

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende *** Mag. R1 ***, die Richterinnen *** Mag. R2 *** sowie die fachkundigen Laienrichter ***6*** und ***7*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***8***, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 2. Juli 2024, mit dem der Antrag der Beschwerdeführerin vom 12. März 2024 auf Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2013 bis 2022 abgewiesen wurde, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***9*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

I.1. Der Antrag vom 12. März 2024 auf Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2017 wird wegen Verjährung zurückgewiesen.

I.2. Die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 2. Juli 2024 betreffend die Jahre 2018 bis 2022 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.

Am 12. März 2024 langte beim Finanzamt für Großbetriebe (im Folgenden: Finanzamt) ein Schreiben der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) ein, das mit „Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen 2013 – 2022“ übertitelt ist und folgende Darstellung enthält:

Im Bilanzjahr 2000/2001 wäre die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen umgestellt worden.

Anlässlich der Bilanzierung wären die noch nicht schlussabgerechneten Lieferungen in Form der Teilrechnungen aus dem Forderungsbestand herausgebucht worden (Buchungssatz: 45300 Erlösberichtigungen an 222222 Bilanzberichtigung (in der Bilanz selbst, wäre das Konto 222222 als Sammelkonto 23002 Bilanz ***5***) unter den Lieferforderungen ausgewiesen).

Die halbfertigen bzw. noch nicht abrechenbaren Lieferungen und Leistungen wären dann zum Großteil aus den „herausgebuchten“ Teilrechnungen ermittelt worden.

Der Wert, der herausgebucht worden wäre, wären die Zahlungseingänge gewesen, d.h. eventuell von den Kunden abgezogene Skontis wären berücksichtigt worden.

Durch diese Buchung wäre der Bestand der Kundenforderungen zum Bilanzstichtag gekürzt worden. Andererseits wären die halbfertigen und die noch nicht abrechenbaren Leistungen in der Klasse 1 auf dem Konto 17000 noch nicht abr. Leistungen aktiviert worden. [Die] Gegenbuchung wäre auf 45200 Best.Veränd. n.n.abger. Leistungen erfolgt.

Im darauffolgenden Bilanzjahr wären jene Teilrechnungen, die in diesem Jahr endabgerechnet wurden, wiederum mit dem Buchungssatz 222222 an 45300 zurückgebucht worden.

Allerdings wäre bei dieser Buchung der von den Kunden abgezogene Skonto NICHT berücksichtigt worden. Die auf dem Konto 222222 verbleibenden Beträge an nicht berücksichtigten Skontoabzügen hätten sich zu einer Differenz zum 31.1.2022 in Höhe von € 1,822.649,26 kumuliert. Die Ermittlung dieser Zahl würde sich aus dem Blatt „Abstimmung Konto 222222(1999-2022) ergeben.

In diesem Betrag wäre auch eine Teilrechnung in Höhe von ATS 500.000,00 enthalten, die 2001 bei dieser Umstellung doppelt eingebucht worden wäre (222222/45300).

Tatsächlich wären die Bilanzen der Jahre 2001 bis 2021 zu berichtigen.

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG würde dazu ausführen:

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

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
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.“

Eine Auflösung dieser Differenz würde eine entsprechende Ergebnisminderung bedeuten und folglich auch eine entsprechende Körperschaftsteuerreduktion.

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2012 wäre am 2.8.2013 ergangen.

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2013 wäre am 24.10.2014 ergangen.

Somit wäre der erste nicht verjährte Veranlagungszeitraum jener des Jahres 2013.

In der berichtigten Körperschaftsteuererklärung für 2013 wären daher die bereits eingetretenen Verjährungen der Jahre 2001 - 2012 in Form von Zu- und Abschlägen zu berücksichtigen.

Zusätzlich wäre die Berichtigung für das Jahr 2013 vorzunehmen.

In den berichtigten Körperschaftsteuerklärungen für den Zeitraum 2014 bis 2022 wäre die Korrektur für das jeweilige Veranlagungsjahr zu berücksichtigen.

Aus den Blättern „Vermögensübersichten Wiederaufnahme 2013.14-2021.22“ würde sich die Darstellung der Vermögensübersichten der Wirtschaftsjahre 2013/14 bis 2021/22 ergeben. Da die Körperschaftsteuer zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage zu neutralisieren wäre, wäre darauf verzichtet worden, die geänderten Forderungen/Rückstellungen für die Körperschaftsteuer in den Vermögensübersichten auszuweisen. Die Änderungen würden sich daher auf die Korrekturen beziehen, die sich auf die nicht berücksichtigten Skontoabzüge und die Doppelverbuchung der Ausgangsrechnung beziehen würden.

Bei der Ausarbeitung der berichtigten Steuererklärungen wäre aufgefallen, dass im Jahr 2017 die Aktivierung der latenten Steuern in Höhe von € 84.193,62 zwar in den Bilanzaufwendungen berücksichtigt worden wäre, die Erfassung in der Mehr-/Weniger-Rechnung aber nicht erfolgt wäre.

Der gleiche Sachverhalt mit den latenten Steuern wäre auch im Jahr 2022 festgestellt worden. Die Berücksichtigung des Betrages in Höhe von € 74.555,00 wäre zwar in den Bilanzaufwendungen erfolgt, nicht aber in der Mehr-/Weniger-Rechnung.

Daraus würde sich eine entsprechende Minderung der Hinzurechnungsbeträge in der KZ 9292 in den Jahren 2017 und 2022 ergeben.

Im Übrigen werde auf die Anfragebeantwortung des Fachbereiches und den (Anmerkung: richtig wohl: die) dort vorgelegten Unterlagen und Darstellungen verwiesen.

Die Änderungen wären in den eingereichten Steuererklärungen farblich markiert worden.

2.

Mit Bescheid vom 2. Juli 2024 wurde der Antrag der Bf. vom 12.3.2024 vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

Sachverhalt:

Die Bf. würde in ihrer Buchhaltung seit dem Wirtschaftsjahr 2000/2001 eine Abgrenzung noch nicht abrechenbarer Lieferungen und Leistungen durchführen, indem Zahlungseingänge inklusive allfällig abgezogener Kundenskonti auf einem Konto 'Bilanzberichtigung' erfasst worden wären. Dieses Konto wäre im neuen Wirtschaftsjahr zur Endabrechnung der einzelnen Aufträge wieder rückgebucht worden, wobei dabei abgezogene Kundenskonti nicht berücksichtigt worden wären.

Daraus würde sich ein sich über die Jahre kumulierender Saldo von abgezogenen, bei der Rückbuchung jedoch nicht berücksichtigten Kundenskonti ergeben, der bis in das zum 31.1.2001 endende Wirtschaftsjahr zurückreichen würde. Auf diese Weise würden Forderungen im Ausmaß der nicht berücksichtigten Skontoabzüge zu hoch ausgewiesen werden.

Darüber hinaus würde die Bf. offenlegen, dass in den Wirtschaftsjahren 2017 und 2022 latente Steuern aktiviert und als Aufwendungen berücksichtigt worden wären, eine Korrektur in der Mehr-Weniger-Rechnung jedoch unterblieben wäre.

Die Bf. würde in ihren Ausführungen davon ausgehen, dass der Veranlagungszeitraum 2013 das erste noch nicht verjährte Jahr darstellen würde und beantragt daher, die Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2022 inklusive eines Abschlags für eine Bilanzberichtigung im ersten noch nicht verjährten Veranlagungsjahr zu berichtigen.

Rechtliche Grundlagen:

Eine auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG gestützte Änderung eines rechtskräftigen Bescheides würde

voraussetzen, dass ein Fehler nur aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden kann. Daher wäre die Bestimmung nur dann anwendbar, wenn ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren und der Einsatz dieses Verfahrenstitels bloß deswegen nicht möglich ist, weil dem die eingetretene Verjährung entgegensteht. Auf diese Weise würden für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft bestehen, wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume bestehen. Würde daher - bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung - kein Verfahrenstitel vorliegen, um den rechtskräftigen Bescheid zu ändern, würde eine solche auch nicht durch Anwendung des § 4 Abs 2 Z 2 EStG iVm § 293b BAO in Betracht kommen.

Die für den Zeitraum 2013 bis 2022 beantragten Berichtigungen würden sich jeweils auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grundlage des Neuerungsstatbestandes des § 303 Abs 1 lit b BAO beziehen.

Die neu hervorgekommenen Tatsachen wären dabei ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als im Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten (vgl Ritz/Koran, Komm BAO, § 303, Rz 21, S 1376 mwN). Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) wären etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (vgl aaO, Rz 23, S 1377 mwN).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln wäre somit ausschließlich aus Sicht des jeweiligen Verfahrens (...) zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln iSd § 303 Abs 1 lit b würde sich folglich auf den Wissenstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres beziehen (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, Komm BAO, § 303, Rz 16). Aus dem (...) Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b wäre somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen wäre. Der Wiederaufnahme würde somit konzeptiv eine Antragsteller-Perspektive innewohnen, zumal auch der Antragsteller bestimmen würde, welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch welchen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen würden und daher Sache des Wiederaufnahmeverfahrens wären. Nur wenn die Tatsache für den Antragsteller neu hervorgekommen sei und ihm somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt gewesen wäre, könne sie von ihm zum Gegenstand eines Wiederaufnahmeverfahrens gemacht werden. Anderenfalls wäre sie von ihm bereits im Abgabungsverfahren geltend zu machen gewesen. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Antrag würde nämlich nicht der Verlängerung von Abgabenverfahren und der Aushöhlung der Rechtskraft dienen, sondern

solle ausschließlich die Berücksichtigung von Tatsachen ermöglichen, deren Geltendmachung im Abgabenverfahren mangels Kenntnis nicht möglich war (vgl aaO, Rz 17).

Die Wiederaufnahme von Amts wegen wäre dabei gesetzlich mit jener auf Antrag harmonisiert.

Rechtsfolge:

Die Bf. würde sowohl im Antragsschreiben als auch in einem vorgelagerten Auskunftsverfahren, welches durch eine gleichlautende sachverhaltsbezogene Anfrage vom 4.10.2023 seinen Ausgang genommen habe, wiederholt bekanntgeben, dass die Nichtberücksichtigung der gegenständlichen Kundenskonti im Zuge ihrer Rückbuchung zwar auf einem (Rechts-)Irrtum beruht hätte, das Vorhandensein und die wirtschaftliche bzw. rechtliche Qualität dieser in der Buchhaltung erfassten Skontobeträge zum Zeitpunkt ihrer Verbuchung bzw. der Einreichung der historischen Körperschaftsteuererklärungen jedoch vollumfänglich bekannt gewesen wäre. Dasselbe wäre in Bezug auf die Nichterfassung aktivierter latenter Steuern in den Mehr-Weniger-Rechnungen festzuhalten.

Nähere Erläuterungen, welcher gesetzliche Wiederaufnahmegrund durch welche konkreten Sachverhaltselemente verwirklicht würde, würde die Bf. ungeachtet der konzeptiven Antragsteller-Perspektive der Wiederaufnahmebestimmung des § 303 BAO nicht beibringen.

Es wäre auf Grundlage der in den beiden Verfahren vorgelegten Unterlagen zwingend davon auszugehen, dass der Bf. sowohl das Vorhandensein und die wirtschaftliche wie rechtliche Qualität der Kundenskonti und der aktivierten latenten Steuern, die sie selbst buchhalterisch im vorliegenden Sinne erfasst und verarbeitet hätte, im Wirtschaftsjahr ihrer Erfassung ebenso bekannt und bewusst gewesen wäre wie deren entsprechende Erfassung in den jeweiligen Abgabenerklärungen, für deren Richtigkeit die Geschäftsführung mit ihrer Unterschrift bürgen würde und die obendrein überprüft und für richtig befunden worden wären.

All diese Vorgänge würden jedoch ausdrücklich keine neu hervorgekommenen Tatsachen und somit keine Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellen, wäre die sachlich korrekte steuerliche Behandlung aufgrund des umfassend vorhandenen Wissensstandes doch bereits im bzw. in den jeweiligen Abgabenverfahren umzusetzen gewesen.

Für die Jahre 2013 bis 2022 würden - ungeachtet allfällig eingetretener Verjährung - somit keine gesetzlich vorgesehenen Wiederaufnahmegründe vorliegen, weswegen sowohl die Anträge auf Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen als auch jene auf Vornahme einer Bilanzberichtigung abzuweisen gewesen wären.

3.

Am 17. Juli 2024 brachte die Bf. über FinanzOnline einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung einer Beschwerde gegen den Bescheid über den Antrag vom 12.3.2024 auf Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen 2013 bis 2022 bis 30.9.2024 mit folgender Begründung ein:

Der mit dem zu Grunde liegenden Fall beschäftigte Mitarbeiter Name hätte sich leider vor einigen Tagen einer unfallbedingten Operation unterziehen müssen und wäre damit aktuell nicht in der Lage die Beschwerde bis zum Auslaufen der Monatsfrist vorzubereiten. Auch wäre der der Beschwerde zu Grunde liegende Fall komplex.

4.

Am 27. September 2024 wurde von der Bf. ein weiterer Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis 31.10.2024 gestellt und wurde vorgebracht, der mit der Beschwerde befasste Mitarbeiter Name hätte sich, wie bereits im Erstantrag geschildert, einer unfallbedingten Operation unterziehen müssen. Leider wäre Herr Name dann länger als vermutet rekonvaleszent und wäre die Übernahme des Falles durch einen anderen Mitarbeiter aufgrund der Komplexität der causa nicht zielführend gewesen. Dazu wäre noch die erhöhte Arbeitsbelastung in den letzten Wochen aufgrund der Firmenbuchfrist 30.09. gekommen.

5.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2024 wurde sodann die Beschwerde gegen den Bescheid über den Antrag vom 12.3.2024 auf Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen 2013 bis 2022 eingebracht, wobei erklärt wurde, dass sich die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens infolge Bilanzberichtigung für die Jahre 2013 bis 2022 richten würde.

Der beschwerderelevante **Sachverhalt** wurde in der Beschwerde – unter Bezugnahme auf das Dokument „Anfrage an FA GB“ - wie folgt dargestellt:

Die Bf. hätte die Buchhaltung im Zeitraum 2001 bis 2022 jedenfalls selbst geführt. Bilanzstichtag wäre der 31.1. jeden Kalenderjahres.

Die Name wäre von der Geschäftsführung im Zeitraum 2001 - 2022 beauftragt worden, in deren Namen die Jahresabschlüsse auszuarbeiten.

Im Bilanzjahr 2000/2001 wäre die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen umgestellt worden. Bis dahin wären nur die noch nicht abgerechneten bzw. abrechenbare Leistungen im Rahmen der Bilanzerstellung erfasst worden. Die über Teilrechnungen bereits verbuchten Lieferungen/Leistungen seien in der gebuchten vollen Höhe in die Bilanz geflossen.

Danach wären anlässlich der Bilanzierung die noch nicht schlussabgerechneten Lieferungen in Höhe der gelegten Teilrechnungen aus dem Forderungsbestand herausgebucht worden.

- Buchungssatz:

- 45300 „Erlösberichtigungen" an 222222 „Bilanzberichtigung" [in der Bilanz selbst, wäre das Konto 222222 als Sammelkonto 23002 „Bilanz ***5***"] unter den Lieferforderungen ausgewiesen worden.

- 17000 „noch nicht abr. Leistungen" an 45200 „Best. Veränd. n.n.abger. Leistungen".

Durch diese Buchung wäre der Bestand der Kundenforderungen zum Bilanzstichtag gekürzt worden. Andererseits wären die halbfertigen und die noch nicht abrechenbaren Leistungen in der Klasse 1 auf dem Konto 17000 „noch nicht abr. Leistungen" in derselben Höhe aktiviert worden. Die Gegenbuchung wäre auf 45200 „Best.Veränd. n.n.abger. Leistungen" erfolgt.

Die halbfertigen bzw. noch nicht abrechenbaren Lieferungen und Leistungen wären zum Großteil aus den „herausgebuchten" Teilrechnungen ermittelt worden. Der Wert, der herausgebucht worden wäre, wären die Teilrechnungen mit Abzug der Skonti gewesen.

Im darauffolgenden Bilanzjahr wären jene Teilrechnungen, die in diesem aktuellen Bilanzjahr endabgerechnet worden wären, wiederum zurückgebucht mit dem Buchungssatz 222222 an 45300 worden.

Allerdings wäre bei dieser Buchung der von den Kunden abgezogene Skonto nicht berücksichtigt worden. Die auf dem Konto 222222 verbleibenden Beträge an Skontoabzügen hätten sich zu einer Differenz zum 31.1.2022 in Höhe von € 1,822.649,26 im Soll bzw. aktiverhöhend kumuliert. Die Ermittlung dieser Zahl würde sich aus dem Blatt „Abstimmung Konto 222222 (1999-2022) ergeben. In diesem Betrag wäre auch eine Teilrechnung in Höhe von ATS 500.000,00 enthalten, die 2001 bei dieser Umstellung doppelt eingebucht worden wäre (222222/45300).

Die Bilanzen der Jahre 2001 bis 2022 müssten daher um diese Beträge berichtigt werden.

Die Darstellung der Auswirkung dieser Nichtberücksichtigung des Skontos würde sich im angefügten Blatt „Darstellung der Auswirkung der Berücksichtigung der Skontoabzüge am Beispiel des Jahres 2020/21" finden.

Eine Auflösung dieser Differenz würde eine entsprechende Ergebnisminderung und folglich auch eine entsprechende Körperschaftsteuerreduktion bedeuten.

Die zahlenmäßige Auswirkung wäre im Dokument „Differenz Korrekturbuchungen Konto 222222" dargestellt.

Verfahrensablauf und Verwaltungsgeschehen:

Zur Bilanzerstellung durch den Steuerberater wären in jedem Jahr seitens des Unternehmens folgende Informationen bzw. Daten übermittelt worden:

- Teilrechnungen, erhaltene Zahlungen
- Noch nicht abrechenbare Leistungen bzw. noch nicht abgerechnete Leistungen zum Bilanzstichtag
- Buchhaltung des Geschäftsjahres als Datensatz

Die Umbuchung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Abschlussjahr wäre von den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der Steuerberatungskanzlei auf Grund der Informationen durch die Geschäftsführung erfolgt.

Die Rückbuchung jener Teilrechnungen, die im Abschlussjahr schlussabgerechnet worden wären, unter fälschlicher Berücksichtigung der beanspruchten Skontiabzüge wäre von den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der Steuerberatungskanzlei erfolgt.

Die erstellte Bilanz wäre samt den Arbeitspapieren an den Wirtschaftsprüfer übermittelt worden, der entsprechend den Bestimmungen des UGB bzw. dessen Berufsrichtlinien geprüft hätte und für jedes Wirtschaftsjahr einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hätte.

Die Steuererklärungen wären durch den Steuerberater eingereicht worden.

In den Jahren 2002 und 2006 hätte seitens der Abgabenbehörde (Großbetriebsprüfung) und 2010 durch die Amtsbetriebsprüfung jeweils eine Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO stattgefunden. Dabei wären hinsichtlich der Bewertung des Umlaufvermögens trotz dieser Konstellation keine Feststellungen getroffen worden. Offensichtlich wäre dies nicht ungewöhnlich genug gewesen, dass es aufgefallen wäre.

RECHTSAUSFÜHRUNGEN:

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG würde dazu ausführen:

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

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
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.

In diesem Zusammenhang werde auf den Inhalt der Auskunft zu unserer sachverhaltsbezogenen Anfrage vom 15. 12. 2023 verwiesen.

Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG, wäre sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Ist zwischenzeitlich bereits Verjährung eingetreten, wären zur Erreichung des richtigen Totalgewinns von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorzunehmen (vgl. u.a. Renner, Materiell- und verfahrensrechtliche Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung, ÖStZ 2019, 651, 836).

Die Fehlerberichtigungsmöglichkeit gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG würde bedeuten, dass jene Fehler, die auch nach dem Fehlerjahr noch steuerliche Auswirkungen haben, korrigiert werden können (vgl. Brugger/Marchgraber, Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG und VwGH-Rechtsprechung zur Wiederaufnahme auf Antrag - Gesetzesänderung nötig?, ÖStZ 2017, 431).

Seit der Einführung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG mit dem AbgÄG 2012 würde jedoch die Möglichkeit bestehen, "zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes [...] von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen" vorzunehmen, wenn der Fehler im "Fehlerjahr" "nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung" nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden könne. Dabei wäre "die Fehlerberichtigung [...] im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben könne. Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen würde als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung" gelten (vgl. Brugger/Marchgraber, Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG und VwGH-Rechtsprechung zur Wiederaufnahme auf Antrag - Gesetzesänderung nötig?, ÖStZ 2017/651 (433))

Aus dem Wortlaut der Ziffern 1 und 2 des § 4 Abs. 2 EStG 1988 würde sich ergeben, dass eine Bilanzänderung (d.h. ein richtiger Bilanzansatz wird durch einen anderen richtigen ersetzt) mit Zustimmung des Finanzamtes zulässig wäre. Die Zustimmung wäre zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist (Z 1).

Die Ziffer 2 würde eine Bilanzberichtigung anordnen (arg „ist“), wenn die Vermögensübersicht nicht den GoB oder den zwingenden Vorschriften des EStG entspricht.

Die Bestimmung der Ziffer 1 hätte ja auch nur dann eine Bedeutung, wenn die Abgabe bereits durch Bescheid rechtskräftig festgesetzt wäre. Dies würde in der Regel wohl durch eine Wiederaufnahme gem. § 303 BAO erfolgen. Diesfalls würde wohl auch vom Neuhervorkommen von Tatsachen auszugehen sein. Das Argument der wirtschaftlichen Begründung würde auch als Hinweis für eine entsprechende Ermessensübung der Behörde zu verstehen sein, eventuell auch mit einer amtswegigen Wiederaufnahme zu agieren.

Umso mehr würde diese Ermessensübung gefordert sein, wenn die Ziffer 2 eine Bilanzberichtigung anordnen würde.

Im Rahmen der GoB würde das strenge Niederstwertprinzip für die Bewertung des Umlaufvermögens gelten. Im konkreten Fall wären über Jahre die halbfertigen Arbeiten durch die Berücksichtigung der Skontoabzüge im nächsten Jahr zu hoch angesetzt worden. Durch die fehlerhafte jährliche Berücksichtigung dieser Skontoabzüge wäre auf einem Verrechnungskonto ein Saldo aufgebaut worden, der den tatsächlichen Werten nicht entsprochen hätte.

Im Antrag vom 12.3.2024 wäre ausdrücklich angeführt worden, dass die Bilanzen bzw. im Zitat des EStG die Vermögensübersichten zu berichtigen wären.

Im Falle der Aufdeckung des Fehlers durch eine der stattgefundenen Betriebsprüfungen wäre die Finanzbehörde bei gesetzeskonformer Ausübung des Ermessens wohl zum Ergebnis gekommen, amtswegig die Wiederaufnahme der Verfahren (Anmerkung: zu ergänzen wohl: zu) verfügen.

§ 303 Abs. 1 lit. b: „Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden,... wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind... und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Der Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b wäre also erfüllt, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. Maßgeblich wäre, dass die Tatsachen im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existieren müssen.

Unter den Tatsachenbegriff wären tatsächliche Umstände zu subsumieren, die ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängen, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis

geführt hätten. Es wären nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind, gemeint (vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, Althuber zu § 303 BAO).

Als Beweismittel im Abgabenverfahren würde alles in Betracht kommen was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Einzelfalles zweckdienlich wäre (§ 166 BAO). Nach den Abgabenvorschriften könnten zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes etwa ... Aufzeichnungen (zB gem § 124 BAO) herangezogen werden. (Rz 21 zu § 303, Predota/Rzeszut in Stoll-Kommentar²).

Die bescheiderlassende Behörde würde nunmehr auf dem Standpunkt stehen, dass zwingend davon auszugehen sei, dass der Antragstellerin sowohl das Vorhandensein und die wirtschaftliche wie rechtliche Qualität der Kundenskonti und der aktivierten latenten Steuern im Wirtschaftsjahr ihrer Erfassung bekannt und bewusst gewesen ist, wie deren entsprechende Erfassung in den jeweiligen Abgabenerklärungen, für deren Richtigkeit die Geschäftsführung mit ihrer Unterschrift bürgt und die oben drein überprüft und für richtig befunden worden sind.

Damit würde die Behörde der Abgabepflichtigen bzw. deren Organe einen wissentlichen Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit unterstellen, anders ausgedrückt eine Bilanzfälschung. Dies ohne das im Verwaltungsverfahren zwingend zu wahrende Parteigehör wahrgenommen zu haben.

In concreto würde es sich bei den gegenständlichen Buchungen, die die Ursache für die Bilanzberichtigung sind, um Fehlbuchungen handeln, die selbst anlässlich der statt gefundenen Jahresabschlussprüfungen von den Wirtschaftsprüfern noch bei den Betriebsprüfungen, die sowohl von der Großbetriebsprüfung als auch von der Amtsbetriebsprüfung (Anmerkung: durchgeführt wurden,) nicht entdeckt worden wären. Auch bei den kanzleiinternen Überprüfungen der Jahresabschlüsse wären diese Fehlbuchungen nicht entdeckt worden.

Würde man berücksichtigen, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung bzw. Neuformulierung der Gesetzesstelle, in der die „Wurzelberichtigung“ geregelt ist, hier dem Abgabepflichtigen eine Korrekturmöglichkeit im Sinne einer (Anmerkung: der zu streichen) Ermittlung des richtigen Totalgewinnes eingeräumt hätte, so würde die Argumentation der Finanzverwaltung Richtung Verhinderung der Anwendung der Gesetzesbestimmung abzielen. So, wie die Finanzverwaltung argumentieren würde, könne es gar keinen Fehler geben, von dem der Abgabepflichtige nichts gewusst hätte. Dadurch werde diese Gesetzesbestimmung zum toten Recht, wenn man der Rechtsansicht der Finanzverwaltung folgen würde.

Bezüglich der unrichtigen Erfassung bzw. Nichterfassung der latenten Steuern wäre festzustellen, dass der Finanzverwaltung die Abschlüsse und Prüfberichte vorliegen würden, sodass dies spätestens im Zuge einer Bescheid Nachkontrolle seitens der Finanzverwaltung entdeckt werden hätte können.

Diesbezüglich werde in eventu **der Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO** gestellt.

Eine Fehlerberichtigung für den verjährten Zeitraum würde durch Zu- oder Abschläge erfolgen, die Nichtberücksichtigung dieser Zu- und Abschläge würde als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne § 293b BAO gelten. Diese Bestimmung wäre, würde man der Argumentation der Finanzverwaltung folgen, inhaltsleer. Da dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen wäre, er schaffe inhaltsleere Gesetzesbestimmungen, wäre die (Anmerkung: richtig wohl: dies) als ausdrücklicher Auftrag des Gesetzgebers an die Finanzverwaltung zu verstehen, die Bestimmungen des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG zu vollziehen.

Der Gesetzgeber würde im ersten Teilstrich des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG davon sprechen, dass das Amt zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes auf Antrag oder von Amts wegen eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vornehmen könne.

Das würde bedeuten, der Gesetzgeber räume der Finanzverwaltung eine Ermessensentscheidung ein.

Es würden folgende Anträge gestellt werden:

- **Fehlerberichtigung durch Bilanzberichtigung iS § 4 Abs. 2 Z 2 EStG;**
- **Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer für jene Jahre, die noch nicht verjährt sind;**

Für den Fall der weiteren Ablehnung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei würde die **Anregung der amtswegigen Wiederaufnahme betreffend das Veranlagungsverfahren für die Körperschaftsteuer für jene Jahre, die noch nicht verjährt sind, erfolgen.**

§ 114 Abs. 1 BAO würde die Abgabenbehörden verpflichten, darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften ... gleichmäßig behandelt werden. Nach Ritz⁷ Rz 2, würde dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung insbesondere bei der Ermessensübung Bedeutung zukommen. „Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen“.

„Ziel der Wiederaufnahme ist ein **insgesamt rechtmäßiges Ergebnis** (zB VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253)". (Ritz⁷ Rz 4 zu § 303 BAO).

„... wird oftmals in der Praxis, insb in Fällen, in denen die Partei keine berechtigten Wiederaufnahmegründe vorbringen kann, eine amtswegige Wiederaufnahme angeregt, zumal aus der Sicht der Abgabenbehörde taugliche Wiederaufnahmegründe (etwa neu hervorgekommene Tatsachen) vorliegen. Nachdem die Wiederaufnahme den Zweck verfolgt, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (Vorrang der Rechtsrichtigkeit), würde es eine gesetzeswidrige Ermessensübung darstellen, wenn die Abgabenbehörde einer Anregung auf eine amtswegige Wiederaufnahme nicht durch Verfügung der Wiederaufnahme nachkommt (sofern Wiederaufnahmegründe gegeben sind und keine besonderen Gründe vorliegen, die eine Ermessensübung gegen eine amtswegige Wiederaufnahme rechtfertigen)." (Predota/Rzeszut, Rz 56 zu § 303)

Sowohl die Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei als auch die Wiederaufnahme von Amts wegen wären Ermessensentscheidungen.

Dazu Ritz⁷ Rz 66 zu § 303 zu den Aussagen der Erl zur Regierungsvorlage (2007 BlgNr 24. GP, 22):

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, ...) unterbleiben."

Diese hier in den Gesetzesmaterialien angeführten Ausnahmen für die Ermessensübung für eine amtswegige Wiederaufnahme würden hier alle nicht zutreffen.

Die Auswirkungen der Wiederaufnahme wären nicht geringfügig (siehe Beilage „Differenz Korrekturbuchungen Konto 222222").

Das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hätte Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit und dies würde auch für zu Gunsten der Partei sich auswirkende Wiederaufnahmen gelten.

„Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl VwGH ...) Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde." (Ritz⁷ Rz 67 zu § 303)

Es werde angeregt die Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens für die Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum der noch nicht eingetretenen Verjährung amtswegig vorzunehmen. Die Wiederaufnahmegründe wären einerseits die jährliche Nichtberücksichtigung der Skontoabzüge und andererseits die Nichtberücksichtigung der Aktivierung der latenten Steuern im Jahr 2017 in Höhe von € 84.193,62, die zwar in den Bilanzaufwendungen aufwandsmindernd und daher gewinnerhöhend berücksichtigt worden wären, die Erfassung in der Mehr-/Weniger-Rechnung als Minderung der Bemessungsgrundlage (Minderung der Körperschaftsteuer) aber nicht erfolgt wäre.

Der gleiche Sachverhalt mit den latenten Steuern wäre auch im Jahr 2022 festgestellt worden. Die Berücksichtigung des Betrages in Höhe von € 74.555,00 wäre zwar in den Bilanzaufwendungen erfolgt, nicht aber in der Mehr-/Weniger-Rechnung.

Durch die Berücksichtigung der latenten Steuern würde sich eine entsprechende Minderung der Hinzurechnungsbeträge in der KZ 9292 in den Jahren 2017 und 2022 ergeben.

Aus der fehlenden Berücksichtigung der latenten Körperschaftsteuern würde sich im Jahr 2017 eine Überzahlung in Höhe von € 21.048,41 und im Jahr 2022 in Höhe von € 18.638,75 ergeben.

Bescheidantrag:

Es werde der Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gem. § 92 Abs. 1 Z 1 lit b BAO gestellt, mit dem das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen festgestellt wird (siehe Predota/Rzeszut, Rz 58 zu § 303).

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO werde die mündliche Verhandlung beantragt.

6.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. November 2024 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 30.10.2024 gegen den Bescheid betreffend Abweisung der Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen 2013 bis 2022 vom 2.7.2024 als unbegründet ab und begründete diese Entscheidung wie folgt:

Die Abgabenbehörde würde zunächst ihre - im Beschwerdeschreiben unwidersprochene - Darlegung der verfahrensrechtlichen Grundlagen aus dem bekämpften Bescheid aufrechterhalten:

„Eine auf § 4 Abs 2 Z 2 EStG gestützte Änderung eines rechtskräftigen Bescheides setzt voraus, dass ein Fehler nur aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden kann. Daher ist die Bestimmung nur dann anwendbar, wenn ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in

Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren und der Einsatz dieses Verfahrenstitels bloß deswegen nicht möglich ist, weil dem die eingetretene Verjährung entgegensteht. Auf diese Weise bestehen für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft, wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume bestehen. Würde daher - bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung - kein Verfahrenstitel vorliegen, um den rechtskräftigen Bescheid zu ändern, kommt eine solche auch nicht durch Anwendung des § 4 Abs 2 Z 2 EStG iVm § 293b BAO in Betracht.

Die für den Zeitraum 2013 bis 2022 beantragten Berichtigungen beziehen sich jeweils auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grundlage des Neuerungstatbestandes des § 303 Abs 1 lit b BAO.

Die neu hervorgekommenen Tatsachen sind dabei ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als im Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten (vgl Ritz/Koran, Komm BAO, § 303, Rz 21, S 1376 mwN). Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (vgl aaO, Rz 23, S 1377 mwN).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist somit ausschließlich aus Sicht des jeweiligen Verfahrens (...) zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln iSd § 303 Abs 1 lit b bezieht sich folglich auf den Wissenstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, Komm BAO, § 303, Rz 16). Aus dem (...) Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Der Wiederaufnahme wohnt somit konzeptiv eine Antragsteller-Perspektive inne, zumal auch der Antragsteller bestimmt, welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch welchen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen werden und daher Sache des Wiederaufnahmeverfahrens sind. Nur wenn die Tatsache für den Antragsteller neu hervorgekommen ist und ihm somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt war, kann sie von ihm zum Gegenstand eines Wiederaufnahmeverfahrens gemacht werden. Anderenfalls wäre sie von ihm bereits im Abgabenverfahren geltend zu machen gewesen. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Antrag dient nämlich nicht der Verlängerung von Abgabenverfahren und der Aushöhlung der Rechtskraft, sondern soll ausschließlich die Berücksichtigung von Tatsachen ermöglichen, deren Geltendmachung im Abgabenverfahren mangels Kenntnis nicht möglich war (vgl aaO, Rz 17)."

Die Bf. würde in sämtlichen vorliegenden Schriftstücken nunmehr wiederholt bekanntgeben, dass die Nichtberücksichtigung der gegenständlichen Kundenskonti im Zuge ihrer Rückbuchung auf einem (Rechts-)Irrtum beruht hätte, das Vorhandensein und die wirtschaftliche bzw. rechtliche Qualität dieser in der Buchhaltung erfassten Skontobeträge zum Zeitpunkt ihrer Verbuchung bzw. der Einreichung der historischen Körperschaftsteuererklärungen jedoch vollumfänglich bekannt gewesen wäre. Dieser Rechtsirrtum würde auf Seite 3 des Beschwerdeschreibens konkludent der Mitarbeiterin einer beauftragten Steuerberatungskanzlei zuerkannt werden, was die Bf. selbst aber nicht aus ihrer Verantwortung für allfällig beauftragte Gehilfen und die in ihrem eigenen Namen eingereichten steuerlichen Erklärungen entbinden würde.

Es wäre auf Grundlage der in den Verfahren vorgelegten Unterlagen zwingend davon auszugehen und wurde auch im Beschwerdeschreiben nicht abgeändert, dass die Bf. sowohl das Vorhandensein und die wirtschaftliche wie rechtliche Qualität der Kundenskonti und der aktivierten latenten Steuern, die sie selbst bzw. eine vor ihr beauftragte Steuerberatungskanzlei buchhalterisch im vorliegenden Sinne erfasst und verarbeitet hätte, im Wirtschaftsjahr ihrer Erfassung ebenso bekannt und bewusst gewesen wäre wie deren entsprechende Erfassung in den jeweiligen Abgabenerklärungen, für deren Richtigkeit die Geschäftsführung mit ihrer Unterschrift bürgen würde und die obendrein überprüft und für richtig befunden worden wären. Auch das wäre durch Darlegung des Verfahrensablaufes im Beschwerdeschreiben bestätigt worden.

Aus welchem Grunde bei Erwähnung dieser Fakten die Unterstellung einer „Bilanzfälschung“ erhoben werden sollte, würde im Beschwerdeschreiben nicht näher erläutert werden. Die Abgabenbehörde würde ungeachtet dessen ihre Sichtweise aufrechterhalten, dass sich sorgfältig handelnde Geschäftsführer, ihre mit der Sache befassten Mitarbeiter und von ihnen beauftragte steuerliche Vertreter der Tragweite der buchhalterischen Erfassung von Sachverhalten und ihrer Berücksichtigung in Steuererklärungen bewusst wären und diese nach bestem Wissen und Gewissen und nach eingehender Prüfung der Sachverhaltselemente durchführen würden.

Des Weiteren wäre der Verabsolutierung im Beschwerdeschreiben entgegen zu treten, die Rechtsansicht der Abgabenbehörde würde die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG zu „totem Recht“ verkommen lassen. Die Argumentation im bekämpften Bescheid - einem individuell-konkreten Rechtsakt – würde keinesfalls irgendeine Art von Allgemeingültigkeitsanspruch erheben.

Die Bf. würde aber übersehen, dass es im konkreten Fall an entscheidenden, aber unumgänglichen verfahrensrechtlichen Grundlagen für die beantragte Bilanzberichtigung

mangeln würde, die im bekämpften Bescheid ausführlich dargelegt und eingangs dieser Entscheidung nochmals rezitiert worden wären.

All diese Vorgänge, Eingaben und Erläuterungsversuche würden jedoch ausdrücklich keine neu hervorgekommenen Tatsachen und somit keine Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellen. Daher wäre die sachlich korrekte steuerliche Behandlung aufgrund des umfassend vorhandenen Wissensstandes bereits im bzw. in den jeweiligen Abgabenverfahren umzusetzen gewesen.

Auch die umgekehrte Andeutung, es wären möglicherweise aus Sicht der Abgabenbehörde neue, eine amtswegige Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen hervorgekommen, würde die Bf. selbst widerlegen. Wenn der gegenständlich behauptete Fehler seit 2001 bestanden hätte, jedoch in den Jahren 2002, 2006 und 2010 Betriebsprüfungen durch Organe der Abgabenbehörden ohne Beanstandungen vorgenommen worden wären, so wären der Abgabenbehörde jedenfalls sämtliche Umstände des Falles seit diesen Zeiträumen bekannt gewesen. Diese könnten daher nicht im Jahr 2024 neu hervorgekommen sein.

Für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2013 bis 2022 würden - ungeachtet allfällig eingetretener Verjährung - somit keine gesetzlich vorgesehenen Wiederaufnahmegründe vorliegen, was die Durchführung einer Bilanzberichtigung iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG verunmöglichen würde. Die gegenständliche Bescheidbeschwerde und mit ihr der zum wiederholten Male vorgebrachte Antrag auf Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO iVm § 4 Abs. 2 Z 2 EStG wären daher abzuweisen.

7.

Am 25. Februar 2025 stellte die Bf. einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde vom 30. Oktober 2024, wobei hinsichtlich der Begründung auf die Ausführungen in der Beschwerde hingewiesen wurde. Ergänzend wurde vorgebracht, dass bei Betriebsprüfungen durch Organe der Abgabenbehörde in den Jahren 2002, 2006 und 2010 die streitgegenständlichen Fehler keiner Prüfung unterzogen worden wären. Zusätzlich wurde der Antrag auf Entscheidung der Beschwerde durch den Senat gestellt.

8.

Mit Vorlagebericht vom 3. März 2025 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 30.10.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, wobei in der Stellungnahme zur Beschwerde lediglich der Antrag gestellt wurde, die Beschwerde abzuweisen.

9.

Mit Beschluss vom 17.3.2025 wurde die Bf. ersucht, die Beilage zur Beschwerde vom 30.10.2024, die die vorgenommenen Buchungen betreffend die Konten 22222, 45300 Erlösberichtigung, 45200 Bestandsveränderung noch nicht abgerechnete Leistungen sowie 17000 noch nicht abrechenbare Leistungen für das Wirtschaftsjahr 2020/2021 darstellt, vollständig und wenn möglich färbig vorzulegen.

10.

Die Vorlage dieser Beilage ist mit Schreiben vom 24. März 2025 erfolgt.

11.

Am 11.06.2025 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Kapitalgesellschaft, die am ***4*** zu HRB ***1*** im Handelsregister eingetragen wurde und im Firmenbuch des Landesgerichts ***3*** zu FN ***2*** erfasst ist. Sie hat den 31. Jänner als Bilanzstichtag. Die Buchhaltung hat die Bf. in den Jahren 2001 bis 2022 selbst geführt.

Die Bilanzen der Wirtschaftsjahre ab 2000/2001 wurden durch die steuerliche Vertretung der Bf. auf Basis folgender von der Bf. an deren steuerliche Vertretung übermittelten Unterlagen erstellt:

- von der Bf. im jeweiligen Wirtschaftsjahr gelegte Teilrechnungen und darauf von den Kunden der Bf. erhaltene Zahlungen, wobei ein Teil der Kunden einen Skontoabzug vorgenommen hat und andere nicht
- noch nicht abrechenbare Leistungen sowie noch nicht abgerechnete Leistungen zum Bilanzstichtag
- Buchhaltung des jeweiligen Wirtschaftsjahres als Datensatz

Im Wirtschaftsjahr 2000/2001 ist die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen umgestellt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden nur die noch nicht abgerechneten bzw. nicht abrechenbaren Leistungen bei der Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Rahmen der Bilanzerstellung berücksichtigt. Die über Teilrechnungen bereits verbuchten Lieferungen bzw. Leistungen sind in der gebuchten Höhe in der Bilanz als Forderungen

und/oder Erlöse verblieben, auch wenn es sich um noch nicht abrechenbare Lieferungen bzw. Leistungen gehandelt hat.

Danach sind die im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses des jeweiligen Wirtschaftsjahres noch nicht schlussabgerechneten Lieferungen in Höhe der Teilrechnungen aus dem Forderungsbestand herausgebucht worden und zwar mit folgendem Buchungssatz: 45300 Erlösberichtigungen an 22222 Bilanzberichtigung, wobei in der Bilanz selbst das Konto 22222 als Sammelkonto 23002 „Bilanz ***5***“ unter den Lieferforderungen als Abzugspost ausgewiesen war. Bei diesem Buchungsvorgang sind von den Kunden bei der Bezahlung von Teilrechnungen abgezogene Skonti berücksichtigt worden. Durch diese Buchung wurde der Bestand an Kundenforderungen zum Bilanzstichtag gekürzt. Gleichzeitig wurden die noch nicht schlussabgerechneten Lieferungen in Höhe der Teilrechnungen durch folgenden Buchungssatz 17000 „noch nicht abr. Leistungen“ an 45200 „Bestandsveränderungen n.n.abger. Leistungen“ aktiviert.

Im darauffolgenden Wirtschaftsjahr sind jene Teilrechnungen, die in diesem Jahr schlussabgerechnet wurden, wiederum mit dem Buchungssatz Konto 22222 an Konto 45300 zurückgebucht worden. Allerdings ist bei dieser Buchung der von den Kunden abgezogene Skonto nicht berücksichtigt worden.

Die auf dem Konto 22222 im Soll verbleibenden Beträge an nicht berücksichtigten Skontoabzügen haben sich zu einer Differenz zum 31.01.2022 in Höhe von € 1.822.649,26 kumuliert. Dadurch wurden die Forderungen zu hoch ausgewiesen.

In diesem Betrag war auch eine Teilrechnung in Höhe von ATS 500.000,00 enthalten, die 2001 bei dieser Umstellung doppelt eingebucht worden ist.

Die Umbuchung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im jeweiligen Wirtschaftsjahr ist von den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der steuerlichen Vertretung der Bf. auf Grund der Informationen durch die Geschäftsführung der Bf. erfolgt, wobei den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der steuerlichen Vertretung der Bf. bekannt war, dass bei der Herausbuchung der noch nicht schlussabgerechneten Teilrechnungen von den Kunden bei der Bezahlung von Teilrechnungen abgezogene Skonti berücksichtigt worden sind .

Die Rückbuchung jener Teilrechnungen, die im Abschlussjahr schlussabgerechnet worden sind, ist von den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der steuerlichen Vertretung der Bf. erfolgt, wobei den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der steuerlichen Vertretung der Bf. bekannt war, dass bei der Zurückbuchung (Wiedereinbuchung) der Teilrechnungen, die in diesem Jahr schlussabgerechnet wurden, der von den Kunden abgezogene Skonto nicht berücksichtigt worden ist.

In den von der Bf. beim Finanzamt eingereichten Bilanzen der Jahre 2013 bis 2022 scheint lediglich das Konto „23002 Bilanz ***5***“ unter dem Punkt II.1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit einem Minusbetrag“ auf. Weiters ist in den Bilanzen das Konto noch nicht abrechenbare Leistungen unter B.I.2. ausgewiesen. In den Gewinn- und Verlustrechnungen, die dem Finanzamt vorgelegt wurden, sind die Konten 45300 „Erlösberichtigung“ unter Punkt 1. Umsatzerlöse und 45200 „Best. Veränd. n. n. abger. Leist.“ unter Punkt 2. Veränderung des Bestands an noch nicht abrechenbaren Leistungen enthalten.

In diesen dem Finanzamt vorgelegten Jahresabschlüssen finden sich weder Erläuterungen zur Position „23002 Bilanz ***5***“ noch zu den im Vorabsatz angeführten Positionen. Betreffend das Konto 17000 „noch nicht abrechenbare Leistungen“ findet sich im Jahresabschluss, wie zum Beispiel in jenem zum 31.1.2018, eine Aufgliederung nach Teilrechnungen, die in den vergangenen Wirtschaftsjahren gelegt wurden (siehe den nachstehenden Auszug aus dem Jahresabschluss zum 31.1.2018):

**Noch nicht abrechenbare Leistungen per 31.01.2018
(Konto 17000)**

Teilrechnungen WJ 14/15	6734.10,91	
Teilrechnungen WJ 15/16	1.539.743,51	
Teilrechnungen WJ 16/17	1.045.793,86	
Teilrechnungen WJ 17/18	<u>6.085.631,44</u>	9.344.579,72
Übrige nicht abrechenbare Leistungen per 31.01.2018		<u>912.577,72</u>
abzüglich 5 % Inventurabschlag		<u>-512.857,87</u>
Noch nicht abrechenbare Leistungen 31.01.2018		<u>9.744.299,57</u>

Im Jahresabschluss zum 31.1.2022 findet sich betreffend der Bilanzposition „noch nicht abrechenbare Leistungen“ folgende Erläuterung:

„Die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen erfolgte zu Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ist der Tageswert niedriger, erfolgte die Bewertung zu diesem. Bei der Ermittlung der Herstellungskosten wurden Einzelkosten und variable Gemeinkosten miteinbezogen.“

In den Jahren 1996, 2002, 2006 und 2010 fand bei der Bf. eine Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO statt, wobei die Betriebsprüfung des Jahres 2006 die Jahre 2002 bis 2004 und jene des Jahres 2010 die Jahre 2007 bis 2009 betroffen hat. Die von der Bf. bzw. deren steuerliche Vertretung vorgenommene Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen bzw. der Forderungen hat in den angeführten Betriebsprüfungen zu keinen Feststellungen geführt. Ob die Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen bzw. der Forderungen Thema in diesen Betriebsprüfungen gewesen ist, ist nicht mehr feststellbar.

In der Bilanzen der Jahre 2017 und 2022 wurden folgende Beträge an latenten Steuern aktiviert:

2017: € 84.193,62

2022: € 74.555,00

In den Mehr-Weniger-Rechnungen dieser Jahre wurde der aus der Aktivierung resultierende Ertrag nicht rückgängig gemacht (Abrechnung), obwohl dieser Erlös ertragsteuerlich einen steuerneutralen Vorgang gem. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG darstellt.

Betreffend die Veranlagungen der Bf. zur Körperschaftsteuer 2013 bis 2022 werden folgende Feststellungen getroffen:

2013:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 24.10.2014

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2013: 24.10.2014

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2013 bezeichnet): 12.3.2024

2014:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 13.10.2015

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2014: 15.10.2015

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2014 bezeichnet): 12.3.2024

2015:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 24.10.2016

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2015: 27.10.2016

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2015 bezeichnet): 12.3.2024

2016:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 22.11.2017

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2016: 23.11.2017

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2016 bezeichnet): 12.3.2024

2017:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 22.10.2018

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2017: 23.10.2018

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2017 bezeichnet): 12.3.2024

2018:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 31.10.2019

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2018: 27.1.2020

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2018 bezeichnet): 12.3.2024

2019:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 5.3.2020

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2019: 3.4.2020

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2019 bezeichnet): 12.3.2024

2020:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 25.5.2021

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2020: 27.5.2021

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2020 bezeichnet): 12.3.2024

2021:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 11.5.2022

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2021: 20.5.2022

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2021 bezeichnet): 12.3.2024

2022:

Einreichung der Körperschaftsteuererklärung: 6.3.2023

Bescheid Körperschaftsteuer für das Jahr 2022: 14.3.2023

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (von der Bf. als Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung 2022 bezeichnet): 12.3.2024

Am 12. März 2024 langte beim Finanzamt ein Schreiben der Bf. ein, das mit „Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen 2013 – 2022“ übertitelt ist und dessen Inhalt unter Punkt I.1. dieser Entscheidung wiedergegeben ist. Diesem Schreiben waren mit „BERICHTIGUNG“ betitelte Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2013 bis 2022 angeschlossen. In der Kennziffer 9350 „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ im Jahr 2013 wurde dabei gegenüber dem ursprünglich mit Erklärung vom 24.10.2014 angeführten Betrag von € 4.267.785,75 ein Betrag von € 3.254.365,23 angeführt. Der Differenzbetrag von € 1.013.420,52 wurde in der Kennziffer 9247 als Abschlag gem. § 4 Abs. 2 EStG 1988 angegeben und deckt sich dieser Betrag mit jenem, der in der Beilage zum Antrag vom 12.3.2024 als Differenz zum 31.1.2012 ausgewiesen ist. Weiters ist der in der Kennziffer 9040

Umsatzerlöse angeführte Betrag von € 3.526.741,48 um € 89.334,36 geringer als in der ursprünglichen Erklärung vom 24.10.2014. Das ist jener Betrag, der für den Bilanzstichtag für die Körperschaftsteuererklärung 2013 in der Beilage zum Antrag vom 12.3.2024 als „Skonti netto TR“ ausgewiesen ist.

In den Folgejahren, dh. ab 2014, entspricht der Betrag, der in der Kennziffer 9350 „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ angegeben ist, dem in der ursprünglich eingereichten Erklärung vermindert um den Betrag, der für den Bilanzstichtag für die Körperschaftsteuererklärung in der Beilage zum Antrag vom 12.3.2024 als „Skonti netto TR“ ausgewiesen ist (2014: Kennziffer 9350 laut Erklärung vom 13.10.2015: € 4.073.456,1, laut berichtigter Erklärung € 3.938.502,17 = Differenz € 134.953,95). Um denselben Betrag wurden die Umsatzerlöse in der Kennziffer 9040 vermindert.

Neben diesen Körperschaftsteuererklärungen war eine Aufstellung der Kontenstände laut Finanzbuchhaltung der Bf. angeschlossen. In der Spalte Korrektur findet sich nur bei den Konten 23002 Bilanz ***5*** und 45300 Erlösberichtigung eine Eintragung bzw. korrespondierend beim Jahresgewinn bzw. Gewinnvortrag.

Für die Jahre 2017 und 2022 wurde der aus der Aktivierung der latenten Körperschaftsteuer resultierende Ertrag in der Mehr-Weniger-Rechnung (Kennziffer 9292) wieder durch Abzug neutralisiert, in 2017 um € 84.193,63 und in 2022 um € 74.555,00.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Führung der Buchhaltung der Bf. sowie der Grundlagen und Durchführung der Erstellung der Jahresabschlüsse der Bf. in den Jahren 2013 und 2022 (und auch davor) gründen sich auf die Ausführungen der Bf. in der Beschwerde, denen das Finanzamt weder im angefochtenen Bescheid noch in der ergangenen Beschwerdeentscheidung entgegengetreten ist und liegen dem Bundesfinanzgericht auch keine gegenteiligen Beweisergebnisse vor.

Die Vornahme der Verbuchung bzw. Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen (Konten 45200 und 17000) sowie der Erlösberichtigungen und des Kontos „222222“ ergeben sich aus der in sich schlüssigen Darstellung im Antrag vom 12.3.2024 sowie in der Beschwerde bzw. in der Beilage zur Beschwerde, die mit „Darstellung der Auswirkung der Berücksichtigung der Skontoabzüge am Beispiel des Jahres 2020/21“ benannt ist.

Die Feststellung, dass den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der steuerlichen Vertretung der Bf. bekannt war, dass bei der Herausbuchung der noch nicht

schlussabgerechneten Teilrechnungen von den Kunden bei der Bezahlung von Teilrechnungen abgezogene Skonti berücksichtigt worden sind und bei der Zurückbuchung (Wiedereinbuchung) der Teilrechnungen, die in diesem Jahr schlussabgerechnet wurden, der von den Kunden abgezogene Skonto nicht berücksichtigt worden ist, ergibt sich zum einen daraus, dass es sich um entsprechend für die Vornahme des Jahresabschlusses versierte Personen handelt und in der Beschwerde selbst vorgebracht wurde, dass die mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeiter die beanspruchten Skontoabzüge bei dem einen Buchungsvorgang berücksichtigt haben und bei dem anderen nicht und daher die Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung der Skontoabzüge bei der Heraus- bzw. Wiedereinbuchung der Teilrechnungen am Konto 45300 Erlösberichtigung bzw. am Konto 222222 auf einer bewussten Willensentscheidung der mit diesen Buchungsvorgang befassten Personen beruht.

Im Übrigen ist festzuhalten, nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH einer Beschwerde vorentscheidung der Charakter eines Vorhaltes zukommt (vgl. zB VwGH 6. 2. 2025, Ra 2024/13/0121; VwGH 29. 6. 2022, Ro 2021/15/0007; VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071). Die Bf. ist der diesbezüglichen Feststellung, wonach die Nichtberücksichtigung der gegenständlichen Kundenskonti im Zuge ihrer Rückbuchung auf einem (Rechts-)Irrtum beruht hat, das Vorhandensein und die wirtschaftliche bzw. rechtliche Qualität dieser in der Buchhaltung erfassten Skontobeträge zum Zeitpunkt ihrer Verbuchung bzw. der Einreichung der historischen Körperschaftsteuererklärungen jedoch vollumfänglich bekannt gewesen ist, in der ergangenen Beschwerde vorentscheidung des Finanzamtes (vgl. Seite 2 Mitte der Beschwerde vorentscheidung vom 12.11.2024) in ihrem Vorlageantrag vom 25.2.2025 auch nicht entgegengetreten.

Die Feststellungen betreffend die Veranlagungen der Bf. zur Körperschaftsteuer 2013 bis 2022 ergeben sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung (AIS-DB2).

Die übrigen Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch, den von der Bf. dem Finanzamt vorgelegten Jahresabschlüssen sowie den Beilagen, die dem Antrag vom 12.3.2024 angeschlossen waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1.

Gem. § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl I 2012/112 auf Körperschaften anwendbar. § 4 Abs. 2 EStG idF BGBl I 2012/112 lautet wie folgt:

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

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
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.

Gemäß § 124b Z 225 EStG 1988 tritt das System der Zu- und Abschläge nach § 4 Abs 2 idF AbgÄG 2012 mit 1.1.2013 in Kraft und ist erstmals auf Bilanzierungsverstöße anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

3.1.2.

Mit dem AbgÄG 2012 wurden zum einen die Grundsätze für die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung klarer dargestellt und zum anderen eine steuerwirksame Korrektur von Fehlern ermöglicht, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen haben, und deren Folgewirkungen noch in nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen, ohne in den formellen Bilanzzusammenhang einzugreifen (Knechtel u.a. in Wiesner/Grabner/Knechtel/ Wanke, EStG 26. Erg—Lfg. [Stand 1.7.2018] § 4 Anm. 43). Damit ist eine steuerwirksame Berichtigung von Fehlern, die sich in mehreren Besteuerungsperioden auswirken können, auch dann möglich, wenn ihrer bisherigen Steuerwirksamkeit ausschließlich die eingetretene Verjährung entgegensteht (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Abs. 2 Tz 92). Für Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen sieht § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die Möglichkeit vor, diese im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum durch den Ansatz eines Zu- oder Abschlags mit steuerlicher Wirkung periodenübergreifend zu berichtigen. Durch diese Bestimmung soll bei periodenübergreifenden Fehlern der richtige

Totalgewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt werden, wenn dies sonst wegen des Eintritts der Verjährung nicht möglich wäre (Knecht u.a., aaO, § 4 Anm. 46a). Es soll eine steuerwirksame Berichtigung von Fehlern, die sich in mehreren Besteuerungsperioden auswirken, bewirkt werden, wenn der Steuerwirksamkeit der eigentlichen Bilanzberichtigung **ausschließlich** die eingetretene Verjährung (der Steuer des Fehlerjahres) entgegensteht (Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 4 Rz 149).

Eine Fehlerberichtigung für verjährte Zeiträume ist gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 TS 2 EStG 1988 im **ersten** zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung **noch nicht** verjährten Veranlagungszeitraum vorzunehmen. Es wird für die Beurteilung der Verjährung dabei auf den Zeitpunkt der Erlassung des (berichtigenden) Abgabenbescheides abgestellt (Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012: 1960 BlgNR XXIV. GP, 19). Der Ansatz der Zu- und Abschläge muss daher stets in jenem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, zu dem - gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigenden Bescheides - die Richtigstellung frühestmöglich vorgenommen werden kann (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 4 Abs. 2 EStG Rz 93.2).

Der VwGH hat hinsichtlich der Vornahme eines Zu- bzw. Abschlages gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 folgendes judiziert (VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011, Rdnr. 36 f):

„Zu- und Abschläge iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 haben zur Voraussetzung, dass für die Wurzeljahre an sich ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid für das jeweilige Wurzeljahr in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren, und dass der Einsatz dieses Verfahrenstitels und die Richtigstellung der Steuervorschreibung für die Wurzeljahre nur deswegen nicht möglich sind, weil dem der Eintritt der Bemessungsverjährung für das betreffende Abgabengjahr entgegensteht. Wie die zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonen, soll durch diese Verfahrenstitelprüfung gewährleistet werden, „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.“

3.1.3.

Die Bf. hat mit Ihrem Anbringen vom 12.3.2024 einen Antrag auf „Berichtigung der Körperschaftsteuererklärungen 2013 bis 2022“ gestellt. In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass die BAO für die Abgabenbehörde keine Möglichkeit vorsieht, die Abgabenerklärungen selbst zu berichtigen. Sie kann lediglich, wenn es das Verfahrensrecht zulässt, bereits rechtskräftig gewordene Körperschaftsteuerbescheide aufheben oder abändern.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH aber nicht auf die verwendete Bezeichnung des Anbringens an, sondern sind Parteierklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh. maßgeblich ist, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 30. 1. 2015, Ra 2014/17/0025).

Aufgrund der Ausführungen im Antrag vom 12.3.2024, in denen von „Vermögensübersichten Wiederaufnahme 2013.14 – 2021.22“ die Rede ist, ist der Antrag vom 12.3.2024 nach seinem objektiven Erklärungswert als ein Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2022 und auf Erlassung neuer Sachbescheide für diese Jahre mit den im Antrag bezeichneten und sich aus den Beilagen ergebenden Änderungen anzusehen.

Das Finanzamt hat denselben Schluss gezogen und hat den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2022 mangels Vorliegens von neuen Tatsachen als unbegründet abgewiesen.

Das Verwaltungsgericht hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO außer in den Fällen des § 278 BAO immer [Anmerkung: zu ergänzen: nur] in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis nach § 279 Abs. 1 BAO ("nach jeder Richtung") ist durch die Sache begrenzt. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs erster Instanz gebildet hat. Sache im vorliegenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist daher nur die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 02.07.2024, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2013-2022 bzw. des Ansatzes eines Abschlages gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im Zuge der beantragten Wiederaufnahme für das Jahr 2013 abgewiesen wurde.

3.1.4.

Die Bf. hat den Ansatz eines Abschlages gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für die Jahre ab 2001 bis 2012 im Antrag vom 12.3.2024 erstmals für das Jahr 2013 beantragt, wie sich aus der diesem Antrag angeschlossenen Beilage mit der Überschrift „Abstimmung Kto. 222 222 (1999-2022) und der berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2013 ergibt. Als Begründung wird die im entscheidungswesentlichen Sachverhalt dargestellte unrichtige Verbuchung genannt. Hierbei handelt es sich dem Grunde nach um einen abschlagsfähigen Fehler, weil durch diese

unrichtige Verbuchung der Forderungsbestand kontinuierlich von 2001 bis 2022 angewachsen ist und daher der Forderungsbestand von Jahr zu Jahr kumulierend zu hoch dargestellt wurde.

3.1.5.

Zur Geltendmachung eines Abschlages nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist erforderlich, dass für das Jahr 2013 ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglicht, den nach Ansicht der Bf. fehlerhaften rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheid für 2013 vom 24.10.2014 zu korrigieren, wobei im gegenständlichen Fall nur die von der Bf. beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht kommt.

§ 303 BAO bestimmt zu den Voraussetzungen für die Wiederaufnahme folgendes:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder

b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

3.1.6.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Körperschaftsteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare

Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 erster Satz BAO).

Die Bf. hat den Abschlag für die Vorjahre 2001 bis 2012 im Jahr 2013 geltend gemacht. Die Bf. war somit der Meinung, dass 2013 das älteste Veranlagungsjahr ist, für welches dies verjährungsrechtlich – gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigenden Bescheides – möglich ist. Die Bf. hat somit die Ansicht vertreten, dass die Grenze für die Wiederaufnahme eines Verfahrens bzw. für die Vornahme eines Abschlages gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 lediglich die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO wäre. Diese Ansicht findet im Gesetz jedoch keine Deckung (vgl. dazu zB BFG 17.9.2020, RV/3100444/2019).

Für das Jahr 2013 ist die Veranlagung der Bf. zur Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 24.10.2014 erfolgt, sodass die Verjährung der Körperschaftsteuer 2013 mit Ende des Jahres 2019 eingetreten ist. Im Zeitpunkt der Antragstellung im Jahr 2024 und daher auch für einen danach zu erlassenden allfälligen Berichtigungsbescheid war daher bereits die Verjährungsfrist für die Körperschaftsteuer des Jahres 2013 seit 5 Jahren abgelaufen. 2013 war damit nicht das älteste, nicht verjährte Jahr, in dem der Abschlag anzusetzen gewesen wäre. Auch der Ausnahmetatbestand des § 304 lit. b BAO kommt nicht zur Anwendung. Aus denselben Gründen ist auch die Körperschaftsteuer der Jahre 2014 bis 2017 verjährt.

Richtigerweise hätte das Finanzamt, den Antrag auf Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2013 bis 2017 wegen Verjährung zurückzuweisen und nicht abzuweisen gehabt. Der Spruch dieses Erkenntnis wird daher diesbezüglich entsprechend abgeändert.

Für die Körperschaftsteuer der Jahre 2013 bis 2017 erweist sich die daher Beschwerde bereits aus dem Gesichtspunkt der Verjährung als unbegründet.

3.1.7.

Im Abschlag der Bf. sind Korrekturen auch für die Wirtschaftsjahre 2000/2001 und 2001/2002 enthalten, die auf die Nichtberücksichtigung von Skonti und die Doppelverbuchung einer Teilrechnung über ATS 500.000 im Jahr 2001 zurückgehen. Dazu ist festzuhalten, dass dafür ein Abschlag schon deswegen nicht zulässig ist, weil dieser Zeitraum außerhalb des Geltungsbereiches dieser Gesetzesbestimmung liegt. Gemäß der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 225 EStG tritt das System der Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 idF AbgÄG 2012 mit 1.1.2013 in Kraft und ist erstmals auf Fehler anzuwenden, die das Jahr 2003 (Wirtschaftsjahr 2002/2003) betreffen.

3.1.8.

Betreffend die Wiederaufnahmeanträge für die Jahre 2018 bis 2022 ist Nachstehendes auszuführen:

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 14.5.1991, 90/14/0262).

Im gegenständlichen Fall wurde im Antrag vom 12.3.2024 die falsche Verbuchung der noch nicht abrechenbaren Lieferungen und Leistungen (Herausbuchen der Teilrechnungen unter Berücksichtigung von abgezogenen Skonti und Zurück(Wiederein)buchung der Teilrechnungen, die im Wirtschaftsjahr, für das die Bilanz erstellt wurde, schlussabgerechnet wurde, ohne Berücksichtigung mit Skontoabzügen durch die Kunden) als Wiederaufnahmegrund angeführt. Diese Fehlbuchungen haben zu einer falschen Bewertung der Kundenforderungen geführt. Zusätzlich wird der für das Jahr 2017 und 2022 unterlassene Abzug der aus aktivierten latenten Steuern resultierenden Erträge in der Mehr-Weniger-Rechnung genannt.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066, 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind („nova reperta“; vgl. zB VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, hat ein Antrag auf Wiederaufnahme - bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel für den Steuerpflichtigen "neu hervorgekommen sind". Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen ist (VwGH 23.3.2022, Ra 2021/15/0100, mwN). Tatsachen, die der Bf. bzw. deren steuerlicher Vertretung schon immer bekannt gewesen sind (wie hier das Herausbuchen der Teilrechnungen unter Berücksichtigung von abgezogenen

Skonti und Zurück(Wiederein)buchung der Teilrechnungen, die im Wirtschaftsjahr für das die Bilanz erstellt wurde, schlussabgerechnet wurde ohne Berücksichtigung der Skontoabzüge durch die Kunden bzw. die Tatsache der Aktivierung der latenten Steuern in den Jahresabschlüssen), stellen daher bei einer Wiederaufnahme auf Antrag keine neuen Tatsachen iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Vielmehr liegt im gegenständlichen Fall ein Rechtsirrtum betreffend die Konsequenzen der Vorgangsweise des Herausbuchens der Teilrechnungen unter Berücksichtigung von abgezogenen Skonti und Zurück(Wiederein)buchung der Teilrechnungen, die im Wirtschaftsjahr für das die Bilanz erstellt wurde, schlussabgerechnet wurde ohne Berücksichtigung der Skontoabzügen, vor, nämlich, dass durch diese Vorgangsweise die nicht abrechenbaren Leistungen und Forderungen in der richtigen Höhe in den Jahresabschlüssen ausgewiesen worden sind. Ebenso stellt der Nichtabzug der aus der Aktivierung der latenten Steuern entstandenen Erträge einen Rechtsirrtum dar.

Die Beschwerde war daher aufgrund fehlender neuer Tatsachen für die Jahre 2018 bis 2022 als unbegründet abzuweisen.

3.1.9.

Betreffend das sonstige Vorbringen in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag ist folgendes auszuführen:

Ob die Fehlbuchungen von der steuerlichen Vertretung bei kanzleiinternen Prüfungen nicht entdeckt wurden, ist rechtlich von keiner Relevanz, weil es lediglich darauf ankommt, ob die Tatsache der durchgeführten Verbuchungen an sich bekannt war und laut Beschwerde sowohl die Umbuchung der noch nicht abrechenbaren Leistungen im Abschlussjahr von den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der Steuerberatungskanzlei als auch die Rückbuchung jener Teilrechnungen, die im Abschlussjahr schlussabgerechnet wurden, von den mit der Bilanzerstellung befassten Mitarbeitern der Steuerberatungskanzlei erfolgt ist. Die aus der rechtlich unrichtigen Verbuchung resultierende falsche Ausweis und Bewertung der davon betroffenen Bilanz- und GuV Positionen stellt aber keine neue Tatsache iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Soweit in der Beschwerde ein Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO gestellt wird, ist das Bundesfinanzgericht nicht befugt im gegenständlichen Beschwerdeverfahren darüber abzusprechen, weil damit eine Überschreitung der Sache iS des § 279 Abs. 1 BAO verbunden wäre.

Auch wird in der Beschwerde eine amtswegige Wiederaufnahme betreffend das Veranlagungsverfahren für die Körperschaftsteuer für jene Jahre, die noch nicht verjährt ist,

angeregt. Auch diesbezüglich besteht keine Entscheidungskompetenz des Bundesfinanzgerichts im gegenständlichen Beschwerdeverfahren (Vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147), weswegen auch auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde ab S. 7 f nicht einzugehen ist. Eine entsprechende Anregung, alsbald eine neuerliche Betriebsprüfung bei der Bf. durchzuführen, wäre an das zuständige Finanzamt heranzutragen.

Dies trifft gleichermaßen auf den ebenfalls im Beschwerdeschriftsatz gestellten Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gem. § 92 Z 1 lit. BAO, mit dem das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen festgestellt werden soll, zu.

Soweit im Vorlageantrag vorgebracht wird, dass bei Betriebsprüfungen durch Organe der Abgabenbehörde in den Jahren 2002, 2006 und 2010 die streitgegenständlichen Fehler keiner Prüfung unterzogen worden wären, ist festzuhalten, dass dies für die Frage, ob die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auf Antrag gegeben sind, von keiner rechtlichen Relevanz ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist im gegenständlichen Erkenntnis der zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH betreffend die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auf Antrag bzw. jenen eines Abschlages gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gefolgt, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 26. Juni 2025