IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Vors und Ri als Richter sowie LRi1 und LRi2 als fachkundige Laienrichter im Beisein der Schriftführerin Schrifü über die Beschwerden des Bf, Bf-Adr, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4/6.Stock, 1010 Wien, vom 09.01.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien/12/13/14 Purkersdorf vom 09.12.2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2014 nach Beratung und Abstimmung am 15.10.2026 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2014 wird abgeändert. Die Höhe dieser Abgabe und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war Gesellschafter (im Firmenbuch gelöscht am Löschungsdatum-1) und Geschäftsführer (im Firmenbuch gelöscht am Löschungsdatum-2) der X-GmbH (später: X-GmbH-neu; Auflösung der Gesellschaft aufgrund Konkurseröffnung am Konkursdatum; Löschung wegen Vermögenslosigkeit am Löschungsdatum-3; siehe Firmenbuchauszug vom 12.10.2022, OZ 64).

Mit Generalunternehmervertrag vom 01.04.2005 (OZ 110/58) beauftragte die X-GmbH die A-AG (später: A-AG-neu, dann A-GmbH) um 21.329.000 € mit der Errichtung einer ***-Anlage.

Nach ihrem Rücktritt vom Generalunternehmervertrag im Juli 2009 brachte die A-AG Ende 2009/Anfang 2010 beim Handelsgericht Wien eine Klage gegen die X-GmbH (als erstbeklagte Partei) und den Beschwerdeführer (als zweitbeklagte Partei) wegen 2.500.000 € ein (siehe die Klagsbeantwortung vom 01.02.2010 [OZ 12/1]).

In der Einkommensteuererklärung 2010 (OZ 94) gab der Beschwerdeführer mehrere Tätigkeiten an, darunter als Einzelunternehmer in der Branche 701 (Verwaltung und Führung von Unternehmen und Betrieben) ohne Angabe von Einkünften (unter Angabe der Gewinnermittlungsart "Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1") und als Einzelunternehmer in der Branche 711 (Architektur- und Ingenieurbüros) mit Angabe von Einkünften von 66.891,40 € (unter Angabe der Gewinnermittlungsart "Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1"), wobei er bei dieser Gewinnermittlung eine Rückstellung im Betrag von 504.000 € zum Ansatz brachte.

Mit Urteil des Handelsgerichtes Wien vom 11.04.2013 (OZ 19) wurde die X-GmbH-neu (vormals X-GmbH) schuldig gesprochen, der A-AG-neu den Betrag von 2.500.000 € (samt Zinsen) zu zahlen. Das Klagsbegehren gegenüber dem Beschwerdeführer wurde abgewiesen.

Mit (am 06.09.2013 abgefertigtem) Urteil des OLG Wien vom 29.08.2013 (OZ 22) wurde der Berufung der A-AG-neu nicht Folge gegeben.

Für das Streitjahr 2014 löste der Beschwerdeführer die Rückstellung teilweise (im Betrag von 100.000 €) auf.

Verfahrensablauf

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 06.09.2018 (OZ 31) führte die Abgabenbehörde beim Beschwerdeführer gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG eine Außenprüfung ua. betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2016 durch.

Bei der Außenprüfung teilte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers der Abgabenbehörde mit, dass die Rückstellung in Zusammenhang mit einem Rechtsstreit mit der A-AG bzw. in weiterer Folge mit der A-AG-neu gebildet worden sei, die den Beschwerdeführer wegen Schadensersatz verklagt hätte (siehe die E-Mail vom 19.07.2019 [OZ 35]).

Mit den hier entscheidungsgegenständlichen Bescheiden vom 09.12.2019 (OZ 1 und 4) nahm die Abgabenbehörde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 wieder auf und setzte die Einkommensteuer 2014 unter Hinzurechnung des "Rückstellungsbetrages" von 253.200 € (Nachforderung: 220.313 €) fest.

Mit Beschwerdeschreiben vom 09.01.2020 (OZ 6) erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter die Beschwerden sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Sachbescheid und beantragte die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und den Rechtsstand vor Erlassung des bekämpften Bescheides wiederherzustellen. Zur

Begründung wurde vorgebracht, dass die Risiken, welche für die Bildung der Rückstellung aus seiner "Auseinandersetzung" mit der A-Gruppe vorhanden gewesen seien, noch immer vorhanden seien. Als Beweis führe der Beschwerdeführer an, dass die A-Gruppe, nach Verlust von zwei Prozessen, eine (oder mehrere) Strafanzeigen eingebracht habe, welche beim Beschwerdeführer massive finanzielle Belastungen zur Folge gehabt hätten. Explizit führe der Steuerzahler die Eröffnung eines Strafverfahrens, eines Finanzstrafverfahrens und mehrere Hausdurchsuchungen an. Des Weiteren seien mehrere Außenprüfungsverfahren durchgeführt worden, die zu rechtlich unrichtigen Erkenntnissen geführt hätten und gegen deren Ergebnisse der Beschwerdeführer Beschwerden hätte einbringen müssen. Aus diesem Grund seien die Aussagen der Außenprüfung im Prüfbericht dahingehend zu ergänzen, dass möglicherweise aktuell keine sichtbare Außenverpflichtung des Beschwerdeführers gegenüber der A-Gruppe erkennbar sei, dass aber infolge der Einleitung der zahlreichen Verfahren nicht ausgeschlossen werden könne, dass eine solche noch entstehe, falls in den Strafverfahren Erkenntnisse gewonnen würden und eine faktische wirtschaftliche Verpflichtung bestehe, die Verfahren abzuwenden, um der eigenen wirtschaftlichen Betätigung weiter nachgehen zu können. Zum aktuellen Zeitpunkt sei bis dato der Beschwerdeführer zu keinerlei strafrechtlicher Verfehlung rechtskräftig schuldig gesprochen worden. Selbst nach alter Diktion der Finanzverwaltung seien z.B. Strafverteidigungskosten eines Freigesprochenen als Werbungskosten und als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der Beschuldigte freigesprochen werde und die potentielle Tat ein Teil seiner beruflichen / betrieblichen Tätigkeit gewesen sei. Diese Ansicht sei von der Judikatur des VwGH (21.4.2016, 2013/15/0182; 22.03.2018, Ro 2017/15/0001 und 0002) später verstärkt worden (siehe auch EStR 2000 Rz. 1621). Nichts Anderes könne gelten, wenn ein Unternehmer Vorsorge treffen müsse, weil ihn sein Geschäftspartner aus Überschussjahren mit Klagen und Strafanzeigen eindecke und er massive Abwehrkosten aufbringen müsse (Seite 2).

Mit (als Sammelbescheid verfassten) Beschwerdevorentscheidungen vom 29.01.2021 (OZ 8) wies die Abgabenbehörde sowohl die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch die Beschwerde gegen den Sachbescheid als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 20.02.2021 (OZ 10 und 11) stellte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter gegen die Beschwerdevorentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der Nachweis, wonach mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit bzw. eines Verlustes ernsthaft zu rechnen gewesen sei, durch die bei der Behörde aufliegenden Drohgebärden, Klagen, Strafanzeigen, Hausdurchsuchungen, Anklagen und Ähnliches erbracht sei. Der Beschwerdeführer verstehe nicht, warum die aufgezählten Inhalte des Finanzamtsaktes die gesetzlich geforderten Sachverhaltselemente ("ernsthaft zu rechnen") nicht bewiesen. Weiters sei nicht ersichtlich, warum genau "in 2014" aufgelöst werde. Wenn man den Ausführungen des Finanzamtes folge, bezweifle die Behörde das Vorliegen der Umstände bis 2017, weil erst 2017 ein Strafverfahren eingeleitet worden sei. Dann wäre aber doch wohl schon die

Rückstellung im Jahr 2010 nicht zu bilden gewesen und dem entsprechend selbstverständlich nicht 2014 aufzulösen.

Mit Vorlagebericht vom 20.10.2022 (OZ 65) legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Bei der (vertagten) mündlichen Verhandlung am 07.04.2025 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (erstmals) vor, dass die Rückstellung im Jahr 2010 zu Unrecht (bei der "Einkunftsquelle Planungsbüro") gebildet worden sei. Dies könne nicht durch eine Rückstellungsauflösung bereinigt werden. Der Beschwerdeführer gab dazu an, dass Der er kein Buchhalter und Bilanzierer sei. Der Steuerberater habe von ihm sämtliche Klagsunterlagen erhalten und die Rückstellung aus eigenem Antrieb eingebucht. Die Vertreter der Abgabenbehörde beantragten daraufhin eine "Bilanzberichtigung" (Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988). Der steuerliche Vertreter brachte dagegen vor, dass eine Bilanzberichtigung für solch einen Fall nicht zulässig sei (siehe Niederschrift [OZ 91]).

Bei der (fortgesetzten) mündlichen Verhandlung am 17.06.2025 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers unter Zugrundelegung eines Handouts (OZ 91/5) vor (siehe Niederschrift OZ 91): Der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer der Erstbeklagten GmbH als zweitbeklagte Partei geführt worden. Als Geschäftsführer, nicht als selbständiger Unternehmer, dessen Erfolg bilanziert und erklärt worden sei. Es handle sich um eine nicht bilanzierte und nicht erklärte Tätigkeit, die mit dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nichts zu tun habe. Er habe hieraus keine GF-Einnahmen bezogen und habe auch die Beteiligung nicht aktiviert. Konkret habe der Beschwerdeführer deshalb auch keinerlei Einkünfte als Geschäftsführer (§ 22 Z 2 TS2 EstG) erklärt. Umsatzsteuerlich könne eine natürliche Person nur ein Unternehmen betreiben – ertragsteuerlich sei aber zwischen den unterschiedlichen Einkunftsquellen zu differenzieren. Hier konkret sei eine Rückstellung im Einzelunternehmen gebildet worden, die dort offensichtlich überhaupt nichts verloren habe. Dem entsprechend sei die Rückstellung im Ursprungsjahr der Bildung falsch. Eine nicht zu bildendende Rückstellung könne nicht in einem Folgejahr ertragswirksam aufgelöst werden (Grundsatz der Periodenrichtigkeit). Prozesskosten und Schadenersatz seien nur dann abzugsfähig, wenn sie die Einkunftserzielungssphäre beträfen. Wenn jemand eine Tätigkeit ohne Verrechnung ausübe, dann stünden Prozesskosten und Schadenersatz nicht in Zusammenhang mit der Einkunftserzielung und wären dem entsprechend auch aus diesem Titel nicht abzugsfähig (vgl. EStR 2000 Rz 1621).

Mit Erkenntnis vom 30.06.2025, RV/7103134/2022, wies das Bundesfinanzgericht sowohl die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch die Beschwerde gegen den Sachbescheid als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die anlässlich der im Jahr 2010 eingereichten zivilrechtlichen Klage gebildete Rückstellung nicht "zu Unrecht gebildet", sondern dass die Einkommensteuererklärung 2010 bloß insoweit unrichtig

erstellt worden sei. Es treffe auch nicht zu, dass die Rückstellung bereits im Jahr 2013 zwingend aufzulösen gewesen sei. Die Rückstellung sei mit Ablauf des Streitjahres 2014 über das vom Beschwerdeführer vorgenommene Ausmaß aufzulösen gewesen. Die Frage einer allfälligen erneuten Rückstellungsbildung im Jahr 2017 sei nicht Gegenstand dieser Beschwerdeentscheidung (zur ausführlichen Begründung siehe das genannte Erkenntnis).

Gegen dieses Erkenntnis erhob der Beschwerdeführer die Revision an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 03.06.2026, Ra 2025/15/0103, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf. Wie das Bundesfinanzgericht zur Beurteilung habe gelangen können, der Revisionswerber habe tatsächlich die Rückstellung nicht im Einzelunternehmen gebildet, in dem die Rückstellung im Jahresabschluss zum 31.12.2014 explizit ausgewiesen gewesen sei, sondern im Geschäftsführungsunternehmen und in der Aufnahme der Rückstellung im Einzelunternehmen sei eine freiwillige Gewinnermittelung bei der Geschäftsführertätigkeit zu erblicken, sei nicht nachvollziehbar. Selbst wenn die Rückstellung der Geschäftsführertätigkeit zugeordnet worden wäre, würde im Übrigen mangels Einnahmen aus der Tätigkeit keine einkommensteuerliche Relevanz der Aufwendungen im Jahr 2010 vorliegen. Eine spätere Auflösung der Rückstellung im Jahr 2014 und die damit einhergehenden positiven Einkünfte würden nichts daran ändern, dass keine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle vorgelegen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden im fortgesetzten Verfahren erwogen:

Strittig ist im fortgesetzten Verfahren, ob im Streitjahr 2014 für die im Jahr 2010 zu Unrecht gebildeten Rückstellung eine Fehlerberichtigung durch Ansatz eines Zuschlages gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zulässig ist.

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 (vgl. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012).

Vorweg ist festzustellen, dass die Abgabenbehörde es unterlassen hat, die Rechtmäßigkeit der Rückstellungsbildung für das Jahr 2010 sowie – im Hinblick auf die längere Verjährungsfrist -

die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers für die unrechtmäßige Rückstellungsbildung zu prüfen. Eine Rückstellung, die bei der Gewinnermittlung eines konkreten Betriebes von vornherein nicht hätte berücksichtigt werden dürfen, kann nicht in einem späteren Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufgelöst werden, nicht beim Betrieb der Rückstellungsbildung und nicht bei einem anderen Betrieb (vgl. Zorn, VwGH: Rückstellung im falschen von mehreren Betrieben, RdW 2026/442).

Dem Grunde nach zu Unrecht gebildete Rückstellungen (zB etwa auch für nicht abzugsfähige Aufwendungen) können auch nicht zu einem Zuschlag nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in einem Folgejahr führen, weil die im zweiten Teilstrich dieser Norm enthaltene Voraussetzung, dass noch steuerliche Auswirkungen (im nicht verjährten Zeitraum) gegeben sind, fehlt (vgl. nochmals Zorn, VwGH: Rückstellung im falschen von mehreren Betrieben, RdW 2026/442, unter Verweis auf Lachmayer, Die Bilanzberichtigung im Spiegel der VwGH-Rechtsprechung, RdW 2022/52, 62 [65], sowie Zorn/Varro in Doralt et al, EStG[26] [2026] § 4 Tz 164 unter "Privataufwendungen", "Privatschuld", "Rückstellungen", sowie § 4 Tz 163; EStR Rz 652e).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte schon im Hinblick auf den (in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellten) Punkt "Photovoltaikanlage", der zu einer (im Hinblick auf die Progression von der abgabenbetragsmäßigen Auswirkung als nicht nur als geringfügig zu beurteilenden) Hinzurechnung von 626,54 € zur einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage geführt hat, zu Recht. Der Beschwerdeführer hat diesen Streitpunkt in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens war daher als unbegründet abzuweisen. Der Sachbescheid war im Sinne des Beschwerdebegehrens abzuändern.

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. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 16. Oktober 2026