



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WTG, Wirtschaftsberatung, L.,S.-Straße, vertreten durch KPK, Steuerberater, 4020 Linz, L-Straße, vom 11. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 7. Dezember 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für 1999, 2000 und 2001, Körperschaftsteuer für 1999, 2000 und 2001 sowie betreffend Anspruchszinsen für 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Die berufungswerbende Gesellschaft (im Folgenden kurz: Bw.) hat als Betriebsgegenstand die Steuer- und Wirtschaftsberatung. Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist KPK (im Folgenden kurz: KPK). Gesellschafter dieser GesmbH ist KPK zu 50,5 % sowie dessen Gattin MKM (im Folgenden kurz: MKM) mit einem Anteil von 49,5 %.

Anlässlich einer bei dieser Gesellschaft stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2004, welche die Jahre 1999 bis 2001 umfasste, hielten die Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.11.2004 unter anderem Folgendes fest:

Die Firma WTG (im Folgenden kurz: WTG) war in den geprüften Jahren Komplementärin und Geschäftsführerin der Firma WHGG (im Folgenden kurz als WHG bezeichnet) mit einer Einlage von 450.000,00 S; Kommanditist dieser KEG war Herr KPK mit einer Einlage von 50.000,00 S. Im Punkt 2 des Besprechungsprogrammes über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung

(im Folgenden kurz: BP) wurde unter dem Titel "Abzinsung Forderung DP" Folgendes festgehalten:

Am 15.12.1997 sei zwischen Herrn DP im Folgenden kurz: DP), Steuerberater in München und der Firma WTG ein Beratungsrahmenvertrag (BRV) abgeschlossen worden. Darin sei die WTG beauftragt worden, in freier Mitarbeit für DP tätig zu werden und zwar im Wesentlichen unterstützend bei der Durchführung der an DP erteilten Steuerberatungsaufträge. Hierfür wurde ein gestaffeltes Zeithonorar nach Tagessätzen vereinbart. Für die Bereitstellung der erforderlichen Beratungskapazität sei darüber hinaus ein monatliches Festhonorar in Höhe von 10.000,00 DM vereinbart worden. Andererseits sei in diesem Vertrag auch vereinbart worden, dass die WTG Herrn DP als Unterstützung ein zinsenloses Darlehen in Höhe von 2.500.000,00 DM gewähre, dessen Laufzeit analog dem BRV fünf Jahre betragen hätte verbunden mit einer Verlängerungsmöglichkeit.

Aufgrund der Nichtverzinsung sei von der WTG eine Abzinsung dieser Forderung in folgender Höhe vorgenommen worden:

	1999	2000	2001
Wertberichtigung	446.000,00	740.800,00	740.800,00

Prüferfeststellungen zu diesem Sachverhalt:

Nach Angaben des Herrn KPK (WTG) mache dieser Assistenzleistungen für DP in München persönlich. Grundlage für die Verrechnungen sei ausschließlich der oben angeführte BRV. Weitere Aufzeichnungen, welche als Grundlage für die jährlichen Honorarzahlungen dienen würden (zB Jahresabrechnung vom 15.12.1998 über 496.400,00 DM) gebe es nicht. Die BP gehe davon aus, dass durch die gewählte Vertragsgestaltung (monatliches Festhonorar in Höhe von 10.000,00 DM, keine Grundaufzeichnungen für Tagessatzabrechnungen) das gewährte Darlehen de facto verzinslich gewesen sei bzw. noch immer wäre (Vertragsverlängerung).

Nach der herrschenden Literaturmeinung könne eine Abzinsung von unverzinslichen Forderungen nicht vorgenommen werden, wenn andere betriebliche Vorteile als Zinsen gegenüberstehen würden. In der nicht nachprüfbar (nicht belegten) Größe der Honorarnoten erblicke die BP eine "de facto Verzinsung" weshalb in der Folge eine Abzinsung nicht zulässig sei. Die erfolgten Wertberichtigungen würden von der BP nicht anerkannt und daher außerbilanziell zugerechnet.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 30.11.2004 werden im Punkt "steuerliche Feststellungen" die soeben angeführten Abzinsungsbeträge hinsichtlich der Darlehensforderung gegenüber DP den erklärten Gewinnen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 hinzugerechnet.

Im Punkt "Gewinnanteil WTG" wird im erwähnten BP-Bericht Folgendes festgehalten:
 Korrektur der außerbilanzmäßigen Zu- und Abrechnungen (Kennzahl 630 lt. Erklärung)
 hinsichtlich Gewinnanteil WTG (Gewinnänderungen lt. BP).

	1999	2000	2001
Kennzahl 630 bisher	-465.861,00	-429.596,12	-611.462,05
- Gewinnanteil bisher	-387.619,39	-642.526,03	-384.250,75
+ Gewinnanteil lt. BP	3.652.882,00	3.345.850,00	911.845,00
ergibt Kennziffer 630 lt. BP	2.799.401,61	2.273.727,85	-83.867,80

Unter der Bezeichnung "Veranlagung Wirtschaftsjahr 2002" wird im BP-Bericht Folgendes festgehalten:

Die Feststellungen hinsichtlich Abzinsung würden auch auf die mittlerweile eingereichten Steuererklärungen 2002 angewendet. Weiters werde der lt. BP geänderte Gewinnanteil der WHG für 2000 berücksichtigt.

Bilanzgewinn lt. Erklärung	58.557,90
zuzüglich Abzinsung	53.836,01
Bilanzgewinn lt. BP	112.393,91

Korrektur außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen (Kennzahl 630 lt. Erklärung) hinsichtlich Gewinnanteil WHG (Gewinnänderungen lt. BP).

Kz. 630 lt. Erklärung	-127.748,21
Gewinnanteil bisher	-22.278,93
Gewinnanteil lt. BP	53.087,00
ergibt Kz. 630 lt. BP	-96.940,14

Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird im angeführten BP-Bericht auf die Feststellungen zur Körperschaftsteuer für 1998 bis 2001 unter Tz 1 (Forderungsabzinsung Darlehen DP) verwiesen.

Gegen die aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1999, 2000 und 2001 sowie hinsichtlich Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 und Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszielen für die Jahre 2000 und 2001 jeweils vom 7.12.2004 erhaben die Bw. rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen Folgendes aus (Berufungsschrift vom 11.1.2005, beim Finanzamt eingelangt am 13.1.2005):

Bekämpft werde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001. Sämtliche Tatsachen, die im Rahmen der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001 festgestellt worden seien, würden nicht den Erfordernissen des § 303 BAO entsprechen. Dem Besprechungsprogramm und dem BP-Bericht sei zu entnehmen, dass keinerlei Tatsachen festgestellt worden seien, welche nicht in den eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die betreffenden Jahre sowie den dazu eingereichten Bilanzen samt Beilagen ersichtlich gewesen wären. Allfällige Beanstandungen durch die Behörde hätten bereits im Zuge der Veranlagungsverfahren aufgegriffen werden können.

Insbesondere seien die Abzinsungen der unverzinsten Ausleihung an die Kanzlei DP über 2.500.000,00 DM der Behörde gegenüber offengelegt worden. Die formelle Begründung der Behörde für die Wiederaufnahme der Verfahren entspreche keinesfalls den in der Rechtsprechung vorgegebenen Kriterien. Es werde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die berufungsgegenständlichen Jahre entsprechend den hierfür abgegebenen Körperschaftsteuererklärungen in folgender Höhe festzusetzen:

Für 1999 mit 913.271,00 S

Für 2000 mit 837.970,00 S

Für 2001 mit 456.182,00 S

Als Begründung für die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werde auf die mit gleichem Tag eingereichte Berufung gegen die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999, 2000 und 2001 der Firma WHG (St.Nr. xx/yyyy) verwiesen.

Zum Inhalt der genannten Berufungen gegen die Wiederaufnahmbescheide und gegen die Einkünffeststellungsbescheide jeweils vom 7.12.2004 für die Jahre 1999 bis 2001 wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.3.2009, RV/0752-L/05 und RV/0310-L/09 betreffend die Firma WHG (St.Nr. xx/yyyy), insbesondere auf die Ausführungen auf den Seiten 8 bis 10 dieser Entscheidung verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 17.5.2005 wies das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen (Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2001; Körperschaftsteuer 1999 bis 2001; Anspruchszinsen 2000 und 2001, Bescheide jeweils vom 7.12.2004) als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die Bw. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 27.3.1995 gegründet worden, die ursprüngliche Firmenbezeichnung habe "RKP" gelautet. Der Gegenstand der Bw. sei im Gesellschaftsvertrag (§ 3) wie folgt angeführt:

- a) "Die Übernahme und Erfüllung von Aufgaben, zu denen Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungsgesellschaften befugt sind, sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten.
- b) Die Übernahme von Treuhandschaften im öffentlichen oder privaten Auftrag und die Verwaltung von Vermögenschaften mit Ausnahme der Verwaltung von Gebäuden.
- c) Der Erwerb, die Errichtung und die Vermietung bzw. Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Anlagegütern.
- d) Die Erbringung von Dienstleistungen, soweit sie mit den Punkten a) bis c) im Zusammenhang stehen."

Stichtag für den Jahresabschluss sei der 30.6. (§ 6 des Gesellschaftsvertrages).

Im Oktober 1996 sei der Firmenwortlaut auf "W" Treuhand GmbH abgeändert worden, eine weitere Änderung des Firmenwortlautes auf den nunmehrigen Namen sei im Juli 2000 erfolgt. Die Bw. sei als Komplementärin an der WHG seit Anfang 1998 beteiligt. Im Jahresabschluss zum 30.6.1998 (beim Finanzamt am 28.12.1999 eingereicht) finde sich unter Punkt III.

Finanzanlagen folgende Unterposition:

"2. Ausleihungen 6.984.500,00".

Auf Seite 13 des vorgelegten Jahresabschlusses finde sich folgende Erläuterung zu dieser Bilanzposition:

"Ausleihungen

.....

Ausleihung DP	7.063.500,00
---------------	--------------

Wertberichtigung Ausleihung DP	-424.000,00"
--------------------------------	--------------

Eine Erläuterung aus welchen Gründen diese Wertberichtigung vorgenommen worden sei, finde sich im vorgelegten Jahresabschluss nicht.

Auch im Jahresabschluss zum 30.6.1999 und in jenem zum 30.6.2000 (jeweils auf Seite 15) und zum 30.6.2001 (Seite 16) seien Wertberichtigungen betreffend "Ausleihung DP" angeführt, ohne, dass sich irgendeine Erläuterung betreffend die Gründe für diese Wert-

berichtigung finden würde.

Im Zeitraum August 2003 bis November 2004 habe bei der Bw. eine abgabenbehördliche Außenprüfung stattgefunden bei der ua. Folgendes festgestellt worden sei:

Einfügung der Berufungsbehörde: In weiterer Folge werden in der BVE die bereits oben wiedergegebenen Feststellungen der Außenprüfung insbesondere hinsichtlich "Abzinsung Forderung DP" wiedergegeben.

Fortsetzung der Wiedergabe des Inhaltes der BVE: Auch bei der Firma WHG habe eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden und die im Rahmen dieses Prüfungsverfahrens getroffenen Feststellungen seien gemäß § 295 Abs. 1 BAO in den Körperschaftsteuerbescheiden 1999 bis 2001 vom 7.12.2004 berücksichtigt worden. Sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2001, sowie auch gegen die neuen Sachbescheide sei mit Anbringen vom 11.1.2005 Berufung erhoben worden. Mit diesem Anbringen seien auch die Anspruchszinsenbescheide vom 7.12.2004 betreffend die Jahre 2000 und 2001 bekämpft worden.

In weiterer Folge wird in der BVE auf den Seiten 4 und 5 der Inhalt der gegenständlichen Berufung (siehe oben) im Wesentlichen wiedergegeben.

Rechtliche Erwägungen in der BVE vom 17.5.2005:

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2001:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen Hervorkommens neuer Tatsachen sei immer dann zulässig, wenn der Sachverhalt der Behörde – verschuldet oder unverschuldet – nicht vollständig bekannt gewesen sei. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007). Daher stehe auch eine erklärungsgemäße Veranlagung ohne weitere Erhebung des Sachverhaltes einer amtsweigen Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

Aus den in der Berufung zur Begründung des Nichtvorliegens neuer Tatsachen angezogenen Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 würden sich hinsichtlich des Sachverhaltes, der die Bw. zu einer Abzinsung des an DP gegebenen Darlehens bewogen habe, überhaupt keinerlei Anhaltspunkte ergeben. Aus den für die genannten Jahre vorgelegten Bilanzen ergebe sich, dass eine Ausleihung an DP stattgefunden haben soll und dass eine Wertberichtigung derselben vorgenommen worden sei. Die Gründe für diese Wertberichtigung, das heißt der konkrete Sachverhalt, der zu dieser Wertberichtigung geführt habe, ergeben sich aus den vorgelegten Jahresabschlüssen hingegen nicht. Vor Durchführung der

strittigen Außenprüfung sei daher der Abgabenbehörde der entscheidungswesentliche Sachverhalt in keiner Weise bekannt gewesen, weshalb die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 bis 2001 zu Recht verfügt worden sei.

Dem Berufungsargument, dass die Verfahrenswiederaufnahme lediglich formelhaft begründet worden sei müsse entgegnet werden, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO von der Außenprüfung in Punkt 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 9.11.2004 umfassend dargestellt worden sei. Insbesondere betreffe dies den wahren wirtschaftlichen Gehalt des als "Beratungsrahmenvertrag" bezeichneten Vertrages mit DP vom 15.12.1997.

2. Körperschaftsteuer 1999 bis 2001:

Soweit sich die Berufung auf die Bekämpfung der bei der Firma WHG getroffenen Feststellungen beziehe, müsse auf die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO verwiesen werden.

Nach dieser Gesetzesbestimmung könne ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsverfahren gemäß § 188 Abs. 1 BAO getroffen worden seien, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Diesbezüglich sei daher die Berufung als unbegründet abzuweisen (Hinweis zB VwGH 10.12.1992, 89/14/0062; 24.11.1994, 94/16/0248; 15.12.1994, 92/15/0030; 23.3.2000, 2000/15/0001 u.a.m.).

Hinsichtlich Nichtanerkennung der Abzinsung des an DP gewährten Darlehens enthalte die Berufung keine Begründung für die angebliche diesbezügliche Unrichtigkeit der Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 7.12.2004. Eine derartige Unrichtigkeit liege aufgrund des von der Außenprüfung festgestellten Sachverhaltes auch nicht vor. Ergänzend zu den bereits wiedergegebenen Feststellungen der Außenprüfung werde zur Ausleihung an DP Folgendes festgestellt:

Am 15.12.1997 sei zwischen der Bw. und DP folgende Vereinbarung geschlossen worden (Hinweis auf Blatt 183 ff des Arbeitsbogens):

§ 1 Aufgabengebiet, Verantwortlichkeit

1. DP beauftragt die Bw. als Steuerberatungsgesellschaft in freier Mitarbeit für DP tätig zu werden.
2. Es ist insbesondere die Aufgabe der Bw., DP bei der Durchführung der Steuerberatungsaufträge für Fondsgesellschaften DBI der München (im Folgenden kurz: DBI) zu unterstützen und die von DP zugesicherte Leistung nachhaltig und in der geforderten Qualität zu erbringen. Es handelt sich hier im Einzelnen um die Unterbeauftragung der CG, Steuerberatungsgesellschaft in München, welche Hauptauftragsnehmerin für die Steuerberatung in der Investitions- und in der Verwaltungsphase der vorbezeichneten

Fondsgesellschaften ist, an DP.

3. Hierbei umfasst das Aufgabengebiet die Assistenz und Unterstützung von DP bei der Durchführung der ihm erteilten Steuerberatungsaufträge für die (angeführt sind in diesem Punkt insgesamt drei Fondsgesellschaften) und alle weiteren, während der Vertragslaufzeit hinzukommenden Fondsgesellschaften.

Im Einzelnen betrifft die Beratungstätigkeit die betriebswirtschaftliche Beratung, die Recherche, die Bewertung und die EDV-Abwicklung bei der

3.1 Prüfung der Finanzbuchhaltung,

3.2 Prüfung der Mittelverwendung,

3.3 Prüfung der Jahresabschlüsse,

3.4 Prüfung der Steuererklärungen und Steuerbescheide,

3.5 alle übrigen Aufgaben lt. Vertrag über die Unterbeauftragung von DP bei der CG (im Folgenden kurz: CG),

3.6 Erstellen von Gutachten,

3.7 Erstellung von Konzeptionsentwürfen,

3.8 Erstellung von Prospektteilen,

3.9 Investitionsberatung.

4. Die Bw. nimmt ihre Aufgaben in eigener Verantwortung war Sie wird in München wie auch in Linz die Beratungstätigkeit durchführen

6. Die Bw. sichert die Erfüllung der Leistungsverpflichtung von DP gegenüber der CG, Steuerberatungsgesellschaft, zusammen mit einem von ihr ausgewählten Steuerberater in München für die Fälle der

Berufsunfähigkeit, Erwerbsunfähigkeit und Tod von DP. Die Vereinbarungen mit der CG sehen die Erfüllung der Unterbeauftragung auch durch die Rechtsnachfolger von DP vor. Rechtsnachfolger soll Herr AP (im Folgenden kurz: AP) sein. Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung soll unter Einbeziehung bzw. unter Einbeziehung von ihm empfohlenen Fondsexperten erfüllt werden.

§ 2 Vertragslaufzeit

Das Vertragsverhältnis beginnt am 1.1.1998 und läuft fünf Jahre. Es verlängert sich um jeweils weitere fünf Jahre, wenn nicht eine der Vertragsparteien binnen zwölf Monaten vor Vertragsablauf schriftlich kündigt.

§ 3 Honorar

1. Festhonorar

Für die Bereitstellung der erforderlichen Beratungskapazität und der laufenden Bearbeitung nach § 1 Z 3.1 bis 3.5 erhält die Bw. ein monatliches Festhonorar in Höhe von 10.000,00 DM.

2. Zeithonorare

Die Bw. hat Anspruch auf Zeithonorare für

- a) Beratungstätigkeit nach § 1 Z 3.6 bis 3.8,
- b) Vertretungen von DP,
- c) andere Beratungsprojekte.

Der Tagessatz beträgt b.a.w. für einen Berufsträger 2.000,00 DM, für einen Assistenten 1.500,00 DM.

Er ist alle zwei Jahre an die Kaufkraftentwicklung in der Europäischen Union anzupassen.

3. Projekthonorare

Die Bw. hat für die Beratungstätigkeit nach § 1 Z 3.9 Anspruch auf ein Honorar nach der StBGebV Tabelle A in Höhe von 10/10 des Gegenstandswertes. Davon abweichende Pauschalhonorare können von Fall zu Fall vereinbart werden.

4. Auf den Honoraranspruch sind angemessene Abschlagszahlungen zu leisten. Der restliche Honoraranspruch eines Kalenderjahres ist spätestens bis zum 30.6. des Folgejahres zu ermitteln und zur Zahlung fällig.

5. Spesenpauschale

Die Spesenpauschale wird bei jeder von DP veranlassten Reise von Dienstnehmern der Bw. geleistet. Sie ersetzt alle Reiseaufwendungen wie Fahrtkosten, Verpflegung, Übernachtungskosten, Reisearbeitszeit und sonstige Kosten.

Sie beträgt je Reise 800,00 DM.

§ 6 Darlehen

Die Bw. unterstützt DP durch die Gewährung eines zinslosen Darlehens.

Das Darlehen kann abgerufen werden in vier Tranchen und zwar

bis 31.12.1997	1.000.000,00 DM
bis 30.6.1998	500.000,00 DM
bis 31.12.1998	500.000,00 DM
bis 30.6.1999	500.000,00 DM

Die Laufzeit des Darlehens entspricht der dieses BRV. Er ist zur Tilgung fällig, wenn dieser Vertrag endet.

Zur Besicherung dieses Darlehens tritt DP an die Bw. den ihm zustehenden "goodwill" seiner persönlichen Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungskanzlei sicherheitshalber ab. Die Bw. nimmt diese Abtretung an.

.... "

Tatsächlich sei bis 30.12.1998 an DP ein Betrag von 17.638.200,00 S von der Bw. ausgezahlt

worden (vgl. Konto-Nr. 862 zum 30.6.1999 = Seite 107 des Arbeitsbogens).

Von DP sei nach dem 23.12.1998 eine undatierte "Verzugszins-/Vorauszahlungs- Zinsabrechnung 1998 lt. BRV § 6 vom 15.12.1997" gelegt worden, in der Folgendes ausgeführt sei (Seite 176 des Arbeitsbogens):

"1. Fälligkeit 31.12.1997	1.000.000,00 DM
Zahlung 21.9.1998	1.000.000,00 DM
Verzugszins 7 % p.a. 261 Tage	+50.055,00 DM
2. Fälligkeit 30.6.1998	500.000,00 DM
Zahlung 22.10.1998	500.000,00 DM
Verzugszins 7 % p.a. 82 Tage	+7.972,00 DM
3. Fälligkeit 31.12.1998	500.000,00 DM
Zahlung 22.10.1998	500.000,00 DM
Vorauszahlungszins 7 % p.a. 68 Tage	-6.611,00 DM
4. Fälligkeit 30.6.1998 (gemeint wohl: 30.6.1999)	500.000,00 DM
Zahlung 23.12.1998	500.000,00 DM
Vorauszahlungszins 7 % p.a. 187 Tage	-18.180,00 DM
Forderung DP	33.236,00 DM
erhalten mit Aufrechnung mit Honorar 25.9.1998	50.055,00 DM
Verbindlichkeit w./Überzahlung	16.819,00 DM"

Aus diesem Schriftstück ergebe sich damit, dass von DP Zinsen von 7 % p.a. für die nicht pünktliche Entrichtung der Darlehensraten begehrt bzw. für die frühere Zahlung der Raten für 31.12.1998 und 30.6.1999 Zinsen gewährt worden seien. Diese Verzinsung bei nicht rechtzeitiger Zahlung sei im angeführten BRV von 15.12.1997 nicht vorgesehen. Das Finanzamt schließe aus dieser Urkunde sowie aus den nachstehend angeführten Umständen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO, dass das Darlehen tatsächlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO ein verzinsliches Darlehen sei und der Bw. zu leistenden Darlehenszinsen unter dem Titel "Beratungshonorar" von DP gewährt worden sei (vgl. die als Honorarnote bezeichnete Rechnung vom 15.12.1998 = Seite 174 f des Arbeitsbogens sowie

die Verbuchung dieser Rechnung auf Konto 3655 = Seite 71 des Arbeitsbogens).

In einem Aktenvermerk der Bw. vom 10.12.2003 sei u.a. Folgendes festgehalten:

"1. Im Jahr 1997 wurde nach mehrmonatigen Verhandlungen die noch immer aufrechte Kooperationsvereinbarung mit der Kanzlei DP in München vom 15.12.1997 abgeschlossen.

2. Ursprünglich war eine direkte Beteiligung vorgesehen. Aufgrund des damals gültigen Berufsrechtes wurde zuletzt eine Kooperation auf schuldrechtlicher Basis gewählt. Die Renditeerwartung der Bw. betrug ca. 15 bis 25 % auf das eingesetzte Kapital von 2,5 Mio. DM.

3. Das Interesse seitens der Kanzlei DP bestand und besteht aufgrund von großen Mandanten (DBVI-Gruppe) (zu ergänzen: in der) geforderten Absicherung der Beratungstätigkeit für den Fall einer Arbeitsunfähigkeit von Herrn DP, einen geplanten teilweisen Rückzug aus dem geplanten operativen Geschäft, sowie Unsicherheit über eine allfällige Nachfolge."

Aufzeichnungen über die in den an DP gelegten Honorarnoten angeführten Leistungen wie beispielsweise für die "Neuprojektierung 1998 Deutschlandfonds II" würden nicht existieren. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass über die verschiedenartigen Tätigkeiten, welche in der Erbringung von Prüfleistungen und anderen geistigen Tätigkeiten bestünden, keinerlei Aufzeichnungen vorhanden seien. Zu bedenken sei auch, dass ein Teil dieser Tätigkeiten nur nach konkreter Beauftragung (§ 1 Punkte 3.6 bis 3.9) in Form von Zeit-honoraren bzw. Projekthonoraren entlohnt würden. Auch das Fehlen von Unterlagen über diejenigen Tätigkeiten, die lt. Vertrag vom 15.12.1997 "fix" entlohnt werden sollten, wider-spreche jeder Lebenserfahrung, weil schon aus Gründen der Wirtschaftlichkeit des Fortbe-stehens der Vereinbarung der Auftragnehmer entsprechende Aufzeichnungen über die "laufenden" Tätigkeiten führen würde. Jedenfalls bestünde auch dann, wenn die Bw. tatsächlich Beratungsleistungen an DP erbracht haben sollte, ein so enger Zusammenhang zwischen den Beratungsleistungen und dem Darlehen, dass eine Abzinsung nicht gerechtfertigt sei (Hinweis auf Doralt/Mayr, EStG 6. Auflage, Tz 204 zu § 6 mwN). Dass sich die Bw. aus dem Darlehen einen wirtschaftlichen Vorteil versprochen habe, gehe mit aller Deutlichkeit aus dem zitierten Aktenvermerk vom 10.12.2003 hervor (".... Renditeerwartung der Bw. betrug ca. 15 bis 25 % auf das eingesetzte Kapital von 2,5.000.000,00 DM"; vgl. auch Punkt 8. dieses Aktenvermerkes).

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei eine Forderung jedenfalls dann verzinslich, wenn anstelle von Normalzinsen Gegenleistungen in anderer Form treten würden (verdeckte Verzinsung) oder vertraglich die Gewährung besonderer Vorteile vereinbart werde (Hinweis auf Kleinle in Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum dEStG, Anm. 913 zu § 6 , E 472 mwN). Genau ein derartiger Fall liege gegenständlich vor, weshalb die Berufung gegen die

Körperschaftsteuerbescheide für 1999 bis 2001 auch betreffend die Nichtanerkennung der Abzinsung des DP gewährten Darlehens als unbegründet abzuweisen sei.

3. Zu den Anspruchszinsen 2000 und 2001:

Aus der Berufung ergebe sich, dass die Anspruchszinsenbescheide deswegen als unrichtig bekämpft würden, weil die diesen Zinsenbescheiden zu Grunde liegenden Abgabenbescheide nach Ansicht der Bw. unrichtig seien.

Dazu sei auszuführen: Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF BGBI. I 2000/142 seien Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1.10. des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO idF vor BGBI. I Nr. 180/2004 würden die Anspruchszinsen 2 % über dem Basiszinssatz betragen und seien für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Der Anspruchszinsenbescheid sei an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Er könne daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei (Hinweis auf Ritz, BAO-Handbuch, 128 sowie z.B. die Berufungsentcheidung des Unabhängigen Finanzsenates – Außenstelle Linz, vom 18.3.2005, GZ. RV/0049-L/04). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löse gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus, es liege je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Eine Abänderung der Stammabgabenbescheide aufgrund einer Berufung wäre daher auch durch die amtswegige Erlassung eines neuen Zinsenbescheides Rechnung zu tragen. Die Berufung betreffend die Anspruchszinsen 2000 und 2001 seien daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 30.5.2005 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne weitere zusätzliche Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt insbesondere aus den (oben wiedergegebenen) Feststellungen der BP und deren Grundlagen (BP-Arbeitsbogen) sowie aus der BVE des Finanzamtes vom 17.05.2005 (deren wesentlicher Inhalt ebenfalls in der obigen Sachverhaltsdarstellung ausgeführt wurde). Da die Bw. den Sachverhalt weder in der Berufung bestritten hat, noch im Vorlageantrag Einwendungen gegen die sachverhaltsmäßigen Feststellungen in der BVE erhoben hat, kann davon ausgegangen werden, dass er auch von

der Bw. unbestritten ist. Der Entscheidung ist daher der Sachverhalt zu Grunde zu legen, wie er sich aus der obigen Darstellung ergibt

In rechtlicher Hinsicht bekämpft die Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer (KöSt) für 1999 bis 2001, da im Zuge der BP keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die dem Finanzamt nicht schon aus den eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen bekannt gewesen wären.

Bekämpft werden darüber hinaus die Sachbescheide betreffend KöSt für die Jahre 1999 bis 2001 und zwar lediglich mit dem Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Einkünftefeststellungsbescheide vom 7.12.2004 für die Fa. WHG. Die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide für 2000 und 2001 wurde schließlich mit der Unrichtigkeit der diesen Bescheiden zugrundeliegenden Abgabenbescheide (KöSt 2000 und 2001) begründet.

1) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend KöSt 1999, 2000 und 2001

Das Finanzamt hat in der BVE vom 17.05.2005 die Berufung in diesem Punkt abgewiesen und diese Entscheidung ausführlich begründet (Seiten 5 und 6 der BVE). Der Bw. hat im Vorlageantrag weder betreffend den Sachverhalt, noch hinsichtlich der diesbezüglichen rechtlichen Erwägungen konkrete Einwendungen erhoben. Nach Ansicht der Berufungsbehörde hat setzt sich die besagte BVE in ausreichender Weise mit den Berufungsargumenten auseinander. Das Ergebnis der in dieser BVE vorgenommenen Beweiswürdigung und der dort angestellten rechtlichen Erwägungen – die Abweisung der Berufung in diesem Punkt - ist auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) zutreffend. Aus diesen Gründen kann zur Begründung der gegenständlichen Entscheidung auf die Ausführungen in der genannten BVE verwiesen werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, Tz 14 zu § 288 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Insbesondere ist es zutreffend, dass aus den KöSt-Erklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 und deren Beilagen keine Erläuterungen über die Gründe für die Vornahme der strittigen Abzinsung des Darlehens an DP ersichtlich waren. Erst auf Grund der Ermittlungen der BP und der erst im Zuge derselben vorgelegten Unterlagen (insbesondere des BRV, des Aktenvermerkes der Bw. vom 10.12.2003 über die Kooperationsvereinbarung mit der Kanzlei DP, der Art der Honorarabrechnungen mit DP – keinerlei Aufzeichnungen über die konkreten Grundlagen für die verrechneten Honorare) konnte das Finanzamt den entscheidungsrelevanten Sachverhalt hinsichtlich der Zulässigkeit bzw. Nichtzulässigkeit der strittigen Wertberichtigungen erkennen. Die näheren Umstände der Kooperationsvereinbarung mit der Kanzlei DP und (in deren Rahmen) der Darlehengewährung an DP sowie der Art der Abrechnung der für die Kanzlei DP durchgeführten Arbeiten stellen daher auch nach Ansicht des UFS neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO und somit einen

tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2) Körperschaftsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001

Auch hinsichtlich der Berufung gegen die KöSt.-Bescheide für 1999 bis 2001 kann im Sinne der oben unter Punkt 1) der rechtlichen Erwägungen getätigten Ausführungen im Wesentlichen auf die ausführliche und zutreffende begründete BVE des Finanzamtes vom 17.05.2005 verwiesen werden (sh. Seiten 6 bis 11 der BVE). Die Berufungsbehörde schließt sich den diesbezüglichen Erwägungen des Finanzamtes an und vertritt ebenfalls die Auffassung, dass die Berufung in diesem Punkt abzuweisen ist:

Da sich die Berufung auf einen Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Einkünftefeststellungsbescheide vom 7.12.2004 für die Fa. WHG beschränkt, ist insbesondere auf die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO hinzuweisen. Nach dieser Gesetzesstelle können Bescheide, denen Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsverfahren gem. § 188 Abs. 1 BAO getroffen werden, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die angefochtenen KöSt.-Bescheide können daher nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in den Feststellungsbescheiden gem. § 188 Abs. 1 BAO betreffend die Fa. WHG (St.Nr. xx/yyyy) getroffenen Entscheidungen – insbesondere die Anteile der Bw. an Gewinnen dieser Gesellschaft in den Berufungsjahren– unzutreffend seien. Im übrigen hat der UFS die in der Berufsbegründung angeführte Berufung gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der Fa. WHG für die Jahre 1999, 2000 und 2001 mit Entscheidung vom 18.03.2009, RV/0725-L/05 u.a., abgewiesen, sodass die strittigen Gewinnanteile der Bw. unverändert bleiben.

Darüber hinaus hält die Berufungsbehörde auch die Ausführungen in der BVE vom 17.05.2009 betreffend die Nichtzulässigkeit der Abzinsung des Darlehens an DP für zutreffend. Diese Erwägungen wären allerdings entbehrlich gewesen, weil die Berufung inhaltlich bezüglich dieses Punktes keinerlei Ausführungen enthält, sondern sich auf die Anführung von Gründen beschränkt, wonach die Durchführung von Verfahrenswiederaufnahmen für diese Jahre nicht zulässig sei (sh. dazu Punkt 1. der rechtlichen Erwägungen der gegenständlichen Berufungsentscheidung). Auch der Antrag auf Berufungsvorlage an den UFS enthält betreffend die strittige Abzinsungsfrage keinerlei Ausführungen. Ein weiteres Eingehen auf diesen Punkt ist daher entbehrlich, weil auf Grund der fehlenden diesbezüglichen Berufungseinwendungen davon auszugehen ist, dass auch die Bw. die vom Finanzamt auf Grund der BP-Feststellungen vorgenommene und in der besagten BVE noch ausführlicher begründete Rechtsansicht in diesem Punkt letztlich nicht bestreitet.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

3) Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2000 und 2001

Auch in diesem Berufungspunkt kann im Wesentlichen auf die diesbezügliche – nach Ansicht des UFS zutreffende - Begründung der BVE des Finanzamtes vom 17.05.2005 verwiesen werden (Seiten 11 bis 12 der BVE):

Zusammen gefasst ist darauf zuverweisen, dass der Zinsenbescheid auf Grund seiner Bindung an den Spruch des zu einer Nachforderung führenden Bescheides nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung angefochten werden kann, der maßgebliche Abgabenbescheid sei rechtswidrig. Bei Änderungen des Stammabgabenbescheides – etwa auf Grund einer Berufung gegen diesen Bescheid – hat von Amts wegen ein weiterer, diesen Änderungen Rechnung tragender Zinsenbescheid zu ergehen (sh. Ritz, a.a.O, § 205 Tz 3 – 35).

Die Berufung war somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

Linz, am 11. Jänner 2010