

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, BF-Adr, vertreten durch Stb, Stb-Adr, über die Beschwerde vom 23. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. August 2021 betreffend Einkommensteuer 2012, Steuernummer BF-StNr, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 14. November 2013 erging bezüglich des Beschwerdeführers der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, mit dem nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in der Höhe von Euro 30.672,84) der Berechnung der Einkommensteuer unterworfen wurden.

Aufgrund einer Selbstanzeige des Beschwerdeführers erfolgte eine Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2017. Es wurden die Einkommensteuer der Jahre 2012 und 2013 wiederaufgenommen und neue Einkommensteuerbescheide erlassen. Für die Jahre 2014 bis 2017 erfolgte eine Erstveranlagung der Einkommensteuer.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die Wiederaufnahme und den Einkommensteuerbescheid 2012 Beschwerde. Das Verfahren betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2012 wurde nach einer Aufhebung gemäß § 300 BAO der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 durch das Verwaltungsgericht als gegenstandslos erklärt (BFG 23.08.2021, RV/6100264/2020).

Am 20. August 2021 wurden eine Berichtigung gemäß § 293b BAO zum Einkommensteuerbescheid vom 14. November 2013 erlassen. Begründend wurde nach Zitierung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG zur Bilanzberichtigung ausgeführt, dass laut § 28 Abs. 7 EStG § 4 Abs. 2 Z 2 EStG in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß gelte. Nach Anführen von Judikatur wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall zwei Fehler vorliegen würden, die es zu berichtigen gelte. Zum einen sei der im Jahr 2004 aus dem Betriebsvermögen entnommene Büroanteil B 2 weiterhin als Betriebsvermögen samt den damit verbundenen Folgen, wie Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung, geführt und nicht als Privatvermögen behandelt worden. Zum anderen sei sowohl der Entnahmewert des Büroeigentumsanteils B 2 nicht im Rahmen der mit 2004 begonnenen Vermietung und Verpachtung als Anschaffungskosten angesetzt worden als auch die sich hieraus ergebende Absetzung für Abnutzung nicht bei der Überschussermittlung berücksichtigt worden. Laut steuerlicher Vertretung sei nur der zweite Fehler, der unterlassenen Entnahmewert des Gebäudes sowie die unterlassenen Absetzung für Abnutzung im Zuge der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung korrekturfähig. Der erste Fehler, die fälschliche Behandlung des Gebäudes als Betriebsvermögen, sei jedoch keiner Korrektur zugänglich. Begründend werde hierzu ausgeführt, dass die Entnahme und damit die einhergehende Versteuerung der stillen Reserven als einmaliger Vorgang anzusehen seien und dieser Vorgang keine Auswirkung mehr auf die verjährten Zeiträume habe. Die nicht verbuchte Entnahme von Wirtschaftsgütern und dadurch Behandlung von Privatvermögen als Betriebsvermögen sei keine einmaliger Vorgang ohne Auswirkung auf nachfolgende Wirtschaftsjahre. Der Büroeigentumsanteil B 2 sei bis zum Jahr 2014 in den Büchern des Beschwerdeführers als Betriebsvermögen seines Gewerbetriebes ausgewiesen worden, obwohl dieser ab dem Jahr 2004 dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Bis zum Jahr 2014 sei im Rahmen der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht worden. Damit habe dieser Fehler steuerliche Auswirkungen auf nicht verjährte Jahre gehabt, wiewohl § 4 Abs. 2 Z 2 EStG eine konkrete Auswirkung des Fehlers nicht als Voraussetzung normiere, sondern eine abstrakte Möglichkeit einer Auswirkung für eine Berichtigung bereit ausreiche. Die abstrakte Möglichkeit sei dadurch gegeben, da die fälschliche Beibehaltung des Büroeigentumsanteils B 2 als Betriebsvermögen in den Büchern bei einer allfälligen Zerstörung, Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder aber auch im Falle einer späteren irrtümlichen „Entnahme“ steuerliche Folgen nach sich gezogen hätte. Nach § 6 Z 4 dritter Satz EStG trete der Entnahmewert für alle nachfolgenden steuerrelevanten Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Eine Auswirkung der Entnahme in nicht verjährte Zeiträume sei nicht ausgeschlossen. Auf Basis des vorliegenden Sachverhaltes sei erwiesen, dass mit der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO im maßgeblichen Fehlerjahr 2004 („Wurzeljahr“) jedenfalls ein entsprechender Verfahrenstitel vorliegen würde. Einerseits erfolgte im Einzelunternehmen eine (Teil-) Betriebsaufgabe bzw. seien diese gewerblichen Tätigkeiten des (Teil-)Betriebes „technisches Büro“ nahtlos durch die neugegründete GmbH übernommen worden. Andererseits seien hinsichtlich des Büroeigentumsanteiles B 2 ein entsprechender Entnahmetatbestand iSd § 6 Z 4 EStG

verwirklicht worden. In beiden Fällen seien diese im „Wurzeljahr“ verwirklichten Tatbestände der Behörde vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 14. November 2013 weder angezeigt noch in irgendeiner Form mitgeteilt worden, sodass eine Wiederaufnahme bei Außerachtlassen der Verjährung möglich wäre. Anschließend wurden die Zu- und Abschläge dargestellt.

Zur Verjährung wurde ausgeführt, dass aufgrund der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 14. November 2013 (Verlängerungshandlung), eine Verlängerung bis zum Ablauf des Jahres 2018 erfolgt sei. Im Jahr 2018 erfolgte die Anmeldung der Außenprüfung samt Durchführung und mit 30. September 2019 wurde der Wiederaufnahmebescheid sowie der neue Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen. Dadurch verlängerte sich die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahre 2020. Durch die Beschwerdeentscheidung vom 20. April 2020 betreffend die Einkommensteuer 2012 und vom 14. April 2020 betreffend die Wiederaufnahme wurde die Frist bis zum Ablauf der Jahres 2021 verlängert. Das Jahr 2012 stelle somit das letzte nicht verjährte Jahr dar, in dem die Berichtigungen vorzunehmen seien.

Weiters erfolgten Ausführungen betreffend das Ermessen der Abgabenbehörde.

Mit Schreiben vom 21. September 2021 wurde Beschwerde gegen diesen berichtigten Bescheid erhoben. Die Finanzbehörde übersehe, dass die durch die Entnahme aufgedeckten und einer Versteuerung zuzuführenden stillen Reserve abgesondert von der Erhöhung der Anschaffungskosten und der damit in Verbindung stehenden erhöhten und bis ins gegenständliche Wirtschaftsjahr hineinreichenden Abschreibung zu sehen sei. Es würde sich um separate Vorgänge handeln, wobei nur die Erhöhung der Anschaffungskosten direkte steuerliche Auswirkungen auf noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume habe. Die Versteuerung der durch die Entnahme hervorgekommenen stillen Reserven stelle eine einmaligen Vorgang dar, dem für sich betrachtet, vergleichbar einer zu Unrecht geltend gemachten Betriebsausgabe, eine solche Auswirkung gerade nicht zukomme. Die Versteuerung der stillen Reserve sei keine Anwendungsfall einer Bilanzberichtigung. Sehr wohl anwendbar sei jedoch die Bilanzberichtigung in Bezug auf die Erhöhung der Anschaffungskosten. Weiters wurde auf die Einkommensteuerrichtlinie verwiesen. Der Wiederaufnahmebescheid vom 30. September 2019 habe an zahlreichen verfahrensrechtlichen Mängeln (Zustellmängel, Vollmachtmangel, keine Nennung von Wiederaufnahmegründe etc.) gelitten, weshalb dieser gemäß § 300 BAO aufgehoben worden sei. Bis heute habe das Finanzamt keinen Versuch unternommen, eine weitere Wiederaufnahme des Verfahrens anzustrengen. Da die Möglichkeit dazu bereits bestanden habe und unter Umständen auch noch weiter bestehe, sei eine Erledigung mittels § 293b BAO nicht möglich. Die Behörde hätte ohne Durchführung der Außenprüfung im Jahr 2019 und auch ohne der erstatteten Offenlegung, rein nur aus der Betrachtung der Abgabenerklärung des Beschwerdeführers und nicht jener der GmbH erkennen müssen, dass 2004 eine GmbH gegründet worden sei und diese sämtliche Aufträge vom Beschwerdeführer, mit Ausnahme der Tätigkeit als Gutachter, übernommen habe. Es

müsse rein aus der Abgabenerklärung erkennbar sein, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit in Räumlichkeiten ausrichte, die zum Teil in seinem Eigentum gestanden seien, zum Teil aber auch angemietet worden seien. Darüber hinaus hätte offensichtlich erkennbar sein müssen, dass mit Gründung der GmbH der im Eigentum stehende Büroteil von der GmbH und nicht vom Beschwerdeführer selbst genutzt worden sei und der Beschwerdeführer diesen Anteil nicht weiter im Anlagevermögen der betrieblichen Tätigkeit hätte führen dürfen. Ohne weitere Ermittlungen durchzuführen, hätte das Finanzamt ohne Zweifel feststellen müssen, dass es sich um einen Entnahmetatbestand handeln würde, durch den in Folge die stillen Reserven aufgedeckt wurden. All diese Informationen und Schlussfolgerungen dürften sich rein nur durch Betrachtung der Abgabenerklärung des Beschwerdeführers und nicht aus jener der GmbH ergeben. Dem widerspreche die Niederschrift, mehrere Besprechungen, Stellungnahme und Offenlegung und das mittlerweile über zwei Jahre anhängige Beschwerdeverfahren. Es handle sich um keine „offensichtliche Unrichtigkeit“.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2021 wurde ergänzend zur Begründung des Berichtigungsbescheides ausgeführt, dass nicht die unterlassene Besteuerung der Entnahme den Fehler darstelle, der berichtigt worden sei, sondern die nicht in den Büchern abgebildete Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen. Der Ausweis von Privatvermögen als Betriebsvermögen sowie die damit einhergehende Behandlung ebendieses als Betriebsvermögen könne entgegen dem Beschwerdeführer nicht als ein einmaliger Vorgang ohne Auswirkung auf nachfolgende Wirtschaftsjahre qualifiziert werden. Der Büro Eigentumsanteil B 2 sei bis zum Jahr 2014 in den Büchern des Beschwerdeführers als Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebes ausgewiesen worden, obwohl der Büro Eigentumsanteil B 2 ab dem Jahr 2004 dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Aufgrund dieses Fehlers seien auch bis zum Jahr 2014 im Rahmen der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht worden. Eben dieser Fehler habe steuerliche Auswirkungen auf nicht verjährte Zeiträume gehabt, wiewohl die gesetzliche Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG eine konkrete Auswirkung des Fehlers nicht als Voraussetzung normiere, sondern eine abstrakte Auswirkung für eine Berichtigung bereits ausreiche. Die Ausführungen zu den offensichtlichen Unrichtigkeiten ignoriere den Wortlaut des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG, demzufolge die Nichtberücksichtigung von Zu- und Abschlägen als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO gelte. Die Nichtberücksichtigung von Zu- und Abschlägen stelle somit ex lege eine offensichtliche Unrichtigkeit dar.

Im Vorlageantrag vom 24. November 2021 wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Die Fehlerberichtigung sei im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben könne. Als Fehler sei einerseits die nicht vorgenommene Entnahme und andererseits die nicht vorgenommene Aufdeckung stiller Reserven zu qualifizieren. Die nicht vorgenommene Entnahme führe dazu, dass der Büroanteil weiterhin als Betriebsvermögen

behandelt worden sei. Die Folgen daraus, nämlich die fehlerhaft gemachte Abschreibung für Abnutzung wirke bis in die Gegenwart und sei natürlich einer Bilanzberichtigung zugänglich. Die nicht vorgenommene Aufdeckung stiller Reserven habe eine solche Wirkung hingegen nicht. Die Aufdeckung stiller Reserven wirke sich lediglich auf das Jahr, in dem die Aufdeckung vorgenommen werde, aus. Eine Besteuerung der stillen Reserven könne nur in diesem Jahr vorgenommen werden. Es handle sich um keinen Anwendungsfall einer Bilanzberichtigung. Eine Vornahme von Zu- und Abschlägen sei erst zulässig, sofern das Veranlagungsjahr 2013 das älteste, noch nicht verjährte Jahr sei. Es handle sich um eine materiell-rechtliche Bestimmung, die nur auf Sachverhalte anzuwenden sei, die ab Inkrafttreten verwirklicht worden sei. Im vorliegenden Sachverhalt sei das älteste, noch nicht verjährte Jahr bekanntlich das Jahr 2012, weshalb die Anwendung der Norm ohnehin nicht möglich sei. Die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gemäß § 300 BAO habe an gravierenden formellen Mängeln gelitten und die Aufhebung wegen Geringfügigkeit durch die Behörde sei lediglich vorgeschoben worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer führte an der Adresse Straße in Ort ein Ingenieurbüro in der Form eines Einzelunternehmens und ermittelte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Im Rahmen dieses Unternehmens betrieb er ein technisches Büros sowie eine Gutachtertätigkeit.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 2. April 2004 wurde die Firma Name GmbH (ab 2008 Name GmbH, seit 2018 in Liquidation) mit dem Geschäftszweig Ing. Büro f. techn. Gebäudeausrüstung an der Geschäftsadresse Straße in Ort gegründet. Geschäftsführer und Alleingesellschafter ist der Beschwerdeführer (siehe Firmenbuchauszug zu FN FN-Nummer).

Nach der Gründung der Name GmbH wurden sämtliche Agenden des technischen Büros von der GmbH betrieben, im Einzelunternehmen verblieb die höchstpersönliche Tätigkeit als gerichtlich beeideter Sachverständige für technische Gebäudeausrüstung.

Die Tätigkeiten des Einzelunternehmens wurden ursprünglich in mehreren Räumlichkeiten eines Gebäudes ausgeübt, wobei dem Beschwerdeführer selbst als Miteigentümer Teile der Räume (Büromiteigentumsanteil B2, siehe Grundbuchauszug im Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes des Wohnungseigentums Büro B2 vom 15. September 2005) gehörten und er den anderen Teil der Räume (Büroeigentumsanteil B1) von Herrn Name Vermieter (siehe Mietverträge vom 29. März 1993 und vom 30. Juni 2014) anmietete.

Nach der Gründung der Firma Name GmbH und der Übernahme der Agenden des technischen Büros durch diese Firma wurden die Räumlichkeiten des Büro Eigentumsanteiles B2 von der GmbH genutzt, die ab der Gründung der GmbH im Einzelunternehmen verbliebene Tätigkeit als Gutachter wurde weiter in den Räumlichkeiten B1 betrieben.

Der Beschwerdeführer nutzte ab 2004 den Büro Eigentumsanteil B2 nicht im Rahmen seiner Tätigkeit im Einzelunternehmen. Es handelt seit diesem Zeitpunkt nicht mehr um notwendiges Betriebsvermögen.

Bis zum Jahr 2014 führte er weiterhin den Büro Eigentumsanteil B2 im Anlagevermögen seines Einzelunternehmens. Er berücksichtigte die jährliche Abschreibung für Abnutzung (im Ausmaß von 2%) des Büro Eigentumsanteiles B2 und die Mieteinkünfte bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen des Einzelunternehmens. Das Anlagenverzeichnis zum Stichtag 1. Jänner 2012 weist den Büro Eigentumsanteil B2 mit einem Grundanteil in Höhe von Euro 7.353,04 und des Gebäudes in Höhe von Euro 11.014,88 aus (siehe Änderung der AfA Gebäude 2004 bis 2011 im Betriebsprüfungsbericht vom 1. Oktober 2019 unter Tz. 3 f und g).

Der Bodenwert des Büro Eigentumsanteiles B2 zum 1. Jänner 2005 betrug Euro 48.980,00, der Bauzeitwert Euro 92.052,00, der Verkehrswert daher Euro 141.032,00 (siehe Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes des Wohnungseigentums Büro B2 vom 15. September 2005). Die stillen Reserven des Gebäudes Büro Eigentumsanteil B2 betrugen Euro 77.712,00 (siehe Berechnung im Betriebsprüfungsbericht vom 1. Oktober 2019 unter Tz. 3 d bis g). Die Änderungen der Abschreibung für Gebäude für 2004 bis 2011 betrug Euro 11.403,20 (Zuschlag Absetzung für Abnutzung beim Gewerbebetrieb für die Jahre 2004 bis 2011 sowie Abschlag für Absetzung für Abnutzung bei der Vermietung für die Jahre 2004 bis 2011 in Höhe von Euro 14.728,32, siehe Betriebsprüfungsbericht vom 1. Oktober 2019 unter Tz. 3 e).

Die Erklärung zur Einkommensteuer für das Jahr 2012 wurde am 4. November 2013 elektronisch eingereicht (siehe Auszug aus den Zentralen Anwendungen bezüglich dem Jahr 2012). Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erging erklärungskgemäß am 14. November 2013 (siehe Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14. November 2013).

Die Fehler, sowohl der Ausweis des Büro Eigentumsanteiles B2 als Betriebsvermögen als auch die Abschreibungsbasis und der Abschreibungssatzes, entstanden im Jahr 2004 und wurden in den Bilanzen bis ins Jahr 2014 weitergeführt. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2014 wurde festgestellt, dass die Vermietung des Büro Eigentumsanteiles B2 trotz Nichtnutzung im Rahmen des Einzelunternehmens (Gutachtertätigkeit) in der Gewinnermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mitumfasst wurde, obwohl dieses Büro seit 2004 an die Name GmbH vermietet wurde (siehe Stellungnahme/Offenlegung vom 7. Jänner 2016).

Das erste nicht verjährte Jahr ist das Jahr 2012.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den in Klammer angeführten Unterlagen, die schlüssig und widerspruchsfrei waren und denen sich das Gericht bedenkenlos anschließen konnte, und aus folgenden Überlegungen:

Die Feststellungen betreffend das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers sowie der Tätigkeiten in diesem Unternehmen und der Nutzung der Büroräumlichkeiten aber auch der bilanziellen Erfassung ergeben sich aus den Angaben des Beschwerdeführers (siehe Beschwerde vom 21. September 2021 sowie Stellungnahme/Offenlegung vom 7. Jänner 2016 und Offenlegung vom 3. Oktober 2018), decken sich mit den Ausführungen der belangten Behörde (siehe Begründung vom 23. August 2021 zum Berichtigungsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2012 vom 20. August 2021 sowie Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2021).

Dass das erste nicht verjährte Jahre das Jahr 2012 ist, wurde von beiden Parteien übereinstimmend angeführt und ist für das Gericht nachvollziehbar. Die Behörde hat in der gesonderten Bescheidebegründung vom 23. August 2021 zum berichtigen Einkommensteuerbescheid vom 20. August 2021 unter Anwendung der angeführten Verjährungsbestimmungen ausführlich dargelegt, dass das Jahr 2012 das letzte nicht verjährte Jahr darstellt. Der Beschwerdeführer führt im Vorlageantrag vom 24. November 2021 selbst aus, dass im vorliegenden Sachverhalt das älteste, noch nicht verjährte Jahr bekanntlich das Jahr 2012 ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Laut § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht

betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 (idF des Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 112/2912) ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) 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 § 4 Abs. 3 EStG 1988 darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. ... Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

§ 28 Abs. 7 EStG 1988 besagt, dass § 4 Abs. 2 Z 2 in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß gilt.

Laut § 6 Z 4 EStG 1988 gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, dass Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sind. ... Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

*§ 124b Z 225 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) hat folgenden Wortlaut:
§ 4 Abs. 2 und 3 und § 28 Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012, treten mit 1. Jänner 2013 in Kraft und sind erstmals auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.*

§ 124b Z 225 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 163/2015) hat folgenden Wortlaut: § 4 Abs. 2 und 3 und § 28 Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012, treten mit 1. Jänner 2013 in Kraft und sind erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 normiert die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Die Feststellung des Standes des steuerlichen Betriebsvermögens erfolgt durch Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivpositionen gemäß den Bestimmungen der §§ 4 bis 14 EStG 1988 (2. Teil 3. Abschnitt „Gewinn“ des EStG 1988). Die Regelungen betreffend eine Bilanzberichtigung beziehen sich auf die Steuerbilanz. Unter den Aktiva ist unter anderem das Anlagevermögen erfasst.

Betriebsvermögen ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach Abs 1 (nur) das notwendige Betriebsvermögen, das ist die Summe aller im (wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers stehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und dem Betrieb auch tatsächlich dienen (zB VwGH 19. 11. 1998, 96/15/0051). Der Betriebsvermögensvergleich führt daher nur dann zu einem richtigen Ergebnis, wenn das Vermögen nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen vollständig erfasst und unter Beachtung der Vorschriften des § 6 richtig bewertet wird. Ein keine Betriebsfunktion erfüllendes Wirtschaftsgut gehört auch dann nicht zum Betriebsvermögen, wenn es (zu Unrecht) in die Bücher aufgenommen wurde (Knechtl/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 4, Rz 9; Stand 1.7.2025, rdb.at).

Grundstücke (Grundvermögen und Gebäude, Eigentumswohnung) im Alleineigentum des Steuerpflichtigen gehören nur dann zur Gänze zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie vollständig oder zumindest über 80% eigenbetrieblich genutzt werden. Das Eigentum am Grund und Boden fällt (im Allgemeinen) mit jenem am Gebäude zusammen (Knechtl/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 4, Rz 13; Stand 1.7.2025, rdb.at).

Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind jene, die dem Grunde nach auch für Kaufleute (Unternehmen) maßgebend sind. Sie gründen sich auf gesetzliche Bestimmungen, die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemein anerkannte Übung der kaufmännischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie der Vertreter der Kaufleute. Dazu gehören unter anderem die

Bilanzwahrheit (den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender Ausweis des Vermögens und der Schulden durch Wahrung des Grundsatzes der Bilanzvollständigkeit (§ 196 Abs 1 UGB) und jenem der Einhaltung der gesetzlichen Bewertungsvorschriften; absichtliche Verstöße dagegen sind Bilanzfälschungen; EStR 2000 Rz 424; *Knecht/Winkler/Unger* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4, Rz 44; Stand 1.7.2025, rdb.at).

Bilanzberichtigung ist, wie der Name sagt, das Ersetzen einer unrichtigen oder unvollständigen Bilanz durch die richtige bzw. vollständige (EStR 2000 Rz 639). Materielle Mängel liegen vor, wenn in der Bilanz nicht alle tatsächlichen Umstände berücksichtigt sind, die der Steuerpflichtige im Zeitpunkt ihrer Erstellung kannte oder ein sorgfältiger und gewissenhafter Unternehmer bei Anwendung der nötigen Sorgfalt kennen und nach der zutreffenden Gewinnermittlungsmethode berücksichtigen musste. Wird gegen die allgemeinen GoB oder gegen zwingende Gewinnermittlungsvorschriften des EStG verstoßen und ist dies dem Steuerpflichtigen bei der Bilanzerstellung bekannt bzw. musste ihm dies bekannt sein, muss sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 als auch bei jener nach § 5 eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden (VwGH 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0062). (*Knecht/Winkler/Unger* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4, Rz 45 (Stand 1.7.2025, rdb.at)).

Die Behandlung von Privatvermögen als Betriebsvermögen (VwGH 18.1.1957, 0755/55) ist ein Beispiel für eine Bilanzberichtigung (vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG53 § 4 Abs 2 Tz 74.1; *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) § 4 EStG - Gewinn Teil 1 Rz 138). Ebenso sind in den Fällen einer zu hohen bzw. zu niedrigen oder unterlassenen Absetzung für Abnutzung Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen (siehe *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG25 § 4 Rz 165 (Stand 1.1.2025, rdb.at)).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde für Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen die Möglichkeit geschaffen, 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 (EStR 2000 Rz 650). Zu- und Abschläge setzen das Vorliegen einer – mangelhaften – Vermögensübersicht für vorangehende Zeitpunkte voraus; ein Verstoß gegen die Offenlegungspflicht (Einreichung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung statt einer Bilanz) vermag diese Voraussetzung nicht zu ersetzen (VwGH 27. 4. 2017, Ra 2016/15/0026; *Knecht/Winkler/Unger* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4, Rz 46a (Stand 1.7.2025, rdb.at)).

Diese Möglichkeit der Fehlerberichtigung ist auf Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen anzuwenden, deren Folgewirkungen in noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen. Dadurch kommt es zu einer steuerwirksamen Nachholung aller in den verjährten Zeiträumen eingetretenen gewinnwirksamen Fehler im ersten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum. Der Zu- oder Abschlag ist der Saldo der steuerlichen Korrekturen betreffend die verjährten Zeiträume (EStR 2000 Rz 652b; *Knecht/Winkler/Unger* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4, Rz 46e; Stand 1.7.2025, rdb.at).

Zu einem Zu- oder Abschlag können unter anderem folgende Fehler führen: Der Absetzung für Abnutzung wurde eine falsche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt oder eine Entnahmebesteuerung durch Ansatz des Teilwertes ist zu Unrecht unterblieben (siehe dazu *Knecht/Winkler/Unger* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4, Rz 46g (Stand 1.7.2025, rdb.at)).

Eine Bilanz ist fehlerhaft, wenn nicht alle tatsächlichen Umstände berücksichtigt worden sind, die im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt waren oder bekannt hätten sein müssen. Es muss eine fehlerhafte Vermögensübersicht für einen vergangenen Zeitraum vorliegen. Im gegenständlichen Fall sind die Fehler in den Bilanzen bis zum Jahr 2014 dem Beschwerdeführer selbst bekannt gewesen und er hat eine Offenlegung bezüglich der Fehler in den Bilanzen gemacht. Einerseits wurden in diesen Jahren der Büroeigentumsanteil B2 weiterhin als Betriebsvermögen geführt und dementsprechend die Absetzung für Abnutzung angesetzt, andererseits wurde bei der Vermietung und Verpachtung der Entnahmewert (Teilwert) dieses Büroeigentumsanteiles B2, der gemäß § 6 Z 4 EStG anstelle der Anschaffungskosten tritt, nicht als Anschaffungskosten angesetzt und auch keine entsprechende Absetzung für Abnutzung berücksichtigt. Somit stehen auch die steuerlichen Auswirkungen bis ins Jahr 2012 fest.

Bei der Aktivierung (zusätzlicher Beträge) eines Wirtschaftsgutes in der Eröffnungsbilanz ist die Möglichkeit künftiger steuerlicher Wirkungen wohl schon deshalb stets gegeben, weil dieses Wirtschaftsgut verlustig gehen kann (zB Wertminderung, Diebstahl; *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) § 4 EStG - Gewinn Teil 1 Rz 163).

In der Eröffnungsbilanz des ersten noch nicht verjährten Jahres ist in einer Bilanzposition eine Differenz zwischen dem aufgrund einer Berichtigung an der Wurzel rechnerisch ermittelten Bilanzansatz und dem tatsächlichen Bilanzansatz gegeben. Nun kommt es darauf an, ob und in welchem Ausmaß die Möglichkeit besteht, dass diese Differenz später auch noch Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung haben kann. Dabei reicht eine abstrakte

Möglichkeit aus (Zorn in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (53. Lfg 2012) § 4 Abs 2 EStG Rz 93.2).

Die gegenständlichen Fehler bzw. falschen Bilanzansätze haben im Jahr 2012 steuerliche Auswirkungen. Im Übrigen ist der belangten Behörde mit den Ausführungen bezüglich einer abstrakten Möglichkeit dieser steuerlichen Auswirkungen zuzustimmen und wären auch abstrakt, wie angeführt bei einer allfälligen Zerstörung, Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder aber auch im Falle einer späteren abermaligen „Entnahme“, steuerliche Auswirkungen möglich.

Es ist weiters zu prüfen, ob - bei der Ausblendung der eingetretenen Verjährung - die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die berichtigte Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Wurzeljahres gegeben sind, insbesondere weil auch im Vergleich zur bisherigen Veranlagung des Wurzeljahres Tatsachen neu hervorgekommen sind und somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO möglich wäre (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072). Der abgabenfestsetzenden Stelle war der gesamte Tatsachenkomplex um die nicht erfolgte Entnahme des Büroanteiles samt Weiterführung als Betriebsvermögen bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 nicht bekannt. Bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung würde somit ein Verfahrenstitel, nämlich eine Wiederaufnahme, vorliegen, um den rechtskräftigen Bescheid des unrichtigen Wurzeljahres zu ändern.

Das älteste, nicht verjährte Jahr ist das Kalenderjahr 2012.

Die Verhängung von Zu- und Abschlägen ist im Wege der Ermessensübung vorzunehmen. Angesichts des Weiterführens als Betriebsvermögen sowie der falschen Abschreibungsbasis samt falschem Abschreibungssatz und damit gleich mehrerer Fehler mit nicht unbeträchtlicher Höhe über einen längeren Zeitraum, und dem Bestreben des Gesetzgebers den richtigen Gewinn zu ermitteln, ist dem Grundsatz der Rechtrichtigkeit der Vorzug gegenüber dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Die Höhe der Zu- und Abschläge betreffend die Jahre 2004 bis 2011 wurde ausführlich dargelegt und nicht beanstandet.

Der Beschwerdeführer führte in der Beschwerde unter anderem aus, dass eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nur bei einer offensichtlichen Unrichtigkeit möglich sei, und diese im gegenständlichen Fall nicht vorliege.

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 normiert ausdrücklich, dass die Nichtberücksichtigung von Zu- und Abschlägen als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung gilt. Abgestellt wird auf die „Nichtberücksichtigung“ und nicht „wie“ die Zu- und Abschläge festgestellt worden sind. § 293b BAO ist daher in Fällen des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 anwendbar, auch wenn die Feststellungen hinsichtlich des Zu- und Abschlages nur durch ein weiteres Ermittlungsverfahren getroffen werden konnten (BFG 13.2.2023, RV/3100222/2021; Ritz/Koran, BAO⁸ § 293b BAO Rz 23).

Ebenso der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 24.04.2025, Ra 2023/15/0112): § 4 Abs. 2 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 ordnet ausdrücklich an, dass die Nichtberücksichtigung von Zu- und Abschlägen iSd § 4 Abs. 2 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO „gilt“. Hierbei handelt es sich um eine Fiktion, mit der § 293b BAO auf Unrichtigkeiten ausgedehnt wird, die weder Inhalt einer Abgabenerklärung noch offensichtlich sind, nämlich auf (nicht berücksichtigte) Zu- und Abschläge iSd § 4 Abs. 2 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988, die das Finanzamt (als Ermessensentscheidung) vornehmen „kann“.

Damit kann eine Berichtigung im Zusammenhang mit den Zu- und Abschlägen des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 unabhängig von den sonst bei einer Berichtigung gemäß § 293b BAO bestehenden Voraussetzungen der „offensichtlichen Unrichtigkeit“, wie ohne weiteres Ermittlungsverfahren oder nur aus den Abgabenerklärungen ersichtlich, vorgenommen werden.

Weiters führte der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag vom 24. November 2021 an, dass eine Vornahme von Zu- und Abschlägen erst zulässig sei, sofern das Veranlagungsjahr 2013 das älteste, noch nicht verjährte Jahr sei. Im gegenständlichen Fall sei jedoch das Veranlagungsjahr 2012 das älteste, noch nicht verjährte Jahr.

Dazu ist anzumerken, dass die ursprüngliche Fassung der Z 225 des § 124b EStG 1988 durch das Abgabenänderungsgesetz 2015 (BGBl. I Nr. 163/2015) geändert wurde und klargestellt hat, dass § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mit 1. Jänner 2013 in Kraft tritt und erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden ist, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

Die Zu- und Abschläge des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind ab dem Veranlagungsjahr 2004 auf Fehler ab 2003 (siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG (24. Lfg 2024)

§ 124b EStG Rz 2: “Dies ist für die erstmals von der Norm betroffenen Fehler des (verjährten) Jahres 2003 das Veranlagungsjahr 2004”) möglich.

Die Vornahme von Zu- und Abschlägen gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist somit auch bereits im Veranlagungsjahr 2012 möglich.

Den weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag, dass die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend die Einkommensteuer 2012 wegen Geringfügigkeit durch die belangte Behörde lediglich vorgeschoben sei, ist zu entgegnen, dass dieser Bescheid rechtskräftig ist und diese Ausführungen des Beschwerdeführer eine reine Behauptung darstellen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 gegenständliche Erkenntnis folgt dem Gesetz und stützt sich auf die zitierte höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 22. Juli 2026