



GZ. RV/2103-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Dorothea Wodak, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf be treffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1995 wird stattgegeben. Der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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. betreibt eine EDV-Beratungsgesellschaft.

Strittig ist, ob verdeckte Ausschüttungen sowie in welcher Höhe hinsichtlich des Verrechnungskontos/Gesellschafter – Geschäftsführerin vorliegen und weiters die AfA (Absetzung für Abnutzung) von Investitionen in fremden Gebäuden.

Die Betriebsprüfung (BP) begründete ihre berufungsgegenständlichen Feststellungen folgendermaßen:

Ab dem Jahr 1994 habe die Gesellschafter-Geschäftsführerin für private Belange Beträge, die auf einem Verrechnungskonto aktiviert worden seien, entnommen. Schriftliche Vereinbarungen über Entnahmen, Kreditrahmen, Sicherheiten und Rückzahlungen seien nicht getroffen worden. Das Konto sei lediglich verzinst worden. Andererseits seien Rückstellungen für nicht ausbezahlte Geschäftsführergehälter als Verbindlichkeiten eingestellt worden. Trotz Aussaldierung mit diesen Geschäftsführerverbindlichkeiten sei der an die Gesellschafterin gewährte Darlehensbetrag stetig angewachsen.

Da bis dato fast keine Rückzahlungen seitens der Gesellschafterin getätigten worden seien, und aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes, seien das Verrechnungskonto (aktives Bestandskonto) bzw. das Geschäftsführergehältskonto (passives Bestandskonto) auszusaldieren, aufzulösen und als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten. Die Verzinsung des Verrechnungskontos werde von der BP rückgängig gemacht, indem sie außerbilanzmäßig abgerechnet werden würde.

Gegen die daraufhin ergangenen Bescheide erhob die Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:

Im Jahr 1994 seien irrtümlich Investitionen im Betrag von rund ATS 240.000,00 (die diesbezüglichen Belege würden noch nachgereicht werden) im Mietobjekt Top 14 auf das Verrechnungskonto gebucht worden. Außerdem habe es die BP verabsäumt, die Abschreibungen für die oben erwähnten Investitionen entsprechend "geltend zu machen". Die Bw. beantrage daher die "teilweise Aufhebung" der Bescheide betreffend die Punkte Tz 15 sowie 18 bis 20 des BP-Berichts.

Aufgrund eines Mängelbehebungsauftrags (das Finanzamt beauftragte die Bw., die Erklärung, welche Punkte der Bescheide angefochten seien; welche Änderungen beantragt werden würden sowie eine Begründung nachzureichen, und die in der Berufung angesprochenen Belege nunmehr vorzulegen) führte die Bw. Folgendes aus:

Hinsichtlich des Berufungspunktes "Hong Kong-Reise" und "Mietaufwand Büro Mauerbach" wurde die Berufung zurückgenommen.

Hinsichtlich der Berufung betreffend Tz. 20 (Verrechnungskonten) des BP-Berichts begründete die Bw. die Berufung wie folgt:

Wie sich im Zuge der BP herausgestellt habe, seien im Jahr 1994 irrtümlich Investitionen im Mietobjekt D 7/14 und 7/17 in der Höhe von ATS 214.260,87 (vgl. Schreiben hinsichtlich Anregung auf amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des vor den Berufungsjahren gelegenen Jahres 1994) auf dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin verbucht worden. Weiters sei im Zuge der BP festgestellt worden, dass es im Jahr 1992 zu einer Fehlbuchung in der Höhe von ATS 200.000,-- auf dem Konto der Geschäftsführerin gekommen sei.

Hinsichtlich der AfA wäre die Abschreibung für Sachanlagen in den Berufungsjahren um ATS 18.418,-- (Anschaffungskosten der Investitionen öS 184.183,25; Nutzungsdauer 10 Jahre) zu erhöhen. Nach der Durchführung der beantragten Änderungen würden sich folgende Werte ergeben:

alle Beträge in ATS	
1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	464.650,--
1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	544.572,--
1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	372.230,--

Die BP gab zur Berufung folgende Stellungnahme ab:

Frau L ist Gesellschafter-Geschäftsführerin (seit 1995 zu 100 %) der Bw. Das Unternehmen handelt mit Hard- und Software und führt auch Schulungen durch (AS 400 Betriebssystem + Kids Computer College).

Die Berufung richtet sich gegen die Tz 20 (Auflösung des Verrechnungskontos) des BP-Berichtes. Die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin Fr. L entnahm im Prüfungszeitraum laufend Beträge aus der GmbH bzw. finanzierte private Aufwendungen. Das Verrechnungskonto (Forderung) sei stetig angestiegen. Es sei lediglich verzinst worden. Schriftliche Vereinbarungen über Entnahmen, Kreditrahmen, Sicherheiten und Rückzahlungen seien nicht getroffen worden. Dieses Konto sei daher durch die BP im jeweiligen Prüfungsjahr (1995 – 1997, Stände zum 31.12. des jeweiligen Jahres) mit dem Verbindlichkeitskonto für nicht auszahlte Geschäftsführer-Gehälter aussaldiert und als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet worden.

Gegen Betriebsprüfungsende sei durch den damaligen steuerlichen Vertreter der Einwand vorgebracht worden, dass durch seine Kanzlei Buchungsfehler gemacht worden seien, die den Anstieg des Verrechnungskontos im Vorprüfungszeitraum (1994) verursacht haben sollen.

Auch bei der Schlussbesprechung hätten noch keine konkreten Angaben und Nachweise (Zahlen, Belege) durch den steuerlichen Vertreter gemacht werden können. Da es sich hierbei um einen nicht zur Prüfung stehenden Zeitraum handelte, und sich eine Prüfungsausdehnung in Abwägung der vorhandenen Fakten als weder zweckmäßig noch ökonomisch darstellte, sei auf die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens hingewiesen, und die BP lt. Bericht abgeschlossen worden.

Auch im Zuge des ersten Berufungsschreibens vom April 1999 seien von der Bw. keine konkreten Angaben gemacht worden. Es sei lediglich von einem Betrag i. Höhe v. "rund ATS 240.000,--" gesprochen worden, und dass die diesbezüglichen Belege "nachgereicht werden würden".

Zu dem – erst nach einer Mängelbehebung – konkretisierten Berufungsbegehren (Fehlbuchung aus dem Jahr 1992 und Absetzung für Abnutzung von Investitionen aus dem Jahr 1994) sei Folgendes festgestellt worden:

Die durch die Steuerberatungskanzlei verursachte und in der Berufung angeführte "Fehlbuchung" (ATS 200.000,--) betreffe das Jahr 1992 und ein Konto mit der Nr. 32601 namens "CZ". Dieses Konto weise lt. den vorgelegten Kopien zum 31.12.1992 einen Saldo in Höhe von ATS 294.294,73 (H) auf. Dieser Betrag könne in der Bilanz 1993 (lt. Akt; sämtliche Bilanzdaten 1992 seien auch in der Bilanz 1993 gegenübergestellt worden) nicht gefunden werden. Das im Umlaufvermögen befindliche Konto "Verr.Kto. ZC" weise zum 31.12.1992 einen Wert i.H.v. "0" und zum 31.12.93 einen Betrag i.H.v. "ATS 53.785,99" auf. Auch ein Zusammenhang zum Konto Nr. 3485 des durch die BP geprüften Jahres (1995) könne nicht entdeckt werden.

Ab 1994/95 seien – lt. damaliger Auskunft des steuerlichen Vertreters – 2 Wohnungen von der Bw. angemietet und anschließend untervermietet worden. Die Wohnung D 7/Top 13 – 14 wurde von 1994 bis inkl. 6/1996 untervermietet (zuletzt an eine Fa. P GmbH). Dann sei sie durch die Bw. selbst genutzt worden (Büro- und Schulungsräume). Die Wohnung D 7/Top 17 sei wahrscheinlich ab 1995 untervermietet worden (zuletzt an einen Hrn. R D.). Mieterträge seien in den entsprechenden Jahren durch die Bw. erklärt worden.

Die lt. Wiederaufnahmeantrag vom 10. Mai 1999 hinsichtlich 1994 aufgelisteten Beträge und beigelegten Rechnungen betreffen im Jahr 1994 durchgeführte Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsarbeiten i. H. v. ATS 214.260.87 (inkl. 30.077,62 USt). Diese Arbeiten dürften

It. den vorgelegten Belegen hauptsächlich die vermietete Wohnung Top 17 betreffen. Ab 1995 wurden aus dieser Wohnung Mieteinnahmen in der GmbH erklärt.

Bisher seien diese Aufwendungen als durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin verursachte Privataufwendungen am entsprechenden Verrechnungskonto als Forderung gebucht worden. Im Zuge der Berufung seien diese Beträge als durch die Bw. betrieblich veranlasste Aufwendungen beantragt worden.

Ob im Jahr 1994 diese Wohnung tatsächlich bereits der Bw. zuzuordnen war, habe mangels Vorlage entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Vereinbarungen etc.) nicht festgestellt werden können.

Die Bw. brachte ergänzend vor:

Sie legte das Konto Nr. 3485 "Verr.Kto. LC" 1994, 1995 und 1996 sowie das Konto Nr. 32601 "CZ" 1992 vor.

Wiederholt sei bereits festgestellt worden, dass im Jahre 1994 irrtümlich Investitionen im Mietobjekt D 7/14 und 7/17 in der Höhe von ATS 214.260,87 auf dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin verbucht worden seien. Weiters sei während der BP festgestellt worden, dass es im Jahr 1992 zu einer Fehlbuchung in der Höhe von ATS 200.000,-- auf dem Konto der Geschäftsführerin gekommen sei.

Der oben genannte Sachverhalt sei bereits zweimal dargestellt und auch mit den entsprechenden vorgelegten Unterlagen, Konten und Belegen, ausführlich dokumentiert worden. Eine betriebliche Veranlassung der Aufwendungen hätte somit nachgewiesen werden können.

Da die Fehlbuchungen bereits vor dem Prüfungszeitpunkt erfolgt seien, seien diese, nach der derzeit gültigen Rechtsauffassung, die auch von der Finanzverwaltung vertreten werde, bis zur Quelle zu verfolgen und auch bis zu dieser hin zu korrigieren.

Die Bw. widersprach der getroffenen Feststellung der BP, dass der Endsaldo des Kontos Nr. 32601 mit der Bezeichnung "CZ" in Höhe von ATS 294.294,73 (H) nicht als Eröffnungssaldo in der Bilanz 1993 gefunden werden könne. Bei diesem Konto handle es sich um ein Personenkonto, welches natürlich nicht in einer Bilanz gefunden werden könne, da sich in der Bilanz nur das Sammelkonto "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen" befindet, welches alle Salden der Kreditoren umfasst.

Die Zuordnung der Aufwände zur GmbH sei bereits eindeutig nachgewiesen worden, weshalb die Berichtigung bis zur Quelle zu erfolgen habe.

Das Finanzamt erließ die berufungsanhängigen Jahre betreffend hinsichtlich den diesbezüglichen Haftungs- und Abgabenbescheid für die Kapitalertragsteuer

(KESt) folgende stattgebende Berufungsvorentscheidung und begründete sie im Wesentlichen wie folgt:

Die Kapitalertragsteuer für 1995 und 1997 sei entsprechend der Berufungsergänzung vom 10.6.1999 mit ATS 0,-- bzw. ATS 112.600,-- ermittelt worden.

Für 1996 wird die Kapitalertragsteuer mit S 28.767,-- ermittelt. Bei Ermittlung der verdeckten Ausschüttungen hinsichtlich des Verrechnungskontos (vgl. Tz 20 des BP-Berichtes) wurde dabei lediglich der Zuwachs des Verrechnungskontos ab 1.1.1995 (ohne Zinsen) berücksichtigt. Sachverhalte, die sich vor dem 1.1.1995 ereignet haben, und auch die Frage allfälliger Fehlbuchungen vor dem 1.1.1995, sind für die Ermittlung verdeckter Ausschüttungen der Jahre 1995 bis 1997 nicht relevant.

Ergänzend brachte die Bw. vor:

Die Bw. übermittelte eine Kontokopie des Verrechnungskontos "CL" bzw. "ZC", Konto-Nr. 3485, für die Jahre 1993 und 1994. Dieses Konto sei im Jahr 1993 eröffnet worden. Weiters übermittelte die Bw. eine Kopie des Kreditorenkontos "CZ", Nr. 32601 für das Jahr 1992 sowie dasselbe Kreditorenkonto "CZ", dessen Nummer bei Steuerberaterwechsel auf Kontonummer 327001 geändert worden sei, für die Jahre 1993 und 1994.

Auf dem Kreditorenkonto "CZ", Konto-Nr. 32601, des Jahres 1992 sei ersichtlich, dass mit 6. Februar 1992 eine Eingangsrechnung mit der Nr. 201 in Höhe von ATS 117.800,00 gebucht worden sei. Die Gegenbuchung sei auf dem Konto 4900 "Fremdleistungen" erfolgt, wo diese Rechnung mit netto ATS 98.166,67 gebucht worden sei. Mit 24. Februar 1992 sei diese Rechnung mit der Nr. 201 auch bezahlt worden, allerdings habe sich die Zahlung auf ATS 317.800,00 belaufen, wie dem beiliegenden Konto "CZ", Konto-Nr. 32601, entnommen werden könne. Es sei demnach die Fremdleistung auf dem Konto 4900, das ebenfalls übermittelt wurde, um einen Betrag von brutto ATS 200.000,00 zu gering gebucht worden, was bis dato unkorrigiert geblieben sei.

Wie den beiliegenden Konten des Jahres 1994 zu entnehmen sei, sei der Saldo des Kreditorenkontos CZ-L, Konto-Nr. 327001, mit einem Betrag von ATS 488.227,57 auf das "Verrechnungskonto CL", Konto-Nr. 3485, mit 31.12.1994, Buchungsbeleg 75, umgebucht worden. Auf dem genannten Kreditorenkonto CZ-L, Konto-Nr. 327001, verblieb als Verbindlichkeit lediglich eine Eingangsrechnung (ER Nr. 1211 vom 30.12.1994, in Höhe von ATS 39.853,44).

Wäre die Eingangsrechnung 201 vom 6. Februar 1992 korrekt verbucht worden, so hätte sich der im Jahr 1994 umgebuchte Saldo des Kontos CZ-L, Konto-Nr. 327001, um ATS 200.000,00 auf einen Betrag von ATS 288.227,57 verringert.

Dies hätte in der folge zu einer Reduktion der verdeckten Gewinnausschüttung laut Betriebsprüfung einerseits und andererseits zu einer Verminderung der Körperschaftsteuer des Jahres 1992 sowie einer Erhöhung des Vorsteuerabzuges im Jahr 1992 geführt.

Es wurden von der Bw. die zwischen den damaligen Hauseigentümern der Liegenschaft D und der Bw. abgeschlossenen Mietverträge betreffend die Wohnungen Top. Nr. 13/14 sowie Nr. 17 übermitteln. Der Mietvertrag betreffend die Top Nr. 13/14 wurde mit 20. März 1991, jener hinsichtlich der Top. Nr. 17 am 1. Februar 1994 abgeschlossen.

Weiters wurde von der Bw. der Einreichplan betreffend den Umbau und die Zusammenlegung der Tops Nr. 13 und Nr. 14 übermittelt. Aus diesem Plan sei ersichtlich, dass die Bauwerberin die Bw. gewesen sei.

Weiters wurden Rechnungen betreffend den Umbau sowie die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen für die Wohnungen Top Nr. 13/14 und Top Nr. 17 übermittelt, die auf die Bw. als Rechnungsadressatin lauteten.

Aus den übermittelten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Bw. die Wohnungen Top Nr. 13/14 sowie Top Nr. 17 von den Hauseigentümern gemietet sowie instand gesetzt und eingerichtet habe. Diese Wohnungen seien, nachdem die Sanierung im Jahr 1995 abgeschlossen worden sei, vermietet worden. Es werde darauf hingewiesen, dass die Wohnung Top Nr. 17 längerfristig (siehe beiliegenden Untermietvertrag vom 1.4.1995), und die Wohnung Top Nr. 13/14 nur jeweils sehr kurzfristig, nämlich nur für ein paar Wochen oder Monate, vermietet worden sei.

Wie sich im Zuge der BP die Jahre 1995 bis 1997 betreffend herausgestellt habe, seien im Jahr 1994 irrtümlich Investitionen im Mietobjekt D Top 14 und Top 17 auf dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin CZ bzw. CL verbucht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hat der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften des EStG, so muss sie auch noch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigt werden. § 4 Abs. 2 EStG verpflichtet also den Unternehmer, eine fehlerhafte Bilanz auch nach deren Einreichen beim Finanzamt zu berichtigen, wobei das EStG keine gesetzliche Verfallfrist für die Bilanzberichtigung vorsieht. Eine Bilanzberichtigung unterliegt daher keiner zeitlichen Befristung bzw. Verjährung; ebensowenig ist eine Zustimmung des Finanzamts zur Bilanzberichtigung erforderlich.

Fehlerhaft ist eine Bilanz nach dem Gesetz stets dann, wenn sie den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bzw. zwingenden Vorschriften des EStG widerspricht. Liegt eine fehlerhafte Bilanz iSd § 4 Abs. 2 EStG vor, ist der Unternehmer verpflichtet, seine Bilanz im Zeitpunkt des Erkennens des Fehlers zu berichtigen. Dies ergibt sich auch aus der ständigen Judikatur des VwGH. Danach hat zwar die Bilanz die Vermutung ordnungsmäßiger Bilanzierung für sich. Sollte sich aber nachträglich herausstellen, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist, ist die Bilanz gemäß § 4 Abs 2 EStG zwingend zu berichtigen (vgl. VwGH vom 26. 11. 1985, 85/14/0076, ÖStZB 1987, 446). "Objektiv" bedeutet in diesem Zusammenhang, dass es nicht darauf ankommt, ob der Bilanzersteller die notwendige Sorgfalt im Zuge der Bilanzerstellung eingehalten hat, der Fehler somit mangels Erkennbarkeit subjektiv nicht vorwerfbar ist. Nach der Judikatur des VwGH ist daher jeder Fehler iSd § 4 Abs. 2 EStG, unabhängig von der subjektiven Erkennbarkeit durch den Bilanzierenden, zu berichtigen. Eine Ausnahme von diesem Abstellen auf rein objektive Umstände macht der VwGH nur dort, wo einem Sachverhalt prognostische Elemente zu eigen sind (vgl. VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0179, ÖStZB 1992, 326). Soweit in späteren Jahren Änderungen der einmal prognostizierten Entwicklung eintreten, verpflichtet dies nicht zur Bilanzberichtigung. Verallgemeinernd wird man diese Auffassung des VwGH dergestalt deuten können, dass es für die Frage des Bilanzansatzes bzw der Erfolgsrealisierung ausschließlich auf die objektiven Umstände ankommt, während bei der konkreten Bewertung einer objektiv richtigen Bilanzposition Änderungen in der tatsächlichen Entwicklung nicht automatisch zu einer Bilanzberichtigung führen.

Diese Bilanzberichtigung wirkt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zurück auf den Ursprung des Fehlers (vgl. VwGH vom 27. 5. 1987, 84/13/0270, ÖStZB 1988, 38). Dies bedeutet, dass jener Jahresabschluss (und von diesem ausgehend sämtliche Folgebilanzen) zu korrigieren ist, in der die objektive Unrichtigkeit begangen wurde, unabhängig davon, ob der Veranlagungsbescheid des betreffenden Jahres noch geändert werden kann - der Jahresabschluss unterliegt nämlich nach herrschender Auffassung nicht der Rechtskraft. Zu korrigieren ist dabei die Schlussbilanz des Jahres, in der der zu berichtigende Fehler begangen wurde (vgl. VwGH 30. 11. 1993, 90/14/0107, ÖStZB 1994, 449), sodass durch diese Schlussbilanzberichtigung samt Berichtigung sämtlicher Folgebilanzen wiederum ein uneingeschränkter Bilanzzusammenhang besteht.

Daraus ergibt sich die Frage, welche Wirkung diese an den Ursprung des Fehlers rückwirkende Bilanzberichtigung hat. Der VwGH vertritt dabei unter Berufung auf das Gebot der periodenrichtigen Gewinnermittlung, dass eine periodenfremde Nacherfassung eines

Betriebsvorfalls nicht zulässig ist (vgl zuletzt ausdrücklich VwGH vom 25. 2. 1998, 97/14/0015, ÖStZB 1998, 726). Gewinne und Verluste sollen sich somit ausschließlich in jenem Wirtschaftsjahr auswirken, in dem diese entstanden sind. Folge dieses Abstellens auf den Grundsatz der periodenrichtigen Gewinnermittlung ist nun aber, dass es durch die Korrektur der ursprünglichen fehlerhaften Bilanz zu einer Änderung des steuerlichen Gewinns nur kommen kann, wenn das betroffene Wirtschaftsjahr noch nicht rechtskräftig veranlagt ist bzw. eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist. Sollte hingegen der rechtskräftige Bescheid nicht mehr abgeändert werden können, so ist wirtschaftlich betrachtet die Bilanzberichtigung zugunsten bzw. zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgsneutral; nichts desto trotz ist jedoch eine Bilanzberichtigung stets auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabenfestsetzung selbst nicht mehr auszuwirken vermag. Die Judikatur des VwGH stellt daher den Gedanken der Rechtssicherheit über den der Rechtsrichtigkeit in Gestalt des richtigen Gesamtgewinns.

In berufungsgegenständlichem Fall ergibt sich daraus Folgendes: Die bisher zu Unrecht gebuchten Falschbuchungen sind bei Erkennen der Unrichtigkeit zu korrigieren. Unabhängig vom Handelsrecht hat im Steuerrecht nach der Judikatur des VwGH zwingend eine rückwirkende Fehlerkorrektur zu erfolgen. Ob diese Korrektur auch ertragsteuerlich wirksam ist, hängt davon ab, ob die dem Berufungsjahr vorangehenden Jahre bereits rechtskräftig veranlagt sind bzw. eine Wiederaufnahme möglich ist (Bertl/Hirschler, Handels- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung, RZw 1999, 35).

Falschbuchung in Höhe von ATS 200.000 im Jahr 1992:

Die Bw. hat durch Vorlage von Belegen und Buchhaltungsunterlagen (Konten udl.) nachgewiesen, dass die Umbuchung des Saldos des Kontos X auf das Konto Y per 31.12.1992 (woraus somit auch ein zu hoher ausgewiesener Saldo per 31.12.1994 und 1.1.1995 (Eröffnungsbilanz des Berufungsjahres 1995) resultiert) mit einem um rd. ATS 200.000 zu hohen Betrag erfolgte.

(Im Zuge des Berufungsverfahrens hinsichtlich Kapitalertragsteuer (KESt), das mit einer Berufungsvorentscheidung abgeschlossen wurde, wurde der Betrag mit ATS 200.000,00 (Fehlbuchung) zu Gunsten des Bw. bereits berücksichtigt.)

Auf dem Kreditorenkonto per 20.12.1994 ist lediglich ein Saldo von rd. 39.000 ATS verblieben. Laut Bw. hätte die Korrektur dieser Fehlbuchung zu einer Reduktion der verdeckten Gewinnausschüttung laut BP geführt.

Es resultiert daraus, dass die Schlussbilanz zum 31.12.1994 und damit auch die Eröffnungsbilanz zum 1.1.1995 hinsichtlich dieses Betrages zu korrigieren ist.

Da die Bw. die Falschbuchung in Höhe von ATS 200.000,00 nachgewiesen hat (nunmehr auch im Körperschaftsteuerberufungsverfahren), ist der Berufung in dem Punkt hinsichtlich Falschbuchung in Höhe von ATS 200.000,00 (das Berufungsjahr 1995 betreffend) stattzugeben.

Ad Investitionen im Jahr 1994 (ATS 214.260,87) und AfA (Absetzung für Abnutzung) 1995 bis 1997:

Die Bw. legte die zwischen den Hauseigentümern der Liegenschaft und der Bw. abgeschlossenen Mietverträge vor. Der Mietvertrag betreffend die Top Nr. 13/14 wurde mit 20. März 1991, jener hinsichtlich der Top Nr. 17 mit 1. Februar 1994 abgeschlossen.

Darüber hinaus übermittelte die Bw. zum Nachweis des Umbaus und der Zusammenlegung der Wohnungen Top Nr. 13 und Nr. 14 den diesbezüglichen Einreichplan. Aus diesem ist ersichtlich, dass die Bw. die Bauwerberin war.

Darüber hinaus legte die Bw. Rechnungen betreffend die Adaptierung sowie die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen für die Wohnungen Top Nr. 13/14 und Top Nr. 17 vor. Der Rechnungsadressat war immer die Bw.

Der Unabhängige Finanzsenat ist auf Grund dieser Nachweise zu der Ansicht gelangt, dass die Bw. die Wohnungen von den Hauseigentümern gemietet und instand gesetzt sowie eingerichtet hat. Die adaptierten Wohnungen wurden laut vorgelegten Mietverträgen von der Bw. als Vermieterin an Mieter vermietet, wobei die Vermietung der Top 17 längerfristig und der Wohnung Top Nr. 13/14 nur sehr kurzfristig, das heißt jeweils nur für ein paar Wochen oder Monate, erfolgte.

Die Bw. hat die betriebliche Veranlassung der Investitionen und die Höhe der beantragten Absetzung im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Wohnungen durch Vorlage von diversen Mietverträgen, Rechnungen usgl. nachgewiesen. Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer versteht man jenen Zeitraum, innerhalb dessen die AfA-Bemessungsgrundlage aufwandswirksam verteilt wird. Die Abnutzung liegt im Zeitablauf (beispielsweise Mieterinvestitionen; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch (EStG 1988), § 7 Tz 35 ff.).

Da die effektive Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes nicht genau absehbar ist, muss sie – vorerst vom Steuerpflichtigen – geschätzt werden. Die Schätzung muss möglichst sachverständig sein. Eine mathematisch exakte Ermittlung ist allerdings nicht möglich, es bestehen vielmehr – wie bei jeder Schätzung – Unsicherheitsmomente.

Auf Grund der von der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten o.a. Unterlagen wurden die Betriebszugehörigkeit der Wohnung und die von der Bw. getätigten Investitionen

nachgewiesen. Weiters ist der Unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht gelangt, dass die von der Bw. angenommene Nutzungsdauer von 10 Jahren für die getätigten Investitionen (Einrichtungsgegenstände, diverse nachgewiesene Adaptierungen in den Wohnungen usgl.) plausibel ist.

Die von der Bw. beantragte Abschreibung für Abnutzung von den Investitionen ist in Höhe von ATS 18.418 p.a. zu gewähren.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden antragsgemäß angesetzt.

Ad Verrechnungskonto L (verdeckte Gewinnausschüttung):

Bei der Beurteilung der streitgegenständlichen (einzelnen) Zuwendungen an die Alleingesellschafterin ist davon auszugehen, dass im Abgabenrecht an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen danach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (VwGH 26. 9. 1985, 85/14/0079, ÖStZB 1986, 155).

Es kommt im Abgabenrecht nicht auf die Ausnützung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, sondern auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise an (vgl neuerlich E 26.9. 1985, 85/14/0079, ÖStZB 1986, 155). Nach dem § 983 ABGB entsteht zum Beispiel ein Darlehensvertrag dadurch, dass jemandem eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückzugeben. Ein Darlehen ist also die Hingabe vertretbarer Sachen ins Eigentum des Empfängers mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte (vgl etwa OGH 28. 4. 1988, 7 Ob 568/88, WBI 1988, 369). Ein Darlehensvertrag kommt als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann, zustande (vgl OGH 16. 10. 1979, 5 Ob 692/79, JBI 1980, 595). Dabei bildet die Rückzahlungsverpflichtung einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages (vgl zB OGH 29. 6. 1989, 8 Ob 553/89, WBI 1989, 351, sowie E 26. 6. 1986, 84/16/0210). Allerdings kann ein Darlehensvertrag auch durch die Vereinbarung entstehen, eine bisher aus einem anderen Rechtsgrund geschuldete Leistung nunmehr als Darlehen zu schulden (Vereinbarungsdarlehen).

Im Berufungsfall wurde im Abgabenverfahren nicht einmal eine Behauptung darüber aufgestellt, wann und unter welchen konkreten Vertragsbedingungen für jede einzelne Zuwendung, die über den gesamten strittigen Zeitraum auf dem Verrechnungskonto verbucht worden ist, ein Darlehensvertrag abgeschlossen worden ist. Der Abschluss einer solchen

Vielzahl einem Fremdvergleich standhaltender Darlehensverträge wird von der Bw. auch nicht behauptet. Beispielsweise kann die bloße Verbuchung von Zuwendungen an die Gesellschafterin oder auch die tatsächliche Bezahlung von Privataufwendungen der Gesellschafterin eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen, weil dieser Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck gekommen ist noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgegangen ist. Die Bw. hat im Abgabenverfahren keine Behauptungen über den jeweiligen Rückzahlungstermin der einzelnen auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge aufgestellt. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass von der Bw. das Vorliegen einer konkretisierten Rückzahlungsverpflichtung (mit Rückzahlungstermin usw.) nicht behauptet wird. Auch der Umstand, dass Zinsen verbucht wurden, die dem Verrechnungskonto der Geschäftsführerin angelastet wurden, ist kein Beweis für das Bestehen eines fremdüblichen Kredit- oder auch Darlehensvertrages.

Da somit die Vereinbarungen über ein Kreditgeschäft bzw. Darlehensgeschäfte nach außen nicht zum Ausdruck gekommen sind, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und in der gegebenen Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wären, ist diesbezüglich zu Recht im Sinne des Berufungsbegehrens im diesbezüglich eingeschränkten Ausmaß (wie o.a. Berichtigung von Falschbuchungen und Investitionen) von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen (VwGH 91/13/0194). Im Zuge der stattgebenden Berufungsvorentscheidung betreffend die Kapitalertragsteuer berufungsgegenständlicher Jahre löste das Finanzamt antragsgemäß das Verrechnungskonto auf (unter Berücksichtigung oben angeführter Berufungsbegehren hinsichtlich Bilanzkorrektur betreffend die Falschbuchen in Höhe von ATS 200.000,00 (1992) und ATS 214.260,87 (Investitionen 1994) und setzte die jährlichen Belastungen abzüglich der Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen an. Die "Entnahmen" wurden auf einem Verrechnungskonto verbucht; die Verbindlichkeiten auf diesem Konto sind verzinst worden. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass auch allfällige gelegentliche Rückzahlungen an die Bw. eine Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsichten nicht erkennen lassen würden.

Mit (dem vorliegenden Sachverhalt gleichenden) Sachverhalten, wonach Gesellschafter einer Einmann-GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen Entnahmen tätigen, die nicht auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt befasst (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 15.3.1995, 94/13/0249, VwGH 31.3.1998; 96/13/0121 u.a.). In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass

an die Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft bzw. Einmann-GmbH und ihrem Gesellschafter, zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu legen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der Beträge, die der Gesellschafter von der Gesellschaft erhalten hat, nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang auch ausgesprochen, dass die bloße Verbuchungen von Zuwendungen an einen Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Weiters wurde im gegebenen Zusammenhang auch klargestellt, dass sich die Bedenken gegen die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht bei fremdunüblich gewährten Zuwendungen durch die Tatsache allfälliger einzelner Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften lassen.

Laut Firmenbuchauszug hielt L vorerst ATS 115.000 Stammeinlage (von insgesamt ATS 500.000 Stammeinlage); ab Mai 1995 (Antrag auf Änderung eingelangt beim Firmenbuch laut Firmenbuchauszug am 9.5.1995) hielt sie ATS 500.000 Stammeinlage (also 100 %). Gemäß der oben angeführten (ständigen) Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde der Zuwachs der Verrechnungsforderungen gegenüber L in den Berufungsjahren 1996 und 1997 (1995 ergibt sich nunmehr keine verdeckte Gewinnausschüttung) im Ausmaß und im Sinne der diesbezüglichen Berufungseinschränkung betreffend den diesbezüglichen Abgaben- und Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer zu Recht als verdeckte Ausschüttung (Berufung hinsichtlich KEST-Bescheid) an die L angesehen. Die jährlichen Zuwächse sind unter anderem auch auf die Verzinsung der Verrechnungsforderung zurückzuführen, welche sich erübrigt, wenn man vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen ausgeht. Der Körperschaftsteuer ist demnach der in den einzelnen Jahren festgestellte Zuwachs der Verrechnungsforderung (unter Berücksichtigung der Geschäftsführergehalts-Salden des jeweiligen Jahres) abzüglich der im jeweiligen Jahr verbuchten Zinsen zu unterziehen. Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass der Berufung betreffend die Kapitalertragsteuer 1995 bis 1997 vom Finanzamt im Zuge einer Berufungsvorentscheidung im Sinne einer diesbezüglichen Berufungsergänzung der Bw. stattgegeben wurde.

Angemerkt wird, dass von der BP die KEST passiviert wurde, das Forderungskonto CZ (bzw. CL) wurde mit dem Verbindlichkeitskonto Geschäftsführergehälter saldiert und der Saldo

wurde aufgelöst, andererseits wurde bei der Einkommensberechnung die Verdeckte Gewinnausschüttung inkl. KESt hinzugerechnet, weshalb sich keine Gewinnauswirkung im KöSt-Verfahren ergeben hat. Somit sind im Zuge dieser Berufungsentscheidung diesbezüglich keine Anpassungen erforderlich, da sich keine Gewinnauswirkung ergibt. Angemerkt wird, dass gegen die Berechnungsmethode von der Bw. keine Einwände erhoben wurden.

Es ergibt sich folgende Berechnung der nunmehr verminderten verdeckten Gewinnausschüttung (in Anlehnung an die Berufungsvorentscheidung im diesbezüglichen o.a. KESt-Verfahren):

vGA analog zu Tz 20 Bp:			abz. Zinsen	abz. VBlk.GF	vGA.	
		Veränderung *)	analog BP	analog BP		
1995		230710,81	-29079	-229089,45	0,00	
1996		315290,38	-31475,18	-99086,55	184728,65	
1997		128476,73	-40176,49	101284,18	189584,42	

*) vgl. Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend KESt

In diesem Berufungspunkt ist der Berufung hinsichtlich 1995 stattzugeben. Die verdeckten Gewinnausschüttungen 1996 sowie 1997 bleiben (gegenüber den Feststellungen der BP) unverändert.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter (ATS, Euro)

Wien, 28. Dezember 2004