

TE Vwgh Erkenntnis 2021/9/22 Ro 2020/15/0026

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.09.2021

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §4 Abs1

EStG 1988 §4 Abs2

EStG 1988 §4 Abs2 Z2

EStG 1988 §5 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der M GmbH in E, vertreten durch die Mag. Manfred Frühwirth Wirtschaftstreuhänder und Steuerberatung GmbH in 4040 Linz, Ferihumerstraße 29, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. Juli 2020, Zl. RV/5101383/2019, betreffend Körperschaftsteuer 2011, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu bezahlen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde einer die Jahre 2011 bis 2015 umfassenden Außenprüfung unterzogen. Der Prüfer stellte u.a. fest, der Alleingesellschafter der Revisionswerberin habe per 31. Dezember 2004 sein Einzelunternehmen in die Revisionswerberin eingebracht. In diesem Zusammenhang sei in der unternehmensrechtlichen Bilanz der Revisionswerberin ein Firmenwert in Höhe von 514.229,34 € aktiviert und in weiterer Folge über zehn Jahre abgeschrieben worden. Die unternehmensrechtliche Abschreibung sei in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung der Jahre 2005 bis 2007 durch eine Zurechnung in Höhe von einem Zehntel jährlich kompensiert worden. Ab dem Jahr 2008 seien die jährlichen steuerlichen Zurechnungen in Höhe von 51.422,93 € unterblieben. Die Abschreibung des nach Unternehmensrecht auszuweisenden Firmenwerts sei steuerlich nicht abziehbar. Daher sei ab dem Jahr 2008 eine Zurechnung der Abschreibung des unternehmensrechtlich berücksichtigten Firmenwerts in der Mehr-Weniger-Rechnung durchzuführen. Die unterlassene Zurechnung der Jahre 2008 bis 2010 sei infolge Verjährung als Fehlerberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu werten, weshalb im Körperschaftsteuerbescheid 2011 eine Zurechnung von 154.268,79 € vorzunehmen sei.

2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ u.a. einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid 2011.

3 Die Revisionswerberin brachte gegen den im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2011 Beschwerde ein und stellte außer Streit, dass in den Veranlagungsjahren 2008 bis 2010 das steuerliche Ergebnis zu Unrecht um eine „Firmenwertabschreibung“ gekürzt worden sei.

4 Der bloß unternehmensrechtliche Ansatz des gegenständlichen Firmenwerts sei auf die Einbringung des Einzelunternehmens des Alleingesellschafters zum 31. Dezember 2004 zurückzuführen. Dieser habe sein Einzelunternehmen unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III UmgrStG zu Buchwerten in die Revisionswerberin eingebracht. Mit Schreiben vom 6. April 2005 habe die damalige steuerliche Vertretung das Finanzamt umfassend über die Einbringung informiert und ihrem Schreiben den Einbringungsvertrag vom 22. Februar 2005, die Schlussbilanz gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum 31. Dezember 2004, die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 gemäß § 15 UmgrStG (Steuerbilanz) sowie ein Gutachten über den positiven Verkehrswert des eingebrachten Vermögens beigelegt. Aus diesen Unterlagen sei ersichtlich, dass es sich beim Ansatz des „Firmenwertes aus Umgründung“ ausschließlich um einen Bilanzposten im Sinne des UGB handle. Der steuerliche Ansatz eines Firmenwertes sei in der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 (Steuerbilanz) und in den steuerlichen Vermögensübersichten der übernehmenden Körperschaft nicht zulässig und auch nicht enthalten.

5 Ziel des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei das Erreichen des richtigen Totalgewinnes. Dadurch könnten Fehler, die sich aus falschen Bilanzansätzen ergeben, durch Zu- und Abschläge in späteren, noch nicht verjährten Veranlagungszeiträumen korrigiert werden.

6 Eine Berichtigung sei allerdings nur für solche Fehler möglich, die von einem „falschen Bilanzansatz“ herrührten, wodurch die steuerliche Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG 1988 entspreche. Fehler der Gewinnermittlung, die nicht auf falschen Bilanzansätzen basierten, könnten nicht mit Zu- und Abschlägen berichtigt werden.

7 Im handelsrechtlichen Jahresabschluss 2005 und Folgejahre sei aufgrund der Einbringung ein „Firmenwert aus Umgründung“ nach § 203 Abs. 5 UGB in Höhe von 514.229,34 € angesetzt und verteilt auf zehn Jahre abgeschrieben worden.

8 Steuerlich seien dagegen die Buchwerte der Einbringungsbilanz gemäß § 15 UmgrStG zum 31. Dezember 2004 von der übernehmenden Körperschaft zwingend fortzuführen gewesen. In der Einbringungsbilanz (Steuerbilanz) sei ein steuerlicher Bilanzansatz „Firmenwert aus Umgründung“ nicht existent. Folglich sei er auch nicht in die steuerlichen Bilanzen der Revisionswerberin für die Folgejahre übernommen worden. Die Bilanzansätze der steuerlichen Abschlüsse für 2005 und die Folgejahre seien richtig gewesen, weil es zu keinem Ausweis eines steuerlichen Firmenwertes gekommen sei. Nachdem zu keiner Zeit ein falscher steuerlicher Bilanzansatz bestanden habe, der nunmehr zu korrigieren wäre, könne es auch zu keiner Bilanzberichtigung iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kommen.

9 Die Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2008, 2009 und 2010 seien zweifelsohne fehlerhaft. Es handle sich aber um keinen Fehler infolge eines falschen Bilanzansatzes. Eine Fehlerkorrektur in Form von Zuschlägen gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei daher nicht rechtens.

10 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

11 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und führte zur Begründung auf das Wesentliche zusammengefasst aus, die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für einen Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 lägen vor, weil die Jahre 2008 bis 2010 nur infolge Verjährung nicht hätten wiederaufgenommen werden können und sich das Bundesfinanzgericht der in der Literatur vertretenen Rechtsansicht anschließe, wonach die steuerliche Gewinnermittlung bei der Überleitung von der Unternehmensbilanz zweistufig erfolge. Auf der ersten Stufe sei die Unternehmensbilanz an die Regeln des Bilanzsteuerrechts anzupassen. Auf der zweiten Stufe erfolgten sodann, in Form einer Mehr-Weniger-Rechnung, außerbilanzielle Korrekturen (z.B. Hinzurechnung verdeckter Ausschüttungen, Abzug verdeckter Einlagen, Zurechnung nicht abziehbarer

Aufwendungen, etc.) nach dem EStG und KStG. Handelsbilanz und Mehr-Weniger-Rechnung führten zur gedanklichen Steuerbilanz. Folglich resultiere auch aus der Mehr-Weniger-Rechnung eine Korrekturmöglichkeit nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

12 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung zur im Revisionsfall aufgeworfenen Frage fehle und die Feststellung, welche Variablen zusammen (oder einzeln) die Steuerbilanz bildeten, von allgemeinem Interesse sei.

13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, in der wie in der Beschwerde der Standpunkt vertreten wird, dass die Bilanzansätze der steuerlichen Abschlüsse für 2005 und die Folgejahre richtig gewesen seien, weshalb es zu keiner Bilanzberichtigung iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kommen könne.

14 Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

16 § 4 Abs. 2 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (AbgÄG 2012), BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

„(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

[...]

2. 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.“

17 § 4 Abs. 1 EStG 1988 normiert die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, also die Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen dem steuerlichen Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem steuerlichen Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Die Feststellung des Standes des steuerlichen Betriebsvermögens erfolgt durch Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivpositionen gemäß den Bestimmungen der §§ 4 bis 14 EStG 1988 (2. Teil 3. Abschnitt „Gewinn“ des EStG 1988) in der so genannten Steuerbilanz. Das gilt auch für jene Steuerpflichtigen, die von § 5 Abs. 1 EStG 1988 erfasst sind, allerdings mit der Maßgabe, dass sie Wahlrechte, welche durch die Regelungen der §§ 4 bis 14 EStG 1988 eröffnet werden, unter Beachtung der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auszuüben haben.

18 Das Einkommen der Körperschaftsteuerpflichtigen Personen ist gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988 zu ermitteln. § 7 Abs. 3 KStG 1988 lautet auszugsweise:

„Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, [...] sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.“

19 § 5 Abs. 1 EStG 1988 erster Satz lautet:

„Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“

20 Für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass diese Grundsätze - innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens - bei Erstellung der Steuerbilanz zu

beachten sind, was insbesondere bedeutet, dass für die steuerliche Gewinnermittlung eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung und zur Teilwertabschreibung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz besteht (vgl. VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014; VwGH 19.3.2002, 99/14/0134).

21 Die Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 EStG 1988 ändert aber nichts daran, dass die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ausschließlich aufgrund der Steuerbilanz erfolgt. Die Regelungen betreffend die Bilanzberichtigungen nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 beziehen sich ausschließlich auf die Steuerbilanz (vgl. etwa VwGH 24.9.2020, Ra 2017/13/0062).

22 Gemäß § 4 Abs. 2 EStG hat eine Berichtigung der Steuerbilanz - bis zur Wurzel - zwingend zu erfolgen, wenn der Abgabepflichtige (oder die Finanzbehörde) den Fehler, somit den Verstoß gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder zwingende Vorschriften des EStG, entdeckt (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062). Eine Berichtigung der Steuerbilanz des Fehlerjahres hat etwa dann zu erfolgen, wenn Bilanzposten fehlen, die zwingend aufzunehmen gewesen wären, wenn Bilanzposten unrichtig sind oder wenn sie zu Unrecht aufgenommen wurden (vgl. Doralt et al, EStG17, § 4 Tz 127 f, 164).

23 Für die Unternehmensbilanz gilt im Übrigen ein anderes Berichtigungssystem als es von § 4 Abs. 2 EStG 1988 für die Steuerbilanz normiert wird. In der Unternehmensbilanz erfolgt die Berichtigung, falls die Unrichtigkeit nicht so gravierend ist, dass sie die Nichtigkeit der Bilanz bewirkt, grundsätzlich erst für jenes Jahr, in dem der Fehler entdeckt worden ist (vgl. Doralt et al, EStG17, § 4 Tz 169, mwN).

24 Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass in den Jahren 2008 bis 2010 der steuerliche Gewinn um eine „Firmenwertabschreibung“ gekürzt wurde und eine Wiederaufnahme des Verfahrens dieser Jahre - trotz Vorliegens tauglicher Wiederaufnahmegründe - infolge Verjährung nicht mehr möglich war. Strittig ist, ob der unrichtige Abzug einer „Firmenwertabschreibung“ durch den Ansatz von Zuschlägen iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im ersten noch nicht verjährten Veranlagungsjahr 2011 zulässig ist.

25 Das unrichtig erklärte steuerliche Ergebnis der (verjährten) Jahre 2008 bis 2010 ergibt sich im Revisionsfall nicht aus einem Fehler der Steuerbilanzen (also der umgründungsrechtlichen Einbringungsbilanz und der Folgebilanzen). In den Steuerbilanzen war - worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird - kein Einbringungsmehrwert („Firmenwert“) ausgewiesen und es hätte ein solcher dort auch nicht ausgewiesen werden dürfen. Das unrichtige erklärte steuerliche Ergebnis der Jahre 2008 bis 2010 ist gerade darauf zurückzuführen, dass der steuerliche Gewinn - entgegen den Vorschriften des EStG - nicht durch Betriebsvermögensvergleich auf der Basis des Unterschiedsbetrages der Steuerbilanzwerte zum Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres und der Steuerbilanzwerte zum Schluss des jeweils vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelt worden ist. Ein solcher Betriebsvermögensvergleich hätte vielmehr ein korrektes Ergebnis erbracht. Wurde trotz richtiger Steuerbilanzwerte ein unrichtiges steuerliches Ergebnis erklärt und veranlagt, stellt dies keinen Anwendungsfall der Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 dar.

26 Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist im Übrigen ein Zu- oder Abschlag nur „insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann“. Kein Zu- oder Abschlag erfolgt also bei Fehlern, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben (Knechtel in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG 26.EL § 4 Anm 46h). Es muss also die Möglichkeit bestehen, dass der Bilanzierungsfehler (Abweichung von der korrekten Bilanzierung einer bestimmten Position) noch Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres hat (Hofstätter/Reichel, EStG, § 4 Abs. 2 Tz 93.2; Marschner in Jakom, EStG 202013, § 4 Rz 222). Auch diese Voraussetzung ist bei einem Firmenwert, der in den Steuerbilanzen (einschließlich der Einbringungsbilanz) im Hinblick auf die umgründungssteuerrechtliche Buchwertfortführung nicht enthalten sein konnte und nicht enthalten war, nicht erfüllt.

27 Verwiesen sei weiters auch auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbGÄG 2012, mit dem die aktuelle Fassung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 eingeführt worden ist. Demnach sei kein Zuschlag nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzen, wenn im Gewinn eines (bereits verjährten) Veranlagungszeitraumes zu Unrecht (nicht betrieblich veranlasste) Aufwendungen oder Erträge berücksichtigt worden sind (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP 19, Beispiel 3).

28 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 VwGG aufzuheben war.

29 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

Wien, am 22. September 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RO2020150026,J00

Im RIS seit

15.10.2021

Zuletzt aktualisiert am

21.10.2021

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at