

Bilanzberichtigung

Steuerliche Bilanzberichtigung zur Berücksichtigung von Prüfungsergebnissen – erste Entscheidung des VwGH

Berücksichtigung von Betriebsprüfungs- und GPLA-Ergebnissen erfolgt grundsätzlich für das Jahr der Veranlassung

CHRISTIAN PRODINGER / EWALD HACKSTEINER*)



Fehlerhafte Bilanzen sind uU unternehmensrechtlich, jedenfalls aber steuerlich zu berichtigen. Fraglich war, wann zB Ergebnisse aus einer GPLA zu berücksichtigen sind. Die Finanzverwaltung verneint entgegen der Literatur eine Berücksichtigung im Jahr des Ursprungs. Das BFG hatte die Berichtigung der Bilanz vertreten. Der VwGH hat nunmehr im konkreten Fall die Rechtsmeinung des BFG gehalten (VwGH 27. 11. 2017, [Ra 2016/15/0042](#)).

1. Rechtsentwicklung

In Diskussion steht, ob Lohnabgaben, die aus einer GPLA resultieren, ihre steuerliche Berücksichtigung bei Bilanzierung im Jahr des wirtschaftlichen Ursprungs, also letztlich durch Bilanzberichtigung, oder aber im Zeitpunkt der Feststellung durch die GPLA finden.

Die EStR 2000¹⁾ führen aus, 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 BMF²⁾ wurde 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.

In der Literatur³⁾ wurde übereinstimmend dargelegt, dass diese Rechtsauffassung aus verschiedensten Gründen nicht haltbar sei.

2. Entscheidung des BFG

Das BFG⁴⁾ hatte über einen identen Fall entschieden, in dem im Rahmen einer GPLA für die Jahre 2010 bis 2013 Feststellungen getroffen wurden, dass Honorare wesentlich beteiligter Gesellschafter nicht DB, DZ und Kommunalsteuer unterworfen wurden. Weiters wurde eine Außenprüfung durch das Finanzamt durchgeführt. Im Zuge der Außen-

*) 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⁾ Vgl EStR 2000, Rz 1600.

²⁾ BMF 12. 1. 2016, SZK-010203/0001-EST/2106.

³⁾ *Prodinger/Hacksteiner*, Steuerliche Bilanzberichtigung zur Berücksichtigung von Prüfungsergebnissen, SWK 7/2016, 411; *Beiser*, Bilanzberichtigung nur zu Lasten der Abgabepflichtigen? SWK 7/2016, 418; *Prodinger/Hacksteiner*, Steuerliche Bilanzberichtigung zur Berücksichtigung von Betriebsprüfungs- und GPLA-Ergebnissen, SWK 2016, 830, jeweils mit vielen weiteren Hinweisen; siehe zu den einzelnen Überlegungen und den Verweisen auf Judikatur und Literatur daher dort.

⁴⁾ BFG 4. 3. 2016, RV/6101107/2015.

prüfung kam es offensichtlich (auch) aus anderen Gründen zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer.

Das BFG kam zusammengefasst zur Auffassung, dass eine Bilanzberichtigung zulässig sei, da das EStG der „richtigen“ Bilanzierung den Vorrang vor der periodengerechten Gewinnbesteuerung zuweise. Eine unzutreffende Rechtsauffassung stehe nach der Judikatur des VwGH einer Berichtigung der in Verkennung der Rechtslage erstellten Bilanz niemals entgegen.

Außerdem sei im Gefolge der GPLA auch eine Wiederaufnahme erfolgt. Ziel einer Wiederaufnahme sei es, das Besteuerungsergebnis insgesamt richtigzustellen.

Dagegen wurde vom Finanzamt außerordentliche Revision erhoben.

3. Entscheidung des VwGH

Der VwGH⁵⁾ hat nunmehr die Revision zurückgewiesen. Er führt zunächst aus, dass nach § 5 Abs 1 EStG eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist. Gemäß § 4 Abs 2 EStG sei eine nicht nach den GoB erstellte oder steuerlichen Grundsätzen widersprechende Bilanz – auch nach dem Einreichen beim Finanzamt – zu berichtigen.

Dies gälte auch nach dem AbgÄG 2012, wonach zwar Fehler auch in späteren Perioden berichtigt werden können, was aber an der Rückverfolgung einer Korrektur des unrichtigen Bilanzansatzes bis zur Wurzel nichts ändere. Eine unzutreffende Rechtsansicht stehe einer Berichtigung der in Verkennung der Rechtslage erstellten (Steuer-)Bilanz niemals entgegen.

Der VwGH kommt zum Ergebnis, dass das BFG festgestellt hätte, dass der Steuerpflichtige den klar zu Tage tretenden Sachverhalt zunächst rechtlich falsch beurteilt hätte. Aus welchen Gründen der Steuerpflichtige nicht vom Anfall von Lohnabgaben ausgegangen sei, sei eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Im Zulässigkeitsvorbringen wäre nicht behauptet worden, dass bei der Feststellung des Sachverhaltes ein vom VwGH aufzugreifender Fehler unterlaufen wäre.

Der VwGH konkludiert:⁶⁾ *„Wenn aber die in Rede stehenden Lohnabgaben aufgrund einer unzutreffenden Rechtsansicht der Mitbeteiligten⁷⁾ nicht berücksichtigt worden sind, ist eine Bilanzberichtigung jedenfalls möglich.“* Daher liege keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

4. Stellungnahme

Zunächst ist erfreulich, wie klar der VwGH die Entscheidung des BFG stützt und ohne große weitere Diskussion die Revision zurückweist. Auch die grundsätzlichen Aussagen zur Korrekturverpflichtung und Rückstellungsbildung deuten darauf hin, dass der VwGH dem Grunde nach dem BFG vollinhaltlich folgt. Somit sind wohl auch die Überlegungen des BFG zur rechtsrichtigen Besteuerung im Gefolge einer Wiederaufnahme bestätigt.

Dem Ergebnis ist zu folgen. Selbst wenn man die Frage der Rückstellungsbildung in den Hintergrund rückt,⁸⁾ bliebe doch unerfindlich, warum sich eine falsche Aufwandsposition nicht im Jahr der Veranlassung auswirken sollte. Wird in einem Jahr ein nicht angesetzter Ertrag im Rahmen einer Außenprüfung gefunden, wurde bisher – soweit ersichtlich – jedenfalls nicht die Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung oder „sozusagen

⁵⁾ VwGH 27. 11. 2017, Ra 2016/15/0042.

⁶⁾ VwGH 27. 11. 2017, Ra 2016/15/0042, Rn 16 vorletzter Satz.

⁷⁾ Also des Steuerpflichtigen.

⁸⁾ Vgl nochmals die ausführliche Diskussion in den oben zitierten Literaturstellen.

negativen“ Rückstellungsbildung diskutiert. Nichts anderes kann aber für zu kürzende Aufwände gelten. Die Berichtigung kann nicht davon abhängen, ob sich die Änderung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Eine gewisse Parallele lässt sich auch aus dem Verfahrensrecht ableiten: Wurde das Verfahren durch Bescheid beendet, kann unter bekannten Umständen nach § 303 BAO wiederaufgenommen werden. Dies gilt daher für (selbstzubemessende) Lohnabgaben dann, wenn ausnahmsweise schon ein Bescheid vorliegen sollte. Für ertragsteuerliche Auswirkungen ist, wenn andere Verfahrenstitel nicht greifen, ebenfalls an eine Wiederaufnahme zur Berücksichtigung von Änderungen zu denken.⁹⁾

Gab es bei den Lohnabgaben aber noch keinen Bescheid, so kann – wie hier schlagend – im Fall einer sich als nicht richtig erweisenden Selbstberechnung eine erstmalige Festsetzung durch Abgabenbescheid erfolgen. Abgesehen von den Jahresfristen des § 201 Abs 2 Z 1 und 2 BAO wird hier insb an Z 3 zu denken sein, wonach in sinngemäßer Anwendung von § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen müssen.

Hat nun also die Rechtsrichtigkeit vorrangige Bedeutung, dient die Wiederaufnahme dazu, genau dieser Rechtsrichtigkeit durch Korrektur von Fehlern (zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen) zum Durchbruch zu verhelfen. Sind sowohl im Verfahren hinsichtlich Lohnabgaben als auch im Verfahren hinsichtlich Ertragsteuern die gleichen Vorschriften einzuhalten, lässt sich nicht nachvollziehen, warum isolierte Fehler in beiden Verfahren an der Wurzel berücksichtigt werden können, die ertragsteuerliche Auswirkung eines Fehlers bei den Lohnabgaben aber keiner Berücksichtigung an der Wurzel zugänglich sein soll.

Zur Bilanzberichtigung ist die klare Aussage des VwGH, dass im Fall einer unzutreffenden Rechtsansicht die Berichtigung jedenfalls möglich ist. Es scheint daher auch andere Fälle zu geben.

Fraglich bleibt, ob der Grund, aus dem nicht vom Anfallen von DB und DZ ausgegangen wurde, von entscheidender Bedeutung ist.

Eine Rechtsansicht kann unzutreffend sein, mag sie vorab vertretbar oder unvertretbar sein. Wie schon in der Literatur angeführt wurde, ist eine sich letztlich herausstellende Unrichtigkeit *conditio sine qua non* für eine Feststellung einer GPLA. War alles rechtsrichtig, gibt es nichts zu berichtigen und festzustellen.

Denkbar scheinen daher drei Konstellationen.

1. Die Rechtsauffassung ist unrichtig und war unvertretbar (weil letztlich offensichtlich falsch). Die Unrichtigkeit wurde jedoch nicht erkannt.
2. Die Rechtsauffassung ist unrichtig und war unvertretbar (weil letztlich offensichtlich falsch). Die Unrichtigkeit wurde auch erkannt. Insofern wurden vorsätzlich Abgaben hinterzogen.
3. Die Rechtsauffassung ist unrichtig, war jedoch vertretbar.

Im Fall vor dem BFG scheint die zweite Variante nicht vorgelegen zu sein. Im Ergebnis kommt in der Entscheidung des VwGH nicht klar heraus, ob nun die erste oder die dritte Variante als gegeben angesehen wird. Nachdem das BFG festgestellt hatte, dass eine unzutreffende Rechtsansicht vorlag, ergab sich nach dem VwGH jedenfalls die Berichtungsmöglichkeit.

Es wird daher noch abzuwarten sein, ob eine subjektiv richtige, weil auf Basis einer vertretbaren Rechtsauffassung erstellte Bilanz auch berichtigt werden kann. Dagegen spricht wohl die letzte Judikatur des VwGH.

⁹⁾ Dies ist in der Praxis im Gefolge von Außenprüfungen wohl der Regelfall.

Allerdings führte dies zu dem Ergebnis, dass eine Nachzahlung an DB und DZ dann im Wurzeljahr anzusetzen ist, wenn die Rechtsauffassung nicht nur unrichtig, sondern auch nicht vertretbar war, während im anderen Fall der vertretbaren Rechtsauffassung trotz der gleichen festgestellten Unrichtigkeit eine Berichtigung nicht möglich wäre. Da aber sowohl die festgestellten Nachzahlungen als auch deren grundsätzliche ertragsteuerliche Auswirkung in beiden Fällen gleich sind, scheint die Frage der Vertretbarkeit vor dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes nicht von sachlich unterschiedlicher Auswirkung, sodass aus dieser Überlegung in beiden Fällen eine Berichtigung zulässig wäre.

Würde vorsätzlich ein falscher Ansatz gewählt, könnte nach der deutschen Judikatur ein anderes Ergebnis resultieren. Insofern scheint das letzte Wort noch nicht gesprochen zu sein. Die weitere Judikatur mag hier noch eine Präzisierung bringen.

Praktisch gesprochen ist unstrittig, dass die spätere Abgabefestsetzung zur Abzugsfähigkeit führt. Strittig kann ja nur der Zeitpunkt sein. Der faktische Zeitpunkt mag nun Vor- oder Nachteile für den Steuerpflichtigen nach sich ziehen oder aber ohne Auswirkung sein. Da sich das Ergebnis *ex ante* nicht vorhersehen lässt, ist schon aus dieser Sicht fraglich, warum die Finanzverwaltung hier für lange Rechtsstreitigkeiten und Rechtsunsicherheiten sorgt. Jedenfalls sollten die BMF-Info und die EStR richtiggestellt werden.

i

Auf den Punkt gebracht

- Derzeit sind mehrere Verfahren offen, bei denen es um die Berücksichtigung eines GPLA-Ergebnisses im Bereich der Körperschaftsteuer geht. Fraglich war, ob die Berücksichtigung im Jahr der Wurzel (Auffassung der Steuerpflichtigen) oder im Jahr der Feststellung (Auffassung der Finanzverwaltung) zu erfolgen hat.
- Das BMF hat in einer Information für diese und ähnliche Fälle vertreten, dass die Berücksichtigung nur in jenem Jahr, in dem eine Nachzahlung festgestellt wird, gegeben ist.
- In der Literatur wurde daraufhin mehrfach unter Anführung diverser Argumente die Gegenauffassung vertreten.
- Das BFG¹⁰⁾ hat mit sehr klaren und eindeutigen Argumentationen die Auffassung vertreten, dass es der Grundsatz der Periodenrichtigkeit gebiete, Auswirkungen aus einer GPLA in jenem Jahr zu berücksichtigen, in das diese wirtschaftlich gehören. Den Überlegungen der Finanzverwaltung wurde daher eine klare Absage erteilt. Das Finanzamt hat außerordentliche Revision an den VwGH erhoben.
- Der VwGH¹¹⁾ hat die Revision zurückgewiesen. Unrichtige Bilanzen seien auch nach Einreichung zu berichtigen. Eine unzutreffende Rechtsauffassung stehe einer Berichtigung nie entgegen.
- Wenn nach den Feststellungen des BFG die Lohnabgaben aufgrund einer unzutreffenden Rechtsansicht nicht berücksichtigt worden sind, ist eine Bilanzberichtigung nach dem VwGH jedenfalls möglich.
- Die Entscheidung des VwGH ist daher überaus klar. Fraglich kann noch sein, ob bei einer unzutreffenden Rechtsauffassung die Vertretbarkeit eine Rolle spielt und ob bei hinterzogenen Abgaben eine andere Betrachtung Platz greift.

¹⁰⁾ BFG 4. 3. 2016, RV/6101107/2015.

¹¹⁾ VwGH 27. 11. 2017, Ra 2016/15/0042.