



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Mercuria Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhand, 1040 Wien, Klagbaumgasse 8, vom 31. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Georg Hänsel, vom 13. Februar 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2004 im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla nach der am 14. Oktober 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Während der Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatz-, Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer 2003 und 2004 ersuchte RK per Telefon am 5. September 2007 die Prüfung zu unterbrechen, da seitens der steuerlichen Vertretung eine berichtigte Bilanz für die Jahre 2004 und 2005 erstellt wird. Ursache dafür ist die gerichtliche Rückabwicklung eines Kaufvertrages über eine Liegenschaft.

Die Bw. habe gegen die Fa. I-GmbH wegen Aufhebung des Kaufvertrages und Wiederherstellung des früheren bücherlichen Standes, in eventu auf Löschung des Eigentumsrechtes der beklagten Partei eine Klage eingebracht. Diesen Sachverhalt teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 29. September 2008 dem Finanzamt mit. Diesem Schreiben wurde ein Antrag an das Grundbuchsgericht, nämlich die Eigentumsrechte der Fa.

I-GmbH zu löschen, sodass die alten und richtigen Eigentumsverhältnisse im Grundbuch aufscheinen, beigelegt. Begründend wurde ausgeführt, dass in Hinblick der Nichtübereignung der Liegenschaft der Kaufvertrag nicht zustande gekommen sei. Die Übereignung ist ein wesentlicher Bestandteil des Zustandekommens eines Kaufvertrages. Der steuerliche Vertreter beantragte in diesem Schreiben, das Finanzamt möge sich mit dieser Frage ebenfalls auseinandersetzen.

Folgende Unterlagen wurden dem Finanzamt vorgelegt wurde:

- 1) Kaufvertrag der Liegenschaft vom 10. September 2004, in dem ein Kaufpreis von 1,350.000 € vereinbart wurde.
- 2) Nachtrag zum Kaufvertrag vom 15. März 2005, in dem festgestellt wurde, dass die Fa. I-GmbH die Liegenschaft erworben hat, und in dem nachträglich festgestellte Mängel mit einem Betrag von 171.600 € abgegolten werden (Restkaufpreis 1,178.400 €). Dieser Betrag wurde als Entgeltszahlung gegen die bereits vorgenommene Benützung kompensiert und angerechnet (35.318 €). Einvernehmliche Kaufpreisreduktion ist folglich 136.281 €.
- 3) Zusatzvereinbarung zum Nachtrag vom(Datum durch Firmenstempel abgedeckt), in der einerseits von der Bw. die Kaufpreisreduktion von der Fa. I-GmbH anerkannt und andererseits der Erhalt einer Summe von 206.600 € bestätigt wird.
- 4) Beschluss 2701/07 über Grundbuchsstand.
- 5) Bestätigung der Fa. I-GmbH über den Erhalt von 478.000 € von der Bw. vom 21. September 2004.
- 6) Schreiben der Bw. an die Masseverwalterin über die „rechtswidrige“ Verbücherung der Fa. I-GmbH als Eigentümerin in das Grundbuch.
- 7) Antrag auf Nichtigkeit und Löschung der Grundbucheintragung vom 21.7.2008.

Mit Schreiben vom 23. März 2009 wurde der Bw. schriftlich mitgeteilt, dass das Finanzamt zur bilanziellen Berücksichtigung des Liegenschaftsverkaufes W im Jahr 2004 folgende Rechtsansicht vertritt:

Laut Kaufvertrag vom 10. September 2004, Punkt IV erfolgt die Übergabe der kaufgegenständlichen Liegenschaft in den physischen Besitz der Käuferin (I-GmbH) am Tage des vollständigen Kaufpreiserlages am Treuhandkonto.

Mit Valuta 21. September 2004 ist die vereinbarte Kaufpreissumme in Höhe von 1,178.400 € von der Käuferin vollständig auf das Treuhandkonto einbezahlt worden. Damit ist auch das wirtschaftliche Eigentum am Kaufpreis an der Bw. übergegangen.

Da für die Bewertung der Leistungsabwicklung ausschließlich die am Bilanzstichtag herrschenden Verhältnisse maßgebend sind und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine Gefährdung bzw. gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung infolge Veruntreuung durch den Treuhänder nicht vorgelegen und auch nicht vorhersehbar gewesen ist, könnten nicht nachträglich eingetretene Ereignisse (Veruntreuung durch Treuhänder, Klage vom 13. März 2007 auf Aufhebung des Kaufvertrages) steuerliche Rückwirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche entfalten. Weder die Tatsache der späteren Anfechtung des Vertrages noch eine daraus folgende mögliche Aufhebung sind werterhellende Umstände, die eine rückwirkende Änderung der Bilanzierung rechtfertigen würden.

Da im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung auch keine Argumente vorgebracht wurden bzw. Beweismittel dafür vorgelegt werden konnten, dass die zur Uneinbringlichkeit des Verkaufserlöses führenden Umstände bereits im Jahr 2004 eingetreten wären, war die Behörde auch nicht dazu angehalten, den richtigen Bilanzansatz 2004 (Erlöse aus Grundstücksverkauf) zu ändern bzw. in der Begründung des Bescheides darzulegen, aus welchen Gründen diesbezüglich nicht von der Erklärung abzuweichen war.

Wie daher bereits telefonisch am 3. Dezember 2008 mitgeteilt wurde, bestehe die Möglichkeit der bilanziellen Berücksichtigung des Forderungsausfalls erst ab dem Jahr der Kenntnis der Veruntreuung.

Nach Beendigung der Außenprüfung wurde mit Bescheid vom 13. Februar 2009 hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 das Verfahren wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von 520.861 € festgesetzt. Durch die Betriebsprüfung ergab sich eine Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lediglich durch die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages (siehe RV/1219-W/09), eine Bilanzberichtigung wie vom steuerlichen Vertreter beantragt, wurde nicht vorgenommen.

Berufung

Mit Schreiben vom 31. März 2009 hat die Bw. gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 Berufung erhoben. Das Rechtsmittel richtet sich gegen die Höhe der mit 520.861,62 € festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Bw. beantragte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – 307.023,38 € festzusetzen.

Begründend wird wie folgt ausgeführt:

Obwohl die Argumentation hinsichtlich des „Verkaufes“ der Liegenschaft W im Rahmen der Betriebsprüfung dargelegt wurde, wurde im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass die Liegenschaft im Jahr 2004 veräußert wurde und allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt ein Rückkauf erfolgte. Eine diesbezüglich schriftliche Darstellung ist der Bw. vom Finanzamt dieser Tage zugegangen.

Die Vorgänge um den „Verkauf“ der betreffenden Liegenschaft wird von der Bw. wie folgt dargestellt:

1. Der Kaufvertrag über die Liegenschaft wurde am 10. September 2004 abgeschlossen. Der Kaufpreis sollte 1,350.000 € betragen. Der Eigentumsübergang sollte mit Zahlung des Kaufpreises erfolgen.

In einem Nachtrag vom 15. März 2005 wurde der Kaufpreis auf 1,178.400 € reduziert.

2. Käufer der Immobilie war die Fa. I GmbH in Adresse. Es handelt sich dabei um die Kanzleiadresse von Rechtsanwalt Dr.P..

Anteilseigner und Geschäftsführer der Fa. I GmbH war der Konzipient von Dr.P., Mag. AW. Das Landesgericht für Strafsachen Wien hat Dr.P. als Machthaber der Fa. I GmbH angesehen und diesen unter anderen wegen inszenierten Betruges verurteilt. Mag. AW ist zu vier Jahren Gefängnis verurteilt worden.

3. Dr.P. hat mehrere Funktionen gleichzeitig innegehabt. Er war Vertragserrichter, obwohl er Machthaber einer Vertragspartei war. Er war Treuhänder für den Verkäufer, was nach berufsrechtlichen Grundsätzen gleichfalls nicht zulässig ist. Schließlich war er Machthaber der Käuferin.

4. Die Fa. I GmbH hat bei einer Bank einen Kredit in Höhe von 1,300.000 € aufgenommen. Nach Abzug der im Nachtrag zum Kaufvertrag angeführten Posten, ist ein Nettobetrag von 1,178.000 € verblieben. Danach hat Dr.P. einen Betrag von 365.000 € zur Lastenfreistellung des Grundbuches verwendet und den verbleibenden Betrag von 813.000 € auf ein von ihm bei der Bank auf den Namen der Bw. eröffnetes Konto eingezahlt. Auf diesem Konto war Dr.P. zeichnungsberechtigt. Der Geschäftsführer von der Bw. war auf diesem Konto nicht zeichnungsberechtigt.

5. Von diesem Konto hat Mag. AW den Betrag von 813.000 € in Barem behoben und Dr.P. ausgehändigt. Von diesem Betrag habe die Bw. einen Betrag von 350.000 € erhalten.

Folglich hat die Bw. aus dem Verkauf die unter 4. dargestellte Lastenfreistellung in Höhe von 365.000 € und den eben genannten Betrag von 350.000 €, insgesamt somit 715.000 € erhalten.

6. Dieser Sachverhalt wurde vom Bezirksgericht Fünfhaus und der Wirtschaftspolizei festgestellt.

Das Landesgericht für Strafsachen Wien hat unter AZ XXX (siehe Beilagen 32 und 33, Gutachten von Dr. Z. und Dr. G.) festgestellt, dass es sich bei den Vorgängen um einen inszenierten Betrug handelt und hat Herrn Dr.P. und Herrn Mag. AW rechtskräftig verurteilt.

7. Die Bw. hat auf Vertragsaufhebung wegen Nichterfüllung geklagt. Die Klage ist noch anhängig. Die Zivilgerichte werden zu entscheiden haben, ob der Verkauf rechtswirksam zu Stande gekommen ist oder nicht. Wenn sich dabei heraus stellt, dass der gesamte Kaufpreis nicht bezahlt wurde, ist der Kaufvertrag nicht zu Stande gekommen.

Wenn dies der Fall ist, hat sich auch die steuerliche Situation daran zu orientieren, zumal in diesem Fall kein Platz für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gegeben ist.

8. Zur Frage, ob der gesamte Kaufpreis für steuerliche Zwecke der Bw. via Treuhänder zugegangen ist, wird auf die einschlägige Judikatur hingewiesen, wonach eine Einnahme nur dann als zugeflossen anzusehen ist, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (VwGH 17.10.1984, 82/13/0266, 1985, 199; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048, 1993, 537). Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und der Steuerpflichtige muss über die Einnahmen frei verfügen können.

Im konkreten Falle war eine Verfügung über die Beträge wegen der Personalunion des Dr.P. als Vertragserrichter und Treuhänder nicht gegeben. Es ist der Restbetrag von 463.000 € stets im Bereich des Dr.P. verblieben.

Nach Ergehen eines Urteiles, betreffend die Aufhebung des Kaufvertrages werde ein berechtigter Jahresabschluss für das Jahr 2004 und im Anschluss daran die Bilanzen für das Jahr 2005 bis 2007 zu erstellen sein.

Im Falle der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wird die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Beiziehung des Parteienvertreters beantragt.

Antrag des Finanzamtes

Mit Kaufvertrag vom 10. September 2004 sei die Liegenschaft W von der Bw. an die Fa. I GmbH veräußert worden.

Laut Punkt IV des Kaufvertrages erfolgte die Übergabe der kaufgegenständlichen Liegenschaft in den physischen Besitz der Käuferin am Tage des vollständigen Kaufpreiserlages auf das für die Verkaufsabwicklung errichtete Treuhandkonto.

Infolge des Nichtvorliegens von bedungenen Eigenschaften des Kaufgegenstandes sei der Kaufpreis mit Nachtrag vom 15. März 2005 zum Kaufvertrag um 171.600 € auf insgesamt 1,178.400 € reduziert worden. Genau dieser Betrag ist bereits mit Valuta 21. September 2004 von der Käuferin vollständig auf das Treuhandkonto einbezahlt worden. Die Kaufpreisreduktion sei also offensichtlich schon im Jahr 2004 zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden. In der Bilanz für das Jahr 2004 wurde der Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf unter "Erlöse aus Grundstücksverkauf" gebucht und demnach bei der Gewinnermittlung berücksichtigt.

In den Folgejahren hat sich herausgestellt, dass ein Teil des Kaufpreises durch den Treuhänder veruntreut worden war. Eine Klage vom 13. März 2007 der Bw. gegen die Fa. I GmbH auf Vertragsaufhebung wegen Nichterfüllung (Rückabwicklung des Kaufvertrages) ist anhängig.

Während des Betriebsprüfungsverfahrens (Prüfungszeitraum 2003 - 2004) wurde von der steuerlichen Vertretung beantragt, die Erlösbuchung aus dem Liegenschaftsverkauf 2004 rückgängig zu machen. Der Kaufpreis ist nicht vollständig bezahlt worden, weswegen der Übergang nicht erfolgt sei. Ein Rekursverfahren auf Löschung des Eigentums für den Erwerber ist anhängig. Die wirtschaftliche Betrachtung könne nicht soweit gehen, dass ein zivilrechtlich nicht erfolgter Kauf steuerlich als Verkauf umgedeutet werde. Es handle sich bei dem Vorgang um eine vom Gericht zu klärende Vorfrage, von der die steuerliche Behandlung abhängt.

Diesem Begehren wurde aus den unten angeführten Gründen nicht stattgegeben. Die Gründe sind der steuerlichen Vertretung am 3. Dezember 2008 auch telefonisch mitgeteilt worden (48/1/2004/H). Auf eine schriftliche Anfrage vom 16. März 2009 ist die Darlegung der Gründe nochmals durch das Finanzamt mit Schreiben vom 23. März 2009 erfolgt.

In der Berufung werde im Wesentlichen argumentiert, dass der Treuhänder Dr.P. vom Landesgericht für Strafsachen Wien als Machthaber (Anteilseigner und Geschäftsführer) der Fa. I GmbH zu vier Jahren Gefängnis wegen inszenierten Betruges verurteilt wurde. Dr.P. sei als Vertragserrichter Treuhänder für den Verkäufer und gleichzeitig Machthaber der Käuferin gewesen, was nach berufsrechtlichen Grundsätzen nicht zulässig sei. Die Bw. habe nur einen Teil des Kaufpreises tatsächlich erhalten und die Klage auf Vertragsaufhebung wegen Nichterfüllung ist noch anhängig. Wenn sich herausstellen sollte, dass der Kaufvertrag nicht zu Stande gekommen sei, habe sich auch die steuerliche Beurteilung daran zu orientieren.

Dazu nimmt das Finanzamt wie folgt Stellung:

Mit vollständiger Einzahlung der vereinbarten Kaufpreissumme (Valuta 21.09.2004) auf das bei der Bank errichtete Treuhandkonto sei auch das wirtschaftliche Eigentum am Kaufpreis an die Bw. übergegangen.

Da für die Bewertung der Leistungsabwicklung ausschließlich die am Bilanzstichtag herrschenden Verhältnisse maßgebend sind und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine Gefährdung bzw. gänzliche oder teilweise Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung infolge Veruntreuung durch den Treuhänder nicht vorgelegen und auch nicht vorhersehbar gewesen ist, können nicht nachträglich eingetretene Ereignisse (Veruntreuung durch Treuhänder, Klage vom 13.3.2007 auf Aufhebung des Kaufvertrages) steuerliche Rückwirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche entfalten. Weder die Tatsache der späteren Anfechtung des Vertrages noch eine daraus folgende mögliche Aufhebung seien werterhellende Umstände, die eine rückwirkende Änderung der Bilanzierung rechtfertigen würden.

Da im Zuge der Außenprüfung auch keine Argumente vorgebracht bzw. Beweismittel dafür vorgelegt wurden, dass die zur teilweisen Uneinbringlichkeit des Verkaufserlöses führenden Umstände bereits im Jahr 2004 eingetreten wären, war die Behörde auch nicht dazu angehalten, den richtigen Bilanzansatz 2004 (Erlöse aus Grundstückverkauf) zu ändern bzw. in der Begründung des Bescheides darzulegen, aus welchen Gründen diesbezüglich nicht von der Erklärung abzuweichen war.

Die Möglichkeit der bilanziellen Berücksichtigung des Forderungsausfalls bestünde somit erst ab dem Jahr der Kenntnis der Veruntreuung. Aus den genannten Gründen werde beantragt die Berufung abzuweisen.

In der am 14. Oktober 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde der von der Bw. namhaft gemachte Dr.P., Adresse, nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO) und die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage (§ 289 StGB) sowie nach Ermahnung, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen (§ 174 BAO), als Zeuge vernommen.

Einvernahme von Dr.P.

Befragt wird der Zeuge zur Körperschaftsteuer 2004, insbesondere um den bilanzmäßig dargestellten Verkauf der Liegenschaft W.

Der Zeuge Dr. P, weist sich durch eine „Diebstahlsanzeige“ aus, da ihm alle Dokumente gestohlen wurden.

Zur Beziehung zu RB befragt, gibt der Zeuge zu Protokoll, dass er der Rechtsbeistand in verschiedenen Angelegenheiten von ihm war. Die Fa. I GmbH stand in meinem ausschließlichen Einflussbereich, nachdem sie vom Vorbesitzer übernommen worden war.

Zum „Kaufvertrag im Jahr 2004“ befragt, gibt er zu Protokoll: Nach Erstellung und Einreichung der Steuererklärungen hat sich herausgestellt, dass kein wirksames Rechtsgeschäft zu Stande gekommen ist. Der „Kaufvertrag“ sollte grundsätzlich einer Finanzierung dienen.

Die Bank hat der Fa. I GmbH zum Ankauf der Liegenschaft W ein Darlehen gewährt, obwohl es ursprünglich als Investitionskredit für die Fa. I GmbH, allerdings besichert durch die Liegenschaft vorgesehen war. Geplant war eine Finanzierungspartnerschaft zwischen Herrn RB und der Fa. I GmbH.

Auf der Liegenschaft, die damals im Eigentum von der Bw. stand, war ein Darlehen im ersten Rang, welches umgeschuldet werden sollte. Bei der Umschuldung gab es zwei Möglichkeiten, entweder bleibt das Darlehen im ersten Rang, welches über eine hypothekarische Besicherung im zweiten Rang gesichert wird, oder das Darlehen im ersten Rang würde über eine Totalfinanzierung ausbezahlt, damit die neu finanzierende Bank in den 1. Rang kommen hätte können.

Die Bank wollte einen Kauf (formell musste die Liegenschaft seitens der Fa. I GmbH angekauft werden), dann gab es erst die Finanzierung. Herr RB wollte sich jedoch absichern. Es gab jedoch Absicherungsvereinbarungen (u.a. wurde auch das Eigentumsrecht für die Fa. I GmbH vorgemerkt). Die Bw. bleibt im Grundbuch einverleibt. Die Bank hat sich mit der Vormerkung zu Gunsten der Fa. I GmbH und der gleichzeitigen erstrangigen Pfandrechtsvormerkung begnügt.

Zum Kaufpreis: Der Großteil blieb der Fa. I GmbH als Betriebsmittel, die Bw. bekam einen Teil (diesen hat direkt die ursprünglich finanzierende Bank bekommen, auf Grund der erforderlichen Lastenfreistellung). Die Fa. I GmbH wird zunächst nicht grundbücherliche Eigentümerin und hätte es auch nicht werden sollten, da der Zweck der Abwicklung erreicht war.

Im Jänner 2007 ist der Vater von Herrn RB verstorben, wodurch er die Rückabwicklung vorerst nicht weiterbetrieben hat. Ende 2006 war bereits eine formelle Rückabwicklung vorgesehen und eine Dissolutionsvereinbarung textlich vorbereitet gewesen, dann starb der Vater von Herrn RB:

Am 12. Februar 2007 kam es zu einem „crash“ in meiner Kanzlei. Ich musste meine Kanzlei und meine anderen Firmen schließen. Im Zuge des „crash“ der Fa. I GmbH, über welche nach

einigen Monaten das Konkursverfahren eröffnet wurde, bestand die Masseverwalterin darauf, dass der formelle Kaufvertrag als tatsächlicher Kaufvertrag angesehen wird, und ließ trotz einer Sperre des Landesgerichtes für Strafsachen die grundbücherliche Eintragung zu Gunsten der Fa. I GmbH durchführen.

Vor der Konkurseröffnung über die Fa. I GmbH hat die Bw. bereits eine Klage gegen die Fa. I GmbH eingereicht und grundbücherlich angemerkt (im März 2007). Das zivilrechtliche Verfahren ist noch nicht beendet. Die Fa. I GmbH wurde erst im Zuge des Konkursverfahrens grundbücherliche Eigentümerin.

Auf die Frage des steuerlichen Vertreters, ob beim Verkauf der Liegenschaft der Bw. Geld zugeflossen ist, oder sonst in ihrem Vermögen gestärkt wurde, gibt dieser zu Protokoll:

Von dem Finanzierungsbetrag wurde bei der Bw. die Lastenfreistellung durchgeführt. Der Kaufpreis laut „Kaufvertrag“ war von Anfang an höher angesetzt, weil wir mehr Geld von der Bank haben wollten, die Bank hat dann den Auszahlungsbetrag reduziert und der Restkaufpreis betreffend den formellen Kaufpreis ist offen geblieben. Der Großteil des Kaufpreises ist der Fa. I GmbH zugeflossen. Die Bank zahlte an den Treuhänder, der Treuhänder machte die Lastenfreistellung, der Restbetrag ist größtenteils an die Fa. I GmbH geflossen. Der Zahlungsfluss ging formell an die Bw., in Wirklichkeit ging er aber direkt an die Fa. I GmbH. Die genauen Summen weiß ich nicht mehr. Unterlagen können nicht vorgelegt werden, da sie beschlagnahmt worden sind, vermutlich befinden sie sich beim Masseverwalter oder der Wirtschaftspolizei.

In der am 14. Oktober 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wird ergänzend ausgeführt:

Bis im Mai 2007 war die Bw. Grundbuchseigentümerin. Die Masseverwalterin hat am 16. Mai 2007 den Nichteintritt des Rechtsgeschäftes nach § 22 KO bekannt gegeben. Am selben Tag ist die Bank Burgenland Eisenstadt mit einer rechtsungültigen Vollmacht des Geschäftsführers der Fa. I GmbH, Mag. AW, ins Grundbuch eingetragen worden.

Die Rückabwicklung des Kaufvertrages ist seit März 2007 im Grundbuch angemerkt und seit der Konkurseröffnung unterbrochen.

Die Bw. hat keinen Einfluss darauf, keine rechtliche Möglichkeit, das Verfahren neu zu eröffnen, daher wurde eine Feststellungsklage eingebracht.

Vertreter des Finanzamtes: Der Bw. möchte, dass das Finanzamt die Erlöse im Nachhinein berichtet. Der Sachverhalt wird seitens des Finanzamtes angenommen. Das Problem besteht darin, welcher Wissensstand seitens der Bw. zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung vorhanden

war. Die Bw. hat einen Sachverhalt dargestellt, den sie im Nachhinein rückwirkend (Jahre nachher) ändern möchte.

Die Erklärung langte am 31. März 2006 ein, der Umsatzsteuerbescheid am 24. April 2006, danach hat eine Betriebsprüfung stattgefunden, wobei das Verfahren wieder aufgenommen wurde und mit einem Sachbescheid am 11. Februar 2009 endete.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass der Erstbescheid der Bw. nicht zugekommen ist.

Die Bilanzerstellung erfolgte übereinstimmend im Frühjahr 2006, zu diesem Zeitpunkt war bereits über ein Jahr bekannt, dass der laut Schriftverkehr des Jahres 2004 dargestellte Liegenschaftsverkauf tatsächlich nicht stattgefunden hat und somit die sich daraus ergebenden Schlüsse, wie Korrektur, Berichtigung der Bilanz etc. vorzunehmen sind.

Der Vertreter des Finanzamtes: Der Körperschaftsteuerbescheid erging am 30. Jänner 2007.

Die Bw. befragt, aus welchen Gründen die Bilanz zu diesem Zeitpunkt nicht geändert wurde, obwohl bereits bekannt war, dass der „Kauf“ kein Kauf ist.

RB (vormals RK) gibt zu Protokoll, dass er alle Unterlagen dem Betriebsprüfer übergeben hat. Die Bilanzen für die Folgejahre wurden nicht abgegeben, weil der Rechtszustand für das Jahr 2004 noch nicht geklärt war.

Der Vertreter des Finanzamtes gibt zu Protokoll, dass er in einem Telefonat mit dem ehemaligen Steuerberater Mag. H erfahren hat, dass Dr.P. Gelder veruntreut hat.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass es sich um keinen Verkauf handelt, sondern um eine Finanzierung.

Festgestellt wird, dass der Kaufpreis im Jahr 2004 auf das Treuhandkonto geflossen ist.

Steuerlicher Vertreter: Das Fließen des Geldes wird nicht bestritten, wenn das Geld im Jahr 2004 fließt, hat dies keinen Einfluss auf eine Bilanzerstellung im Jahr 2006.

Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob ein ursprünglich in der Bilanz erfasster Kauf, der durch einen Kaufvertrag bestätigt wird, durch die nachträgliche Behauptung der Bw., es sei ein anderes Geschäft – Finanzierung – beabsichtigt gewesen, zu einer Bilanzberichtigung führen kann.

Nach § 4 Abs. 2 EStG muss ein Steuerpflichtiger die Vermögensübersicht (Jahresabschluss) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer 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. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Entsprechend den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung muss eine Buchführung jederzeit über den Stand des betrieblichen Vermögens Auskunft geben können (VwGH vom 31.7.1996, 92/13/0015).

Die EB zu § 4 Abs. 2 EStG 1988 führen dazu aus: Der Begriff „Allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ umfasst jene Grundsätze, die sich aus dem Wesen eines Betriebsvermögensvergleiches ergeben (z.B. Grundsätze der Bilanzwahrheit, der Bilanzvollständigkeit und der Bewertungsstetigkeit).

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bestehen zum Teil aus formellen, zum Teil aus materiellen Grundsätzen. Die formellen Grundsätze verlangen die Einhaltung gewisser Formvorschriften die materiellen Grundsätze sind die Grundlage der auch inhaltlich richtigen Gewinnermittlung.

Nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen hat der Unternehmer Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 190 Abs. 1 UBG idgF). Die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 190 Abs. 3 UBG idgF). Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu entsprechen, er ist klar und übersichtlich aufzustellen (Bilanzklarheit).

Die vergleichbaren allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung finden sich weniger detailliert in den § 131 BAO und § 132 BAO.

Die Einhaltung materieller Grundsätze sichert auch die inhaltliche Richtigkeit der Gewinnermittlung, dazu gehören:

1) Prinzip der Vollständigkeit und Richtigkeit (Bilanzwahrheit): Die Buchungen müssen sachlich richtig und vollständig sein; fehlende Aufzeichnungen begründen einen materiellen Mangel.

2) Grundsatz der Bilanzidentität (Bilanzzusammenhang).

Bis zur Einreichung beim Finanzamt kann die Bilanz jederzeit geändert werden. Ist die Bilanz beim Finanzamt eingereicht, ist zwischen einer Bilanzberichtigung (= Berichtigung eines falschen Bilanzansatzes) und einer Bilanzänderung (Änderung eines zulässigen Bilanzansatzes in einen anderen zulässigen Bilanzansatz) zu unterscheiden. Eine Bilanzberichtigung ist nicht von der Zustimmung des Finanzamtes abhängig, eine Bilanzänderung ist nur möglich, wenn sie wirtschaftlich begründet ist.

Eine Bilanzberichtigung ist dann notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist, wenn der Steuerpflichtige anders bilanziert als er bilanzieren hätte müssen.

Eine Bilanz ist dann unrichtig, wenn sie nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt. Umstände, die der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag (bis zur Bilanzerstellung) nicht kennen konnte, machen die Bilanz zwar objektiv unrichtig, doch entspricht sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und ist im Sinn des Bilanzrechts richtig.

Maßgebend ist der Erkenntnisstand eines sorgfältigen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung, und zwar bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse (subjektive Richtigkeit der Bilanz).

Die Bilanz ist zu berichtigen, wenn der Bilanzansatz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren oder bekannt sein mussten, wobei objektive Umstände nicht zu berücksichtigen sind, die bis zur Bilanzerstellung ein „gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt nicht kennen musste“ (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

Maßgeblich ist der Sachverhalt, wie er sich „bei gewissenhafter Prüfung zu den Bilanzstichtagen darbot“ (VwGH 26.11.1991, 91/14/0179, VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050), siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 154 ff.

Festgestellt wird, dass zwischen der Bw. und der Fa. I GmbH über die Liegenschaft W am 10. September 2004 ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde. Es liegen ein von beiden Vertragsparteien unterschriebener Kaufvertrag und zwei schriftliche Nachträge zu diesem Kaufvertrag vor. Die vereinbarte Kaufpreissumme wurde termingerecht (21. September 2004) treuhändig erlegt.

In der Folge wurde dieser Betrag vom Treuhänder veruntreut, worauf die Bw. die Fa. I GmbH im Jahr 2007 auf Rückabwicklung des Kaufes geklagt hat. Schon dieser Umstand bestätigt das zugrundeliegende Geschäft (Kauf). Dieses Verfahren ruht derzeit.

Der Treuhänder, der auch Machthaber und Anteilseigner der Fa. I GmbH war, wurde vom Gericht wegen Betruges am 31. März 2008 verurteilt.

Maßgebend sind die am Bilanzstichtag herrschenden Verhältnisse. Eine Gefährdung bzw. teilweise Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung infolge der Veruntreuung hat bei Bilanzerstellung (31. März 2006) noch nicht vorgelegen, bzw. war sie der Bw. nicht bekannt. Aus den Handlungen der Bw. (Klage auf Rückabwicklung und Strafverfahren gegen den Treuhänder) ergibt sich zweifelsfrei, dass die Bw. erst im Jahr 2007 Kenntnis von möglichen Unregelmäßigkeiten hatte. Zweifelsfrei festgestellt wurde die Veruntreuung der Gelder durch den Treuhänder erst im Jahr 2008, dessen Verurteilung im Jahr 2008 ändert sohin nichts an der buchmäßigen Behandlung des Kaufvertrages im Jahr 2004.

Im Zeitpunkt der Bilanzerstellung war der nach außen offenkundig gezeigte Wille der Vertragsparteien, dass es zu einem Abschluss eines Kaufvertrages kommen sollte. Dieser wurde von beiden Vertragsparteien unterschrieben und die Rechtsfolgen (Übereignung und Bezahlung des Kaufpreises auf ein Treuhandkonto, Mietzahlungen der Bw. an die Fa. I GmbH) wurden beiderseitig erfüllt. Auch unter Anwendung des Maßstabes „eines gewissenhaften Abgabepflichtigen bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt“ musste bzw. konnte die Bw. nicht erkennen, dass es zu einem Betrug kommen würde. Somit sind jene Umstände in der Bilanz darzustellen wie sie am Bilanzstichtag vorlagen.

Den Ausführungen der Bw., es sei lediglich eine Finanzierung geplant und nie ein Kauf beabsichtigt gewesen, ist entgegenzuhalten, dass es - auch schon aus Gründen der Beweissicherung – den Gepflogenheiten des Wirtschaftsleben klar widerspricht, schriftliche Verträge abzuschließen, deren Inhalt sich nicht dem Willen der Vertragsparteien deckt. Dem eindeutigen Vertragsinhalt setzt die Bw. lediglich Behauptungen entgegen, die durch keinerlei wie auch immer geartete Beweise untermauert werden.

Daher geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass im Jahr 2004 ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde, und dass es in den Folgejahren Schwierigkeiten bei der Abwicklung gegeben hat (Veruntreuung), wobei die rechtlichen Ansprüche von den Zivilgerichten zu klären sind. Hinweise auf die behauptete Finanzierung finden sich nicht und der unabhängige Finanzsenat erhält es daher für erwiesen, dass eine solche nicht vorlag.

Auch unter dem Aspekt der Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, die die Richtigkeit und Vollständigkeit des Geschäftsvorfälle verlangen, ist nicht nachvollziehbar,

aus welchen Gründen ein Geschäftsfall (Kauf) ordnungsgemäß dokumentiert wird (Kaufvertrag und Nachträge), die Vertragsbedingungen auch erfüllt und die Zahlungen auch entsprechend verbucht werden, obwohl angeblich bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststand, dass ein anderes Rechtsgeschäft (Finanzierung) beabsichtigt sei. Folgte man den Behauptungen der Bw., so hätte diese von Anfang an gewusst, dass der Bilanzansatz, der das Geschäft als Kauf behandelt, unrichtig ist und im vollen Bewusstsein einen falschen Bilanzansatz gewählt.

Wenn es tatsächlich so gewesen wäre, dass zwischen den Vertragspartnern Einigkeit darüber bestanden hätte, dass nicht ein Kauf, sondern lediglich eine Finanzierung beabsichtigt war, so wäre dieser Umstand den Vertragsparteien also auch der Bw. naturgemäß von Anfang an bekannt gewesen und die „unrichtige“ Erfassung in der Bilanz erschiene völlig unverständlich. Zudem würde eine vom Kauf abweichende Vertragsintention zwangsläufig in der einen oder anderen Form Niederschlag im Vertrag finden, was nicht der Fall ist.

Wie bereits oben ausgeführt, schenkt der unabhängige Finanzsenat der Bw. den diesbezüglichen Behauptungen keinen Glauben. Die Veruntreuung der Kaufpreissumme stellt einen zivilrechtlichen Anspruch dar, der von den Zivilgerichten zu klären ist. Die bilanzielle Berücksichtigung des teilweisen Ausfalls der Forderungen besteht erst zu jenem Zeitpunkt, in dem die Bw. tatsächlich Kenntnis der geänderten Umstände hatte. Dies war frühestens ab der festgestellten Veruntreuung in Ansätzen der Fall. Eine endgültige Sicherheit bestand erst im Jahr 2008 mit der Verurteilung des Treuhänders.

Anzumerken ist, dass es sich bei der Beurteilung dieses Sachverhaltes (Rückabwicklung des Kaufvertrages) um eine Vorfrage handelt. Sollte das Zivilgericht abweichend zum Ergebnis kommen, dass kein Kauf vorlag, dann läge möglicherweise ein Wiederaufnahmegrund vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. März 2011