



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH/W, vertreten durch Dr. Hermann Aflenzer, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Lessingstraße 40, vom 16. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Ulrich Petrag, vom 12. Mai 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2001, Verspätungszuschlag betreffend Körperschaftsteuer 2001 und die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin, X-GmbH (im folgenden kurz Bw.) handelt es sich um eine im Jahr 1988 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Firmenbuch unter der FN 111111 (ab 1998 beim Handelsgericht Wien) registriert ist.

Als Sitz der Gesellschaft war im Firmenbuch bis September 1998 Linz und danach Wien eingetragen. Die im Firmenbuch am 19. Juni 2001 nach § 40 FBG vorgenommene amtswegige Löschung der Gesellschaft wurde rückgängig gemacht und mit 28. Juli 2001 sämtliche Eintragungen wiederhergestellt.

Als alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin war im Firmenbuch bis 4. Oktober 2005 A mit Wohnsitz in XY registriert. Laut Firmenbucheintrag vom 4. Oktober 2005 übernahm H mit Wirkung ab 2. September 2005 die Funktion des selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführers, welcher mittelbar über die MGmbH auch sämtliche Geschäftsanteile an der bw. Gesellschaft erworben hat.

Die operative Tätigkeit wurde im Juli 1996 vorläufig beendet (Gesprächsnote der Betriebsprüfung vom 14. September 2000 – AS 157 Arbeitsbogen Nr. 103095/00).

- **Berufungsrelevante Abgabenverfahren betreffend das Jahr 1996**

Für die gegenständliche Berufung sind folgende abgabenrechtliche Verfahren (insbesondere die Betriebsprüfungs- und Rechtsmittelverfahren) aus Vorjahren von Bedeutung:

- Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 1996,
- Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner und März 1996 und
- Aussetzung der Einhebung betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 1996.

Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 1996 betreffend die Monate Jänner bis März 1996 wurde u.a. festgestellt, dass von der bw. Gesellschaft Umsätze nicht vollständig deklariert und insbesondere Teppichverkäufe zu einer Einkaufsrechnung bzw. Lieferung des Lieferanten O aus dem Monat Jänner 1996 (Nettoeinkaufspreis 3.735.000,00 S) nicht der Besteuerung unterzogen worden seien.

Da für das Jahr 1996 von der Bw. keine Abgabenerklärungen eingereicht und Jahresabschlüsse erstellt wurden, führte das Finanzamt im Jahr 2000 eine Schätzung für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1996 durch und stützte sich dabei auf die Feststellungen aus der Umsatzsteuerprüfung sowie auf die Ermittlungsergebnisse des Rechtsmittelverfahrens betreffend die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Jänner und März 1996 (Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 13. 9. 1999, GZ- RV/ 395/1-6/1999).

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 4. Mai 2000 setzte das Finanzamt den **Gewinn aus Gewerbebetrieb** für das Jahr **1996** mit 25 % des geschätzten Umsatzes in Höhe von 8.000.000,00 S = **2,000.000,00 S** fest. Der Umsatzermittlung lag folgende Detailberechnung zugrunde (Beilage zum Umsatzsteuerbescheid vom 4. Mai 2000):

		S netto	S brutto
Verkauf Warenlager	AR 1 vom 25.1.1996	2.000.000,00	2.400.000,00
Dsg	abzgl. Anzahlung	<u>-1.203.182,19</u>	<u>-1.443.818,33</u>
		<u>796.817,81</u>	<u>956.181,67</u>
Abrechnung K/S	AR 2 vom 31.5.1996	<u>678.600,00</u>	<u>814.320,00</u>
Teppichverkäufe:	Barverkauf 30.4.1996	220.000,00	
	WEK	125.000,00	
	RAK	1,76	
	WEK O.	3.735.000,00	
	Aufschlag 76 %	<u>2.838.600,00</u>	
		<u>6.573.600,00</u>	
Umsatz		<u>8.048.417,81</u>	
Umsatz rund		<u>8.000.000,00</u>	

D oder Dsg = Dsg; K/S = K/S; O = O

Von der Bw. wurde gegen den Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 1996 Berufung erhoben und die Schätzungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nicht anerkannt.

Im Zeitraum von September bis Dezember 2000 (mit Unterbrechungen) fand eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1996 statt. Die Betriebsprüfung änderte die Gewinnschätzung dahingehend ab, als anstatt der Umsätze von 8.000.000,00 S Erträge in Höhe von 9.251.600,00 S angesetzt wurden. Die Erhöhung ergibt sich daraus, dass die nach umsatzsteuerlichen Bestimmungen im Jahr 1996 nicht zu berücksichtigenden, in Vorjahren (gewinnneutral) vereinnahmten Anzahlungen (1.203.182,19 S) für Zwecke der Gewinnermittlung bei den Erträgen des Jahres 1996 erfasst wurden. In weiterer Folge wurde von den Umsätzen der jeweils zuordenbare (unter Berücksichtigung von geschätzten Inventurbeständen ermittelte) Wareneinsatz mit insgesamt 6.035.000,00 S einerseits und pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 216.600,00 S andererseits in Abzug gebracht. Schließlich wurde eine vom rechtlichen Vertreter beantragte Vorsorge für die im Zollverfahren mit Bescheid vom 25. Mai 1999 des Hauptzollamtes Linz (GZ 500/90208/3/98) festgesetzten und mit Berufung angefochtenen Einfuhrabgaben auf Teppicheinkäufe (Einfuhrumsatzsteuern 786.951,00 S und Zoll 197.955,00 S = insgesamt 984.546,00 S) durch Einstellung einer Rückstellung im Ausmaß von 1.000.000,00 S berücksichtigt (Punkt 1.2. der Niederschrift über die Betriebsprüfungsbericht vom 4. 12. 2000).

Die Gewinnschätzung ist in der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht wie folgt dargestellt:

UMSATZSTEUER		S
analog Veranlagung		
D	AR 1 vom 25.1.1996	2.000.000,00
	abzgl. Anzahlung	<u>-1.203.182,19</u>
		<u>796.817,81</u>
K/S	AR 2 vom 31.5.1996	<u>678.000,00</u>
Teppichumsätze	aus WEK O.	3.735.000,00
	Aufschlag 76 %	<u>2.838.600,00</u>
		<u>6.573.600,00</u>
Umsatz		8.048.417,81
Umsatz rund		<u>8.000.000,00</u>
GEWINN		S
Einnahmen		S
D		2.000.000,00
K/S		678.000,00
Teppichumsätze		<u>6.573.600,00</u>
Summe Einnahmen		9.251.600,00
Ausgaben		
D		-2.000.000,00
K/S		-300.000,00
Teppichumsätze		<u>-3.735.000,00</u>
Wareneinsatz		<u>-6.035.000,00</u>
Sonstige Betriebs- ausgaben geschätzt		-216.600,00
Rückstellungen (Einfuhr- abgaben lt Zollbescheid vom 25.5.1999)		<u>-1.000.000,00</u>
Summe Ausgaben		<u>-7.251.600,00</u>
Gewinn		<u>2.000.000,00</u>

Mit Schriftsatz vom 26. März 2001 wandte der rechtliche Vertreter u.a. ein, dass bei der Gewinnermittlung der Betriebspflicht die Rückstellung bzw. Betriebsausgaben für die Zollabgaben nicht berücksichtigt seien bzw. dies zu einer Gewinnreduktion gegenüber dem Veranlagungsergebnis führen müsste und sich für das Jahr 1996 – nach Eliminierung von zu Unrecht angesetzten Erträgen und bei Berücksichtigung der beantragten Rückstellung – folgende Gewinnermittlung ergäbe (Seite 30 der Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2001):

Gewinnermittlung:

	S
Erlöse 1996 (D)	200.000,00
Barverkauf Teppich April	<u>264.000,00</u>
Gesamt	464.000,00
Aufwand	<u>-360.000,00</u>
Zwischensumme	104.000,00
Sonstige Ausgaben	
It BP	-216.600,00
Rst Einfuhr	<u>-1.000.000,00</u>
Verlust gesamt	<u>-1.112.600,00</u>

In der am 27. März 2001 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde diesem dort neuerlich vorgebrachten Einwand vom Vorsitzenden und Berichterstatter entgegnet, dass im Zuge der Betriebsprüfung eine eigene (andere) Berechnung angestellt worden sei, die zum gleichen Schätzungsergebnis wie die ursprünglich bei der Veranlagung vorgenommene Pauschalschätzung mit 25% komme. Bei der Berechnung des Schätzungsergebnisses der Betriebsprüfung, über die im Berufungsverfahren abgesprochen werde, sei aber die Rückstellung zweifelsfrei eingebaut worden. Dem stimmte der rechtliche Vertreter laut Verhandlungsniederschrift (Seite 42 der Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2001) zu.

Die Berufungsbehörde wies die Berufungen gegen den Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheid 1996 ab und bestätigte die Umsatz- und Gewinnschätzungen der Betriebsprüfung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach (abweisende Berufungsentscheidung des Berufungssenates II der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 8. Mai 2001; GZ RV 396/1-6/1999, RV 945/1-6/2001). Dagegen wurde von der Bw. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht, welche mit Erkenntnis vom 28. September 2004, Zlen 2002/14/0021-5, 2002/14/0066-5, als unbegründet abgewiesen wurde.

Zum Beschwerdevorbringen, dass der geschätzte Gewinn wegen Nichtberücksichtigung der Rückstellung für Eingangsabgaben zu hoch sei, führte der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung folgendes aus:

Die Bf. vermag auch mit ihren Einwendungen gegen die rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die belangte Behörde hat die Umsätze unter Anwendung eines Aufschlages von 76 % auf die Einkaufspreise der Teppiche errechnet. Der Aufschlag ist dabei aus einem von der Bf. durchgeführten Teppichverkauf, über den eine Rechnung ausgestellt worden ist, abgeleitet worden.Im Verwaltungsverfahren hat die Bf. die Höhe des Aufschlages unbekämpft gelassen. Die rechnerische Ermittlung des Gewinnes von 2 Mio S ist im Betriebsprüfungsbericht klar nachvollziehbar dargestellt. Entgegen dem

Beschwerdevorbringen ist bei der Berechnung des Gewinnes eine Rückstellung für Einfuhrabgaben in Höhe von 1 Mio S in Abzug gebracht worden.

Zu dem in der Beschwerde vorgebrachten Einwand, das Finanzamt Linz sei für die Erlassung der angefochtenen Bescheide örtlich nicht zuständig gewesen, verwies das Höchstgericht auf das Neuerungsverbot und ergänzte, dass "*im Hinblick auf den in Linz gelegenen Wohnsitz der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin mangels eines Vorbringens oder einer sonstigen Information, dass die Beschwerdeführerin über Einrichtungen außerhalb von Linz verfüge, für die belangte Behörde kein Anlass bestanden hat, amtsweigige Ermittlungen darüber anzustellen, ob eine Verlegung der Geschäftsleitung stattgefunden und das Finanzamt für Körperschaften von einer solchen Kenntnis erlangt hat.*"

In einem weiteren **Berufungsverfahren bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (GZ. RV 1735/1-10/2002)** gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, in dem der Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 abgewiesen wurde, wandte die Bw. u.a örtliche Unzuständigkeit (infolge Sitzverlegung) ein. In einer von der Berufungsbehörde ergangenen Mitteilung vom 28. Juni 2002 wurde die Bw. in Kenntnis gesetzt, dass Anfragen im Sommer 2002 an die in Betracht kommenden Wiener Finanzämter ergeben hätten, dass diese von allenfalls deren Zuständigkeit begründenden Umständen keine Kenntnis erlangt hätten, dies aber Voraussetzung für einen Zuständigkeitswechsel sei. Eine Stellungnahme dazu ist unterblieben. Die Berufungsbehörde erachtete den Unzuständigkeitseinwand als nicht gerechtfertigt und wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 23. August 2002 ab. Dagegen wurde keine Beschwerde eingebracht.

- **Berufungsgegenständliches Verfahren betreffend
Körperschaftsteuerbescheid, Verspätungszuschlagsbescheid und
Anspruchszinsenbescheid 2001**

Von der Bw. wurden für das streitgegenständliche Jahr 2001 – wie auch für die vorangegangenen Jahre ab 1996 - keine Abgabenerklärungen und Jahresabschlüsse beim Finanzamt eingereicht. Nach den Eintragungen im Firmenbuch wurden für diese Zeiträume auch keine Jahresabschlüsse hinterlegt.

Die Abgabenbehörde ermittelte daher wie in den vorangegangenen Jahren die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege.

Unter Zugrundelegung der Auskunft des Steuerberaters, dass keine operative Geschäftstätigkeit ausgeübt werde, setzte die Abgabenbehörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 bis 1999 (Bescheide vom 18. Juli 2001) und für das Jahr 2000 (Bescheid vom 20. März 2002) mit 0,00 S fest.

Mit Entscheidung des Berufungssenates III der Region Wien, GZ. ZRV/3- 3/00 vom 22. November 2001 wurde der Beschwerde der Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz betreffend die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuern und Zollabgaben in Höhe von 984.546,00 S wegen vorschriftswidriger Verbringung von Teppichen in das Zollgebiet der Gemeinschaft stattgegeben und die angefochtene Berufungsentscheidung (ersatzlos) aufgehoben.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb **2001** wurde laut **Körperschaftsteuerbescheid** vom 12. Mai 2003 mit 1.000.000,00 S geschätzt und die Körperschaftsteuer mit 249.340,00 S bzw. 18.120,24 € (34 % von 1.000.000,00 S abzüglich anrechenbare Mindestkörperschaftsteuern aus Vorjahren in Höhe von 90.660,00 S) angesetzt und in der Bescheidbegründung Folgendes ausgeführt:

"Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Basierend auf dem Zollbescheid vom 25. 5. 1999 wurde vom rechtlichen Vertreter Dr. Aflenzer die im Jahre 1996 aufwandswirksame Bildung einer Rückstellung für Eingangsabgaben in Höhe von 984.546,00 S begeht. Antragsgemäß wurde deshalb von der Betriebspprüfung zum 31. 12. 1996 eine Rückstellung in Höhe von 1.000.000,00 S dotiert (siehe Besteuerungsgrundlagen 1996 laut Niederschrift vom 4. 12. 2000). Da die Festsetzung der Eingangsabgaben laut Berufungsentscheidung des Berufungssenates zu Unrecht erfolgte, ist diese Rückstellung im Jahre 2001 gewinnerhöhend aufzulösen."

Mit **Bescheid** am 12. Mai 2003 wurde wegen Nichtabgabe der Steuererklärung ein **Verspätungszuschlag** betreffend die Körperschaftsteuer 2001 mit 9 % von 18.120,24 €, das sind 1.630,74 € festgesetzt und die Festsetzung auf § 135 BAO gestützt.

Weiters wurde mit 12. Mai 2003 ein **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2001** erlassen, in dem Zinsen in Höhe von 439,16 € für den Nachforderungsbetrag an Körperschaftsteuer für 2001 in Höhe von 16.370,28 € bzw. 225.260,00 S (=Körperschaftsteuer 249.340,00 S abzüglich Vorauszahlungen 24.080,00 S) für den Zeitraum von 1. 10. 2002 bis zum Datum der Bescheiderlassung (12. 5. 2003) vorgeschrieben wurden.

Mit Schriftsatz vom **16. Juni 2003** brachte der steuerliche Vertreter **Berufung** gegen diese drei Bescheide ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide, eine Senatsentscheidung (§ 282 Abs. 1 Z. 1 BAO) sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO.

In der Berufungsbegründung wird ausgeführt, dass ausdrücklich örtliche und sachliche Unzuständigkeit eingewendet werde. Der Körperschaftsteuerbescheid sei unrichtig, weil eine Rückstellung in genannter Höhe aufwandswirksam für das Jahr 1996 beantragt worden sei, die antragsgemäß in die Gewinnermittlung hätte einfließen sollen. Seitens der BP seien jedoch die Besteuerungsgrundlagen der Veranlagung der Höhe nach deckungsgleich übernommen worden seien. Bei der Veranlagung sei eine Gewinnschätzung im Ausmaß von 25 % der mit 8 Mio S geschätzten Umsätze , das ergibt 2.000.000,00 S vorgenommen worden, worin die beantragte Rückstellung noch nicht erfasst gewesen sei. Bei einer Berücksichtigung der Rückstellung hätte sich (abgesehen davon, dass gar kein Gewinn erzielt worden sei) der Gewinn um 1.000.000,00 S reduzieren müssen.

Die Vorschreibung der Anspruchszinsen sei (mangels Steuergrundlage) weder dem Grunde noch der Höhe nach gerechtfertigt.

Die Vorschreibung des Verspätungszuschlages sei rechtswidrig, weil keine Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung vorliege und die Bemessungsgrundlage nicht bestehe. Die Gesellschaft sei mit rechtskräftigem Beschluss des zuständigen Firmenbuchgerichtes am 19. 6. 2001 von Amts wegen gelöscht worden. Dieser Beschluss sei in Rechtskraft erwachsen und ein Wiedereintragungsbeschluss der Bw. nicht zugestellt worden.

Vom Finanzamt Linz wurde bei den in Betracht kommenden Finanzämtern in Wien mit Schreiben vom 8. August 2003 Ermittlungen durchgeführt, die ergaben, dass auch bis zu diesem Zeitpunkt diese Ämter keine Kenntnis von Umständen hatten, die eine Zuständigkeit eines Wiener Finanzamtes begründet hätte.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 14. November 2003** wurden die Berufungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001, den Verspätungszuschlagsbescheid und den Bescheid über die Anspruchszinsenfestsetzung als unbegründet abgewiesen und dazu in den Begründungen folgendes ausgeführt:

- Körperschaftsteuerbescheid:

Die Bw. sei eine GesmbH, die den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermitte und nach wie vor im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien unter FN 11111 i eingetragen sei. Der in der Berufung zitierte Beschluss des Handelsgerichtes Wien betreffend die amtswegige Löschung, der am 19. 6. 2001 eingetragen wurde, sei im Juli 2001 dahingehend berichtigt worden, dass die Wiedereintragung ins Firmenbuch verfügt worden sei. Die Berichtigung sei am 28. 7. 2001 ins Firmenbuch eingetragen worden. Selbst wenn die Berichtigung der zu Unrecht erfolgten amtswegigen Löschung nicht erfolgt sei, hätte dies nicht das Ende der Rechtsfähigkeit der Bw. zur Folge (vgl. OGH 10. 4. 1991, 2 Ob 518-91=RdW 1991,233; VwGH 17. 12. 1993, 92/15/0121; Ritz, BAO², Rz 11 zu § 79 BAO). Die Rechtspersönlichkeit einer Ges.m.b.H. bestehe solange fort, als noch Abwicklungsbedarf gegeben sei, was dann der Fall sei, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen seien.

Zum Einwand der ausdrücklichen örtlichen und sachlichen Unzuständigkeit fehle die Begründung. Die sachliche Zuständigkeit des Finanzamtes Linz als Abgabenbehörde erster Instanz für die Festsetzung der Körperschaftsteuer ergebe sich eindeutig aus den Regelungen des AVOG (vgl. § 3 Abs. 1 AVOG bzw. § 8 Abs. 1 AVOG).

Hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit sei für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen juristischer Personen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet. Dies sei nach § 27 Abs. 2 BAO jener Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sei dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet werde, das sei dort, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen würden (VwGH 6. 4. 1995, 94/15/0206). Dieser sei im Normalfall identisch mit den Büroräumen des Geschäftsführers. Lässt sich dieser Ort nicht ermitteln, gilt der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der Geschäftsleitung (Stoll, BAO-Kommentar, S. 350). Mit Ergänzungsersuchen vom 13. 10. 1999, 3. 12. 1999 und 25. 1. 2000 sei die Bw. um Bekanntgabe des Ortes der Geschäftsleitung ersucht worden. Mit Eingabe vom 19. 2. 2000 sei von der Bw. mitgeteilt worden, dass das Unternehmen derzeit über keinen Ort der Geschäftsleitung verfüge". Als Ort der Geschäftsleitung der Bw. sei daher die Wohnung der Geschäftsführerin, die sich im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Linz befindet

anzusehen. Solle sich der Einwand der örtlichen Zuständigkeit darauf beziehen, dass im Jahr 1998 eine Sitzverlegung von Linz nach Wien erfolgt sei, werde auf § 27 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach nicht der Ort des Sitzes, sondern der Geschäftleitung maßgeblich sei.

Es sei sowohl örtliche als auch sachliche Zuständigkeit des Finanzamtes Linz gegeben.

Bei der Rückstellung, die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens beantragt worden sei und die laut Niederschrift vom 4. 12. 2000 antragsgemäß berücksichtigt worden sei, gehe die Bw. laut Aufstellung in der Berufung offenbar von den Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und nicht für die Körperschaftsteuer aus, was sich daraus ergebe, dass in der Berufung von der Schätzung des Umsatzes (und richtigerweise nicht von der Besteuerungsgrundlage für die Gewinnermittlung) die Rede sei.

Bei der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1996 sei (laut der wiedergegebenen Darstellung des BP-Berichtes vom 4. 12. 2000) eine Rückstellung für die Eingangsabgaben angesetzt worden und die Ausführung in der Berufung unzutreffend.

Da die Festsetzung der im Jahr 1996 rückgestellten, und bei der Bemessung der Körperschaftsteuer gewinnmindernd berücksichtigten Eingangsabgaben in Höhe 1.000.000,00 S laut Entscheidung des Zollsenates zu Unrecht erfolgt sei, sei im Jahr des Wegfalles dieser Abgabenforderung die gebildete Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen.

- Verspätungszuschlagsbescheid:

Die Auffassung der Bw. sei schon deswegen unzutreffend, weil eine Körperschaft, die in einem Veranlagungszeitraum ein Einkommen iS des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 bezogen habe und sich eine Erklärungspflicht aus § 24 Abs. 3 Z 1 KStG in Verbindung mit § 42 Abs. 1 Z 2 EStG ergebe. Der Einwand, der Verspätungszuschlag sei nicht festzusetzen, weil die "behauptete Bemessungsgrundlage nicht zu Recht bestehe", sei im Berufungsverfahren betreffend Verspätungszuschlag nicht zu prüfen, weil der Verspätungszuschlag formell akzessorisch sei (Ritz, BAO², Rz 16 zu § 135 BAO).

- Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sei jede Nachforderung an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum ab Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zur Bekanntgabe des Bescheides zu verzinsen und der Zinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden sei. Der Zinsenbescheid könne daher nicht mit der Begründung bekämpft werden, dass der maßgebliche Körperschaftsteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei, vielmehr sei im Falle einer gänzlichen

oder teilweisen Stattgabe ein neuer Zinsenbescheid zu erlassen. Weil die Berufung gegen den dem angefochtenen Zinsenbescheid zugrunde liegenden Körperschaftsteuerbescheid abgewiesen worden sei, sei auch kein neuer Zinsenbescheid zu erlassen gewesen.

Mit **Telefaxmitteilung vom 5. Dezember 2006** wurde der Antrag auf Senatsentscheidung zurückgenommen.

Am **12. Dezember 2006** fand ein **Erörterungstermin** mit dem steuerlichen Vertreter Dr.A und Mag. Petrag als Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz statt. Dort brachten die Parteienvertreter folgendes vor (Auszug aus Niederschrift):

Dr.A: *Im Jahr 1996 sei die erste Schätzung auch bereits aufgrund einer Betriebsprüfung vorgenommen worden und die zweite Schätzung im Zuge der Rechtsmittelverfahren bei der FLD durch neuerliche durchgeführte Betriebsprüfung zum selben Schätzungsergebnis gelangt, darin hat die beantragte Rückstellung nur dem Anschein nach einen Niederschlag gefunden. Es stand damals nicht zur Debatte den Wareneinsatz und die sonstigen Betriebskosten der Höhe nach zu bestreiten. Faktum war, dass sich trotz Rückstellung das Schätzungsergebnis nicht reduziert hat.*

Weiters führt Dr.A aus, dass bei der Betriebsprüfung und im anschließenden Rechtsmittelverfahren nicht berücksichtigt worden sei, dass der Ertrag Dsg in Höhe von 756.181,37 S (brutto), resultierend aus dem Gesamtertrag in Höhe von 2.400.000,00 S abzüglich der im Jahr 1995 geleisteten Anzahlung von 1.443.818,63 S und einer Zahlung von 200.000,00 S im Februar 1996 zur Gänze ausgefallen ist (in Folge Konkursabweisung mangels Vermögen) und dies bei der USt-Schätzung in Form einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 UStG in Höhe von 126.030,00 S angesetzt wurde, jedoch bei der Schätzung des Gewinnes für 1996 nicht berücksichtigt wurde.

Dasselbe gilt auch für den Ertrag aus dem Geschäft K/S (Nettoertrag 678.600,00 S), welcher ebenfalls uneinbringlich geworden ist (Insolvenz). Dies war lt. Herrn Dr.A ebenfalls bereits im Zuge der Rechtsmittelverfahren betreffend die Jahre 1996 aktenkundig (Seite 30 der Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2001, GZ. RV/396/1-6/1999). Als Unterlage wurde in der Berufungsverhandlung ein Versteigerungssedikt vorgelegt, die beantragte Umsatzsteuerkorrektur in Höhe von 135.720,00 S jedoch damals nicht anerkannt, da die Bw. dort nicht unter den betreibenden Parteien aufgeschienen ist (Seite 40 und Seite 56 der oben angeführten Berufungsentscheidung). Es ist die Forderung gegenüber der Firma K/S selbst noch im Jahr 2000 seitens des erkennenden Berufungssenates noch nicht endgültig als uneinbringlich gewertet worden. Da eine Uneinbringlichkeit tatsächlich gegeben ist, ist diese jedenfalls im Jahr 2001 sohin im gegenständlichen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen.

Mag. Petrag: Es ist nicht richtig, dass der Berufungssenat über die Einbringlichkeit der Forderung K/S im Jahr 2000 entschieden hat, Vielmehr war Gegenstand der Berufung das Jahr 1996. Wann der Berufungssenat seine Entscheidung über diesen Berufungszeitraum gefällt hat, ist rechtlich irrelevant.

Dr.A: Richtig ist, dass berufungsgegenständlich das Jahr 1996 war. Der Berufungssenat hat die Uneinbringlichkeit für das Jahr 1996 nicht anerkannt und im Rahmen der Begründung selbst noch im Jahr 2000 die Auffassung vertreten, dass die nachgewiesene Versteigerung noch keinen Nachweis für die Uneinbringlichkeit liefert.

Mag. Petrag bestreitet, dass der Berufungssenat zur Kenntnis gelangt sei, dass im Jahr 2000 noch keine Uneinbringlichkeit gegeben sei.

Dr.A merkt wiederholt an, dass für das Jahr 1996 lediglich der Spruch der Bescheide in Rechtskraft erwachsen ist. Allfällige Begründungen sind niemals der Rechtskraft zugänglich. Es besteht auch keinerlei Bindung der Berufungsbehörde gemäß § 116 BAO an diese Begründung.

Mag Petrag ergänzt, dass Gegenstand des Berufungsverfahrens die Körperschaftssteuerveranlagung, welche auch die Gewinnermittlung umfasst, gewesen ist und verweist auf die einschlägigen VwGH-Erkenntnisse. Bei einem entsprechenden Nachweis, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung K/S im Jahr 2001 eingetreten ist, wird diese bei der Gewinnermittlung natürlich zu berücksichtigen sein.

Dr.A sagt zu, dass er versuchen wird die erforderlichen Nachweise zur Forderungsabschreibung K/S zu beschaffen und diese unverzüglich an die Referentin und an das Finanzamt übermitteln wird und erklärt sich einverstanden, dass er im Falle einer Anerkennung der Forderungsabschreibung einer zweiten Berufungsentscheidung die Zustimmung erteilen wird.

Mit Telefaxmitteilung vom 16. Jänner 2007 teilte der Vertreter mit, dass auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich verzichtet wird.

Weiters übermittelte er ein als "Bestätigung" bezeichnetes Schreiben, handschriftlich gefertigt von "V.S." mit Datum "16. 1. 2007" mit folgendem Inhalt:

"Ich, V.S., Adresse, bestätige hiermit ausdrücklich, dass die offenen Forderungen der Firma X-GmbH aus der Rechnung vom 31. 5. 1996 über netto S 678.600,00 jedenfalls im Jahr 2001 uneinbringlich wurden. Mein vormaliger Textilhandelsbetrieb wurde eingestellt, ich bin unter dem Existenzminimum beschäftigt und nach wie vor mit Exekutionen konfrontiert."

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 17. Jänner 2007** wurde die Abweisung der Berufung beantragt und dazu ausgeführt, dass die vorgelegte "Bestätigung" keinen

ausreichenden Nachweis darstelle, dass die Forderung K/S im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 uneinbringlich geworden sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH habe derjenige, der eine Abschreibung auf den niedrigen Teilwert durchführen will, die Entwertung nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis und die Glaubhaftmachung müsse sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung zu berücksichtigen sei (z. B. 2001/15/0041 vom 19.5.2005). In der vorgelegten Bestätigung seien keine Umstände dargelegt, aus welchen Gründen die laut Erklärung von Frau V.S. eingetretene Uneinbringlichkeit der Forderung der Bw. ihr gegenüber gerade im Jahr 2001 eingetreten sein soll. Vielmehr erschöpfe sich die Bestätigung in diesem Punkt lediglich in einer durch keinerlei Anhaltspunkte untermauerten Behauptung.

Auch könne aus der "Bestätigung" dem Grunde nach keine Uneinbringlichkeit der Forderung (in einem anderen Zeitraum) abgeleitet werden. Insbesondere könne aus dem Umstand der Einstellung des Gewerbebetriebes nicht auf die Uneinbringlichkeit von Forderungen gegenüber dem Inhaber des Betriebes geschlossen werden. Auch seien in der Bestätigung nicht die derzeitigen Vermögensverhältnisse dargestellt und gerade die Konfrontation mit Exekutionen lasse vielmehr den zwingenden Schluss zu, dass Frau V.S. nach wie vor über der Exekution unterworfen Vermögenswerte (nämlich andere als Lohn- und Gehaltsexekutionen) verfüge, weil ja sonst keine Exekutionen (von anderen Gläubigern als die Bw.) mehr geführt würden.

Diese Stellungnahme, die mit Fax vom 18. Jänner 2007 zur Gegenäußerung an die Bw. weitergeleitet wurde, blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachliche und örtliche Unzuständigkeit

In der Berufung wendet die Bw. ohne nähere Konkretisierung örtliche und sachliche Unzuständigkeit ein.

Gemäß § 58 BAO in der hier maßgeblichen Fassung vor der mit BGBl. I 124/2003 (ab 20. 12. 2003 in Kraft getretenen) Änderung ist für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen juristischer Personen das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet; nur wenn dieser nicht im Inland gelegen ist, richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Sitz. Dies gilt auch für die Nebenansprüche (Verspätungszuschlag und Anspruchszinsen), die gemäß § 3 Abs. 2 BAO das Schicksal der zugrunde liegenden Abgabe teilen.

Gemäß § 27 Abs. 2 BAO ist als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Das ist nach der herrschenden Lehre jener Ort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird (*Ritz³, BAO, § 27 Rz. 2*), was laut Rechtssprechung mit dem Ort gleichgesetzt wird, wo die für Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden (*VwGH 16. 9. 2003, 97/14/0169*). Dies wird in der Regel in den Geschäftsräumen der bzw. des Geschäftsführers, kann aber auch beispielsweise in dessen Wohnung, stattfinden (*Ritz³, BAO, § 27 Rz. 3*).

Für die Berufungsbehörde steht auf Sachverhaltsebene fest, dass im Firmenbuch im Jahr 1998 eine Sitzverlegung von Linz nach Wien eingetragen wurde und die Gesellschaft ab August 1996 keine operative Tätigkeit ausgeübt hat. Weiters ist aktenkundig, dass die bw. Gesellschaft weder im Zuge der Abgaben- (insbesondere Rechtsmittel-)verfahren für die vorangegangenen Jahre (bis 2000) noch im streitgegenständlichen Verfahren betreffend das Jahr 2001 einen Ort der Geschäftsleitung bekannt gegeben hat. Die von den Abgabenbehörden durchgeführten Anfragen im Jahr 2002 und im November 2003 (das ist nach Erlassung der hier angefochtenen Bescheide) an in Betracht kommende Wiener Finanzämter ergaben, dass diese keinerlei Kenntnis von Umständen erlangt haben, die eine Änderung der Zuständigkeit zur Folge gehabt hätten.

Das Finanzamt hat in den Berufungsvorentscheidungen vom 14. November 2003 dargelegt, dass als Ort der Geschäftsleitung – mangels Bekanntgabe desselben – die Wohnung der Alleingeschäftsführerin in Ansfelden/Linz angenommen werde und sich diese im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Linz befindet. Dazu wurden von der bw. Gesellschaft weder im Vorlageantrag noch während des Verfahrens vor dem unabhängigem Finanzsenat Einwendungen vorgebracht, weshalb der unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass im Zeitpunkt der Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide den Ort der Geschäftsleitung die Wohnung der zu diesem Zeitpunkt bestellten Alleingeschäftsführerin A darstellt.

Dem steht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht entgegen, dass die bw. Gesellschaft im streitgegenständlichen Zeitraum keine operative Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, da eine Einstellung der operativen Tätigkeit laut Rechtsprechung (*VwGH 22. 2. 1995, 95/15/0016*) nicht zu einer Beendigung der Steuerpflicht führt.

Eine Kapitalgesellschaft unterliegt gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt der Steuerpflicht, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, und darüber hinaus noch solange, bis das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist. Der Untergang der Rechtspersönlichkeit einer Körperschaft wird im Außenverhältnis durch die Löschung im

Firmenbuch dokumentiert. Mit anderen Worten frühestens mit der rechtswirksamen Löschung gilt eine Kapitalgesellschaft als aufgelöst.

Die am 19. Juni 2001 im Firmenbuch eingetragene amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG wurde dahingehend berichtet, dass die Wiedereintragung in das Firmenbuch verfügt wurde und mit 28. Juli 2001 im Firmenbuch durchgeführt worden ist. Eine rechtswirksame Auflösung der Gesellschaft hat aufgrund der Rückgängigmachung der Löschung und der damit verbundenen Herstellung der ursprünglichen Eintragungen nicht stattgefunden. Dass auch seitens der Bw. am Bestehen der Gesellschaft keine Zweifel bestehen, kommt nach Ansicht der Berufungsbehörde deutlich dadurch zum Ausdruck, als im Oktober 2005 Änderungen auf Gesellschafter- und Geschäftsführungsebene beantragt und auch eingetragen wurden.

Darüber hinaus hätte auch die bloße Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung noch keine Beendigung der Zuständigkeit des bisherigen Finanzamtes und die gleichzeitige Begründung der Zuständigkeit des anderen Finanzamtes zur Folge. Nach § 73 BAO bleibt bei einer Änderung des Ortes der Geschäftsleitung das bisherige Finanzamt solange örtlich zuständig bis das andere Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Nach der Rechtsprechung ist dies unabhängig davon, wann sich die maßgebenden Voraussetzungen ändern (*VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0032*). Mit anderen Worten, die Zuständigkeit eines Finanzamtes endet somit nicht schon, wenn die zuständigkeitsbegründenden Voraussetzungen im Sinne von § 58 BAO objektiv konkretisiert sind, sondern erst dann, wenn das andere Amt Kenntnis von den tatsächlichen Gegebenheiten erlangt, die seine Zuständigkeit begründen bzw. weiß, dass die Zuständigkeitsvoraussetzungen in seinem Bereich tatsächlich erfüllt sind. Dabei ist auch nicht von Relevanz, ob das bis dahin zuständige Amt Kenntnis von den objektiven Voraussetzungen der Zuständigkeit eines anderen Amtes erhält (*Stoll, BAO-Kommentar § 73, S. 738*).

Nach den oben ausgeführten Sachverhaltsdarstellungen ist auch mangels notwendiger Kenntniserlangung durch die in Betracht kommenden Wiener Finanzämter nach wie vor die örtliche Zuständigkeit beim Finanzamt Linz gegeben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in den Begründungen zu den Berufungsentscheidungen vom 14. 11. 2003 weiters zutreffend dargelegt, dass auch die sachliche Zuständigkeit (§ 3 Abs. 1 bzw. § 8 Abs. 1 AVOG) des Finanzamtes Linz zur Erlassung der angefochtenen Bescheide gegeben war.

Die Bw. hat die behauptete sachliche und örtliche Unzuständigkeit in der Berufung nicht ausreichend konkretisiert und auch zu den Ausführungen des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen keine Einwendungen vorgebracht. Nach herrschender Judikatur ist es Sache des Abgabepflichtigen, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der in der

Berufungsvorentscheidung inhaltlich mitgeteilten Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0165). Dies ist im gegenständlichen Fall unterblieben.

Zusammenfassend gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass der Unzuständigkeitseinwand für sämtliche angefochtenen Bescheide nicht gerechtfertigt ist.

2. Körperschaftsteuerbescheid (Gewinnabschätzung) 2001

Bei der bw. Gesellschaft handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 22, 23 GmbHG iVm § 189 ff HGB) zur Buchführung verpflichtet ist.

Gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 44 Abs. 1 EStG ist eine buchführende Körperschaft verpflichtet, eine Abschrift der Vermögensübersicht und Gewinn- und Verlustrechnung gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung beim Finanzamt einzureichen.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung vor StruktAnpG 2006 (BGBl I 2006/100) haben Steuerpflichtige, die auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Wer nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, muss gemäß § 124 BAO auch für steuerliche Zwecke Bücher führen und einen Betriebsvermögensvergleich auf Basis einer doppelten Buchhaltung vornehmen (VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0015).

Dass für die Bw. auch im Jahr 2001 – mangels rechtswirksamer Löschung im Firmenbuch – Steuerpflicht besteht, wurde bereits unter Punkt 1 dargelegt. § 7 Abs. 3 KStG 1988 knüpft an die Buchführungspflicht nach handelsrechtlichen Vorschriften an. Ausgangsgrundlage für die steuerliche Gewinnermittlung stellt daher jener Gewinn dar, der sich aus den handelsrechtlich zu führenden Büchern bzw. zu erstellenden Jahresabschlüssen ergibt.

Von der Bw. wurden weder beim Firmenbuch noch bei der Abgabenbehörde erster Instanz und beim Unabhängigen Finanzsenat (im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens) Jahresabschlüsse vorgelegt.

Der Gewinn ist insbesondere dann durch Schätzung zu ermitteln, "wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind" (§ 184 Abs. 3 BAO). Die Wahl der Schätzungsweise steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint.

Die Schätzung ist dabei in erster Linie nach der gesetzlich vorgesehenen Gewinnermittlungsart vorzunehmen (*VwGH 12. 11. 1985, 85/14/0119*). Nach der Lehre (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 4 Rz. 6*) und jüngeren Rechtsprechung (*VwGH 25. 2. 1997, 95/14/0112*) ist selbst bei Fehlen jeglicher Aufzeichnungen eine Schätzung nach der grundsätzlichen Gewinnermittlungsart des Betriebsvermögensvergleiches vorzunehmen.

Im gegenständlichen Fall wurden die nach den handelsrechtlichen und steuerlichen Bestimmungen verpflichtend zu führenden Bücher nicht vorgelegt. Da eine Ermittlung des Gewinnes durch Gegenüberstellung des Betriebsvermögens zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres bereinigt um Entnahmen und Einlagen nicht möglich ist, ist dieser nach § 184 BAO zu schätzen. Die Schätzung des Gewinnes hat nach der oben dargestellten Lehre und Rechtsprechung nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches und unter Bedachtnahme auf Bilanzierungsgrundsätze wie das Periodisierungs- und Vorsichtsprinzip zu erfolgen. Diesen Grundsätzen wurde mit der von der Betriebsprüfung richtig gestellten Schätzung des Gewinnes für 1996 Rechnung getragen und die geschätzten Erträge und Aufwendungen der Periode ihrer Gewinnrealisierung bzw. Verursachung zugeordnet. Konkret wurden die ursprünglich nicht berücksichtigten, in Vorjahren ergebnisneutral vereinnahmten Anzahlungen als Erträge erfasst, von den realisierten Umsatzerlösen der jeweils zuzuordnende Wareneinsatz in Abzug gebracht und dem Vorsichtsprinzip entsprechend die Dotierung einer Rückstellung (für ungewisse Verbindlichkeiten) gewinnmindernd angesetzt.

Wenn die bw. Gesellschaft in der gegenständlichen Berufung neuerlich vorbringt, der Gewinn 1996 müsse gegenüber dem Veranlagungsergebnis niedriger gewesen sein, bleibt dabei unberücksichtigt, dass die Ermittlung der geschätzten Einnahmen und Ausgaben durch die Betriebsprüfung und die Berufungsbehörde nach einer anderen Methode als die ursprüngliche (nicht richtige) Globalschätzung mit 25 % der Umsätze durchgeführt wurde. Die Bw. irrt, wenn sie angibt, dass von der Betriebsprüfung die Besteuerungsgrundlagen deckungsgleich übernommen worden wären. Vielmehr wurde die ursprüngliche Schätzung im Zuge der Betriebsprüfung berichtigt, da bei dieser wesentliche Grundsätze wie das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung unbeachtet blieben.

Dem Vorbringen der Bw., dass die Rückstellung nur dem Anschein nach berücksichtigt worden sei, ist entgegenzuhalten, dass - wie auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung zur Berücksichtigung der Rückstellung bei der Gewinnermittlung 1996 (GZ 2002/14/0021 und 0066 vom 28. 9. 2004) dargelegt - die rechnerische Ermittlung des Gewinnes klar nachvollziehbar ist, die Rückstellung bei der Gewinnberechnung unzweifelhaft in Abzug gebracht wurde, während Ausgabenpositionen wie der Wareneinsatz (bzw. die Höhe

des Aufschlages bei den Teppichverkäufen mit 76 %) und die pauschal geschätzten Betriebskosten unbekämpft geblieben sind.

Zum Vorbringen der Bw., dass die Behörde nicht an die Begründung der Entscheidungen zu den Abgabenverfahren der Vorjahre gebunden sei und nur der Spruch und nicht die Begründung in Rechtskraft erwachse, wird angemerkt, dass laut herrschender Rechtsprechung des VwGH (*88/14/0077 vom 12. 1. 1993, 92/15/0128 vom 24. 4. 1996*) zwischen Spruch und Begründung einer abgabenbehördlichen Berufungsentscheidung regelmäßig ein derart enger Zusammenhang besteht, sodass der Inhalt des Spruches unter Einbeziehung des Begründungsteiles zu erschließen ist. Die Grenze für eine solche über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung findet sich dort, wenn der formale Spruchinhalt durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt bzw. komplettiert wird, sondern mit diesem in Widerspruch gerät.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall stellt daher die Gewinnermittlung bzw. -schätzung der Betriebspprüfung vom 4. 12. 2000, in der die Rückstellungsdotierung in Höhe von 1 Mio S in Abzug gebracht wurde und über die in der Berufungsentscheidung vom 8. Mai 2001 abgesprochen wurde, wegen der gebotenen Gesamtbetrachtung einen Bestandteil des formalen Spruchinhaltes dar. Bei der Darstellung der Gewinnabschätzung 1996 handelt es sich um eine Ergänzung des formalen Spruchinhaltes (Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1996 mit 2,0 Mio S).

Eine Rückstellung ist nach den herrschenden steuerlichen (und auch handelsrechtlichen) Bilanzierungsgrundsätzen in jenem Jahr gewinnerhöhend aufzulösen, in dem der rückstellungsmaßgebende Umstand endgültig weggefallen oder der Eintritt des Umstandes unwahrscheinlich geworden ist. Dies ist im gegenständlichen Fall zweifellos im Jahr 2001 der Fall, weil aufgrund der stattgebenden Berufungsentscheidung des Zollsenates vom 22. November 2001 die Verpflichtung zur Entrichtung der Zollabgaben endgültig weggefallen ist.

Die Auflösung einer Rückstellung führt bei einem buchführungspflichtigen Abgabepflichtigen zu einer entsprechenden Erhöhung des Betriebsvermögens und des Gewinnes. Ausgehend davon, dass die Schätzung nach der gesetzlich vorgesehenen Gewinnermittlungsart (das ist bei protokollierten Gewerbetreibenden zwingend die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988) vorzunehmen ist, hat dies im gegenständlichen Fall zur Folge, dass bei der Besteuerungsgrundlage für das Jahr 2001 der Ertrag aus der Auflösung der Rückstellung gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Die bw. Gesellschaft hat im Berufungsverfahren (Erörterungstermin vom 12. Dezember 2006) weiters vorgebracht, dass die Teilwertabschreibung der uneinbringlich gewordenen Forderung

K/S in Höhe von 678.600,00 S bei der Gewinnschätzung des Jahres 2001 abzuziehen sei. Die von der Bw. vorgelegte Bestätigung der Schuldnerin erfüllt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht die Voraussetzungen, die von der Lehre und Rechtsprechung für die Anerkennung der Abzugsfähigkeit der Forderungsabschreibung verlangt werden. Diesbezüglich wird auf die treffenden Ausführungen in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 17. Jänner 2007, denen sich der unabhängige Finanzsenat anschließt und die auch Bestandteil der gegenständlichen Berufungsentscheidung darstellen, an. Der Gewinn für das Jahr 2001 war somit nicht um die begehrte Forderungsabschreibung zu vermindern.

Da sich nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte für den Ansatz weiterer zu berücksichtigenden gewinnerhöhenden oder – mindernden Positionen ergeben, gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass die vom Finanzamt durchgeföhrte Schätzung mit einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1 Mio S, resultierend aus der zwingenden ertragswirksamen Auflösung der im Jahr 1996 angesetzten Rückstellung, den gesetzlichen Bestimmungen entspricht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3. Verspätungszuschlag betreffend die Körperschaftsteuer 2001

Gemäß § 135 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Verspätungszuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar war.

Wie in der Berufungsvorentscheidung richtig dargestellt, ist eine Berufung gegen den Verspätungszuschlag mit dem Argument, dass die behauptete Bemessungsgrundlage nicht zu Recht bestehe, im Hinblick auf die formelle Akzessorität des Verspätungszuschlages nicht möglich. Im gegenständlichen Fall hat seitens der bw. Gesellschaft für das Jahr 2001 auch unzweifelhaft eine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG in Verbindung mit § 42 Abs. 1 Z 2 EStG bestanden, da mangels Beendigung der Rechtspersönlichkeit – wie oben dargelegt – im Rahmen der Abgabepflichten davon auch die Verpflichtung zur Einreichung von Steuererklärungen umfasst ist.

Wenn die bw. Gesellschaft vorbringt, es habe keine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bestanden und dies offensichtlich darauf stützt, dass die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht worden und damit auch die Abgabenpflicht (einschließlich Steuererklärungseinreichungspflicht gemäß § 24 Abs. 3 Z. 1 KStG) weggefallen sei, wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, denen sich der unabhängige Finanzsenat anschließt sowie auf die unter Punkt "1. Örtliche und sachliche Zuständigkeit" dargelegten Ausführungen verwiesen.

Als Verspätung gilt auch die Nichtabgabe der Abgabenerklärung.

Ob und wie hoch ein Verspätungszuschlag festgesetzt wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dabei sind nach der Rechtsprechung und Lehre insbesondere der Grad des Verschuldens (*VwGH 24. 2. 1972, 1157/70, 1179/70*), das Ausmaß der Fristüberschreitung (*VwGH 9. 11. 2004, 99/15/008*), die Höhe des durch die verspätete Einreichung erreichten Vorteiles und der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig war (*VwGH 17. 5. 1999, 98/17/0265*) von Bedeutung. Weiters ist die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten und die persönlichen (insbesondere wirtschaftlichen) Verhältnisse zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde den Verspätungszuschlag im Ausmaß von 9 % festgesetzt.

Wenn die bw. Gesellschaft eine Entschuldbarkeit deshalb annimmt, weil die operative Tätigkeit eingestellt wurde und daraus ableitet, dass keine Steuererklärungseinreichungsverpflichtung gegeben sei, ist dazu festzuhalten, dass irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (*Ritz, BAO³, § 135 Rz. 10 mit den dort angeführten Literaturnachweisen*). Dies trifft nach Ansicht der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall jedoch nicht zu, da im Rahmen der geforderten Sorgfalt von der Bw. und deren Vertreter Vorsorgemaßnahmen, die die Einhaltung der Erklärungspflicht gewährleisten, geboten gewesen wären und beispielsweise entsprechende Anfragen an die Abgabenbehörde unterlassen wurden.

Wegen der Nichtabgabe der Erklärung kam es zu einem erheblichen erreichten Vorteil, weil die Abgabe erst 13 Monate nach der Einreichungsfrist bescheidmäßig vorgeschrieben wurde. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die bw. Gesellschaft in den Jahren ab 1996 wiederholt ihrer Pflicht zur Einreichung der Abgabenerklärungen nicht nachgekommen ist.

Unter Berücksichtigung aller Umstände kann im Ansatz eines Säumniszuschlages im Ausmaß von 9 %, somit 1.630,78 € seitens des unabhängigen Finanzsenates keine Ermessensüberschreitung erblickt werden.

4. Anspruchszinsen

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).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2 % über den Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid vom 12. Mai 2003 liegt die mit Körperschaftsteuerbescheid vom selben Tag festgesetzte Abgabennachforderung in Höhe von 225.260,03 S (16.370,28 €) zu Grunde. Die Bw. bekämpft den Zinsenbescheid lediglich damit, dass sie behauptet, es bestehe keine Steuergrundlage.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (*Ritz, BAO³, § 205 Rz.34*). Zinsenbescheide sind daher nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig. Erweist sich nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (die Anspruchszinsen begründenden) Abgabenfestsetzung, so egalisiert ein zu erlassender Gutschriftzinsenbescheid die Belastung mit Nachforderungszinsen.

Der angefochtene Anspruchszinsenbescheid ist somit zu Recht ergangen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 26. Jänner 2007