



GZ. RV/0267-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Scheibbs betreffend

- a) Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 1984, 1985, 1986 und 1987 und
- b) Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 1984, 1985, 1986 und 1987 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 1984, 1985, 1986 und 1987 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 1984, 1985, 1986 und 1987 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

1. Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

1. 1. Einleitende Bemerkungen:

Das Finanzamt nahm als Ergebnis einer durchgeführten Betriebsprüfung das Verfahren hinsichtlich Bemessung von Körperschaft - und Gewerbesteuer durch Erlassung der o. a. angefochtenen Bescheide wieder auf. Für den selben Zeitraum und die selben Abgaben fand bereits eine Prüfung (Vor - Bp.) durch das Finanzamt X (FA X) statt. Ein Auftrag zu einer Wiederholungsprüfung gem. § 148 Abs. 3 lit. a oder b BAO bzw. gem. § 99 Abs. 2, 2. Satz FinStrG erfolgte nicht, vielmehr wurde der für den Zeitraum 1988 bis 1990 (u. a.) hinsichtlich Körperschaft - und Gewerbesteuer bereits vorliegende Prüfungsauftrag ausgedehnt.

Die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens hat sich auch auf die den Zeitraum 1988 und 1989 betreffenden Umsatz -, Körperschaft - und Gewerbesteuerbemessungen bezogen. Hierüber wird separat im Berufungsverfahren zur ho. GZ RV/0268 - W/02 abgesprochen.

1. 2. Feststellungen der Betriebsprüfung

Die für eine Verfahrenswiederaufnahme vorliegenden Fakten wurden in Tz. 65, verbunden mit Verweisen auf Tz. 17 - 36 Bp - Bericht dargestellt. Aus diesen Tz. sei sichtlich das Hervorkommen neuer Tatsachen abzuleiten. Allerdings sind hierin auch Prüfungsfeststellungen, die nicht den gegenständlichen Streitzeitraum betreffen, inkludiert. In Tz. 66 wurde der Ermessensgebrauch dahingehend begründet, als darauf hingewiesen wurde, dass bei der unter Bedachtnahme auf das Prüfungsergebnis im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) eingeräumt wurde.

Nachfolgende Prüfungsfeststellungen betreffen den Zeitraum 1984 bis 1987:

- Tz. 17 " Honorar - Namensführung"

Laut einem Schreiben der P. (D) vom 31. Dezember 1983 sei mit der Bw. vereinbart worden, dass für die Überlassung des Firmennamens eine jährliche Gebühr von DM 10.000 zu entrichten sei, wobei eine Stundung des akkumulierten Betrages bis in das Jahr 1993 eingeräumt wurde. Im Rahmen der Vor - Bp. wurden aufgrund dieses Schreibens jährlich aufwandswirk-

sam gegen Verrechnungskonto P. (D) in entsprechend anwachsender Höhe je S 70.000 eingestellt.

Erhoben wurde, dass laut Auskunft des deutschen Finanzamtes N. vom 21. April 1994 zu SZ 718/3308 ab 1983 für die P. (D) keine Erklärungen mehr eingereicht wurden. Die letzte Veranlagung habe für das Jahr 1982 stattgefunden (Ende der betrieblichen Tätigkeit). Mit 25. Juli 1989 wurde der do. Steuerakt gelöscht.

Im Vorhaltsschreiben der Bp. vom 20. Mai 1994 wurde um Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelegen zwischen der P. (D) und der Bw., um Vorlage von Ablichtungen der Bilanzen, der Gewinnermittlungen, der Steuererklärungen und -bescheide der P. (D) ersucht. Es wurde lediglich ein Handelsregistrauszug in Fotokopie eingereicht, woraus zu entnehmen ist, dass laut Gesellschafterversammlung vom 17. Juli 1989 die Auflösung der Gesellschaft beschlossen und die bisherige Geschäftsführerin R. P. zur Liquidatorin bestellt wurde.

Da weder Rechnungen, Zahlungsbelege usw. vorgelegt wurden, sowie aufgrund der Tatsache, dass es durch die Nichtabgabe von Erklärungen seitens der P. (D) ab 1983 zu keiner steuerlichen Veranlagung gekommen sei, wurden die aufwandswirksam verbuchten Honorare für die Überlassung des Firmenwortlautes nicht zum Abzug zugelassen.

Weiters wurde hiezu angemerkt:

Im Zuge der Vor - Bp. wurde der Abzug dieser Honorare beantragt. Laut Aktenvermerk des Vorprüfers habe P. angegeben, die P. (D) habe ihre Tätigkeit bis einschließlich 1982 ausgeübt und sei noch nicht liquidiert worden. Da dem FA X vorenthalten wurde, dass aus der oberwähnten Ablichtung des Handelsregistrauszuges zu entnehmen sei, dass mit 17. Juli 1989 die Auflösung der Gesellschaft beschlossen wurde, ab 1983 keine Steuererklärungen eingereicht und der do. Steuerakt mit 25. Juli 1989 gelöscht wurde, ergebe sich hieraus ebenfalls ein Grund für eine Verfahrenswiederaufnahme.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass es im Geschäftsleben keinesfalls üblich sei, jährlich anfallende Entgelte von S 70.000 durch 10 Jahre hindurch zu stunden. Bis zur Schlussbesprechung im Jänner 1995 seien laut Aussagen des ehemaligen Geschäftsführers der Bw. (P.) keine Zahlungen geleistet worden. Auch wurden von R. P., die im Übrigen auch 99% der Gesellschaftsanteile der Bw. innehatte keine Handlungen zur Hereinbringung der "Forderungen aus der Namensüberlassung" gesetzt.

Es erfolgte somit die Stornierung dieses Aufwandspostens.

Gewinnzurechnung für die Jahre 1988 und 1989 daher je S 70.000.

- Berufungsausführungen:

Unter Hinweis darauf, dass im Zuge der Vor - Bp. - nach eingehender Überprüfung des Schreibens der P. (D) vom 31. Dezember 1983 diese Aufwendungen anerkannt wurden, sei dieser Aufwand weiterhin anzuerkennen, zumal diese Verbindlichkeit noch bestehe. Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Berufungsschreiben verwiesen. In einer Berufungsergänzung wird angeführt, dass gegen die P. (D) eine Verrechnungsforderung, ab 1986 von S 150.000 bestehe. Dieser Forderungsbetrag sei mit der Honorarverbindlichkeit saldiert worden und habe daher Teilzahlungscharakter.

- Tz. 18 "Firmenwert, Teilwertabschreibung Kundenstock"

Laut einer Vereinbarung vom 15. Dezember 1981, die zwischen der P. (D) und P., deren freier Mitarbeiter er war, getroffen wurde, sei P. zugesichert worden, im Falle seines Ausscheidens aus der Gesellschaft gingen alle Mandate, die er in Österreich als Betriebsberater akquiriert und betreut habe, unentgeltlich in seinen Besitz über. Mit Legung der Honorarnote vom 31. Dezember 1984 (laut Feststellungen der Vor - Bp. sei die Rechnung vordatiert und steuerlich erst 1985 anerkannt worden) wurde von P. (im Rahmen seines in Deutschland geführten Einzelunternehmens) für die Überlassung der österreichischen Mandate an die Bw. DM 350.000 verrechnet und per 1. 1. 1985 aktiviert (Gegenbuchung auf Verrechnungskonto P.).

Der Wert des von der Bw. erworbenen Kundenstockes wurde zum 1. Jänner 1985 mit S 1.000.000 abweichend von der Vor - Bp. (die erklärungsgemäß einen Wert von S 2.450.000 annahm) neu ermittelt. Die im Rahmen der Vor - Bp. anerkannten Teilwertabschreibungen für die Jahre 1985 und 1986 wurden nicht zugelassen, während die Teilwertabschreibung für das Jahr 1987 unverändert belassen wurde.

Vom Finanzamt wurde festgestellt, dass von P. eine Versteuerung der dargestellten Veräußerung des Kundenstockes an die Bw. nicht erfolgte.

- Tz. 22 Bp - Bericht "Reisekostenaufwand"

Für 1987 seien erst bei Bilanzerstellung Reisekostenersätze gegen Rückstellung bzw. über Verrechnungskonto P. eingebucht worden. Da von P. keinerlei Erlöse unter dem Titel "Reisekostenersätze" erklärt wurden, seien die dotierten Rückstellungen bzw. Einlagenbuchungen auf dem Verrechnungskonto P. bzw. die erfolgswirksame Verrechnung nicht anzuerkennen.

1. 3. Berufungsausführungen hiezu

Sämtliche Unterlagen, die der Betriebsprüfung zur Verfügung standen, seien bereits im Rahmen der Vor - Bp. vorhanden gewesen. Somit lägen keine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen vor, die später hervorgekommen seien. Eventuell später hervorgekommene Umstände seien keine Wiederaufnahmsgründe. Weiters wurde auf fehlerhafte Ermessensübung verwiesen, da in Ermessensüberlegungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten, eine allfällige Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderungen einzubeziehen sei. Hiezu werde darauf verwiesen, dass das Finanzamt in Kenntnis der relativen Vermögenslosigkeit der Bw. die Absicht zum Ausdruck brachte, einen Konkursantrag durch die Finanzprokurator stellen zu lassen.

2. Berufungsverfahren hinsichtlich der mit der Wiederaufnahme zusammenhängenden Sachbescheide

Hinsichtlich der diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen und Berufungsausführungen wird auf den Prüfungsbericht bzw. das Berufungsschreiben nebst dessen Ergänzung (Eingabe vom 13. Mai 1996) verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO ist nur dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) stellen hingegen keine Wiederaufnahmsgründe dar.

Aus den vorliegenden Sachverhaltselementen ist nun zu erkennen, dass bereits dem FA X im Zuge der Vor - Bp. bekannt war, dass eine Verpflichtung der Bw. vorgelegen sei, der P. (D) für die Überlassung des Firmenwortlautes eine Gebühr zu bezahlen (doa. Tz. 23) und dass der entgeltliche Erwerb eines Kundenstockes vorgelegen sei, falls - was nicht klar erkennbar ist - auch die unter Tz. 18 Bp - Bericht getroffenen Feststellungen vom Finanzamt als eigener Wiederaufnahmsgrund erachtet wurden. Dass eine Nachbuchung von Reisekosten zugunsten von P. als Aufwand nicht anerkannt wurde, stellt ebenfalls keinen, übrigens nur das Jahr 1987 betreffenden, relevanten Wiederaufnahmsgrund dar. Dem nicht in einem Dienstverhältnis zur Bw. gestandenen P. wurden - sichtlich vom FA X anerkannt, zumindestens nicht beanstandet - zusätzlich unter dem Titel "Reisekostenersätze" Vergütungen zugestanden, die - wenn sie der Höhe nach "fremdüblich" und nachvollziehbar sind, sowohl Betriebsaufwand der Bw. als auch Betriebseinnahmen des P. darstellen.

Von der Bw. wurde zu Recht darauf hingewiesen, dass durch später hinzutretende Recherchen in Zusammenhang mit den bereits im Zuge der Vor - Bp. aufgegriffenen, wenngleich wohl steuerrechtlich unzutreffend beurteilten tatsächlichen Vorgängen rund um "Honorar für Namensführung" und allenfalls auch "Firmenwert, Teilwertabschreibung Kundenstock" Unterlassungen bzw. Fehlbeurteilungen nicht nachgeholt werden können. Denn das Wiederaufnahmeverfahren dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9. 7. 1997, 96/13/0185). Aus den ho. vorliegenden Unterlagen geht klar hervor, dass die konkret vom Finanzamt in Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes als Wiederaufnahmsgrund geltend gemachte Position "Honorar - Namensführung" in ihren Sachverhaltsgrundlagen dem FA X im Rahmen jener Betriebsprüfung hinreichend bekannt war und entsprechend gewürdigt wurde. Von diesen Fakten abgesehen, wurde die Ermessensmaßnahme, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen soll, tatsächlich nur "formelhaft" begründet.

Da erkennbarerweise gewichtige Gründe vorlagen, die vorweg gegen eine Wiederaufnahme sprachen (Rechtswidrigkeit der Wiederholungsprüfung, die - auch im Berufungsschreiben aufgezeigte - Illiquidität der Bw.), hätte es überdies einer besonders ausgeprägten Begründung des vom Finanzamt ausgeübten Ermessens bedurft, dass dennoch eine Verfahrenswiederaufnahme als gerechtfertigt sei. Hinsichtlich der somit weiters fehlenden Ermessensbegründung wird auf Ritz. a. a. o., Tz. 52 (hinsichtlich rechtswidriger Wiederholungsprüfung) und Tz. 46 (hinsichtlich "Uneinbringlichkeit", wobei zwischenzeitig auch aus finanzstrafrechtlichen Gründen eine Rechtfertigung für die Verfügung einer Wiederaufnahme entfielen) verwiesen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

2. Berufung gegen die mit der Verfahrenswiederaufnahme zusammenhängenden Sachbescheide

Durch die Stattgebung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide und der damit verbundenen Aufhebung dieser Bescheide scheiden die ebenfalls angefochtenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand (Ritz, a.a.o., Tz. 8 zu § 307). Somit war die Berufung gegen diese Bescheide zurückzuweisen.

Wien, 23. März 2004