schriftsatz vom 6. November 2009 an die Bw. hielt die damalige Bilanzbuchhalterin Frau Lk. fest, dass im Wirtschaftsjahr 1996/1997 eine Erlösberichtigung in Höhe von 500.000,00 ATS gegen Forderung Dr. H. F. eingebucht worden wäre. Auf Grund der streitgegenständlichen Gutschrift wäre der Betrag in Höhe von 800.000,00 ATS zum Bilanzstichtag 31.3.1999 verbucht worden.

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung am 10. Februar 2010 legte die rechtsfreundliche Vertretung der Bw. eine eidestattliche Erklärung der Frau Ik. und des DI U., beide vom 9. Februar 2010, vor.

Diesen zufolge hätten sich Frau Ik. und DI U. im Zeitraum 3. Oktober 2004 bis 6. Oktober 2004, zumal sie sowohl beruflich als auch privat verbunden gewesen wären, auf dem Weg in die St. befunden. Sie hätten in dieser Zeit ausschließlich in der Wohnung der Frau Ik. im 4. Bezirk bzw. bei ihren Eltern in 2551 Ez. genächtigt, was auf dem Weg lag, da sie vom 4. bis 6. Oktober 2004 in der St. gewesen wären.

Nach ihrer Rückkehr aus der St. (vom 6.10. auf den 7.10.2004) hätten sie in der yyy, dd, genächtigt, weshalb DI U. von der Berufungsvorentscheidung erst am 7. Oktober 2004 Kenntnis erlangt habe.

DI U. entschuldigte sein Fernbleiben von der mündlichen Verhandlung. Er habe seinem 92-jährigen Großvater bei einer Erstanhörung als Vertrauensperson zur Seite stehen müssen. DI U. und Frau Ik. ersuchten, falls eine Einvernahme erforderlich sei, um eine weitere Terminvereinbarung.

In der mündlichen Verhandlung bestätigte Frau Lk. als Zeugin die ohnedies aktenkundige Tatsache, dass die in Rede stehenden unangemessenen Honorarzahlungen körperschaftsteuerrechtlich in den Wirtschaftsjahren 1996/1997 und 1997/1998 versteuert worden seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Umsatzsteuer 1999**

Außer Streit steht, dass die Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 1999 am 4. Oktober 2004 hinterlegt wurde. Dies ergibt sich aus der Verständigung über die Hinterlegung eines Schriftstückes, in der der 4. Oktober 2004 als Beginn der Abholfrist genannt war und an dem die Berufungsvorentscheidung erstmals zur Abholung bereit lag.

Die Bw. erhob durch ihren damaligen Vertreter am 13. November 2006 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. Oktober 2006 Berufung und brachte erst am 23. März 2007 über einen Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vor, dass der Geschäftsführer ortsbewegen gewesen wäre, demnach die Zustellung nicht mit Hinterlegung sondern erst mit der Abholung am Tage der Rückkehr wirksam wäre. Die „*Ermittlung entsprechender Beweismittel*“ wurde in Aussicht gestellt.

Über einen weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 28. März 2007, in dem die Bw. aufgefordert wurde, genaue Angaben über den Zeitraum der Abwesenheit und Gründe der Reise anzugeben sowie diesbezügliche Beweismittel vorzulegen, gab sie am 30. April 2007 schriftlich bekannt, dass ihr Geschäftsführer im Zeitraum **3. Oktober 2004 bis 7. Oktober 2004** in Lissabon gewesen wäre. Die frühestmögliche Zustellung der besagten Entscheidung sei demnach der 8. Oktober 2004 gewesen, da für die Post DI U. allein zuständig gewesen sei. Überdies wäre der Vorlageantrag bereits per e-mail an Frau Gr. Ur. (zuständige Finanzbedienstete) versendet worden.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung am 3. Mai 2007 wiederholte die Bw. im Vorlageantrag vom 4. Juni 2007 das bisherige Vorbringen, ohne die bereits mehrmals von der Abgabenbehörde geforderten Beweise vorzulegen. Zum Nachweis für die Richtigkeit ihres Vorbringens wurde die Einvernahme der Frau Ko. Ik. als Zeugin beantragt.

Die Bw. legte erst am 15. Juni 2009 im Zuge einer Akteneinsicht ihres Vertreters dem unabhängigen Finanzsenat eine Buchungsbestätigung über eine Flugreise „Wien nach Lissabon und zurück“ in der Zeit vom 3. November 2004 bis 7. November 2004 vor, sowie eine am 11. November 2004 abgerechnete Kreditkartenbelastung in Bezug auf eine am 13. Oktober 2004 gebuchte Flugreise nach Lissabon.

In der Vorladung zur Zeugeneinvernahme vom 9. September 2009 wurde Frau Ik. mitgeteilt, dass sie als Zeugin für die Reise nach Lissabon im Oktober 2004 geladen wurde. Gleichzeitig wurde sie ersucht, diesbezügliche Unterlagen mitzubringen.

Frau Ik. hat vor dem unabhängigen Finanzsenat als Zeugin zur Reise nach Lissabon im Oktober 2004 angegeben, dass sie mit DI U. im Jahre 2004 dienstlich nach Lissabon gereist sei. Sie sei sich sicher, die Reise aus betrieblichen Gründen „um ihren Geburtstag herum“, den 4.11.2004, gemacht zu haben.

Der unabhängige Finanzsenat geht angesichts der vorgelegten Buchungsbestätigungen betreffend den Zeitraum 3. November 2004 bis 7. November 2004 und der damit übereinstimmenden Aussage der Frau Ik. davon aus, dass DI U. im Zeitraum 3. bis 7. Oktober 2004 nicht ortsabwesend war. Das Berufungsvorbringen, DI U. habe sich während des Zeitraumes 3. Oktober bis 7. Oktober 2004 dienstlich in Lissabon befunden und wäre demnach im Zeitpunkt der Hinterlegung des Schriftstückes am 4. Oktober 2004 ortsabwesend gewesen, ist somit nicht erwiesen. Eine weitere Beweisführung war damit entbehrlich.

In der Folge versuchte die Bw. die Aussage der Frau Ik. als nicht stichhaltig zu bezeichnen. Frau Ik. habe sich in einem nicht vernehmbaren Zustand befunden.

Diesem Einwand tritt der unabhängige Finanzsenat entschieden entgegen, zumal Frau Ik. bei ihrer Zeugenaussage nach ihrem persönlichen Eindruck keine Anzeichen zeigte, vernehmungsunfähig gewesen zu sein. Die oben dargelegte gegenteilige Behauptung der Bw. hat demnach keine weitere Bedeutung, zumal sie auch nicht durch ein ärztliches Attest untermauert wurde.

Dass die Zeugin in die von der Bw. übermittelten Buchungsbestätigungen nicht eingesehen habe, begründet nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates schon deshalb keine neuerliche Zeugeneinvernahme, zumal ihre Angaben mit dem Inhalt der vorgelegten Bestätigungen im Einklang standen.

Die am 9. Februar 2010 - einen Tag vor der anberaumten mündlichen Verhandlung - verfassten eidesstattlichen Erklärungen der Frau Ik. und des DI U. , wonach sich beide im Zeitraum 3. bis 7. Oktober 2004, entgegen dem bisherigen Berufungsvorbringen nicht mehr in Lissabon, sondern in der St. aufgehalten hätten, bleiben jedoch mangels Nachweis ohne Beweiskraft. Selbst aus der in diesem Zusammenhang übermittelten e-mail Nachricht ist kein Datum ihrer Versendung zu entnehmen. Aus dem Umstand, dass der Geschäftsführer sein Fernbleiben von der mündlichen Verhandlung am 10. Februar 2010 mit einer Erstanhörung seines Großvaters entschuldigte und dies ebenso nicht durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen hat, war nach dem Gesamtbild des vorliegenden Falles davon auszugehen, dass das neue Vorbringen und die dazu beantragten Einvernahmen des Geschäftsführers der Bw. und der Frau Ik. in offenkundiger Verschleppungsabsicht im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO gestellt worden sind und diesen Aussagen daher nicht zu folgen war.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist nämlich kein Grund erkennbar, warum der Geschäftsführer der Bw. nach so vielen Jahren erstmals in diesem späten Verfahrensstadium sein bisheriges Vorbringen ändert, im Zeitraum 3. bis 7. Oktober 2004 an einem nicht einmal namhaft gemachten Ort in der St. gewesen zu sein.

Dazu kommt, dass sich dieser neue Einwand vor dem Hintergrund des persönlichen Eindrückes der Frau Ik. im Rahmen ihrer Zeugenaussage und ihrer – wie oben ausgeführt - zutreffenden und wahren Angaben als eine bloße durch keinerlei Belege und Anhaltspunkte untermauerte Behauptung darstellt. Eine bloße Behauptung der Ortsabwesenheit vermag jedoch, wie sowohl das Finanzamt als auch der unabhängige Finanzsenat im konkreten Fall mehrfach in Mängelbehebungsaufträgen und Ergänzungsersuchen gegenüber der Bw. klar zum Ausdruck brachte, die rechtzeitige Einbringung des in Rede stehenden Vorlageantrages am 6. November 2004 nicht glaubhaft darzulegen. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2007 verwiesen.

Daraus folgt in rechtlicher Hinsicht:

Gemäß § 17 Abs. 3 ZustG ist die hinterlegte Sendung mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Sendung erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Sendungen gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 ZustG wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem die hinterlegte Sendung behoben werden könnte.

Die verfahrensgegenständliche Berufungsvorentscheidung wurde – wie oben näher dargelegt - erstmals zur Abholung am 4. Oktober 2004 bereitgehalten, ihre Zustellung erfolgte somit an

diesem Tag, zumal nach obigen Ausführungen, eine Ortsabwesenheit des Empfängers des Schriftstückes im Sinne des § 17 Abs. 3 ZustG nicht glaubhaft nachgewiesen wurde.

Die Rechtsmittelfrist endete demnach am 4. November 2004, sodass der am 6. November per Fax beim Finanzamt eingebrachte Vorlageantrag nicht rechtzeitig war. Das Finanzamt hat somit zu Recht den streitgegenständlichen Zurückweisungsbescheid erlassen.

## 2. Körperschaftsteuer 1997 und 1998

Nach den vorliegenden Veranlagungssakten steht außer Streit, dass die Bw. an die Ordination des Dr. H. F. , der auch Gesellschafter Geschäftsführer der Bw. war, Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Ausmietungen erbracht und dafür unangemessen hohe Entgelte verrechnet hatte. Die Bw. versteuerte diese Erlöse in den Wirtschaftsjahren 1996/1997 und 1997/1998.

Angesichts der bestehenden familienhaften Beteiligungsverhältnisse an der Bw. beurteilte die Betriebsprüfung in Graz bei Dr. H. F. den unangemessenen Teil der Aufwendungen in Höhe von 800.000,00 ATS als nicht fremdüblich und steuerneutral. Es erfolgte in diesem Ausmaß bei der Facharztordination eine Betriebsausgabenkürzung.

Dr. H. F. stellte am 24. März 1999 per 31. Dezember 1996 der Bw. eine Gutschrift in Höhe von 800.000,00 ATS zuzüglich 160.000,00 ATS aus, die in weiterer Folge bei der Bw. zu Erlösberichtigungen in Höhe von 500.000,00 ATS (1997) und 300.000,00 (1998) führte.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen, dass gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz bleiben, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Zuwendungen des Gesellschafters an seine Gesellschaft können außer in Form von Einlagen auch in Form von zB Zuschüssen, Gutschriften sowie Überpreis- und Unterpreisgeschäften erfolgen. Diese zuletzt genannte Art der Kapitalzuwendung, die auch in Geld erfolgen kann, bewirkt nicht über eine Kapitalerhöhung sondern auf eine andere Art eine Vermögensvermehrung der Kapitalgesellschaft, und ist ebenso gesellschaftlich bedingt. Während Betriebseinnahmen alle betrieblich veranlassten Zugänge der Gesellschaft darstellen, sind Zuwendungen des Gesellschafters, wie zB die Berechnung überhöhter Entgelte für Leistungen an den Gesellschafter, solche mit Einlagencharakter, unabhängig davon, ob die Gesellschaft diese Zuwendung zur Stärkung ihrer Betriebsmittel überhaupt benötigt (vgl. Gassner, ÖStZ 1976, 150, RFH 24.6.1943, RStBl. 1943, 587). Die daraus resultierenden Vermögenszugänge sind auf Ebene der Körperschaft steuerneutral zu behandeln (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 24).

Auch hat die Einlageregel des § 4 Abs. 1 EStG 1988 für Körperschaften dann Bedeutung, wenn eine außerbetriebliche oder steuerneutrale Sphäre in Frage kommt (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 25). In diesem Zusammenhang ist ein unangemessenes Entgelt sowohl auf Zahler- als auch auf Empfängerseite auf einen angemessenen Betrag zu kürzen (Jakom/Lenneis EStG 2009, § 4 Rz 340).

Im Berufungsfall hat die Bw. aus gesellschaftsrechtlichen Gründen überhöhte Entgelte für die Erbringung von Beratungsleistungen an Dr. H. F. fakturiert und auch erhalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt auch bei Kapitalgesellschaften der Grundsatz, dass eine unter Fremden nicht übliche unangemessene Gewinnverteilung dahingehend zu korrigieren ist, dass der Besteuerung eine angemessene Gewinnverteilung zugrunde gelegt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036). Daraus folgt eine Korrektur des Ergebnisses des Betriebsvermögensvergleichs um betriebsfremde Vorgänge bzw. umgekehrt um die Erfassung lediglich betrieblich bedingter Geschäftsvorfälle (vgl. auch BFH 30.11.2005, I R 3/04).

Vor diesem Hintergrund ist der von der Bw. im Wirtschaftsjahr 1996/1997 im Ausmaß von 500.000,00 ATS und im Wirtschaftsjahr 1997/1998 in Höhe von 300.000,00 ATS versteuerte unangemessene Teil der Honorare als nicht betrieblich veranlasst zu behandeln.

Dies bedeutet, dass die fremdunüblichen Zahlungen einerseits bei Dr. H. F. keinen Aufwand und andererseits bei der Bw. keinen betrieblich bedingten Geschäftsfall darstellen und daher auch nicht gewinnwirksam werden konnten.

Aus der Sicht des mit der Bilanzberichtigung im Zusammenhang stehenden Nachholverbotes, nach dem die Auswirkungen eines auf Grund vernachlässigter Sorgfalt unrichtigen Bilanzansatzes nicht mit steuerlicher Wirkung für ein späteres Wirtschaftsjahr nachgeholt werden können (VwGH 26.11.2002, 99/15/0176), waren die zu beurteilenden Erlösberichtigungen für die besagten Wirtschaftsjahre als rechtmäßig zu beurteilen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter betreffend die Körperschaftsteuer

Wien, am 16. April 2010