

# AVR

## Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser  
Claus Staringer | Martin Vock

### **Verfahrensrechtstag 2023**

Veranstaltungsbericht zur Tagung

Der „Deal“ vor dem Abgabengericht?

Revisionszulässigkeit in Abgabensachen

### **Digitalisierung von Abgabengesetzen**

Best-Practice-Modell des Wiener Wasserversorgungsgesetzes

### **Postlaufprivileg**

Anwendbarkeit auch bei Beförderung durch einen Paketdienst?

### **Rückforderung und Rückerstattung**

Rückwirkende Anwendung des § 241a BAO und Verjährung

Tatsächliche Entrichtung als Voraussetzung des § 240 Abs 4 BAO?

### **Bilanzberichtigungen**

Verfahrensfragen und Ermessen beim Zu- und Abschlagssystem

### **Aus der aktuellen Rechtsprechung**

VwGH- und BFG-Entscheidungen samt Anmerkungen

# Verfahrensfragen und Ermessen beim Zu- und Abschlagssystem der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG

Martin Klokar / Franz Wallig



Martin Klokar, MSc (WU), LL.B. (WU), BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Franz Wallig, MSc (WU), BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Die Bilanzberichtigung und der Zu- und Abschlagsmechanismus nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG als Fehlerkorrektursystem des Bilanzsteuerrechts führen in der steuerlichen Praxis seit jeher zu zahlreichen Zweifelsfragen. Daher sind sie auch regelmäßig Gegenstand höchst- und verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung.<sup>1</sup> So hatte sich zB jüngst der VwGH mit dem Zu- und Abschlagssystem gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG iZm einer unterlassenen jährlichen AfA auseinanderzusetzen.<sup>2</sup> In diesem Erkenntnis machte der VwGH deutlich, dass die Bestimmung nicht dazu dienen soll, bei besonderer Sorglosigkeit der Bilanzierung „Abhilfe zu schaffen“. Diese bemerkenswerte Judikatur des Höchstgerichts gibt Anlass, das Institut des Zu- und Abschlagssystems näher zu untersuchen. Martin Klokar und Franz Wallig zeigen in diesem Beitrag die Kerninhalte der aktuellen Judikatur des VwGH zum Thema „Zu- und Abschlagssystem der Bilanzberichtigung“ auf und analysieren in der Folge insbesondere die Ermessensübung beim Zu- und Abschlagsmechanismus des § 4 Abs 2 Z 2 EStG.

## 1. Bilanzberichtigung als Korrekturmechanismus

Mit dem Rechtsinstitut der Bilanzberichtigung werden bilanzsteuerrechtliche Fehler des Steuerpflichtigen korrigiert, die im Nachhinein aufgedeckt werden. Ein solcher „Fehler“ liegt vor, wenn die Rechtslage vom Steuerpflichtigen falsch beurteilt wurde („objektiver Fehlerbegriff“ bei Rechtsfragen).<sup>3</sup> Nicht relevant ist dabei, ob

der Fehler schwerwiegend oder einfach, vorwerfbar oder entschuldigbar ist.<sup>4</sup> Der „objektive Fehlerbegriff“ bei Rechtsfragen ist nicht zu verwechseln mit der „subjektiven Richtigkeit der Bilanz“ bei Sachverhaltsfragen.<sup>5</sup> Dieser Grundsatz lässt zu, dass Steuerpflichtigen subjektive Fehleinschätzungen von Sachverhalten unterlaufen, sofern sie bei ihrer Beurteilung einen objektiven Sorgfaltsmaßstab einhalten (zB bei der Bildung einer Rückstellung).<sup>6</sup> Das Gesetz verlangt damit zwar keine „unfehlbare Allwissenheit“, aber eine unternehmerische Sorgfalt.<sup>7</sup> Insgesamt ist also von einem durchaus strengen Fehlerkonzept auszugehen.<sup>8</sup>

Die Pflicht zur Bilanzberichtigung definiert § 4 Abs 2 Z 2 Satz 1 EStG, wonach die Bilanz zwingend zu berichtigen ist, wenn „die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes“ entspricht. Es kann sich dabei um einen unrichtigen Bilanzansatz, um einen fehlenden (zwingend aufzunehmenden) Bilanzansatz oder um einen unzulässigen Bilanzansatz handeln.<sup>9</sup> Die Bilanzberichtigung hat im Jahr des Fehlers zu erfolgen (Fehlerberichtigung „an der Wurzel“), weil es keine „Rechtskraft der Steuerbilanz“ gibt.<sup>10</sup> Aufgrund des Prinzips der periodenrichtigen Gewinnermittlung kann eine Korrektur im Jahr der Entdeckung des Fehlers nicht „nachgeholt“ werden („Nachholverbot“).<sup>11</sup> Da die Verjährungsbestimmungen trotz der Bilanzberichtigungsregelung anwendbar bleiben, kann das Zusammenspiel von Wurzelberichtigung und

<sup>1</sup> Vgl dazu nur VwGH 27. 4. 2017, Ra 2016/15/0026; 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0072; 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011.

<sup>2</sup> VwGH 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011; dazu bereits Zorn, VwGH zur Bilanzberichtigung mit allfälligen Gewinnabschlägen, RdW 2022, 789 (789 f); Klokar, VwGH: Bilanzberichtigung mit allfälligen Gewinnabschlägen bei Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt, LexisNexis Rechtsnews 33531 vom 16. 1. 2023; Beiser, AfA-Korrektur durch Zu- und Abschläge, SWK 6/2023, 325 (325 ff).

<sup>3</sup> So zB VwGH 29. 10. 2003, 2001/13/0090; 18. 11. 2003, 2001/14/0050; 29. 3. 2006, 2001/14/0091; Rz 641 f EStR; Bertl/Hirschler, Unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung, RWZ 2008, 102; Staringer, Bilanzberichtigung im Steuerrecht, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Hirschler/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Rust/Schuch/Staringer, Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 123 (125); anderer Ansicht Beiser, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, in Lang/Schuch/Staringer, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 107 (110).

<sup>4</sup> Dieses strenge Rechtmäßigkeitserfordernis hat seinen Hintergrund im Rechtsstaatsprinzip sowie im Grundsatz der materiellen Wahrheit. Ausführlich zum Fehlerbegriff Staringer in Bertl et al, Fehler und Fehlverhalten, 123 (125 ff).

<sup>5</sup> Vgl etwa VwGH 29. 3. 2003, 2001/14/0050; 26. 7. 2006, 2006/14/0106; 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0062; siehe dazu auch Steinhauser, Bilanzberichtigung im Lichte der VwGH-Rechtsprechung, taxlex 2020, 192 (193 f).

<sup>6</sup> Dazu zB Steinhauser, Bilanzberichtigung im Zusammenhang mit Rückstellungen, BFGjournal 2020, 361 (361 ff).

<sup>7</sup> Beiser in Lang/Schuch/Staringer, Bilanzsteuerrecht, 107 (110).

<sup>8</sup> So Staringer in Bertl et al, Fehler und Fehlverhalten, 123 (127).

<sup>9</sup> Siehe zB Rz 639 EStR.

<sup>10</sup> Zur Fehlerberichtigung an der Wurzel siehe Pkt 3.1.

<sup>11</sup> Die Fehlerkorrektur im Jahr des Fehlers kann jedoch über das Prinzip des Bilanzzusammenhangs sehr wohl in die nachfolgenden Jahre fortwirken. Insoweit ist der Begriff des „Nachholverbots“ nicht ganz präzise. Anschaulich dazu Staringer in Bertl et al, Fehler und Fehlverhalten, 123 (127 ff).

Verjährung zu doppelten Erfassungen oder doppelten Nichterfassungen von Aufwand oder Ertrag führen. Für Fehler in bereits verjährten Zeiträumen sieht § 4 Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG daher eine Sonderregelung mit einem Zu- und Abschlagsmechanismus vor.<sup>12</sup> Damit soll die Steuerwirkung von Berichtigungen bereits verjährter Veranlagungsjahre durch steuerwirksame Zu- und Abschläge im ältesten noch nicht verjährten Jahr sichergestellt werden.<sup>13</sup>

### 2. Jüngste Rechtsprechung des VwGH zur Bilanzberichtigung

Die Rechtsprechung des VwGH zur Bilanzberichtigung ist umfassend. Jüngst hatte der VwGH über einen Fall zu entscheiden, in dem ein Abschlag gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG als Folge der Bilanzberichtigung für verjährte Jahre iZm einer unterlassenen jährlichen AfA strittig war. Der Steuerpflichtige hatte vergessen, die Herstellungskosten zweier Häuser in das Anlagenverzeichnis aufzunehmen und die AfA davon anzusetzen. Nach Erkennen dieses Fehlers beantragte der Steuerpflichtige die Berichtigung der AfA in den noch nicht verjährten Jahren sowie den Ansatz eines Abschlags zur steuerlichen Berücksichtigung der in den verjährten Jahren unterlassenen AfA im ersten noch nicht verjährten Jahr. Das Finanzamt entsprach dem Antrag des Steuerpflichtigen auf Vornahme des Abschlags jedoch nicht. Das BFG wies die daraufhin eingelegte Beschwerde ab, wogegen Revision erhoben wurde.

Neben den Ausführungen zum notwendigen Verfahrenstitel und zur Auslegung der Übergangsbestimmung ist vor allem die Begründung des VwGH zur Ermessensübung beim Zu- und Abschlagssystem bemerkenswert.<sup>14</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt die iZm einer Bilanzberichtigung erfolgende Vornahme von Zu- oder Abschlägen zur Erreichung des richtigen Totalgewinns im Ermessen der Behörde bzw des Verwaltungsgerichts.<sup>15</sup> Dabei hat der VwGH im Revisionsfall besonderes Gewicht auf den Umstand gelegt, dass schon nach dem eigenen Vorbringen der Revisionswerberin das Unterlassen der jährlichen AfA auf ein besonderes Maß an mangelnder Sorgfalt bei einem an sich leicht überschaubaren Rechenwerk zurückzuführen sei. Es sei zu bedenken, dass in diesem Fall die AfA von zwei der sechs Gebäude, sohin ca 1/3 der jährlichen Gebäude-AfA, nicht angesetzt worden sei. Im Rahmen der Erstellung der jährlichen Überschussrechnung könne keine ausreichende Sorgfalt des Steuerpflichtigen at-

testiert werden, weil außer den sechs Gebäuden samt Grund und Boden, von denen zwei nicht erfasst worden seien, das Anlagenverzeichnis der Vermietungsgemeinschaft nur, und das in sehr untergeordnetem Ausmaß, aus Betriebs- und Geschäftsausstattung bestehe. Der VwGH hielt dem aber entgegen, dass es – jedenfalls aus Sicht des Gerichtshofs – nicht Aufgabe des Zu- und Abschlagsmechanismus nach § 4 Abs 2 EStG ist, für jedwede Form der Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt bei Erstellung des Rechenwerks Abhilfe zu schaffen. Bei der nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG gebotenen Ermessensübung sind nach dem VwGH auch Sorgfaltsverletzungen der Vertreter der Revisionswerberin zu berücksichtigen. Zudem kann auch darauf Bedacht genommen werden, ob im Jahr 1998 die nicht „aktivierten“ Herstellungskosten unmittelbar einkünftermindernd berücksichtigt worden sind.<sup>16</sup>

Aus der jüngsten Rechtsprechung des VwGH zur Bilanzberichtigung wurde schließlich von Zorn folgendes Fazit gezogen: Wenn eine Bilanzberichtigung für bereits verjährte Jahre auf besondere Sorglosigkeit bei der Bilanzierung zurückzuführen ist, wird dies den Abschlägen nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG entgegenstehen.<sup>17</sup> Fraglich ist, ob das Kriterium der „Sorglosigkeit“ tatsächlich als tragendes Element dieser Ermessensübung ausgelegt werden kann. Bevor auf die Kriterien der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde oder des BFG eingegangen wird, sollen zunächst die Voraussetzungen des Zu- und Abschlagsmechanismus des § 4 Abs 2 Z 2 EStG insbesondere unter Berücksichtigung dieser VwGH-Judikatur näher analysiert werden.

### 3. Zu- und Abschlagsmechanismus des § 4 Abs 2 Z 2 EStG

#### 3.1. Fehlerberichtigung „an der Wurzel“

Wenn eine Vermögensübersicht nicht den allgemeinen GoB oder den zwingenden Vorschriften des EStG entspricht, hat eine steuerliche Bilanzberichtigung immer im Ursprungsjahr des Fehlers und damit „an der Wurzel“ zu erfolgen, selbst wenn sie sich verjährungsbedingt auf die Abgabefestsetzung des Wurzeljahres nicht mehr auswirken kann.<sup>18</sup> Die Korrektur selbst in verjährten Jahren ergibt sich daraus, dass die Beschränkungen der Rechtskraft auf (Steuer-)Bi-

<sup>12</sup> Nähere Details zum Zu- und Abschlagsmechanismus des § 4 Abs 2 Z 2 EStG finden sich in Pkt 3.

<sup>13</sup> Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 18; Titz, AbgÄG 2012: Neuerungen bei der steuerlichen Bilanzberichtigung, RWZ 2013, 6 (6 ff).

<sup>14</sup> VwGH 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011.

<sup>15</sup> Vgl § 4 Abs 2 Z 2 TS 1 EStG: „Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann [...]“; siehe bereits VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0072.

<sup>16</sup> Das Erkenntnis spricht von einem „Können“. UE ist es eher ein „Müssen“, weil die unmittelbar einkünftermindernde Berücksichtigung der Herstellungskosten (Aufwand) in der Vergangenheit zu einer dem Normzweck zuwiderlaufenden doppelten Ergebniswirksamkeit führen würde, wenn die AfA-Beträge nachgeholt werden. Die Finanzverwaltung folgt ebenfalls dieser Ansicht. Siehe dazu Rz 652 EStR und Rz 652k EStR idF Wartungserlass 2023.

<sup>17</sup> So ausdrücklich Zorn, RdW 2022, 789 (789).

<sup>18</sup> Siehe zB VwGH 27. 4. 2017, Ra 2016/15/0026; 27. 6. 2019, Ra 2018/15/0040; 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0072; 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011.

lanzen nicht zur Anwendung kommen können, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellungen sind, noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen.<sup>19</sup> Um solche verjährten Fehler dennoch steuerwirksam berichtigen zu können, hat der Gesetzgeber im Zuge des AbgÄG 2012 in § 4 Abs 2 Z 2 EStG die Möglichkeit einer Fehlerberichtigung durch Zu- oder Abschläge im ersten nicht verjährten Jahr eingeführt, sofern die Folgewirkungen des Fehlers noch in einen nicht verjährten Veranlagungszeitraum hineinreichen. Dadurch sollen periodenübergreifende Fehler unabhängig von der Verjährung korrigiert werden können, um dem Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinns zu entsprechen.<sup>20</sup> Diese Korrekturmöglichkeit wurde auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (§ 4 Abs 3 letzter Satz EStG) und für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs 7 EStG) vorgesehen.<sup>21</sup>

Durch die Formulierung der Inkrafttretensbestimmung in § 124b Z 225 EStG idF AbgÄG 2012 war in der Vergangenheit unklar, ab welchem Veranlagungsjahr die Zu- und Abschläge erstmals festgesetzt werden können.<sup>22</sup> Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber § 124b Z 225 EStG im Rahmen des AbgÄG 2015 klarstellend angepasst: § 4 Abs 2 Z 2 EStG idF AbgÄG 2012 trat mit 1. 1. 2013 in Kraft und ist erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2004 auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.<sup>23</sup> Trotz dieser Klarstellung ist jedoch bislang weiterhin die Frage offen geblieben, wie mit Berichtigungen vorzugehen ist, deren Wurzel vor dem Jahr 2003 liegt. Mit anderen Worten war ungeklärt, ob zumindest die (Folge-)Fehler in den Veranlagungsjahren ab 2003 im Wege eines Zu- oder Abschlags berichtigt werden können.

Zumindest für den Fall von unrichtigerweise nicht aktiviertem abnutzbarem Anlagevermögen hat sich der VwGH in einer solchen Konstellation bloßer Folgefehler ab 2003 nunmehr für das Vorliegen eines Fehlers und damit für die grundsätzliche Möglichkeit des Ansatzes von Zu- oder Abschlägen ausgesprochen.<sup>24</sup> Durch die Nichtaktivierung werde – so der VwGH – in jedem betroffenen Jahr gegen die

zwingende Bewertungsvorschrift des § 6 Z 1 EStG verstoßen, nach der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit deren Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die AfA nach den §§ 7 und 8 EStG anzusetzen sind. Unter „Berichtigung an der Wurzel“ sei daher zu verstehen, dass das Wirtschaftsgut zu jedem in der Vergangenheit liegenden Bilanzstichtag mit dem sich jeweils zu diesem Stichtag aus § 6 Z 1 EStG ergebenden Wert auszuweisen ist, sodass in jedem (!) Jahr ein Fehler vorliegt. Das Jahr der erstmaligen Aktivierung (als Wurzeljahr des Fehlers) sei hingegen (zumindest für die Anwendung der Zu- und Abschläge im ersten nicht verjährten Jahr ab 2003) irrelevant und könne auch vor 2003 liegen, ohne dass dies die grundsätzliche Möglichkeit der Vornahme von Zu- oder Abschlägen iSd § 4 Abs 2 Z 2 EStG ausschließen würde. Dies gilt jedoch nach dem VwGH nur für Zu- oder Abschläge zum Ausgleich für ab dem Jahr 2003 unterlaufene Fehler. Die in Jahren vor 2003 nicht geltend gemachten AfA-Beträge können aufgrund der Übergangsbestimmung gemäß § 124b Z 225 EStG nicht mehr steuerwirksam nachgeholt werden.

Die Berücksichtigung der AfA im Wege eines Abschlags trotz der Anschaffung der Gebäude vor 2003 wirft einige Fragen auf: Die Argumentation des VwGH lädt nämlich zu der Sichtweise ein, wonach jeder Fehler über den Zu- und Abschlagsmechanismus ab dem Jahr 2003 korrigiert werden kann, selbst wenn der Bilanzierungsfehler bereits vor 2003 seinen Ursprung hat. Damit würde dem in der Vergangenheit für die Bilanzberichtigung geltenden Grundsatz des Nachholverbots (Zusammenspiel von Wurzelberichtigung und Verjährung) ein abruptes Ende gesetzt werden, was den Rechtsfrieden erheblich beeinträchtigen würde.<sup>25</sup> Eine solch radikale Änderung der Rechtsprechung des VwGH ist uE aus dem Erkenntnis jedoch nicht ableitbar.

Nach unserer Leseart ist die Entscheidung des VwGH so zu verstehen, dass nicht jeder Fehler durch Zu- und Abschläge nachgeholt werden kann, wenn der Bilanzansatz im Jahr 2003 falsch ist. Vielmehr kann in jedem Jahr ab 2003 nur die Differenz zum (berichtigten) Bilanzansatz des Vorjahres berücksichtigt werden. Wenn der Buchwert nach einer Bilanzberichtigung zB im Jahr 2002 in den Folgejahren lediglich fortgeführt werden würde, bleibt auch in diesen weiterhin ein Fehler bestehen, weil die AfA in den jeweiligen Jahren noch nicht berücksichtigt wurde. Es ist eine weitere Bilanzberichtigung in jedem Folgejahr notwendig, um den korrekten Buchwert ausweisen zu können. Dieser Auslegung folgend liegt in jedem Jahr ein eigener Feh-

<sup>19</sup> VwGH 27. 6. 2019, Ra 2018/15/0040.

<sup>20</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 18; vgl dazu *Hirschler*, Die Bilanzberichtigung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2012, SWK 27/2015, 1187 (1187 f).

<sup>21</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 7.

<sup>22</sup> VwGH 27. 4. 2017, Ra 2016/15/0026. Siehe dazu auch *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 167; *Hirschler*, SWK 27/2015, 1187 (1189); *Atzmüller/Bodis*, Inkrafttreten der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs 2 EStG – Zeitpunkt der erstmaligen Zu- oder Abschläge, RdW 2015, 661 (661 ff); *Hirschler/Stückler*, Zweifel Fragen zur Bilanzberichtigung im Steuerrecht, in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 67 (71 ff).

<sup>23</sup> ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 8.

<sup>24</sup> VwGH 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011, Rz 32 f. Siehe auch *Zorn*, RdW 2022, 789 (789).

<sup>25</sup> Siehe zum Nachholverbot als Zusammenspiel von Wurzelberichtigung und Verjährung zB *Staringer* in *Bertl* et al, Fehler und Fehlverhalten, 123 (129 f); *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 140 ff.

ler vor, der auch einer eigenen Bilanzberichtigung zugänglich ist. Dadurch ist auch die Argumentation des VwGH schlüssig, dass eine unterlassene AfA einer Bilanzberichtigung durch Zu- und Abschläge zugänglich sein muss. Durch die Übergangsbestimmung in § 124b Z 225 EStG ist eine solche Berichtigung aber erst ab dem Jahr 2003 möglich. Nach dieser Logik könnte zB eine Teilwertabschreibung eines (nicht abnutzbaren) Grundstücks, die im Jahr 2002 vergessen wurde, nicht im Jahr 2003 nachgeholt werden. Die Korrektur des Bilanzansatzes hat bereits im Jahr 2002 (nicht steuerwirksam) stattzufinden. Bei Fortführung des (berichtigten) Buchwerts aus 2002 ergibt sich im Jahr 2003 ein korrekter Bilanzansatz. Damit liegt kein Fehler im Jahr 2003 mehr vor, der durch den Zu- und Abschlagsmechanismus korrigiert werden könnte. Diese Interpretation bringt die Bilanzberichtigung durch Zu- und Abschläge ab dem Jahr 2003 in Einklang mit dem für die Jahre vor 2003 geltenden Nachholverbot.<sup>26</sup>

### 3.2. Notwendiger Verfahrenstitel

Nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG können Zu- und Abschläge ausschließlich dann angesetzt werden, wenn ein Fehler „nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden [kann]“. Für den Ansatz von Zu- und Abschlägen muss dementsprechend ein Verfahrenstitel vorliegen, der die Korrektur des fehlerhaften Bescheides in Durchbrechung der Rechtskraft ermöglichen würde und der bloß deswegen nicht geltend gemacht werden kann, weil dem die eingetretene Verjährung entgegensteht.<sup>27</sup> Auf diese Weise hat der Gesetzgeber gewährleistet, dass für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft gelten, wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume besteht.<sup>28</sup> Wenn ein solcher Verfahrenstitel vorliegt, wird die Nichtberücksichtigung einer Fehlerkorrektur durch Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs 2 Z 2 TS 3 EStG im ersten noch nicht verjährten Jahr als offensichtliche Unrichtigkeit fingiert, welche durch eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nachgeholt werden kann.<sup>29</sup> Für das erste noch nicht verjährte Jahr muss daher – im Gegensatz zu den verjährten Jahren –

kein eigener Verfahrenstitel für den Ansatz der Zu- und Abschläge vorliegen.<sup>30</sup>

Die Anwendung des § 293b BAO gewährleistet, dass rechtskräftige Bescheide nur für Zwecke einer Berichtigung gemäß § 4 Abs 2 EStG geändert werden dürfen, aber ansonsten in Teilrechtskraft bleiben.<sup>31</sup> Damit werden die „Trittbrettfahreffekte“ vermieden, die bei Wiederaufnahmen häufig auftreten, weil im wiederaufgenommenen Verfahren auch neue rechtliche Beurteilungen zu ganz anderen Punkten einfließen können.<sup>32</sup>

Als Verfahrenstitel für die verjährten Jahre kommt insbesondere die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel nach § 303 Abs 1 lit b BAO in Betracht.<sup>33</sup> Die Tatsachen oder Beweismittel müssen bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt werden (*nova reperta*).<sup>34</sup> Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH muss diese Sachverhaltsfrage bei einer Wiederaufnahme auf Antrag aus Sicht des Steuerpflichtigen und bei einer Wiederaufnahme von Amts wegen aus Sicht der Abgabenbehörde beurteilt werden.<sup>35</sup> Diese Rechtsprechung wird in der Literatur mitunter kritisiert, weil dem Steuerpflichtigen die „eigenen“ Tatsachen oder Beweismittel meist bekannt waren und er zB lediglich aufgrund eines Bilanzierungsfehlers einen falschen Bilanzansatz gewählt hat.<sup>36</sup> Dadurch ist eine Wiederaufnahme auf Antrag in vielen Fällen nicht mehr möglich.

<sup>30</sup> Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 158; Beiser, SWK 6/2023, 325 (326 f). Wenn die Voraussetzungen gegeben sind, kann eine Korrektur aber auch durch einen anderen Verfahrenstitel (zB durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens) erfolgen.

<sup>31</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 19; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I, § 293b BAO Rz 8 f; Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 293b Rz 16; VwGH 24. 6. 2009, 2009/15/0104; 21. 3. 2012, 2012/16/0058; 19. 9. 2013, 2011/15/0107.

<sup>32</sup> Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung (1998) 38 ff; Staringer in Bertl et al, Fehler und Fehlverhalten, 133.

<sup>33</sup> Siehe zB Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 158; Staringer in Bertl et al, Fehler und Fehlverhalten, 139; Steinhauer, taxlex 2020, 192 (193).

<sup>34</sup> Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, 93 ff; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO (Stand 1. 1. 2017, rdb.at) § 303 Rz 14; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I, § 303 BAO Rz 12; Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 303 Rz 30.

<sup>35</sup> Siehe zB VwGH 19. 10. 2016, Ra 2014/15/0058; 29. 3. 2017, Ro 2016/15/0036; zuletzt VwGH 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011.

<sup>36</sup> Siehe zB Ritz, Wiederaufnahme auf Antrag, OStZ 2014, 437 (440); Brugger/Marchgraber, Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG und VwGH-Rechtsprechung zur Wiederaufnahme auf Antrag – Gesetzesänderung nötig? OStZ 2017, 431 (432 f); Rzeszut, Wiederaufnahme auf Antrag: Hervorkommen neuer Tatsachen aus Sicht des Antragstellers zu beurteilen? SWK 6/2017, 396 (396 ff); anderer Ansicht Sutter, Anmerkungen zu VwGH 19. 10. 2016, Ra 2014/15/0058, AnwBl 2017, 45 (48), der darauf hinweist, dass das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme nicht zur Verlängerung von Abgabenverfahren und der Aushohlhung der Rechtskraft dient.

<sup>26</sup> Auch die Finanzverwaltung scheint dieser Ansicht im aktuellen Wartungserlass 2023 der EStR zu folgen (Rz 652 EStR idF Wartungserlass 2023).

<sup>27</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 19; VwGH 29. 9. 2015, Ro 2022/15/0011; Titz, RWZ 2013, 6 (7 f); Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 154.

<sup>28</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 19.

<sup>29</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 19; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 158; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I (Stand 1. 2. 2021, rdb.at) § 293b BAO Rz 4; Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup> (2021) § 293b Rz 23.

Wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme aufgrund der Kenntnis des Steuerpflichtigen nicht mehr möglich ist, kann aber weiterhin eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfolgen, wenn der Abgabenbehörde der zugrunde liegende Sachverhalt noch nicht bekannt war.<sup>37</sup> Im Gegensatz zur Wiederaufnahme auf Antrag besteht jedoch bei der amtswegigen Wiederaufnahme keine Entscheidungspflicht, sondern die Wiederaufnahme liegt ausschließlich im Ermessen der Behörde.<sup>38</sup> Sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die Bilanzberichtigung durch Zu- und Abschläge dienen der Richtigstellung von Fehlern in der Vergangenheit. Daher ist die Ermessensübung uE systematisch in gleicher Weise auszuüben.

#### 4. Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde oder des BFG beim Zu- und Abschlagssystem

Ob Zu- und Abschläge vorgenommen werden, liegt letztlich im Ermessen der Abgabenbehörde oder des BFG.<sup>39</sup> Denn § 4 Abs 2 Z 2 EStG sieht vor, dass die Zu- und Abschläge vorgenommen werden „können“. Die entscheidende Frage ist nun, von welchen Kriterien die Ermessensentscheidung abhängt. Die Gesetzesmaterialien sprechen einerseits von der Geringfügigkeit steuerlicher Auswirkungen und andererseits von der Dauer des Zurückliegens des Fehlers.<sup>40</sup> Beide Kriterien stehen im direkten Zusammenhang mit dem Fehler als solchem und nicht damit, wie er zustande gekommen ist. Bereits aus der Anordnung in Art 130 Abs 3 B-VG ergibt sich, dass Ermessen nur „im Sinne des Gesetzes“ geübt werden darf.<sup>41</sup> Der Gesetzeszweck von § 4 Abs 2 Z 2 EStG liegt in der richtigen Besteuerung des Totalgewinns; den Bestimmungen zur Rechtskraft und Verjährung wird vom Gesetzgeber eine geringere Bedeutung beigemessen als der Rechtsrichtigkeit.<sup>42</sup> Der Rechtsrichtigkeit ist im Rahmen der Ermessensübung in diesem Fall der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit

zu geben.<sup>43</sup> Demnach kann auch das bisherige Verhalten der Partei nur in jenen Fällen berücksichtigt werden, in denen dies dem Sinn der Ermessensnorm entspricht.<sup>44</sup> Hingegen wird das Verhalten der Partei bei jenen Bestimmungen, die der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen – so auch § 4 Abs 2 Z 2 EStG –, nur in Ausnahmefällen zu berücksichtigen sein.<sup>45</sup> Dass das zuubende Ermessen der Abgabenbehörde oder des BFG hauptsächlich von der Sorgfalt des Steuerpflichtigen geleitet wird, wie es die jüngste Rechtsprechung des VwGH offenkundig vertritt, scheint also weder dem Telos noch der Systematik der Bestimmung zu entsprechen. Dieses vom VwGH ins Treffen geführt Kriterium der Ermessensübung überzeugt daher nicht.

Die bewusste Streichung des Verschuldenslements im Zuge der Änderung der Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweise gemäß § 303 BAO durch das FVwGG 2012 lässt zudem erkennen, dass auch der Gesetzgeber die Unvereinbarkeit eines solchen Kriteriums mit dem Telos der Wiederaufnahme erkannt hat. Die Bestimmung dient – ähnlich der Bilanzberichtigung – der Richtigstellung von vergangenen Fehlern und hat nur im Ausnahmefall unangewendet zu bleiben.<sup>46</sup> Als solchen Ausnahmefall nennt der Gesetzgeber dabei ua die vorsätzliche, nicht aber die (grob) fahrlässige Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten.<sup>47</sup> Auch im Schrifttum besteht die Meinung, dass ein fahrlässiges Verschulden der Partei einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegenstehen soll.<sup>48</sup>

Die Sorgfalt des Steuerpflichtigen darf bei der Beurteilung, ob Zu- und Abschläge angemessen sind, daher richtigerweise nicht die tragende Rolle spielen.<sup>49</sup> Schließlich geht es bei der

<sup>37</sup> Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 303 Rz 31; Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar (2022) § 303 Rz 56.

<sup>38</sup> Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 303 Rz 56 f mwN.

<sup>39</sup> Vgl § 4 Abs 2 Z 2 TS 1 EStG: „Zur Erreichung des richtigen Totalgewinns kann [...]“; siehe VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0072.

<sup>40</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 20: „Je länger der Fehler in die Vergangenheit zurückreicht, umso größer müssen die steuerlichen Auswirkungen sein, um im Rahmen des Ermessens einen Zu- oder Abschlag festzusetzen.“

<sup>41</sup> Ritz, Ermessen im Steuer- und Verwaltungsrecht, in Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 107 (110); Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO: Handbuch (2015) § 20 Rz 3.1; Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 20 Rz 8; vgl auch VwGH 29. 9. 2011, 2008/16/0087; 13. 10. 2022, Ra 2022/13/0090.

<sup>42</sup> Siehe ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 18, mit einem Vergleich zum Zu- und Abschlagssystem beim Wechsel der Gewinnermittlungsart: „Im Ergebnis wird damit ebenfalls ein richtiger Totalgewinn sichergestellt. Dies entspricht auch dem in der Judikatur des VfGH anklingenden Gedanken eines Vorrangs der Rechtsrichtigkeit und der Vermeidung von Doppel- und Nichtberucksichtigungen [...]“

<sup>43</sup> So auch Tanzer/Unger, Die behördliche Ermessensübung im Anwendungsbereich des § 299 BAO, in Althuber/Toifl, Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 113 (125 f); Werndl, Ermessen im Steuerrecht, in Aichlreiter, Rechts(v)ermessen, FS Hofer-Zeni (1998) 267 (281); VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0124; 28. 5. 2009, 2007/15/0285.

<sup>44</sup> Ritz in Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (112), der in diesem Zusammenhang Verspätungszuschläge nach § 135 BAO, Zwangsstrafen nach § 111 BAO und die Nachsicht nach § 236 BAO bei persönlicher Unbilligkeit als Beispiele nennt.

<sup>45</sup> Stoll, Ermessen im Steuerrecht<sup>2</sup> (2001) 272 f; Ritz in Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (113), der die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO, Aufhebungen nach § 299 BAO und Berichtigungen nach § 293b BAO als Beispiele nennt. Siehe auch VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0085.

<sup>46</sup> ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 22; Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 303 Rz 4.

<sup>47</sup> ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 22.

<sup>48</sup> So zB Rzeszut, BFG ändert Rechtsprechung zur Wiederaufnahme auf Antrag, SWK 13/2015, 634 (636 f); Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 303 Rz 34; Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 303 Rz 75.

<sup>49</sup> Das bedeutet jedoch nicht, dass bewusste oder bewusst in Kauf genommene Fehler des Steuerpflichtigen die Ermessensübung von vornherein ausschließen. Staringer in Bertl et al, Fehler und Fehlverhalten, 123 (143), verneint überzeugend generell die Frage, ob die Vertretbarkeit der unrichtigen Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen ermessensrelevant sein kann, „weil ansonsten der dem Bilanzsteuerrecht zu Grunde liegende Fehlerbegriff letztlich nicht mehr objektiv, sondern nur noch subjektiv wäre“.

Bilanzberichtigung insgesamt um eine Korrektur von objektiv unrichtigen Bilanzansätzen. Wenn die Bilanzberichtigung grundsätzlich nicht auf die subjektive Sicht des Steuerpflichtigen abstellt, ist es nicht überzeugend, der Abgabenbehörde über die Ermessensübung beim Zu- und Abschlagssystem die Befugnis zu geben, einen nicht sorgfältigen Steuerpflichtigen damit zu sanktionieren.<sup>50</sup> Dafür gibt es andere Rechtsinstitute (wie das Finanzstrafrecht), nicht aber die Bilanzberichtigung.<sup>51</sup>

Erst wenn der Gesetzeszweck weiterhin mehrere Entscheidungsmöglichkeiten für die Behörde offenlässt, darf eine Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO die „Billigkeit“ und die „Zweckmäßigkeit“ unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände beachten.<sup>52</sup> Trotz des Gesetzeszweckes der richtigen Totalgewinnbesteuerung hat der Gesetzgeber in den Materialien zum AbgÄG 2012 explizit klar gestellt, dass die Dauer des Zurückliegens des Fehlers bei der Ermessensübung berücksichtigt werden kann.<sup>53</sup> Daher wurde der Behörde wohl „im Sinne des Gesetzes“ der Spielraum eingeräumt, bei besonders lange zurückliegenden Fehlern dem Rechtsfrieden in einer Einzelfallbetrachtung den Vorrang gegenüber der Rechtsrichtigkeit zu geben.<sup>54</sup> Im vorliegenden Fall standen der Behörde aufgrund des im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung beinahe 20 Jahre zurückliegenden Fehlers damit durchaus zwei Entscheidungsmöglichkeiten „im Sinne des Gesetzes“ offen, weswegen die Faktoren der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit in der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen sind.

Unter „Billigkeit“ sind die berechtigten Interessen der Partei zu verstehen.<sup>55</sup> Insbesondere sind die wirtschaftlichen Verhältnisse zu würdigen<sup>56</sup> und ist der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten.<sup>57</sup> Das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen kann abhängig von der anzuwendenden Ermessensnorm in die Betrachtung

mitaufgenommen werden.<sup>58</sup> Wie bereits ausführlich erläutert, ist die Bilanzberichtigung eine objektive Korrektur und daher einer Berücksichtigung des Verhaltens des Steuerpflichtigen nicht zugänglich. Im Falle der Bilanzberichtigung sind Abschläge jedenfalls billig, während Zuschläge wohl unbillig sein werden, wenn diese besonders hoch sind oder der zugrunde liegende Fehler besonders lang in der Vergangenheit liegt.

Unter „Zweckmäßigkeit“ ist im Allgemeinen das öffentliche Interesse zu verstehen.<sup>59</sup> Dabei ist insbesondere auf die Einbringungswahrscheinlichkeit der Abgaben<sup>60</sup> und die Verwaltungsökonomie<sup>61</sup> zu achten. Im Falle der Bilanzberichtigung wird eine Korrektur von Fehlern mit steuerlich geringfügiger Auswirkung nicht durchzuführen sein.<sup>62</sup> Generell wird die Berücksichtigung eines Zuschlags im öffentlichen Interesse liegen, während der Ansatz eines Abschlags wohl nicht zweckmäßig ist, wenn die Auswirkungen der Fehlerkorrektur besonders hoch sind oder der zugrunde liegende Fehler besonders lang in der Vergangenheit liegt. Daraus ist auch ersichtlich, dass sich diese beiden Grundsätze diametral gegenüberstehen. Eine Ermessensentscheidung zu treffen, bedeutet immer, beide Faktoren gegeneinander abzuwägen.<sup>63</sup>

Im Ergebnis sollte sich die Ermessensentscheidung über den Zu- und Abschlagsmechanismus am Telos der Norm orientieren – der Besteuerung des richtigen Totalgewinns. Wenn zB die Herstellungskosten eines Gebäudes vor 2003 sofort steuerlich geltend gemacht wurden, würde der Ansatz von Abschlägen zu einem weiter vom korrekten Totalgewinn entfernten Ergebnis führen, und die Abschläge wären schon aus diesem Grund zu verwehren.<sup>64</sup> Würden die Herstellungskosten hingegen bisher nicht berücksichtigt, wäre die Ermessensentscheidung wohl zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu treffen. Der Aussage des VwGH, wonach

<sup>50</sup> Ritz in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (112 f).

<sup>51</sup> Das Finanzstrafrecht wird im vorliegenden Fall natürlich nicht zur Anwendung kommen, weil die unterlassene AfA den Steuerpflichtigen benachteiligt.

<sup>52</sup> *Werndl* in *Aichreiter*, Rechts(v)ermessen, 267 (276); *Stoll*, *Ermessen*<sup>2</sup>, 151 f.

<sup>53</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 20.

<sup>54</sup> Der Zweck der Verjährungsbestimmungen der §§ 207 ff BAO liegt ua in der Schaffung von Rechtsfrieden: VwGH 14. 7. 1989, 86/17/0198; 4. 9. 2008, 2007/17/0222. Da genau dieser Rechtsfriede durch den Ansatz von Zu- und Abschlägen „durchbrochen“ wird, steht die Besteuerung des richtigen Totalgewinns im Gegensatz zum Gesetzeszweck der Verjährungsbestimmungen. Schon aus diesem Grund muss die Berücksichtigung der Dauer des Zurückliegens des Fehlers im Rahmen der Ermessensübung „im Sinne des Gesetzes“ möglich sein.

<sup>55</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO, § 20 Rz 3.2; *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 20 Rz 7; siehe zB VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025; 30. 6. 2021, Ra 2019/15/0125.

<sup>56</sup> *Stoll*, *Ermessen*<sup>2</sup>, 208 f.

<sup>57</sup> *Stoll*, *Ermessen*<sup>2</sup>, 153 ff; *Ritz* in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (115 f).

<sup>58</sup> *Ritz* in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (112 f); *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO, § 20 Rz 3.2.

<sup>59</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO, § 20 Rz 3.3; *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 20 Rz 7; siehe zB VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025; 30. 6. 2021, Ra 2019/15/0125.

<sup>60</sup> *Ritz* in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (113); *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO, § 20 Rz 3.3; VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025.

<sup>61</sup> *Ritz*, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70 (70); *Ritz* in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (113); *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO, § 20 Rz 3.3; *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 20 Rz 7.

<sup>62</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 20. Dieselbe Ansicht wird auch für die Wiederaufnahme nach § 303 BAO vertreten: *Wiedermann*, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, 49 ff; *Ritz* in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, 107 (114); VwGH 30. 6. 2021, Ra 2019/15/0125.

<sup>63</sup> VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0042; 26. 7. 2007, 2007/15/0131.

<sup>64</sup> Siehe in diesem Sinne auch das Beispiel der Finanzverwaltung in Rz 652 EStR idF Wartungserlass 2023.

es „nicht Aufgabe des Zu- und Abschlagsmechanismus nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 [ist], für jedwede Form der Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt bei Erstellung des Rechenwerks Abhilfe zu schaffen“,<sup>65</sup> ist jedenfalls nicht zu folgen. Die Sorgfalt des Steuerpflichtigen sollte aus den genannten Gründen bei der Beurteilung, ob Zu- und Abschläge angemessen sind, richtigerweise keine tragende Rolle spielen.

### Auf den Punkt gebracht

Das Einkommensteuerrecht sieht eine Berichtigung von Bilanzierungsfehlern an der Wurzel vor, wenn die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG entspricht (Bilanzberichtigung). Nur dann, wenn die Anpassung der Steuervorschreibung aufgrund der bereits eingetretenen Bemessungsverjährung nicht möglich ist, kommen Zu- und Abschläge zur Erreichung des richtigen Totalgewinns in Betracht. Der VwGH präziserte kürzlich in einem Erkenntnis einer-

<sup>65</sup> VwGH 29. 9. 2022, Ro 2022/15/0011.

seits den notwendigen Verfahrenstitel für die verjährten Jahre und andererseits die Ermessensübung beim Zu- und Abschlagssystem im Rahmen der Bilanzberichtigung. Dabei betont der VwGH in bemerkenswerter Weise, dass die Bestimmung nicht dazu dienen soll, bei besonderer Sorglosigkeit der Bilanzierung „Abhilfe zu schaffen“, was durchaus als Interpretationshilfe der Ermessensübung beim Zu- und Abschlagssystem verstanden werden könnte. Dem VwGH zufolge ist die Sorgfalt des Steuerpflichtigen ein relevantes Kriterium bei der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde oder des BFG beim Zu- und Abschlagsmechanismus. Dies überzeugt nicht, zumal es im Rahmen der Bilanzberichtigung insgesamt um einen objektiven Fehlerbegriff bei Rechtsfragen geht. Die Praxis wird zeigen, wie die Abgabenbehörden und das BFG die Interpretation des VwGH zur Ermessensübung würdigen. Schließlich liegt es im Ermessensspielraum der Abgabenbehörden und des BFG, das Ermessen im Rahmen der Bilanzberichtigung anzuwenden.

Die Autoren danken Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

## Rechtsprechung

Florian Fiala



Florian Fiala, LL.M. (WU) ist Steuerberaterberufsanwärter bei Deloitte in Wien.

§§ 201 Abs 4, 279 Abs 1 BAO;  
§ 11 Abs 3 KommStG

AVR 2023/4

### Zulässigkeit der Erlassung eines „Sammelbescheids“

VwGH 2. 2. 2023, Ra 2020/13/0012

**§ 201 Abs 4 BAO schließt die Kombination isoliert rechtskräftiger Bescheide in einem Sammelbescheid nicht aus. [...] Auch Bescheide über Säumniszuschläge können Teil eines Sammelbescheids sein.**

**Sachverhalt:** Mit Bescheid vom 9. 11. 2018 setzte der Magistrat der Stadt Wien Kommunalsteuer für den Zeitraum 2012 bis 2014 sowie Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung dieser Abgaben fest. Dem Schriftstück waren pro Kalenderjahr die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Kommunalsteuer zu entnehmen sowie der festgesetzte Säumniszuschlag für den gesamten Zeitraum in einer (nicht jahrweise aufgeteilten) Summe.

Das BFG hob den angefochtenen Bescheid ersatzlos auf: Die zusammengesetzte Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart dürfe gemäß § 201 Abs 4 BAO nur für ein Kalenderjahr erfolgen. Die Zusammenfassung von über ein Kalenderjahr hinausgehenden Abgabenansprüchen in einer Summe und die gleichzeitige Festsetzung eines davon berechneten Säumniszuschlags in einem Bescheid sei daher rechtswidrig. Der Magistrat hätte vielmehr für jedes Kalenderjahr einen gesonderten Bescheid erlas-

sen und dementsprechend auch Säumniszuschläge gesondert für jedes Kalenderjahr in einem eigenen Bescheid festsetzen müssen. Das BFG sei zwar gemäß § 279 Abs 1 BAO befugt, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, könne aber aufgrund der Begrenzung seiner Änderungsbefugnis durch die Sache des angefochtenen Bescheids nicht einen Abgabenbescheid, der über Abgabenansprüche von drei Kalenderjahren zusammengefasst abspricht und gleichzeitig einen von der Gesamtsumme berechneten Säumniszuschlag festsetzt, durch drei Abgabenbescheide und Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen jeweils für eines dieser Kalenderjahre ersetzen.

Der Magistrat erhob Amtsrevision und brachte zur Zulässigkeit im Wesentlichen vor, das Erkenntnis des BFG stehe im Widerspruch zur Entscheidung des VwGH vom 21. 10. 2015, 2012/13/0085, wonach die tabellenartige Aufstellung der Abgabenfestsetzung der Kommunalsteuer getrennt nach Kalenderjahren in einem Bescheid für mehrere Kalenderjahre zulässig sei.

**Rechtliche Beurteilung:** Die Revision ist zulässig und begründet. [...]

„Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs erster Instanz gebildet hat [...].

Inhalt des Spruchs des Bescheids erster Instanz war unzweifelhaft die Festsetzung der Kommunalsteuer für Zeiträume von Anfang 2012 bis Ende 2014 samt Säumniszuschlägen bezogen auf diese Abgaben. Mit der Sache des kon-



Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

# AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis |  
Maria Linzner-Strasser | Claus Staringer  
Martin Vock

## Jetzt Abo 2023 bestellen!

Immer auf der sicheren Seite

### Ihr Update

Fundierte, kompakte, kritische Fachinformation

### Im Fokus

Schwerpunkthemen und vertiefende Analysen

### Rechtsprechung & Anmerkungen

Judikatur zum Abgabenverfahrensrecht



## AVR – Jahresabonnement 2023

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/avr](http://www.lindeverlag.at/avr)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Print & Digital: **€ 323,70**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/avr](http://www.lindeverlag.at/avr)