jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/6/27 Ra 2018/15/0040

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2019

**Index**

001 Verwaltungsrecht allgemein
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Norm**

BAO §303
EStG 1988 §4 Abs2 Z2
EStG 1988 §4 Abs2 Z2 idF 2012/I/112
KStG 1988 §12 Abs3 Z2
VwRallg

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. Dezember 2017, Zl. RV/5101366/2011, betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 und 2010, Körperschaftsteuer Gruppe 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuervorauszahlungen 2011 (mitbeteiligte Partei: T AG in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Begründung**

1 Die mitbeteiligte AG bildet nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts mit Wirksamkeit ab 1. Februar 2005 eine Unternehmensgruppe mit der S GmbH und der T GmbH. Der Bilanzstichtag der Mitbeteiligten ist der 31. Jänner.

2 Im Wirtschaftsjahr 2004/2005 nahm die Mitbeteiligte eine Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung an der S GmbH in Höhe von 4,5 Mio. € vor, die sie im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung 2005 gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu einem Siebentel (642.857,14 €) steuerlich zum Abzug brachte.

3 Anlässlich einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2008 wurde die im Erstbescheid erklärungsgemäß berücksichtigte Teilwertabschreibung nicht anerkannt. Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wieder auf und erließ einen im Sinne der Prüfungsfeststellungen abgeänderten

Körperschaftsteuerbescheid 2005. Auch in nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2006 bis 2008 wurde die Teilwertabschreibung nicht anerkannt.

4 Mit Erkenntnis vom 8. Juni 2017, RV/5100254/2012, gab das Bundesfinanzgericht Beschwerden der mitbeteiligten Partei gegen Bescheide des Finanzamtes statt und sprach aus, dass der Wiederaufnahmebescheid Körperschaftsteuer 2005 und der Wiederaufnahmebescheid zum Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 gemäß § 279 BAO aufgehoben werden.

5 In den revisionsgegenständlichen Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2009 und 2010 folgte das Finanzamt der Ansicht der abgabenbehördlichen Prüfung über die Unzulässigkeit der im Jahr 2004/2005 vorgenommenen Teilwertabschreibung und erhöhte das Einkommen der Gruppe jeweils um den Siebentelbetrag in Höhe von 642.857 €.

6 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den dagegen erhobenen Beschwerden in dem Punkt der Siebentelabsetzung statt. Das Finanzamt habe anlässlich der Außenprüfung über die Jahre 2001 bis 2004 die strittige Teilwertabschreibung von 4,5 Mio. € zwar „dem Grunde nach als gegeben“ erachtet, diese jedoch wegen Nichtanerkennung rückwirkender Vereinbarungen im Steuerrecht nicht im Jahr 2004 berücksichtigt, sondern deren Verlagerung in das Jahr 2005 in Aussicht gestellt. Im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2005 habe die Mitbeteiligte die in Rede stehende Teilwertabschreibung geltend gemacht. Die Veranlagung sei zunächst erklärungsgemäß durchgeführt worden. Entgegen seiner früheren Ansicht habe das Finanzamt anlässlich der Außenprüfung betreffend die Folgejahre 2005 bis 2008 jedoch den Standpunkt vertreten, dass diese Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen sei. In der Folge habe das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2005 und Feststellung Gruppenträger 2006 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen. Nach näher dargestellten verfahrensrechtlichen Zwischenschritten habe die mitbeteiligte Partei schließlich (wegen Versäumung der Rechtsmittelfrist) einen Antrag auf Aufhebung dieser Bescheide gemäß § 299 BAO gestellt, dem das Bundesfinanzgericht im Ergebnis eines Beschwerdeverfahrens stattgegeben habe. Damit sei die Teilwertabschreibung im Wurzeljahr 2005 und die Absetzung des zweiten Siebentelbetrages im Jahr 2006 durch das Bundesfinanzgericht rechtskräftig anerkannt worden. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren sei daher lediglich die Frage zu klären, ob die Anerkennung des ersten Siebentels im Jahr 2005 eine Bindungswirkung für die Folgejahre entfalte.

7 Fest stehe, dass der Buchwert der Beteiligung im ersten Jahr 2005 um den gesamten Abschreibungsbetrag gesunken sei, womit es in diesem Jahr zur außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebentel des Abschreibungsbetrages gekommen sei. Bedingt durch den Umstand, dass § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 eine Einkommensermittlungsvorschrift sei, werde das steuerliche Ergebnis der Muttergesellschaft im Abschreibungsjahr um sechs Siebentel der geltend gemachten Teilwertabschreibung erhöht und in den folgenden sechs Wirtschaftsjahren um jeweils ein Siebentel vermindert. Erst das jeweils angepasste Jahresergebnis könne in der Folge der Besteuerung zu Grunde gelegt werden.

8 Nach Papst, ÖStZ 2017, 200, lasse sich die Bindungswirkung bei einer Teilwertabschreibung damit begründen, dass die Teilwertabschreibung an einer Beteiligung im „Wurzeljahr“ Teil des Einkommens der Körperschaft sei und somit als Teil der Bemessungsgrundlage auch Teil des Bescheidspruchs des „Wurzeljahres“. Dies gelte auch für die folgenden sechs Siebentel. Der Buchwert der Beteiligung sinke bereits im „Wurzeljahr“ vollumfänglich auf den zum Bilanzstichtag ermittelten Teilwert. Das Einkommen der Körperschaft werde im Ursprungsjahr der Teilwertabschreibung ermittelt, indem die in den Folgejahren zu berücksichtigenden Siebentel wieder hinzugerechnet werden. Das aufgrund der außerbilanziellen Korrektur im „Wurzeljahr“ absetzbare Siebentel sei das Resultat aus der vorzunehmenden Teilwertabschreibung und der nachfolgenden außerbilanziellen Hinzurechnung von sechs Siebentel. Da sich das erste Siebentel aus der gesamten Teilwertabschreibung und der nachfolgenden Hinzurechnung von sechs Siebenteln ableite, finde die gesamte Teilwertabschreibung Eingang in die Einkommensermittlung der Körperschaft im „Wurzeljahr“. Im Bescheidspruch des „Wurzeljahres“ werde das Rechts- und Tatsachenverhältnis iZm der Teilwertabschreibung und damit die Bewertung verbindlich festgelegt. Die diesbezügliche Willenserklärung der Abgabenbehörde ergebe sich klar aus ihrer Erledigung; der zugrunde gelegte Sachverhalt - die Abwertung der Beteiligung - sei anhand des Spruchs identifizierbar. Daher spreche der Veranlagungsbescheid des Ursprungsjahres bindend über den vollen Betrag der Teilwertabschreibung und damit über das erste sowie die folgenden sechs Siebentel ab.

9 Im Revisionsfall gehe aus dem Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2005 die Abwertung der Beteiligung iHv

4,5 Mio. € klar hervor, woraus sich ein bindender Abspruch über den vollen Betrag dieser Teilwertabschreibung bzw. aufgrund klarer gesetzlicher Regelung über das erste und die weiteren sechs Siebentel ergebe. Die Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2005, insbesondere für die Absetzbarkeit der in den Jahren 2006 bis 2011 folgenden sechs Siebentel sei somit zweifelsfrei gegeben.

10 Wäre jedoch eine aus einem fehlerhaften Bilanzansatz stammende Einkünftekorrektur lediglich aufgrund eingetretener Verjährung nicht mehr steuerwirksam, könne nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 durch Zu- und Abschläge im ersten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum ein periodenübergreifend richtiger steuerlicher Totalgewinn hergestellt werden. Diese periodenübergreifende Korrekturmöglichkeit sei auch bei unrichtigen Teilwertabschreibungen anzuwenden. Ein Anwendungsbereich für § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bestehe bei Teilwertabschreibungen nur deshalb, weil eine unrichtige Teilwertabschreibung grundsätzlich im Zuge einer Bilanzberichtigung des „Wurzeljahres" korrigiert werden müsse. Bestünde keine Bindungswirkung des „Wurzeljahres", müsste bei der Korrektur von Teilwertabschreibungen außerhalb des „Wurzeljahres" auch nicht auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden. Unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhaltes stehe jedoch im Revisionsfall nicht fest, dass der Körperschaftsteuerveranlagung des Jahres 2005 eine unrichtige Teilwertabschreibung zu Grunde gelegt worden wäre. Das diesbezügliche Verfahren vor dem Bundefinanzgericht (Wiederaufnahme für 2005 und 2006) habe ausschließlich verfahrensrechtliche Fragen geklärt und nicht materiell-rechtlich entschieden, ob die Teilwertabschreibung zu Recht erfolgt sei oder nicht. Die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bzw. die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung scheide somit gegenständlich aus.

11 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nicht zulässig, weil Gegenstand des Verfahrens ausschließlich die Rechtsfrage der Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides des „Wurzeljahres" bei einer abzugsfähigen Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sei und die zu diesem Themenbereich vorhandene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im vorliegenden Erkenntnis angewandt worden sei (Hinweis auf VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0023). Darüber hinaus sei die Bindungswirkung eine unmittelbare Folge der gesetzlichen Regelung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988.

12 Dagegen wendet sich die außerordentliche Revision des Finanzamtes. Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts weiche das vorliegende Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wurzelberichtigung ab. Nach herrschender Ansicht und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien im Falle einer Bilanzberichtigung - unabhängig davon, ob eine Änderung des Veranlagungsbescheides im Wurzeljahr verfahrensrechtlich möglich sei - die richtigen Bilanzansätze in den Folgejahren zu verwenden, weil im Spruch des Veranlagungsbescheides nicht über einzelne Bilanzansätze abgesprochen werde (Hinweis auf VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050). Das BFG messe dem von ihm angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2016, Ro 2015/15/0023, einen falschen Inhalt bei. Der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Erkenntnis keineswegs ausgesprochen, dass die einzelnen Bilanzansätze Spruchbestandteil eines Bescheides oder Erkenntnisses darstellen, sondern lediglich, dass eine etwaige Gewinnauswirkung der jeweiligen Bewertung von Wirtschaftsgütern im Spruch des Bescheides enthalten sei. Es werde daher nur über den Gewinn oder das steuerliche Einkommen abgesprochen, die Bewertung sei aber nicht Teil des Spruches und daher auch nicht von der Rechtskraftwirkung umfasst.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Die Revision ist zulässig, weil das Bundesfinanzgericht - wie im Vorbringen zur Zulässigkeit zu Recht geltend gemacht wird - aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 2016, Ro 2015/15/0023, für den vorliegenden Fall unzutreffende Schlüsse gezogen hat.

15 Im Erkenntnis Ro 2015/15/0023 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Wege ihrer Gewinnauswirkung in Bescheiden über die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder in Feststellungsbescheiden iSd § 188 BAO oder iSd § 24a KStG 1988 abgesprochen wird. Im Hinblick auf die Subsidiarität eines Feststellungsbegehrens ist damit eine (im seinerzeitigen Revisionsfall vom Finanzamt vorgenommene) Feststellung des Buchwertes eines einzelnen Wirtschaftsgutes unzulässig. Der Verwaltungsgerichtshof hat entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichts in diesem Erkenntnis nicht ausgesprochen, dass die Bilanzansätze Spruchbestandteil eines Bescheides darstellen und Bindungswirkung für die Folgejahre entfalten würden.

16 Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens sind gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

17 Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 idF BGBl. 201/1996 sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht eine der in dieser Bestimmung genannten Ausnahmen zur Anwendung kommt.

18 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, von der wie schon ausgeführt auch im Erkenntnis Ro 2015/15/0023 nicht abgegangen wurde, sind Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat (vgl. VwGH 31.5.2011, 2007/15/0015, VwSlg. 8645/F; 24.11.2011, 2009/15/0115, VwSlg. 8684/F).

19 Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf unrichtigen Bilanzen beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt, sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Dies deshalb, weil das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabenfestsetzung (des „Wurzeljahres“) selbst nicht mehr auszuwirken vermag (vgl. VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050).

20 Auf den vom Bundesfinanzgericht in den Mittelpunkt seiner Erwägungen gestellten Umstand, dass „die Teilwertabschreibung im Wurzeljahr 2005 und die Absetzung des zweiten Siebentelbetrages im Jahr 2006 nunmehr rechtskräftig anerkannt“ worden seien, kommt es daher nicht an. In Verkennung der Rechtslage hat sich das Bundesfinanzgericht nicht mit der materiell-rechtlichen Frage auseinandergesetzt, ob die im Jahr 2005 von der mitbeteiligten Partei vorgenommene Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung an der S GmbH zu Recht erfolgt ist. Infolge der Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, die eine Aufteilung der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert verteilt auf einen Zeitraum von sieben Jahren vorsieht, stellt sich diese Frage nach dem Gesagten nämlich unabhängig davon, ob das „Wurzeljahr“ rechtskräftig veranlagt worden ist, in jedem der nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahre.

21 Dem Bundesfinanzgericht kann aber auch nicht darin gefolgt werden, wenn es weiters die Ansicht vertritt, nur durch den Umstand der Bindungswirkung des „Wurzeljahres“ müsse bei der Korrektur von Teilwertabschreibungen außerhalb des „Wurzeljahres“ auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 „zurückgegriffen“ werden.

22 § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

„Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.

- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.

- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.“

23 Gemäß § 124b Z 225 EStG 1988 ist die Bestimmung mit 1. Jänner 2013 in Kraft getreten und erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen (vgl. AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, sowie VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0026).

24 Die in der angeführten Bestimmung vorgesehene Fehlerberichtigung durch Zu- und Abschläge kann in jenen Fällen greifen, in denen im „Wurzeljahr“ eine Fehlerberichtigung nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam erfolgen kann. Dies ändert aber nichts daran, dass unrichtige Bilanzansätze bis zur Wurzel

zu berichtigen sind, lediglich die Steuerwirksamkeit der Berichtigung wird, insoweit der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann, durch § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der angeführten Fassung auf den ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum verschoben (vgl. Doralt, EStG17, § 4 Tz 163, Tz 164 „Teilwertabschreibung"). Bei den im Revisionsfall strittigen Siebentelabsetzungen geht es aber von vorneherein nicht um die Berichtigung der in den Jahren 2005 und 2006 allenfalls zu Unrecht erfolgten Siebentelabsetzungen und damit um die Vornahme von Zuschlägen iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, sondern um die in den nachfolgenden Wirtschaftsjahren vorzunehmenden weiteren Siebentelabsetzungen. Ob die rechtlichen Voraussetzungen dafür vorliegen, ist nach dem Gesagten eigenständig für jedes der nachfolgenden fünf Wirtschaftsjahre zu beurteilen.

25 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 27. Juni 2019

**Schlagworte**

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018150040.L00

**Im RIS seit**

07.10.2020

**Zuletzt aktualisiert am**

07.10.2020

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at