



GZ. RV/1761-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk, vertreten durch OR Mag. Christian Wolf, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 und betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1997 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftssteuer für das Jahr 1996 wird stattgegeben. Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird als unzulässig 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

Die Bw. erzielt Einkünfte durch das Ausführen von Export- und Importgeschäften. Das Finanzamt erließ die Bescheide im Streitzeitraum entsprechend den abgegebenen Erklärungen.

In der Folge fand eine abgabenbehördliche Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen statt. Der Betriebsprüfer traf dabei folgende Feststellungen:

Die Bw. hatte Prämien für Lebensversicherungen, die zur Besicherung des Kreditrahmens bei der Bank dienten, als Aufwand geltend gemacht. Die Rückkaufwerte der Versicherungen waren jedoch nicht aktiviert worden. Die Rückkaufwerte wurden daher als Aktiva in die Bilanz aufgenommen.

Das Unternehmen hatte Buchführungskosten, die das Jahr 1995 betrafen, in den Jahren 1996 und 1997 aufwandwirksam verbucht. Die Betriebsprüfung nahm eine periodengerechte Abgrenzung vor.

Eine Lebensversicherung lautend auf den Gesellschafter TK, deren Prämien aufwandswirksam verbucht worden waren, war im Jänner 1996 ausbezahlt worden. Diese Auszahlung fand keinen Eingang in die Buchhaltung. Die Betriebsprüfung wertete diese Auszahlung daher als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Der Betrag wurde dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet und der Besteuerung mit Körperschaft- und Kapitalertragsteuer unterworfen.

Das Verrechnungskonto des Gesellschafters TK wies per 1.1.1996 einen um 1.340.895,00 ATS niedrigeren Stand gegenüber dem Stand vom 31.12.1994 aus, ohne dass von der Gesellschaft eine Forderung gegen den Gesellschafter in dieser Höhe in die Aktiva aufgenommen worden wäre. Da der Jahresabschluss durch die Gesellschaft genehmigt worden war, wurde vom Betriebsprüfer als erwiesen angenommen, dass die Gesellschaft auf diese Forderung zu Gunsten des Gesellschafters verzichtet hatte, was die Kapitalertragsteuerpflicht für diesen Betrag für das Jahr 1995 auslöste.

Die sich auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergebenden Mehrsteuern wurden in die Bilanz als Passiva aufgenommen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm das Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1997 wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw. führte darin aus:

Wiederaufnahme:

Dem Betriebsprüfungsbericht seien keine konkreten Gründe für die Vornahme der Wiederaufnahme zu entnehmen. Es liege ein Begründungsmangel vor und es könne daher kein substantiiertes Vorbringen gegen die Wiederaufnahme erstattet werden.

Rückkaufwert der Lebensversicherungen (Tz. 16):

Der Betriebsprüfung sei zuzustimmen, dass die Rückkaufwerte aktiviert werden müssen. Die Betriebsprüfung habe in ihren Ansätzen jedoch nicht dem Grundsatz der Periodenreinheit entsprochen, weil in den Jahren 1996 und 1997 die volle Höhe der Rückkaufwerte als ertragswirksame Buchung erfasst worden war. Aus den Erfahrungen des täglichen Lebens sei jedoch der Schluss zu ziehen, dass sich der Rückkaufwert je nach Versicherungsvertragsdauer Jahr für Jahr aufbaue. Vollkommen unverständlich sei auch, warum nicht auch für 1995 ein Ansatz vorgenommen worden sei.

Buchführungskosten 1995 (Tz. 17):

Die diesbezüglichen Berechnungen seien nicht nachvollziehbar. Außerdem habe die Betriebsprüfung im Zuge der Abgrenzung verabsäumt, auch für das Jahr 1997 eine Rückstellung zu bilden, da ja stets eine Verrechnung der Leistungen im Folgejahr durchgeführt werde.

Es werde daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der eingebrachten Erklärungen beantragt. Weiters werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der Gegenäußerung zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass die Wiederaufnahmegründe aus den Tz. 16, 17, und 20 des BP-Berichtes hervorgingen. Hinsichtlich der Rückkaufwerte ersuchte sie um die Bekanntgabe der Werte zu den jeweiligen Bilanzstichtagen. Bezüglich Buchführungskosten seien nur die Kosten für das Jahr 1995, für das keine Bilanz eingereicht worden war, abgegrenzt worden. Die Ansätze der Jahre 1996 und 1997 entsprächen den Ansätzen laut Handelsbilanz.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung, wobei es betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 der Berufung teilweise Folge gab, indem es die Rückkaufwerte der Lebensversicherungen zum 31.12.1993 per 1.1.1996 als Eröff-

nungsbilanzwert ansetzte, was eine Erfolgsminderung in der Höhe dieses Ansatzes für das Jahr 1996 bewirkte. Hinsichtlich Abgrenzung der Buchführungskosten und Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gab es der Berufung nicht Folge. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Buchführungskosten periodengerecht abzugrenzen seien. Hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftssteuer für das Jahr 1996 erfolgte kein Abspruch in der Berufungsvorentscheidung.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Rückkaufwerte:

Der Ansatz der Rückkaufwerte sei nach wie vor unrichtig. Diesbezüglich werde auf die der Finanzbehörde übermittelten Bestätigungen verwiesen. Weiters seien die Lebensversicherungen im Zeitpunkt der Auszahlung bereits auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters TK überwiesen worden, womit eine Doppelerfassung vorläge. Dies gelte insbesondere für den in der Tz. 20 des Berichtes dargestellten Sachverhalt.

Berechnung Körperschaftsteuer 1996:

Die Berechnung der Körperschaftsteuer 1996 erscheine unrichtig. Ausgehend von einem Gewinn laut Steuerbilanz von S 7.556,61 unter Hinzurechnung eines Rückkaufwertes der Lebensversicherungen, der allerdings unrichtig sei, und von Buchführungskosten, die gleichfalls unrichtig seien, ergebe sich bestenfalls ein steuerpflichtiges Einkommen von 328.807,00 S wofür bestenfalls 34 Prozent Körperschaftssteuer von 111.794,38 S anfallen könnten. Bei der Berechnung sei der Verlustvortrag von 115.800,00 ATS nicht berücksichtigt worden, wodurch auch Rechtswidrigkeit vorliege.

Die Finanzbehörde legte die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In der am 22. April 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt:

1.) Wiederaufnahme:

Die von der Betriebsprüfung festgestellten Differenzen seien schon aus den Erklärungen sichtbar gewesen, sie stellen daher keine Wiederaufnahmegründe dar. Die Finanzbehörde habe durch eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung bei den Rückkaufwerten zugestanden, dass der von der Betriebsprüfung getroffene Ansatz unrichtig sei. Daher stelle auch diese Tz. keinen Wiederaufnahmegrund dar. Weiters hätten die getroffenen Feststellungen nur geringfügige Auswirkungen und bei geringfügigen Auswirkungen sei keine Wiederaufnahme zu verfügen.

Die Auszahlung der Lebensversicherung in Tz. 20 sei nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten. Diese Beurteilung seitens der Betriebsprüfung sei darin begründet, dass der Zeuge TK nicht befragt worden sei bzw. die Informationen des steuerlichen Vertreters vom Prüfer nicht verwertet worden seien. Die Auszahlung der Lebensversicherung an den Gesellschafter TK sei eine Verrechnung mit dem Geschäftsführerbezug des TK gewesen und stelle daher keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Als Beweis für dieses Vorbringen werde die Einvernahme der Zeugen TK und AK beantragt, welche beide zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung verhindert wären. Aufgrund des durchzuführenden Beweisverfahrens werde sich zeigen, dass auch die Auszahlung der Lebensversicherung keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Der Vertreter des Finanzamtes fragte im Zusammenhang mit dem Vorbringen zur Wiederaufnahme, dass hinsichtlich der Auszahlung der Lebensversicherung ein anderer Sachverhalt als bisher angenommen vorläge, ob dieser Einwand schon gegenüber dem Betriebsprüfer gebracht worden sei. Weiters fragte der Vertreter des Finanzamtes, ob über die nichtbezahlten Geschäftsführerbezüge Belege bzw. Nachweise vorhanden seien und ob ein Nachweis darüber existiere, dass vereinbart worden sei, dass mit der Lebensversicherung die Geschäftsführerbezüge gegenverrechnet werden sollten.

Der steuerliche Vertreter entgegnete darauf, dass dieser Einwand gegenüber der Betriebsprüfung gemacht worden sei, dass diese den Einwand aber abgetan hätte und die Zeugen nicht hätte hören wollen. Die Vereinbarung über die Gegenverrechnung existiere nur mündlich. Die Geschäftsführerbezüge seien nur sehr gering gewesen und die Lebensversicherung sollte der Ausgleich auf die angemessene Entlohnung darstellen.

2.) Rückkaufwerte Lebensversicherung:

Die Rückkaufwerte laut Berufungsvorentscheidung seien nach wie vor unrichtig. Der Erhöhungsbetrag, der im Jahr 1996 gewinnwirksam werden dürfte, errechne sich wie folgt:

Versicherung W	37.240,00 S
Versicherung G	8.697,00 S
Summe	<u>45.937,00 S</u>

Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes seien die Rückkaufwerte der Versicherungen zum 31.12.1995 in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 anzusetzen.

3.) Abgrenzung Buchführungskosten:

Hinsichtlich Buchhaltungskosten könne nicht mehr angegeben werden, für welches Jahr welche Kosten angefallen seien, weil weder Belege noch die Honorarnoten des steuerlichen Vertreters greifbar wären. Nach Einsichtnahme in die im Zuge der Betriebsprüfung vorge-

legten Honorarnoten (Arbeitsbogen Blatt 41 bis 44) werde jedoch festgestellt, dass die Honorarnote vom 3.2.1997 (Blatt 42) nur in der Höhe von 44.200,00 S netto (statt wie von der Betriebsprüfung angesetzt 53.600,00 S netto) abgegrenzt werden dürfe. Die Honorarnote vom 1.8.1997 (Blatt 44) betreffe den Gesellschafter TK und sei einer Abgrenzung daher überhaupt nicht zugänglich. Es dürften im Jahr 1997 daher nur 109.900,00 S (statt 121.400,00 lt. Betriebsprüfung) abgegrenzt werden.

Der Vertreter des Finanzamtes stimmte der Verringerung des Abgrenzungsbetrages im Jahr 1997 auf 109.900,00 S zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1996:

Sachverhalt:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden mehrere Feststellungen getroffen, die die Finanzbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens veranlassten. Der elektronisch ausgefertigte Bescheid enthielt den Spruch, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen werde. Eine Begründung enthält die elektronische Bescheidversion nicht. Aus dem Zustellnachweis ist ersichtlich, dass der Betriebsprüfungsbericht dem steuerlichen Vertreter der Bw. zugestellt wurde. In den Textziffern 25 bis 26 des Berichtes wird über die Wiederaufnahme abgesprochen. Tz. 25 besagt, dass hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen. In den vom Berichtsformular vorformulierten Zeilen mit "Abgabenart" und "Zeitraum" und "Hinweis auf Tz" erfolgte keine Eintragung durch die Behörde. Für die Begründung des Ermessensgebrauches wurde die im Formular angebotene Textpassage angekreuzt.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn dem zu Grunde liegenden Anbringen nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird oder der Bescheid von Amts wegen erlassen wird. Zentrale Elemente der Begründung sind die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, die Erwägungen, warum sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und die rechtliche Beurteilung, welche abgabenrechtliche Tatbestände die Behörde durch den angeführten Sachverhalt als verwirklicht betrachtet.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn ein Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt worden ist, wenn ein Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich

über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde oder wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welchen Wiederaufnahmetatbestand sie bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheides herangezogen hat. Grundsätzlich hat ein die Wiederaufnahme verfügender Bescheid im Spruch den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Lässt der Spruch diesbezüglich Zweifel an seinem Inhalt offen, so kann die Begründung (zB in Form eines BP-Berichtes) als Auslegungsbehelf herangezogen werden.

Im vorliegenden Fall enthält der Spruch des Wiederaufnahmebescheides die Aussage, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wird. Weitere Aussagen, welcher der in der genannten Bestimmung angeführten Tatbestände für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen wurde, enthält der elektronisch ausgefertigte Bescheid nicht. In dem gleichzeitig zugestellten Betriebsprüfungsbericht wird unter Tz 25 ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung Feststellungen getroffen worden waren, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 erforderlich machten. Weitere nähere Angaben, welcher Wiederaufnahmetatbestand herangezogen worden war, enthält auch der Betriebsprüfungsbericht nicht. Sowohl dem Spruch des Bescheides als auch dem als Begründung herangezogenen Betriebsprüfungsbericht kann daher nicht entnommen werden, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Wiederaufnahme zu Grunde gelegt hat und welchen Wiederaufnahmetatbestand sie damit als verwirklicht erachtete. Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1996 wird daher stattgegeben und der Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme verfügt wurde, ersatzlos aufgehoben.

Körperschaftsteuer 1996:

Sachverhalt:

Nach Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 erging ein neuer Sachbescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1996. Der Wiederaufnahmebescheid wurde durch Berufungsentscheidung ersatzlos aufgehoben.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist vor allem unzulässig bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung.

Im vorliegenden Fall war vor Entscheidung über die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1996 über die Berufung betreffend die diesbezügliche Wiederaufnahme abzusprechen. Der Berufung wurde stattgegeben und damit schied der Körperschaftsteuerbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung richtete sich nunmehr gegen einen nicht mehr existenten Bescheid und wurde dadurch unzulässig.

Bedingt durch das Ausscheiden des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1996 erübrigt sich für sämtliche Einwendungen der Berufung gegen diesen Bescheid ein Abspruch.

Körperschaftsteuer 1997:

Rückkaufwerte Lebensversicherung:

Sachverhalt:

Die Bw. hat für diverse Lebensversicherungen, die zur Besicherung des Kreditrahmens dienten, die Prämienzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Rückkaufswerte der Versicherungen wurden im gesamten Streitzeitraum nicht aktiviert. Die Versicherungsverträge bestanden bereits vor dem Beginn des Prüfungszeitraumes. Die Rückkaufswerte der Versicherungen betrugen zu den Stichtagen laut den Bestätigungen der Versicherungen:

Rückkaufswerte zum	01.01.1997	31.12.1997
Versicherung G	67.305	77.520
Versicherung W	209.546	253.856
Summe	276.851	331.376
Erhöhung		54.525

Beweis: Bestätigungen der Versicherung G vom 19.10.1999 und vom 5.8.1999 (Arbeitsbogen Blatt 60 bis 61)

Bestätigungen der Versicherung W vom 17.9.1999 (Arbeitsbogen Blatt 64 bis 65).

Eine Verbuchung der Versicherungen auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters hat entgegen dem Vorbringen der Bw. nicht stattgefunden.

Beweis: Verrechnungskonto des Gesellschafters TK im Arbeitsbogen in Kopie (Blatt 52 bis 53)

Beweiswürdigung:

Die Bw. bringt vor, dass die Rückkaufwerte der Versicherungen im Zeitpunkt der Auszahlung bereits auf das Verrechnungskonto verbucht worden seien und daher durch die Feststellung der Betriebsprüfung eine Doppelerfassung vorläge.

Dieses Vorbringen steht im Widerspruch zu der Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Rückkaufwerte überhaupt nicht verbucht worden sind. Wären die Rückkaufwerte ordnungsgemäß verbucht worden, dann müsste sich auch die Buchung von einem Aktivposten der Bilanz auf einen anderen Aktivposten, nämlich dem Verrechnungskonto des Gesellschafters, in den Buchhaltungsunterlagen finden lassen. Dies wurde jedoch von der Betriebsprüfung nicht festgestellt. Die Einsichtnahme in das Verrechnungskonto des Gesellschafters TK für das Jahr 1996, das sich im Arbeitsbogen befindet, zeigt keine derartige Buchung. Weder findet sich dort die Buchung des jeweiligen Erhöhungsbetrages noch wurde der Restbuchwert der ausbezahlten Lebensversicherung verbucht noch findet sich eine Buchung der Summe der aktivierten Rückkaufwerte. Sollten die behaupteten Buchungen bereits in den Vorjahren stattgefunden haben, so müsste zumindest im Zeitpunkt der Auszahlung der Lebensversicherung im Jahr 1996 der Restbuchwert am Verrechnungskonto ausgebucht werden. Da die besagten Buchungen in der Gewinnermittlungsperiode 1996 nicht festgestellt werden konnten und für das Vorjahr keine Buchhaltung vorgelegt werden konnte, handelt es sich bei diesem Vorbringen offensichtlich um eine Schutzbehauptung. Dieser wird kein Glaube geschenkt, da die Bw. einen Nachweis dieses Vorbringens mangels Vorhandensein von Buchhaltungsunterlagen nicht beibringen konnte. Das Vorbringen, dass eine festgestellte mangelnde buchmäßige Erfassung genau in jenem Besteuerungszeitraum stattgefunden hätte, für den keine Unterlagen vorgelegt werden konnten, bzw. dass eine Verbuchung stattgefunden hätte, die am Verrechnungskonto nicht sichtbar ist, ist nicht glaubhaft.

Rechtliche Würdigung:

Dienen Personenversicherungen der Besicherung eines Betriebskredites, dann können Versicherungen als Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen werden und die Prämienzahlungen als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Mit der laufenden Prämienzahlung entsteht ein Anspruch gegen die Versicherung, der im Rückkaufswert seinen Ausdruck findet. Wird die Prämienzahlung als Betriebsausgabe abgesetzt, so muss im Gegenzug auch der Anspruch gegen die Versicherung, der im Rückkaufswert seinen Ausdruck findet, aktiviert werden.

Aus dem Grundsatz des Bilanzzusammenhangs und dem ihm zu Grunde liegenden Gedanken, dass dem Betriebsvermögensvergleich fortlaufend das richtige Betriebsvermögen zu Grunde liegen soll, ist zu folgern, dass unrichtige Bilanzansätze jedenfalls soweit zu berichtigen sind, dass beim gegenständlichen Betriebsvermögensvergleich von richtigen Bilanzansätzen ausgegangen werden kann. Dies geschieht durch Berichtigung der Schlussbilanz

des Vorjahres (Anfangsbilanz des gegenständlichen Jahres), auch wenn diese Berichtigung der Bilanzansätze keine steuerlichen Konsequenzen mehr nach sich zieht.

Im vorliegenden Fall wurden die Rückkaufswerte der Versicherungen von der Bw. im gesamten Streitzeitraum nicht aktiviert. Da die Versicherungen bereits vor dem Beginn des Prüfungszeitraumes bestanden, muss auf Grund des Bilanzzusammenhanges die Summe der Rückkaufswerte in die Eröffnungsbilanz zum 1.1.1995 aufgenommen werden. Dies führt zu dem Ergebnis, dass ab dem ersten Jahr der Aufnahme in jedem Jahr nur die jährliche Erhöhung der Rückkaufswerte gewinnwirksam wird, während die abgesetzten Prämien als Aufwand keine Veränderung erfahren.

Bezogen auf das hier streitgegenständliche Jahr 1997 bedeutet dies, dass auch im Jahr 1997 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer nur die für das Jahr 1997 eingetretene Erhöhung der Rückkaufswerte gewinnwirksam werden darf. Die Erhöhung der Rückkaufswerte für das Jahr 1997 beträgt 54.525,00 S. Genau der Betrag von 54.525,00 S wurde von der Betriebsprüfung unter Tz 19 zum Ansatz gebracht und dem Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer 1997 zu Grunde gelegt.

Das diesbezügliche Berufungsbegehren ist daher abzuweisen.

Abgrenzung Buchführungsaufwand:

Sachverhalt:

Für das Jahr 1995 wurden keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt und die Besteuerungsgrundlagen von der Finanzbehörde im Schätzungswege ermittelt. Der Bescheid hat durch die Betriebsprüfung keine Veränderung erfahren. Buchhaltungskosten, die laut den vorgelegten Honorarnoten unter anderem Buchhaltungsarbeiten, Bilanzerstellung und Steuererklärungen für das Jahr 1995 betrafen, wurden in den Folgejahren 1996 und 1997 als Aufwand verbucht, und zwar im Jahr 1996 eine Honorarnote vom 2.7.1996 in der Höhe von 44.400,00 S und im Jahr 1997 drei Honorarnoten in der Höhe von insgesamt 121.400,00 S (Note vom 3.2.1997, zwei Noten vom 1.8.1997). Mit der Honorarnote vom 3.2.1997 wurde für "Buchhaltung..... 7-12/95" 44.200,00 S netto und für "Steuerberatung 1/97" 9.400,00 S netto verrechnet. Die erste der beiden Honorarnoten zum 1.8.97 wurde für "Abstimmungsarbeiten für Bilanz 1995" in der Höhe von 65.700,00 S gelegt. Die zweite der beiden Honorarnoten vom 1.8.1997 ist an den Gesellschafter TK gerichtet und wurde für "Steuererklärungen 1995" mit einem Betrag von 2.100,00 S netto gelegt. Eine Rückstellung für Buchhaltung und Beratungskosten für das Jahr 1995 in die Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 war seitens der Bw. nicht erfolgt.

Beweis: Honorarnoten vom 2.7.1996, 3.2.1997, 1.8.1997 (Arbeitsbogen Blatt 41 bis 44)

Rechtliche Würdigung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Ermittlung des Gewinnes der Grundsatz der Periodenbesteuerung zu beachten, demzufolge immer der für die einzelne Periode richtig ermittelte Gewinn der Steuer zu unterwerfen ist. Die Belastung einer Periode mit Gewinnermittlungsfehlern einer anderen Periode kommt nicht in Betracht.

Durch die aufwandswirksame Verbuchung der Honorarnoten im Zeitpunkt ihrer Legung, also in den Jahren 1996 und 1997 wurde Aufwand, der das Jahr 1995 betraf und den Gewinn in diesem Jahr hätte mindern müssen, in die Folgejahre verlagert. Damit wurde der Gewinn des Jahres 1997 um jene Beträge geschmälert, die in den Honorarnoten im Jahr 1997 für Arbeiten betreffend die Gewinnermittlungsperiode 1995 ausgewiesen und als Aufwand verbucht wurden. Der Gewinn für die Periode 1997 wurde daher von der Bw. nicht periodenrichtig ermittelt. Jene Honorare, die die Buchhaltung 1995 betreffen, müssen aus der Gewinnermittlung 1997 ausgeschieden werden.

Abgrenzung Buchführungsaufwand 1995 im Jahr 1997:	
Honorarnote vom 3.2.1997	44.200
1. Honorarnote vom 1.8.1997	65.700
Summe abzugrenzen	109.900

Jener Anteil der Honorare, der das Jahr 1997 betraf (9.400,00 S netto siehe oben), ist in die Abgrenzung nicht einzubeziehen, da er periodenrichtig den Gewinn des Jahres 1997 verminderte. Daher ergibt sich gegenüber der Berechnung der Abgrenzung durch die Betriebsprüfung eine Verringerung des Abgrenzungsbetrages auf 109.900,00 S im Jahr 1997.

Jene Honorarnote, die für die Steuererklärungen 1995 des Gesellschafters TK (2.100,00 S netto, Arbeitsbogen Blatt 44, siehe oben) verrechnet wurde, stellt bei der Bw. Einkommensverwendung dar und darf als solche den Gewinn der Körperschaft nicht mindern. Sie wird daher außerbilanziell bei der Ermittlung des Einkommens dem Gewinn hinzugerechnet.

Rückstellung Mehrsteuern lt. BP:

Sachverhalt:

Die Betriebsprüfung hat auf Grund ihrer Feststellungen ein Mehrergebnis an Körperschaftssteuer 1997 in der Höhe von 74.546,00 errechnet, welches der in der Folge ergangene Bescheid auch als Nachforderung auswies. Die Bescheid betreffend die Vorjahre bis einschließlich 1993 weisen in allen Jahren Gewinne aus, die der Besteuerung mit Körper-

schaftsteuer unterzogen wurden. Der Bescheid laut Veranlagung betreffend das Jahr 1995 erfuhr durch die Betriebsprüfung keine Veränderung, sondern ist nach der Erstveranlagung, bei dem der Gewinn vom Finanzamt geschätzt worden war, in Rechtskraft erwachsen. In der Prüferbilanz laut Betriebsprüfungsbericht wird zum 31.12.1997 eine passive Bilanzposition in der Höhe von 272.782,00 S ausgewiesen. In diesem Betrag ist die Rückstellung für Körperschaftssteuer für 1996 in der Höhe von 198.236,00 S und die Rückstellung für Körperschaftsteuer 1997 in der Höhe von 74.546,00 S enthalten. Erfolgswirksam wurde die Rückstellung für Körperschaftssteuer nicht, da sie bei der Ermittlung des Einkommens und bei der Berechnung der Körperschaftsteuer wieder hinzugerechnet wurde.

Eine Rückstellung für Kapitalertragsteuer findet sich in der Bilanz als Passivposten nicht, obwohl die Berechnung der Rückstellung unter Tz. 18 eine anzusetzende Bilanzposition von 464.270,00 S ausweist. Entsprechend der Darstellung unter Tz. 18 ergibt sich aus dieser Rückstellung keine Erfolgsänderung im Jahr 1997, da die Rückstellung in der genannten Höhe im Jahr 1997 nur fortgeführt wird.

Rechtliche Würdigung:

Ergibt sich im Zuge einer Betriebsprüfung eine Nachforderung an Steuer, so stellt diese eine Verbindlichkeit des Unternehmens gegenüber dem Finanzamt dar, welche periodenrichtig in jenem Wirtschaftsjahr bzw. Kalenderjahr erfasst und erfolgswirksam berücksichtigt werden muss, für welches die Nachforderung entstanden ist und sie dem Grunde nach gehört. Da die Nachforderung im Zeitpunkt des Prüfungsschlusses und der Erlassung der Bescheide üblicherweise noch nicht beglichen sein kann, besteht diese Verbindlichkeit über den gesamten Prüfungszeitraum und muss so lange in den Prüferbilanzen und Folgebilanzen weitergeführt werden, bis die Steuerschuld bezahlt ist. Dabei darf jeder Periodenerfolg nur um jene Erfolgsänderung vermindert werden, die der jeweiligen Gewinnermittlungsperiode entspricht.

Im vorliegenden Fall wurde der bescheidmässig angelastete Nachforderungsbetrag an Körperschaftsteuer im jeweiligen Jahr in genau dieser Höhe in die Bilanz eingestellt. Die Rückstellung wurde in den Folgejahren weitergeführt. Diese Vorgangsweise entspricht der oben dargestellten Rechtslage. Hinsichtlich der Rückstellung für Körperschaftsteuer in der Bilanz zum 31.12.1997 ist jedoch bedingt durch das ex lege Ausscheiden des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1996 aus dem Rechtsbestand eine Korrektur vorzunehmen, da durch das Ausscheiden des Bescheides 1996 keine Nachforderung mehr anfällt und eine Rückstellung daher nicht zu bilden ist. Es ist in der Folge auch keine Rückstellung mehr fortzuführen. Im Gegenzug muss der Gewinnvortrag im Jahr 1997 um die aufgelöste Rückstellung für das Jahr 1996 in der Höhe von 198.236,00 S erhöht werden.

Die Bilanzposition im Jahr 1997 hat daher nur mehr die erforderliche Rückstellung für das Jahr 1997 auszuweisen. Da sich durch die Verringerung des Abgrenzungsbetrages betreffend Buchführungskosten der Gewinn und durch die außerbilanzielle Hinzurechnung der Beratungskosten für den Gesellschafter das steuerpflichtige Einkommen geändert hat, ist in der Folge auch die Rückstellung für Körperschaftsteuer anzupassen. Die Rückstellung laut Berufungsentscheidung beträgt 71.350,00 S (statt wie bisher 74.546,00 S). Diese Korrektur muss sowohl bei der Ermittlung des Bilanzgewinnes als auch in der Bilanz laut Berufungsentscheidung durchgeführt werden.

Berechnung Gewinn laut Berufungsentscheidung:

Bilanzgewinn 1997 laut BE

Gewinn lt. BP	185.288,26
Buchführung lt. BP	-121.400,00
Buchführung lt. BE	+109.900,00
KöSt RST lt. BP	+74.546,00
KöSt RST lt. BE	-71.350,00
Bilanzgewinn lt. BE	176.984,26

Darstellung Berechnung des Einkommens 1997:

Einkommen 1997

Gewinn lt. Erkl.	+83.909,26
Rückkaufwerte LV	+54.525,00
Buchführung	+109.900,00
Rückstellung KöSt	-71.350,00
Summe	+176.984,26
Reprä lt. Erkl.	+13.848,00
Steuererklärungen 1995 Gfter	+2.100,00

Körperschaftsteuer +121.710,00

Einkommen 314.642,26

abgerundet 314.600,00

Das Vorbringen der Bw., es möge der Verlust aus dem Jahr 1995 in der Höhe von 115.800,00 S vorgetragen werden und bei der Berechnung der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden, geht ins Leere, da der Bescheid betreffend das Jahr 1995 keinen Verlust ausweist. Die bescheidmässige Feststellung eines Verlustes im Rahmen der Veranlagung hat jedoch Bindungswirkung für den nachfolgenden Abzug als vortragsfähigen Verlust.

Hinsichtlich der Rückstellung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 in der Höhe von 464.270,00 S wird die Prüferbilanz richtig gestellt. Aus dieser Korrektur ergibt sich jedoch keine Erfolgsänderung. Was die Nachforderung an Kapitalertragsteuer dem Grunde nach anbelangt, wird auf die ausführliche Begründung zur GZ. RV/1760-W/2002 verwiesen.

Darstellung:

BILANZ	Stichtag 31.12.1997		
AKTIVA	Prüferbilanz	Prüferbilanz korr.	Bilanz lt. BE
Ausstehende Einlagen	250.000,00	250.000,00	250.000,00
Rückkaufwerte LV	331.376,00	331.376,00	331.376,00
Sonstige Aktiva	2.304.715,71	2.304.715,71	2.304.715,71
Summe AKTIVA	2.886.091,71	2.886.091,71	2.886.091,71
PASSIVA			
Stammkapital	500.000,00	500.000,00	500.000,00
Buchführungskosten			
Kapitalertragsteuer		464.270,00	464.270,00
Körperschaftsteuer	272.782,00	272.782,00	71.350,00
Gewinnvortrag	406.967,41	28.766,41	230.198,41
Sonstige Passiva	1.620.273,30	1.620.273,30	1.620.273,30

Summe PASSIVA	2.800.022,71	2.886.091,71	2.886.091,71
---------------	--------------	--------------	--------------

Beweisantrag Zeugeneinvernahme:

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung beantragte Zeugeneinvernahme betrifft jenen Sachverhalt, der Auswirkungen auf die Vorschreibung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 hat. Da der diesbezügliche Bescheid durch die Stattgabe der Berufung gegen die Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand ausschied, entfällt auch die diesbezügliche Feststellung der Betriebsprüfung. Die Einvernahme von Zeugen zu einem Sachverhalt, der durch Wegfall des Bescheides keine steuerliche Auswirkung mehr zu entfalten vermag und daher kein Beweisthema mehr darstellt, kann unterbleiben. Von der Einvernahme der beantragten Zeugen wird daher Abstand genommen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 10. Mai 2004