

Berichtigung „an der Wurzel“**Steuerliche Bilanzberichtigung zur Berücksichtigung von Prüfungsergebnissen****Auswirkung grundsätzlich für das Jahr der Veranlassung**

CHRISTIAN PRODINGER / EWALD HACKSTEINER*)



Bilanzen sind nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorschriften zu erstellen. Erweisen sich die Bilanzen als fehlerhaft, etwa weil der Steuerpflichtige seinen Irrtum selbst bemerkt oder aber im Rahmen einer Außenprüfung oder GPLA ein anderer Ansatz bescheidmäßig angeordnet wird, so ist dies in der Bilanz uU unternehmensrechtlich, jedenfalls aber steuerlich zu berücksichtigen. Fraglich ist, zu welchem Zeitpunkt die Auswirkungen eintreten. Das BMF stellt im Zusammenhang mit Abgabennachforderungen auf das Jahr der Vorschreibung bzw. Bezahlung ab.¹⁾ Diese Auffassung soll, ausgehend von einem aktuellen Fall, kritisch untersucht werden.²⁾

**1. Ein Fall aus der Praxis**

Bei einem Steuerpflichtigen, der auch Dienstgeber ist, findet betreffend das Jahr 01 eine GPLA statt. In weiterer Folge findet auch eine Betriebsprüfung betreffend das Jahr 01 statt.

Bei der GPLA stellt sich (unter anderem) heraus, dass Dienstgeberbeiträge zur Sozialversicherung und der Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG wegen nicht vorsätzlicher, aber falscher Berechnung falsch angesetzt wurden. Es kommt daher zu einer Vorschreibung von SV-Beiträgen bzw. des DB.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wird (nunmehr beispielhaft) auch festgestellt, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend gemacht hat, für den ein Abzugsverbot besteht. Weiters wird festgestellt, dass die Nutzungsdauer von Anlagevermögen falsch angesetzt wurde, sodass diese von der Betriebsprüfung verdoppelt wird. Es ergeben sich daher entsprechende Auswirkungen für das Jahr 01 und auch die Folgejahre.

Im Zusammenhang mit der GPLA und der Betriebsprüfung sind – wie üblich nur geringe – Steuerberatungskosten angefallen.

2. Lösungsmöglichkeiten

Grundsätzlich ist unstrittig, dass sich sämtliche der genannten Aufwandsarten (Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Betriebsausgaben bzw. nicht abzugsfähiger Aufwand, Abschreibung) auch entsprechend auswirken müssen.

Somit ist klar, dass durch die Vorschreibung von DB oder SV-Beiträgen ein zusätzlicher Aufwand entsteht, der den steuerlichen Gewinn entsprechend reduziert. Ebenso kommt es durch die Nichtansetzung von Betriebsausgaben zu einer Erhöhung des Gewinns und durch die Reduktion der AfA ebenfalls zu einer Erhöhung des Gewinns, die sich eben über die Nutzungsdauer entsprechend auswirkt.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung. Mag. (FH) Ewald *Hacksteiner* ist Steuerberater in Seewalchen am Attersee.

¹⁾ BMF-Information vom 10. 2. 2016, SZK-010203/0013-ESV/2016, abgedruckt in diesem Heft, 421.

²⁾ Siehe dazu ebenfalls kritisch *Beiser*, Bilanzberichtigung nur zu Lasten der Abgabepflichtigen? in diesem Heft 418 (418 ff).

Fraglich ist jedoch, zu welchem Zeitpunkt sich die entsprechenden Auswirkungen unternehmensrechtlich bzw steuerlich ergeben.

2.1. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann sich klarerweise keine unternehmensrechtliche Auswirkung ergeben. Ebenso ist bekannt, dass hier das Zufluss-Abfluss-Prinzip gilt. Soweit daher DB oder SV-Beiträge erst nach der GPLA vorgeschrieben werden, entsteht steuerlich dieser Aufwand erst durch die Zahlung. Er kann somit nur im Jahr der Zahlung berücksichtigt werden. Im Fall der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben wird jedoch eine Ausgabe, die bereits im Jahr 01 getätigt wurde, mithin abgeflossen ist, nicht als solche anerkannt. Es kommt daher auch in einem späteren Jahr zu keinem (Rück-)Zufluss, sondern eben nur zu einer steuerlichen Umqualifikation eines bereits erfolgten Sachverhalts. Somit wird aber die Betriebsprüfung je nach der verfahrensrechtlichen Situation des Jahres 01 (zB Erstbescheid, Wiederaufnahme des Verfahrens etc) einen (neuen) Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem eben ein höheres steuerliches Ergebnis ausgewiesen ist. Sohin wirkt sich die Betriebsprüfung klarerweise im Jahr 01 aus.

Auch hinsichtlich der Abschreibung wird ein geringerer AfA-Betrag im Jahr 01 festgesetzt werden, sodass sich ein höherer Gewinn ergibt. Sollte jedoch die Festsetzung im Jahr 01 aufgrund der verfahrensrechtlichen Gegebenheiten, insbesondere wegen eingetretener Verjährung, nicht mehr möglich sein, so bietet § 4 Abs 2 EStG (iVm § 4 Abs 3 EStG) auch hier Möglichkeiten zur Korrektur. Daher sind die entsprechenden Überlegungen bei der Bilanzierung analog anzuwenden (siehe dazu sogleich Punkt 2.2.). Soweit Kosten für die Steuerberatung angefallen sind, sind diese bei Verausgabung abzugsfähig. Die Frage der Bildung einer Rückstellung für derartige Kosten stellt sich naturgemäß nicht.

2.2. Bilanzierung

Fraglich ist nun, wie die entsprechenden Auswirkungen bei Bilanzierung gegeben sind. Bekannterweise ist die Bilanzierung vom Grundsatz der Periodengerechtigkeit geprägt, sodass die Auswirkungen grundsätzlich in jenem Jahr gegeben sind, in dem auch der Zusammenhang mit dem jeweiligen Vorgang gegeben ist. Der Zufluss oder Abfluss ist dabei nicht entscheidend.

Im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ist grundsätzlich das Einstellen einer Verbindlichkeit oder einer Rückstellung denkbar bzw geboten. Soweit eine derartige Buchung nicht erfolgt ist und sich in späterer Zeit herausstellt, dass die unternehmensrechtliche Bilanz insofern falsch war, ist diese dem Wesen nach zu berichtigen. Allerdings soll die Korrektur eines Fehlers im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss grundsätzlich in jenem Jahresabschluss, anlässlich dessen Erstellung der Fehler entdeckt wird, erfolgen. Die unternehmensrechtliche Bilanzberichtigung sei somit vom Gedanken getragen, den Fehler im aktuellen Jahresabschluss zu korrigieren.³⁾

Die steuerliche Gesetzgebung und Rechtsprechung folgt dem jedoch nicht: Nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG ist eine unrichtige Bilanz zwingend zu berichtigen. Nach der Rechtsprechung des VwGH hat diese Berichtigung stets „an der Wurzel“ stattzufinden, und zwar auch dann, wenn sie aufgrund der verfahrensrechtlichen Bestimmungen, ins-

³⁾ Vgl hierzu *Titz*, AbgÄG 2012. Neuerungen bei der steuerlichen Bilanzberichtigung, RWZ 2013, 6; ebenso *Straube/Nowotny*, UGB, § 193 Rz 15; *Beiser*, Bilanzberichtigung, Bilanzverknüpfung und Wiederaufnahme, ÖStZ 1995, 13 (16); anders wohl zu Recht *Bertl/Hirschler*, Handels- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung, RWZ 1999, 35, für wesentliche Mängel.

besondere der Verjährung, keine ertragsteuerliche Auswirkung entfaltet.⁴⁾ Genau diese Judikatur, der zu folgen war, hat dazu geführt, dass § 4 Abs 2 EStG gesetzlich novelliert wurde und nunmehr für bestimmte Konstellationen ein System der Zu- oder Abschläge bietet, das im ersten Jahr, in dem dies verfahrensrechtlich möglich ist, durchzuführen ist.

Wurde im Jahr 01 in der GuV ein Aufwand abgesetzt, der daher entsprechende Auswirkungen auf die Bilanz hat, und erfolgte dies zu Unrecht, so hat daher jedenfalls steuerlich eine Korrektur der Bilanz des Jahres 01 zu erfolgen, die wiederum eine Auswirkung auf das Einkommen und somit den Einkommensteuerbescheid 01 haben wird. Somit wirkt sich die erst später durch Betriebsprüfung festgestellte Unrichtigkeit bereits im Jahr 01 steuerlich aus. Auch eine Korrektur des Aufwands ist letztlich nicht anderes als die Korrektur der Bilanz, wäre doch andernfalls der Zusammenhang zwischen Bilanz und GuV unterbrochen.

Gleiches gilt nun für die Abschreibung. Diese ist nach der ganz herrschenden Judikatur des VwGH eben im Ursprungsjahr 01 zu berücksichtigen, wiewohl natürlich Auswirkungen auch in den Folgejahren gegeben sind. Dies gilt auch dann, wenn im Jahr 01 wegen Verjährung eine direkte steuerliche Auswirkung nicht mehr gegeben ist. Dabei ist diese Wurzelberichtigung nach der Judikatur offensichtlich grundsätzlich davon unabhängig, ob der „falsche“ Ansatz der AfA im Jahr 01 vorsätzlich erfolgte, in grober oder leichter Fahrlässigkeit durchgeführt wurde, letztlich auf einer vertretbaren anderen Rechtsauffassung beruhte etc.⁵⁾

Ergeben sich jedoch aufgrund der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten keine Auswirkungen, so können diese eben erst später durchgeführt werden.⁶⁾

Nochmals sei festgehalten, dass die gesamte Neuregelung, die trotz Eintritt der Verjährung eine Auswirkung von Bilanzberichtigungen erst möglich macht, letztlich darauf basiert, dass die Bilanzberichtigung in jenem Jahr durchzuführen ist, in dem inhaltlich eine Auswirkung gegeben ist. Wäre dies nämlich nicht so, bräuchte man die ganze Neuregelung nicht und könnte einfach in jenem Jahr, in dem die Betriebsprüfung stattgefunden hat, die Abgabenänderung festsetzen.

2.3. Rückstellung für Beratungskosten

Fraglich ist weiters, ob Beratungskosten im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung nicht nur abzugsfähig,⁷⁾ sondern vielmehr auch rückstellungsfähig sind. Nach der überwiegenden Auffassung wird eine Rückstellung verneint. Steuerberatungskosten, die auf eine Betriebsprüfung entfallen, seien nicht auf Umstände zurückzuführen, die in den vergangenen geprüften Perioden wurzeln. Sie werden erst mit der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen, und mit der Anmeldung des Prüfers wirtschaftlich veranlasst und können erst ab diesem Zeitpunkt rückgestellt werden.⁸⁾ Nach bestimmten Gegenmeinungen kann die Rückstellung jedoch dann eingestellt werden,

⁴⁾ ZB *Atzmüller/Bodis*, Inkrafttreten der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs 2 EStG – Zeitpunkt der erstmaligen Zu- oder Abschläge, RdW 2015/571, 661, mit Verweis auf *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 4 Tz 126 ff und 140 ff; *Hirschler*, Die Bilanzberichtigung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2012 SWK 27/2015, 1187, Titz, RWZ 2013, 6; siehe weiters VwGH 14. 12. 1993, 90/14/0034; 29. 10. 2003, 2000/13/0090.

⁵⁾ Die Auswirkungen eines aufgrund vernachlässigter Sorgfalt unrichtigen Bilanzansatzes können nicht mit steuerlicher Wirkung nachgeholt werden (vgl *Jakom/Marschner*, EStG⁹ [2015] § 4 Tz 216 mwH, zB VwGH 3. 7. 1968, 1067/66; EStR 2000, Rz 648). Dies wird aber keine Bedeutung für Korrekturen durch die Finanzverwaltung haben, da sonst durch Vernachlässigung der Sorgfalt die Richtigstellung verhindert werden könnte. Die EStR 2000, Rz 648, führen auch nur aus, dass eine periodenfremde Fehlerkorrektur mit steuerlicher Wirkung nicht möglich ist.

⁶⁾ Wann die Auswirkungen nun gegeben sind, ist nunmehr wohl strittig; vgl hierzu BFG 23. 6. 2015, RV/2100388/2013; dazu *Hirschler*, SWK 27/2015, 1187; *Atzmüller/Bodis*, RdW 2015/571, 661.

⁷⁾ Dies ist unstrittig.

⁸⁾ In diesem Sinne *Jakom/Laudacher*, EStG⁹, § 9 Tz 41, Stichwort: „Betriebsprüfung“, mit Verweis auf VwGH 9. 12. 1992, 89/13/0048; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 9 Rz 35; *Hirschler/Berti*, Rückstellung für Kosten einer Betriebsprüfung, RWZ 2006/96, 324; EStR 2000, Rz 3460.

wenn von regelmäßigen Betriebsprüfungen auszugehen ist und wenn mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verpflichtung sprechen.⁹⁾ Im Wesentlichen ist den Auffassungen zu folgen: Eine Rückstellung darf bekanntlich nur dann eingestellt werden, wenn der Aufwand entweder dem Grunde nach sicher ist, aber die Höhe ungewiss ist, oder wenn auch dem Grunde nach der Aufwand nicht sicher ist, aber eine entsprechend deutliche Wahrscheinlichkeit für die Inanspruchnahme entsteht.

Nunmehr besteht nach der BAO keine Verpflichtung des Finanzamtes, Außenprüfungen durchzuführen. Es kann daher durchaus sein, dass bestimmte Jahre nicht geprüft werden. Auch können je nach Veranlagung, Veranlagungsstand und Erstreckung die Prüfungszeiträume unterschiedlich lang sein. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es überschießend, den Eintritt der Verpflichtung als dermaßen wahrscheinlich anzusehen, dass deswegen jedenfalls rückzustellen ist.¹⁰⁾ Umgekehrt mag man in jenen Fällen, in denen Großkonzerne tatsächlich durchgängig geprüft werden, die Rückstellung vertreten, da die entsprechenden Kosten offensichtlich jedenfalls anfallen und die zusammengeballte Geltendmachung der Kosten „alle paar Jahre“ letztlich der Periodengerechtigkeit widerspräche.

Entscheidend ist jedoch, dass die zitierten Überlegungen zur Nichtabzugsfähigkeit von Rückstellungen für Betriebsprüfungskosten daraus resultieren, dass im entsprechenden Jahr nicht zwingend mit einem Aufwand zu rechnen ist, somit ein sachlicher Zusammenhang mit dem entsprechenden Jahr eben nicht gegeben ist.

Daraus folgt aber auch, dass aus der dargestellten Auffassung für Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen für die Fragen, wann sich andere Aufwendungen steuerlich auswirken, nichts zu gewinnen ist. Die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im gegebenen Fall gehen daher ins Leere. Die Lösung ist zwar richtig, passt aber nicht zum Problem.

2.4. Rückstellung für Betriebsprüfungsergebnisse

In diesem Zusammenhang ist auch fraglich, inwieweit Rückstellungen für Betriebsprüfungsergebnisse als solche zulässig sind.

Dabei wird wohl zu unterscheiden sein: Wird im Sinne einer Pauschalbetrachtung ein bestimmter Betrag rückgestellt, obwohl eine direkte Zuordnung zu bestimmten steuerlichen Sachverhalten nicht möglich ist, also findet eine Pauschalrückstellung nach dem Motto „irgendetwas wird eine Betriebsprüfung schon finden“ statt, ist ein ausreichender Zusammenhang nicht gegeben. Eine derartige Rückstellung wäre daher unzulässig. Anders wird jedoch zu argumentieren sein, wenn eine deutliche Wahrscheinlichkeit gegeben ist, dass abgabenrechtlich relevante Sachverhalte falsch beurteilt wurden, sohin der Steuerpflichtige weiß oder ahnt, dass eigentlich eine andere steuerliche Betrachtung stattzufinden hat.

Interessierend ist hier zB der Zeitpunkt der Bilanzierung einer Rückstellung für hinterzogene Steuern.¹¹⁾ Wird nämlich im Jahr 01 eine Abgabe hinterzogen, so ist grundsätzlich eine Rückstellung für die Steuernachzahlung einer Objektsteuer zulässig. Fraglich ist jedoch der Zeitpunkt. Der BFH¹²⁾ hatte über diesen Fall zu entscheiden. Das deutsche Finanzgericht vertrat die Auffassung, die Bilanz eines Steuerpflichtigen, der mit Hinterziehungsabsicht handle, sei von Anfang an subjektiv unrichtig und müsse daher im Zeitpunkt des Fehlerursprungs berichtigt werden. Nach dem BFH sei dies nicht richtig, da zwar die Verbindlichkeit grundsätzlich nach den maßgeblichen öffentlich-rechtlichen Grundsätzen bereits mit Begehung der Tat entstände. Solange der Steuerpflichtige aber

⁹⁾ Vgl hierzu zB BFH 6. 6. 2012, I R 99/10; *Barborka*, Das ABC der Rückstellungen in den EStR 2000, RdW 2001/639, 623; *Kotschnigg*, SWK 33/2012, 1418; *Wittmann*, SWK 2/2013, 51.

¹⁰⁾ Die Kosten wären diesfalls entsprechend zu schätzen.

¹¹⁾ Vgl hierzu ausführlich *Bertl/Hirschler*, RWZ 2013, 9.

¹²⁾ BFH 22. 8. 2012, X R 23/10.

davon ausgehen könne, dass die Tat unentdeckt bleibt, stelle die Verbindlichkeit keine wirtschaftliche Belastung dar, da es an der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehle. Somit soll erst die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zur Bildung einer Rückstellung berechtigen.

Hierzu ist festzuhalten, dass – wie immer man den Sachverhalt beurteilen mag – die Aussagen einerseits zum Unternehmensrecht ergangen sind, andererseits Judikatur des deutschen BFH sind. Der österreichische VwGH vertritt jedoch, wie schon ausgeführt, eine engere Linie und schreibt die Bilanzberichtigung an der Wurzel zwingend vor. Wenn nun Steuern hinterzogen wurden, bedeutet dies, dass vorsätzlich eine unrichtige Bilanz aufgestellt wurde. Sohin kann aber eine unrichtige Bilanz nach österreichischem steuerlichem Verständnis nicht erst zu einem späteren Zeitpunkt berücksichtigt werden. Daher wirkt sich die Berichtigung auch hier in der Bilanz des Ursprungsjahres aus.

Man kann auch diskutieren, ob dann nicht schon bei der Erstellung der jeweiligen Jahresabschlüsse vor Betriebsprüfung eine entsprechende Rückstellung einzustellen gewesen wäre. Letztlich ist dies wohl nicht der Fall, da immer dann, wenn der entsprechende Aufwand nicht nur wahrscheinlich, sondern sicher ist, eine entsprechende Verbindlichkeit einzustellen gewesen wäre. Praktisch gesprochen wird es auch wenig Sinn machen, auf der einen Seite Steuern zu hinterziehen und auf der anderen Seite hierfür sofort Rückstellungen im Jahresabschluss einzustellen, da diesfalls die Hinterziehung recht leicht erkennbar ist.

3. Auswirkung des GPLA-Prüfungsergebnisses

Offen bleibt daher noch die Frage, wann sich die dargestellten Auswirkungen aus einer GPLA bei Dienstgebersozialversicherungsbeiträgen und Dienstgeberbeitrag (siehe Punkt 1.) ertragsteuerlich auswirken.

3.1. Verwaltungspraxis

In der Praxis wurde hier eine Tendenz festgestellt, die entsprechenden Auswirkungen nicht im jeweiligen betreffenden Jahr, aus dem sie stammen, durchzuführen, sondern erst im Jahr der Vorschreibung durch die Sozialversicherung bzw das Finanzamt als Ausfluss der GPLA.

Dies wurde in der Praxis auch von Seiten des Finanzamtes auf die Überlegungen zur Nichteinstellung von Rückstellungen für Beratungsaufwand im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen gestützt.

Wie bereits gezeigt, kann dieses Argument nicht schlagend sein, da es um den Sachzusammenhang mit dem jeweiligen Jahr geht, der eben bei den Rückstellungen im Allgemeinen nicht, beim Sozialversicherungsaufwand hingegen schon gegeben ist.

Die EStR 2000, Rz 1600, haben aber diese Praxis nachgezogen und ausgeführt, dass eine Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeber- und Sozialversicherungsbeiträgen in jenem Jahr als Betriebsausgabe absetzbar sei, in dem die Vorschreibung (§ 4 Abs 1 EStG) oder Bezahlung (§ 4 Abs 3 EStG) erfolgt. Es sei nicht zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige schon bei der Bilanzerstellung mit der Nachforderung hätte rechnen müssen.

In einer Information des BMF¹³⁾ wird vertreten, dass dieser Grundsatz generell und auch für andere Abgabenarten gelte. Die Nachzahlungen (und auch die Kosten) seien erst durch die Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen, veranlasst. Es werden drei Beispiele gebracht:

- Eine Gebührennachforderung nach einer Gebührenprüfung sei in jenem Jahr zu passivieren, in dem die Schlussbesprechung abgehalten wird.

¹³⁾ BMF-Information vom 10. 2. 2016, SZK-010203/0013-ESt/2016.

- Durch eine Betriebsprüfung werden verschiedene Aufwendungen nicht anerkannt, wodurch sich der Gewinn und dadurch die SV-Beiträge ändern. Auch hier habe die Passivierung im Jahr der Nachforderung zu erfolgen.
- Im Zuge einer Außenprüfung erfolgt eine USt-Zuschätzung, wodurch sich der Gewinn erhöht. Die Passivierung im Jahr der Nachforderung vorzunehmen.

3.2. Kritische Anmerkungen

Den Überlegungen der Betriebsprüfungspraxis und der EStR bzw des BMF wird im Allgemeinen nicht zu folgen sein:

Wie bereits mehrfach dargestellt, ist nach der ganz eindeutigen Judikatur des VwGH, letztlich schon nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 2 EStG, eine steuerliche Bilanz, die sich als unrichtig erweist, an der Wurzel, somit in jenem Jahr, in dem der Fehler passiert ist, zu berichtigen. Entscheidend kann daher nicht sein, ob der derartige Fehler erst später auffällt oder nicht. Dies hieße weitergedacht ja, dass man letztlich in eine Bilanz irgendwelche beliebigen Werte einstelZZlen kann und diese insofern als richtig gelten, solange nicht eine Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Fehler auch auffallen. Wenn daher, wie dies früher durchaus der Fall war, bekannt ist, dass bestimmte Finanzämter aufgrund von Überlastung nur wenige Betriebsprüfungen durchführen, hieße das, dass Steuerpflichtige letztlich nicht mehr an die GoB gebunden wären, da sie mit dem Argument, dass der Fehler noch nicht entdeckt sei, entsprechende Buchungen immer durchführen hätten können.

Nunmehr richtet sich die Passivierung von Verbindlichkeiten nach der rechtlichen und wirtschaftlichen Verursachung. Eine Verbindlichkeit ist daher zu passivieren, sobald der Sachverhalt, von dem ja Rechtswirksamkeit und Durchsetzbarkeit abhängen, bis zum Stichtag so weit fortgeschritten ist, dass er wirtschaftlich keinem späteren Geschäftsjahr zugerechnet werden kann.¹⁴⁾

Geht man dann davon aus, dass die Auffassung der Behörde in der GPLA richtig ist, und nur dann kann es zu einer Nachforderung kommen, so bedeutet dies in aller Regel, dass bereits *ab ovo* die entsprechende rechtliche Beurteilung gegeben war und daher auch entsprechend in die ursprüngliche Bilanz hätte einfließen müssen. Die rechtliche bzw wirtschaftliche Verursachung zu diesem Jahr ist daher gegeben.

Die Berücksichtigung von Steuerschulden und Steuernachforderungen entspricht im Wesentlichen auch der deutschen Literatur und Judikatur.¹⁵⁾

Nicht jede Bilanz ist zwingend zu berichtigen, bzw nicht jede sich nachträglich als unrichtig herausstellende Bilanz ist falsch.¹⁶⁾ So würde etwa ein dem Abgabepflichtigen nicht vorwerfbarer Informationsmangel zu keiner fehlerhaften Bilanz führen, da die Bilanz unter Beachtung der Gebote der Werterhellung aufgestellt wurde und dementsprechend rechtlich richtig ist.¹⁷⁾ Unrichtig ist die Bilanz hingegen, wenn sie den allgemeinen GoB widerspricht oder zwingende Vorschriften des EStG verletzt.

Daraus folgt aber, dass vorsätzliche Falschabrechnungen genauso wie Irrtümer in der Lohnverrechnung, die auf der Nichtberücksichtigung von Sachverhaltselementen oder die nicht ausführlich genug erfolgende Ermittlung des Sachverhalts zurückzuführen sind, ebenso wie die rechtliche Einstufung eines bestimmten Sachverhalts, die offensichtlich in diametralem Widerspruch zum Gesetz oder zur herrschenden Lehre steht, als Fehler anzusehen sind, die sehr wohl zwingende Bestimmungen des Steuerrechts oder des Sozialversicherungsrechts verletzen und daher zu einer unrichtigen Bilanz

¹⁴⁾ Vgl hierzu *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 246 HGB Tz 114, mit Verweis auf die Judikatur des BFH.

¹⁵⁾ Vgl *Weber-Grellet* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 5 Tz 550, mit vielen weiteren Nachweisen und Auseinandersetzung mit der gegenteiligen Judikatur des BFH zu hinterzogenen Abgaben, ebenfalls mit weiteren Nachweisen.

¹⁶⁾ Vgl hierzu nochmals *Hirschler*, SWK 27/2015, 1187; ebenso präzise *Beiser* in diesem Heft, 418 (418 ff).

¹⁷⁾ Vgl *Jakoml/Marschner*, EStG⁸, § 4 Rz 217 mwN.

führen. Wie auch immer dies unternehmensrechtlich zu beurteilen sein mag: Steuerrechtlich führt es zu einer zwingenden Bilanzberichtigung.

Da somit einerseits der Zusammenhang mit dem jeweiligen Ursprungsjahr klar gegeben ist, andererseits der Fehler – in aller Regel – zu einer unrichtigen Bilanz geführt hat, ist die Bilanz entsprechend zu berichtigen.

Daraus folgt aber, dass die in einem späteren Jahr nach einer GPLA festgestellten Änderungen, etwa beim DB oder bei den Dienstgebersozialversicherungsbeiträgen, sich steuerlich in jenem Jahr auswirken, das sie ursächlich betreffen.

Eine andere Beurteilung wäre auch unverständlich: Wie oben ausführlich gezeigt wurde, wirken sich sowohl die Nichtanerkennung eines bestimmten Aufwands wie auch die Korrektur eines Aufwands, zB bei der Abschreibung, grundsätzlich stets in jenem Jahr aus, das ursächlich und daher direkt betroffen ist. Es wäre nun völlig unverständlich, warum gerade bei aus einer GPLA resultierenden Nachzahlungen, die auch nichts anderes als unterschiedliche Beurteilungen von früher stattgefunden Sachverhalten bedeuten, eine Berücksichtigung erst bei Vorschreibung stattfinden sollte, während dies in aller Regel genau zu einer Berichtigung der Bilanz und somit zu einer Auswirkung im Ursprungsjahr führt.

Das in der zitierten BMF-Information genannte Beispiel zeigt das Problem sehr deutlich: Die nicht anerkannten Aufwände sollen sehr wohl das Ursprungsjahr betreffen und nicht erst das Jahr, in dem die Betriebsprüfung stattfindet. Fraglich ist hier schon der Unterschied zum Beispiel der Gebührenprüfung. Findet aber zuerst eine GPLA statt, so muss sich die Änderung wohl – genauso wie eine Änderung bei anderem steuerlichen Aufwand – im Jahr der Veranlassung auswirken. Auch im umgekehrten Fall ist die Wurzel sowohl der Aufwandskorrektur als auch der SV-Korrektur im Veranlassungsjahr gegeben. Man könnte hier nur argumentieren, dass die SV-Korrektur erst Folge einer steuerlichen Korrektur ist und daher sozusagen eine Stufe weiter vom Veranlassungsjahr entfernt ist, als wenn direkt die Beiträge korrigiert werden. Letztlich ist die Veranlassung aber immer durch das ursprüngliche Jahr wirtschaftlich und rechtlich ausgelöst.

Eine andere Auffassung wäre nur dann zutreffend, wenn die Bilanz ursprünglich nicht als unrichtig zu bezeichnen war. War also zB eine Rechtsprechung zu einem bestimmten Problem nicht gegeben und wurden mehrere Rechtsauffassungen vertreten, wobei die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen vertretbar war, so führt das spätere Obsiegen der Behörde nicht dazu, dass die Bilanz ursprünglich unrichtig war. Somit wäre in diesem Fall eine Bilanzberichtigung nicht vorzunehmen, sodass dann – und nur dann – die Auffassung der EStR korrekt wäre, dass die Nachforderung bei Vorschreibung steuerlich zu berücksichtigen wäre. Gleiches wird gelten, wenn der Fehler beim Steuerpflichtigen deshalb eingetreten ist, weil bei ihm ein Informationsmangel geherrscht hat, der ihm nicht vorwerfbar war. In allen übrigen Fällen, somit aber im Regelfall, ist die Auswirkung nicht erst bei Vorschreibung, sondern im jeweiligen Ursprungsjahr gegeben. Somit ist in weiten Bereichen den Auffassungen der EStR 2000, Rz 1600, nicht zu folgen. Da der zugrunde liegende Fall dem BFG vorzulegen ist, wird dieses Gericht zu entscheiden haben.

i

Auf den Punkt gebracht

- Unrichtige Bilanzen sind steuerlich grundsätzlich zu berichtigen (§ 4 Abs 2 EStG). Eine Bilanz ist dann unrichtig, wenn sie den GoB oder zwingenden Bestimmungen des EStG zuwiderläuft.
- Nach der Judikatur des VwGH ist dabei zwingend die Bilanz zu berichtigen, in der der Fehler passiert ist. Es ist daher an der Wurzel zu berichtigen, auch wenn dies nach verfahrensrechtlichen Gegebenheiten zu keiner steuerlichen Auswirkung führt.
- Somit haben Änderungen bei Aufwendungen und Erträgen grundsätzlich in jenem Jahr stattzufinden, das wirtschaftlich und rechtlich betroffen ist. Soweit jedoch unter

bestimmten Konstellationen eine Änderung in diesem Jahr nicht möglich wäre, ist nach § 4 Z 2 EStG nach der aktuellen Rechtslage auch eine spätere Berücksichtigung durch Zu- oder Abschläge möglich.

- Rückstellungen für Steuerberatkungskosten anlässlich von Betriebsprüfungen oder GPLA werden in aller Regel nicht einzustellen sein. Lediglich für den Fall, dass eine Dauerprüfung erfolgt und daher der Aufwand jedenfalls eintreten wird, werden abweichende Meinungen vertreten.
 - Soweit im Rahmen einer GPLA entsprechende Beträge nachträglich vorgeschrieben werden, sollen sie nach Auffassung der EStR und einer Einzelerledigung des BMF erst bei Vorschreibung oder Zahlung steuerlich zu berücksichtigen sein. Der Auffassung der Finanzverwaltung ist nicht zu folgen. In aller Regel wird nämlich ein ursächlicher rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Ursprungsjahr bestehen. Somit wirkt sich auch die spätere Vorschreibung, die nichts anderes als die Aufdeckung einer unrichtigen Bilanz bedeutet, im Ursprungsjahr aus. Damit steht die Auswirkung auch mit anderen steuerlichen Anpassungen im Einklang.
 - Nur in den Ausnahmefällen, in denen trotz einer Vorschreibung die Bilanz nicht als unrichtig zu bezeichnen ist, weil sie nicht den GoB oder zwingenden Bestimmungen widerspricht, kann eine Berücksichtigung erst bei Vorschreibung oder Zahlung erfolgen.
-
-

Außenprüfung

Bilanzberichtigung nur zu Lasten der Abgabepflichtigen?

Das BMF fordert eine einseitige Fehlerkorrektur

REINHOLD BEISER*)



Die Richtigkeitsgewähr nach § 4 Abs 2 EStG sowie §§ 114 und 115 BAO und Art 7 B-VG verpflichten zur Korrektur von Fehlern zu Gunsten und zu Lasten der Abgabepflichtigen. Die gegenteilige Auffassung des BMF ist gesetzlich nicht gedeckt.

1. Die Auffassung des BMF

Werden im Zuge einer Außenprüfung Bilanzierungsfehler entdeckt und deshalb Bilanzen nach § 4 Abs 2 EStG berichtigt (und im Zuge einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO neue Abgabenbescheide erlassen), so sollen Nachforderungen an

- Gebühren,
- Sozialversicherungsbeiträgen und
- Umsatzsteuer

für das geprüfte Jahr (zB 2010) nicht im Fehlerjahr (2010), sondern erst im Jahr der Nachforderung (zB 2015) als Betriebsausgabe wirksam werden.

Das BMF fordert in einer Information¹⁾ also eine einseitige Fehlerkorrektur: Entdeckte Fehler führen zwar zu Nachforderungen an Gebühren, Sozialversicherungsbeiträgen

*) Univ.-Prof. Dr. Reinhold *Beiser* lehrt am Institut für Unternehmens- und Steuerrecht der Universität Innsbruck.

¹⁾ Information des BMF vom 10. 2. 2016, SZK-010203/0013-ESt/2016, abgedruckt in diesem Heft, 421; kritisch dazu auch *Prodinger/Hacksteiner*, Steuerliche Bilanzberichtigung zur Berücksichtigung von Prüfungsergebnissen, in diesem Heft, 411 (411 ff).