



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch F.X.Priester GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4400 Steyr, Stelzhamerstr. 14a, vom 23. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. November 2002 betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 sowie die Berufung der Bw, BW vertreten durch F.X.Priester GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4400 Steyr, Stelzhamerstr. 14a, vom 26. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. April betreffend Abweisung des Antrags auf Berichtigung der Bilanz per 31.12.2000 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000 und Abweisung des Antrags auf Berichtigung der Bilanz per 31.12.2000 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

A) Alleinige Geschäftsführerin der Bw. war im berufungsgegenständlichen Zeitraum die GVG (in der Folge GVG), Geschäftsführer war der Beitretende HG (in der Folge HG).

Laut Umlaufbeschluss vom 3.11.2000 sollte der Gewinn iHv. 3 Mio. S mit Fälligkeit 20.9. (offenkundig gemeint 20.11.) 2000 an die GVG ausbezahlt werden.

Die Bw. hatte zu diesem Zeitpunkt nur eine Mitarbeiterin, Frau M (in der Folge M), die u.a. die laufende Buchhaltung vornahm. Frau M hatte zwar vor etwa 30 Jahren die Bilanzbuchhalterprüfung absolviert, war in der Folge jedoch nie mit Abschlussbuchungen befasst gewesen, sie hatte auch nie Gewinnausschüttungen zu buchen gehabt.

Nach Abfassung des o.a. Umlaufbeschlusses teilte eine Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung der Bw. Frau M (der zu diesem Zeitpunkt der Umlaufbeschluss nicht vorlag) mit, dass es "eine Gewinnausschüttung gibt und sie 3 Mio. S überweisen" solle. In der Folge überwies Frau M mittels E-Banking vom Konto der Bw. einen Betrag von 3 Mio. S auf das Konto des HG (bei der selben Bank). Frau M wurde nicht mitgeteilt, wie sie die Gewinnausschüttung zu buchen habe. Sie ging am 6.11.2000 wie folgt vor:
Konto 7795 (Kest) 3 Mio. S an Konto 2805 (Raika E), als Beleg führte sie den E-Bankingnachweis RK 135 an.

Am nächsten Tag (7.11.) rief sie bei der steuerlichen Vertretung der Bw. an und teilte die erfolgte Überweisung auf das Konto von HG mit. Daraufhin wurde ihr von einer Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass es sich um keine "private" Buchung handeln würde, sondern die "Verwaltung" betroffen sei. In der Folge führte Frau M die Rücküberweisung von 3 Mio. S vom Privatkonto des HG durch (sie konnte mittels E-banking auf sein Privatkonto zugreifen). Buchhalterisch ging sie folgendermaßen vor:
Konto 2805 (Raika E) 3 Mio. S an Konto 3720 (Verrechnungskonto HG) 3 Mio. S. Als Beleg führte sie den E-Bankingnachweis RK 136 an.

Eine Überprüfung der von Frau M durchgeführten Buchungen erfolgte nicht. In der Folge erfolgte 2000 auch keine Buchung, die das Verrechnungskonto des HG wieder um den Betrag von 3 Mio. S belastet hätte. Dies wurde erst im Zuge der Bilanzerstellung 2001 durchgeführt. Das Verrechnungskonto HG betrug zum 31.12.1999 4,627.216,78 S, durch die Transaktion Frau M's verringerte es sich um 3 Mio. S und erreichte durch diverse Forderungen der Bw. an HG zum 31.12.2000 somit 1,954.947,78 S).

Die Abgabenbehörde erster Instanz sah in dem 2000 geschehenen Vorgang eine verdeckte Gewinnausschüttung an HG als bewirkt und erließ einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid, gegen den rechtzeitig Berufung eingebracht wurde.

Begründend wurde in der Berufung im Wesentlichen ausgeführt, dass Frau M die Buchungen irrtümlich durchführte, im Zuge der Bilanzerstellung durch die steuerliche Vertretung wurde ihr Irrtum leider nicht sofort erkannt und dann im Zuge der Bilanzerstellung zum 31.12.2001 richtig gestellt und saniert. Der Irrtum Frau M's sei auf menschliche Unzulänglichkeit zurückzuführen, die Reduzierung des Verrechnungskontos HG's war weder gewollt noch

entsprach sie der aktuellen Bilanzpolitik der Bw.. Es lag vielmehr der eindeutige Umlaufbeschluss vor.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung und ging von einer verdeckten Gewinnausschüttung an HG aus, da sich seine Verrechnungsverbindlichkeit der Bw. gegenüber um 3 Mio. S verringert hatte. Sie sah die subjektive Komponente der Vorteilsgewährungsabsicht als gegeben, da die Minderung der Verrechnungsverbindlichkeit um 3 Mio. S durch die Bw. veranlasst wurde und Frau M als Angestellte der Bw. für sie vertretungsbefugt war. Zu den Berufungsausführungen "Irrtum" und "fehlende Absicht" führte die Abgabenbehörde erster Instanz im Wesentlichen aus, dass für den Fall, dass der Irrtum nicht im Jahr des Irrtums entdeckt wird, die Forderungsaktivierung bzw. Wiedereinbuchung der Forderung gegen den Gesellschafter im Weg einer Bilanzberichtigung nachzuholen sei, was im berufungsgegenständlichen Fall nicht erfolgt sei. Weiters wurde auf die Entscheidung des VwGH vom 29.1.1998, 96/15/0013 verwiesen, wonach eine bereits verwirklichte verdeckte Gewinnausschüttung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mehr mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden könne.

Die Bw. stellte rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz – ein darin gestellter Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde in der Folge zurück genommen.

B) Mit Schreiben vom 13.3.2006 brachte die Bw. sodann einen Antrag auf Bilanzberichtigung zum 31.12.2000 ein. Sie legte eine "Bilanzberichtigung per 31.12.2000" vor, aus der Folgendes ersichtlich ist:

Unter "Aktiva Umlaufvermögen, Forderungen" weist das Verrechnungskonto HG 3720 zum 31.12.2000 1,954.947,78 S aus. Nach "Umbuchungen" iHv. 3 Mio. S weist das Verrechnungskonto HG 3720 zum 31.12.2000 in der Folge 4,954.947,78 S aus.

Unter "Passiva, Verbindlichkeiten 7" erfolgte eine Umbuchung von 3720 (Verrechnungskonto HG) an 3490 (Verrechnungskonto GVG) iHv. 3 Mio. S (ursprünglich zum 31.12.2000: 0, nach Umbuchung durch Berichtigung zum 31.12.2000 3 Mio. S).

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies den Antrag auf Bilanzberichtigung als unbegründet ab, indem sie im Wesentlichen ausführte, dass eine Bilanzberichtigung zu erfolgen habe, wenn die Vermögensübersicht nicht nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt sei oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstoße. Die der Bilanz zum 31.12.2000 zu Grunde liegenden vorgenommenen Buchungen im Zusammenhang mit der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung an HG entsprechen aber den GOB und verstoßen auch nicht gegen zwingende Vorschriften des EStG, weshalb schon aus diesem

Grund eine Bilanzberichtigung ausscheide. Außerdem habe in der vorgelegten Bilanzberichtigung per 31.12.2000 keine Korrektur der entscheidenden Bilanzposition, Verrechnungskonto HG 3720 stattgefunden, sondern weise dies nach wie vor einen Stand von 1,954.947,58 S auf.

In einer dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ein klassischer fehlerhafter Ausweis einer Bilanzposition, also eine falsche Bilanz, vorliege. Durch die Bilanzberichtigung werde eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht rückgängig gemacht, sondern irrtümlich erfolgte Buchungen berichtigt. Die Korrektur des Verrechnungskontos HG sei sehr wohl erfolgt und weise nach Berichtigung einen Saldo von 4,954.947,78 S aus. Der gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde in der Folge zurückgenommen.

Ad A) und B)

Im Oktober 2002 wurde die Betriebsprüfung über die Jahre 1998 bis 2000 abgeschlossen (anlässlich der die verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurde), der Jahresabschluss 2000 langte am 2.11.2001, der Jahresabschluss 2001 langte am 6.5.2003 bei der Abgabenbehörde ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad A) Gem. § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

- Gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen: Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kest 25 %.

Laut Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, Band II, § 8 Tz 47 sind zur Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung auch subjektive Aspekte von Bedeutung, wobei das Wissen und Wollen bei der Körperschaft – also bei ihren vertretungsbefugten Organen – vorliegen muss. A.a.O. wird in Tz 48 ausgeführt, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden kann, wenn es auf Grund eines Irrtums am Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung fehlt. Kommt es u.a. zu einem

Buchungsfehler und werde in der Folge ein Anteilsinhaber bereichert, ist darin keine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen (u.a. VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; Wiesner, SWK, 1984, AI 177) – dies deshalb, weil ein derartiger Irrtum nicht im Gesellschaftsverhältnis wurzelt, sondern auch bei Wegdenken der Anteilsinhaberschaft eintreten würde. Der Verzicht auf die Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen nach Aufdecken des Irrtums könnte verdeckte Gewinnausschüttung sein.

Laut Doralt, EStG, Kommentar Band II, § 27 Tz 35 ist der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung inhaltsgleich auf die Einkommensteuer zu übertragen,: Aus der entsprechenden VwGH-Judikatur geht nun hervor, dass es zur Verwirklichung der verdeckten Gewinnausschüttung eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens ihrer Organe bedarf, das den Schluss erlaubt, dass die durch die Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155). Es ist damit unter dem Aspekt der Entscheidung des VwGH vom 20.4.1995, 94/13/0228 zu untersuchen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt wurde: Wie Lange in "Verdeckte Gewinnausschüttungen", 5. Auflage, Rz 123 ausführt, liegt bei einer Falschbuchung durch einen Buchhalter mangels Wissen und Wollen des vertretungsberechtigten Organs keine verdeckte Gewinnausschüttung vor – was sich deckt mit den o.a. Ausführungen in Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly.

Es ist nun primär zu untersuchen, ob Frau M vertretungsbefugt war: Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt sich diesbezüglich kein Hinweis; auch die Umstände des vorliegenden Fall lassen nicht darauf schließen, da Frau M offenkundig derartig unselbstständig agierte, dass ihr von Angestellten der steuerlichen Vertretung der Bw. mitgeteilt werden musste, dass es "eine Gewinnausschüttung gibt und sie 300 Mio. S überweisen" solle, wobei ihr auch der Umlaufbeschluss nicht vorlag. Ihre Unselbstständigkeit zeigt sich auch darin, dass sie die erfolgte Überweisung der steuerlichen Vertretung mitteilte. Es geht weiters aus dem Sachverhalt nicht hervor, dass ihr die Bw. formale Vertreterfunktion eingeräumt hätte. Es kann in der Folge keinesfalls davon ausgegangen werden, dass Frau M eine Vertretungsbefugnis zukam.

Dass ihre Buchungen nicht mit Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Bw. zu Stande kamen ergibt sich letztlich aus dem Umstand, dass in der Bilanz 2001 die Richtigstellung ihrer Buchungsfehler erfolgte, was zwar ebenfalls einen Fehler (durch Missachtung des Nachholverbots) bewirkte, aber jedenfalls zum Ausdruck brachte, dass keinesfalls das Vorgehen Frau M's für gut geheißen werden und ihm in der Folge entsprochen werden sollte.

In Anlehnung an Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, a.a.O., Tz 48 hat somit auch nach Aufdecken der Fehlbuchungen Frau M's keine verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden,

da kein Verzicht auf die Geltendmachung bzw. Durchsetzung von Ansprüchen stattfand, sondern der – zwar fehlerhafte – Versuch zur Rückforderung. Nach Erkennen dieses Fehlers wurde der Antrag auf Berichtigung der Bilanz 2000 gestellt und damit das Wollen der Körperschaft zum Ausdruck gebracht, den Rückforderungsanspruch geltend zu machen und auch durchzusetzen.

Wenn auch bei Beachtung des Sachverhalts eine sehr zögerliche und schleppende Vorgangsweise der Körperschaft nicht zu bestreiten ist, so wird dadurch doch nicht wettgemacht, dass Frau M nicht als vertretungsbefugtes Organ tätig war. Die durch die Fehlbuchungen Frau M's entstandenen Vorteile HG's konnten somit nicht als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden und war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Ad B)

- Gem. § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen.

Laut VwGH vom 7.2.1990, 88/13/0241 ist eine Bilanzberichtigung dann notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist, der Steuerpflichtige also anders bilanziert hat als er hätte müssen. Die Bilanzberichtigung hat demnach u.a. zu erfolgen, wenn Bilanzposten unrichtig sind (VwGH vom 22.9.1961, 552/61): Im berufsgegenständlichen Fall ist dieser Sachverhalt gegeben, da Bilanzposten insoweit unrichtig sind, als das Verrechnungskonto HG ebenso wie die Verbindlichkeit an die VGV unrichtig ausgewiesen sind.

Laut VwGH vom 26.11.1985, 85/14/0076 und 26.11.1991, 91/14/0179 ist die Bilanz zwingend zu berichtigen, wenn sich nach der Bilanzerstellung herausstellt, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags objektiv unrichtig ist. Es ist dabei auf einen Bilanzansatz abgestellt, der unter Verwertung der bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse mit aller kaufmännischen Sorgfalt gebildet wurde.

Im berufsgegenständlichen Fall nun ist wohl einzuräumen, dass die kaufmännische Sorgfalt das Nachholverbot nicht beachtete, d.h. die betreffenden Buchungen unzutreffenderweise in der Bilanz des Folgejahres berichtigt wurden, doch erscheint es bei Beachtung sämtlicher Umstände nicht zutreffend, anzunehmen, dass alle kaufmännische Sorgfalt aufgegeben wurde: Es ist eindeutig festzuhalten, dass erst nach Erstellung der Bilanz 2000 (November 2001) anlässlich der Betriebsprüfung im Oktober 2002 die berufsgegenständlichen Buchungsfehler entdeckt wurden, also

sich nach der Bilanzerstellung 2000 herausstellte, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags/Bilanzerstellung 2000 durch den unrichtigen Ausweis des Verrechnungskontos HG und des unrichtigen Ausweises der Verbindlichkeit an die VGV objektiv unrichtig war, weshalb in der Folge die Bilanz 2000 zwingend zu berichtigen ist. Dass die objektive Unrichtigkeit faktisch durch Fehlbuchungen vorlag ergibt sich aus den Ausführungen ad A).

Weiters ist auszuführen, dass in der vorgelegten Bilanzberichtigung zum 31.12.2000 die Bilanzposition Verrechnungskonto HG 3720 auf 4,954.947,58 S erhöht wurde.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juni 2006