

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. , vertreten durch StB. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24.10.2011, betreffend Feststellung Gruppenmitglied für die Jahre 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Einkommens der Bf. in den Streitjahren sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) fand eine Außenprüfung statt. In Tz. 1 führte das Prüfungsorgan Folgendes aus:

„Die GmbH (Bf.) als Gasnetzbetreiber stellt die Infrastruktur für die Gasversorgung bereit. Große Teile des Anlagevermögens bestehen aus Erdgashaupt- und Erdgasstichleitungen sowie den Ortsgasnetzen.

Für diese Gasleitungen wird bis inkl. 2005 handelsrechtlich und steuerrechtlich vom Unternehmen eine Nutzungsdauer von 20 Jahren angenommen.

Ein von der Energie-Control-Kommission in Auftrag gegebenes TÜV-Gutachten (Stand Dezember 2005) stellte fest, dass für sämtliche österreichweit vorhandene Gasleitungen eine mittlere technische Nutzungsdauer von 50 Jahren anzunehmen ist. In den Erläuterungen der Verordnung der Energie-Control-Kommission, mit der die Gas-Systemnutzungsverordnung 2004 geändert wurde (2. Gas-Systemnutzungstarife-Verordnung-Novelle 2006, 2. GSNT -VO-Novelle 2006), ist zudem festgehalten worden, dass große Bandbreiten bei der Wahl der Abschreibungsdauer für Rohrleitungen (20 bis 50 Jahre) der einzelnen Gasnetzbetreiber bestehen. Als Folge dieses Gutachtens und des darauffolgenden Prüfberichts der Energie-Control-Kommission im Jahr 2006, wonach

diese zum Schluss gekommen ist, dass eine Vereinheitlichung auf 40 Jahre angemessen ist, wurde von der Gasnetz GmbH die Nutzungsdauer sämtlicher Gasleitungen neu bestimmt.

Das geprüfte Unternehmen wählte für die Nutzungsdauer-Umstellung ab 2006 folgende Vorgehensweise:

Für alle Neuzugänge der Jahre 2006-2008 wurde handels-sowie auch steuerrechtlich die Nutzungsdauer von 40 Jahren festgelegt.

Für alle anderen bis inkl. noch 2005 in Betrieb genommenen Gasleitungen wurde ab 2006 handelsrechtlich der Restbuchwert von 2005 herangezogen und durch die nun auf 40 Jahre erhöhte Restnutzungsdauer dividiert, d.h. AfA des Jahres = Restbuchwert 2005 : (40 Jahre - der bis inkl. 2005 abgeschrieben Jahre).

Steuerrechtlich wurde jedoch die bisherige Abschreibungsdauer für die bis inkl. 2005 angeschafften Gasleitungen beibehalten.

Analog zu der Anpassung der Abschreibung der Gasleitungen wurde auch für die aktivierten Baukostenzuschüsse aufgrund des sachlich belegbaren Zusammenhangs die oben beschriebene Vorgehensweise angewandt.

Durch die unterschiedliche Berücksichtigung der Abschreibungsdauer ergeben sich unterschiedliche Jahres-AfA- Beträge, die ab 2006 in der Mehr-Weniger-Rechnung Eingang fanden. So wurde der handelsrechtliche Jahres-AfA-Betrag außerbilanziell neutralisiert (hinzugerechnet) und der steuerrechtliche Betrag in Abzug gebracht.

Festzuhalten ist, dass sich die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes bemisst. Das ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit. Maßgebend ist die objektive Möglichkeit der Nutzung und nicht der Zeitraum der beabsichtigten Nutzung durch den Steuerpflichtigen. Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die die Nutzungsdauer bestimmen. Sofern die Nutzungsdauer nicht im Gesetz vorgegeben ist, können für die Schätzung die amtlichen deutschen AfA-Tabellen als Hilfsmittel herangezogen werden.

Dass die 40 Jahre Nutzungsdauer für die Gasleitungen den technischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen, ergibt sich aus folgenden Umständen:

1. Das technische Gutachten des TÜV, das von der Energie-Control-Kommission als Aufsichtsbehörde als gültig anerkannt wurde.
2. Der Umstand, dass der Wirtschaftsprüfer die 40 jährige Nutzungsdauer für nicht zu lange befunden hat, sonst hätte er sein Testat in Folge Überbewertung eines nicht unbedeutenden (bei reinem Netzbetrieb geradezu fast ausschließlichen) Teil des Anlagevermögens verweigern müssen.
3. Der Umstand, dass das Unternehmen für die Neuzugänge die 40 jährige Nutzungsdauer auch steuerlich angesetzt hat.

Es handelt sich im gegenständlichen Fall um keine Änderung der Nutzungsdauer, sondern vielmehr um eine Berichtigung, da ein falscher Bilanzansatz durch den richtigen ersetzt wurde. Der Ansatz war zwar subjektiv richtig, da er mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes erstellt wurde, er war jedoch objektiv unrichtig. Da die ursprüngliche Nutzungsdauer mit nur 50% der tatsächlichen geschätzt wurde, ist die Abweichung auch erheblich.

Da das Unternehmen in seiner Handelsbilanz für die alten Rohrleitungen eine Nutzungsdauer von 40 Jahren angesetzt hat, ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu beachten.

Das Maßgeblichkeitsprinzip leitet sich aus § 5 Abs. 1 EStG ab: Für die Gewinnermittlung rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Im Falle der Nutzungsdauer liegen keine widersprüchlichen Vorschriften zwischen Unternehmens- und Steuerrecht vor, weshalb der steuerliche Ansatz dem unternehmensrechtlichen zu entsprechen hat. Dies findet sich auch in: *Doralt § 4, Rz. 141 letzter Satz*: ‚Soweit der in der Unternehmensbilanz gewählte Wertansatz auch in der Steuerbilanz zulässig ist, ist die Bewertung in der Unternehmensbilanz auch für die Steuerbilanz bindend.‘

Wenn sich herausstellt, dass ein Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist und die tatsächlichen Umstände dem Steuerpflichtigen bekannt waren (bzw. bekannt sein mussten), ist die Bilanz zwingend zu berichtigen (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 2, Rz. 66*).

Maßstab für die Richtigkeit eines Bilanzansatzes ist die subjektive Richtigkeit einer Bilanz: Eine Bilanz ist dann richtig, wenn die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse nach der bei der Bilanzerstellung bestehenden Kenntnis des Steuerpflichtigen in der Bilanz ihren Niederschlag gefunden haben. Dabei ist eine pflichtgemäße Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu beachten (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 2, Rz. 67*).

Stellt sich trotzentsprechender Sorgfalt heraus, dass ein Bilanzansatz objektiv nicht richtig ist, ist keine Bilanzberichtigung vorzunehmen (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 2, Rz. 67*).

Der Gasnetzbetreiber hat die Nutzungsdauer aufgrund der amtlichen deutschen AfA-Tabelle iVm. der einhergehenden Verwaltungspraxis entsprechend geschätzt. Er hat mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt. Der Bilanzansatz war daher subjektiv richtig. Durch das Gutachten des TÜV stellte sich heraus, dass die Nutzungsdauer objektiv nicht richtig war.

Das ändert nichts an der subjektiven Richtigkeit des bis dahin gewählten Bilanzansatzes. Es sind somit keine rückwirkenden Bilanzberichtigungen vorzunehmen. Das Gutachten ist erst ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung zu berücksichtigen.

Für Bilanzierer ist der Gewinn durch den Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

Gem. § 6 Z 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Absetzung für Abnutzung zu bewerten.

Ist der Teilwert geringer, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen des § 6 Z 13 EStG nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

Die Nutzungsdauer wurde zu gering geschätzt, daher wurde in den Vorjahren zu viel AfA geltend gemacht. Der Teilwert liegt daher über dem Buchwert. Infolge des uneingeschränkten Wertzusammenhanges, darf jedoch nicht über den Buchwert des Vorjahres zugeschrieben werden.

Würde die richtige Absetzung für Abnutzung während der Restnutzungsdauer in Abzug gebracht werden, würde sich in den Folgejahren ein negativer Buchwert ergeben. Das in den VwGH-Erkenntnissen 2008/13/0024 v. 30.3.2011 und 2007/15/0015 v. 31.5.2011 geforderte Primat des Periodengewinnes vor dem Gesamtgewinn kann daher nicht verwirklicht werden.

Die steuerliche AfA ist daher, zumal diese Vorgehensweise auch vom geprüften Unternehmen in der Unternehmensbilanz gewählt wurde, entsprechend der oa. Methode (Restbuchwert geteilt durch die neue Restnutzungsdauer) zu berechnen.

Die außerbilanzielle Geltendmachung ist daher unzulässig und zu korrigieren. Festgehalten wird, dass die bisher für die Gasleitungen und aktivierten Baukostenzuschüsse festgesetzten handelsrechtlichen Buchwerte den steuerlichen Werten gleichzusetzen sind. Durch die rein außerbilanzielle Korrektur der AfA-Beträge, sind somit die handelsrechtlichen Buchwerte als maßgebende Werte heranzuziehen und für das Steuerrecht zu beachten.“

In ihrer gegen die angefochtenen Bescheide eingebrachten Berufung/Beschwerde führte die Bf. aus:

„ ...

Ausschlaggebend für die Änderung der Nutzungsdauern für Gasrohrleitungen in der Bf war die Erlassung der 2. Gas-Systemnutzungstarife-Verordnung-Novelle 2006 bzw. die dazu ergangenen Erläuterungen zu § 5 Bestimmung des Netznutzungsentgelts. (Siehe Anlagen 3 und 4).

Diese Novelle wurde mit 28.12.2006 im Amtsblatt der Wiener Zeitung veröffentlicht und trat mit 1.1.2007 in Kraft.

Die Gas-Systemnutzungstarife-Verordnung 2004, novelliert 2006, legt die Grundsätze für die Ermittlung und die Zuordnung der Kosten, die Kriterien für die Tarifbestimmung, sowie die Tarife für die Netznutzung fest (§ 1 Abs. 1 GNST-VO 2004).

In den Erläuterungen zum § 5 Bestimmung des Netznutzungsentgelts der Novelle 2006 wird auch die Frage der Höhe der in die Kalkulation des zu bestimmenden Netznutzungsentgelts einfließenden Abschreibungen behandelt.

Diese Erläuterungen weisen darauf hin, dass bei Untersuchungen eine große Bandbreite an verwendeten Nutzungsdauern für Rohrleitungen (20 bis 50 Jahre) bei den einzelnen Gasnetzbetreibern festgestellt wurde. Um eine Vereinheitlichung zu erwirken und damit Ungleichbehandlungen bei den Netztarifen zu vermeiden, hat die Behörde dem Ermittlungsverfahren betreffend die Bestimmung von Systemnutzungstarifen ab 2007 für sämtliche Rohrleitungen (exkl. PVC) eine Abschreibungsdauer von 40 Jahren zugrunde gelegt. Dieser Festsetzung vorweg wurde ein Gutachten durch TÜV Österreich erstellt, worin eine (durchschnittliche technische) Nutzungsdauer sämtlicher Rohrleitungsanlagen von 50 Jahren ermittelt wurde. In einer Überleitung auf eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Abschreibungsdauer wurde die in der Tarifikalkulation einzusetzende Nutzungsdauer auf 40 Jahre verkürzt.

Diese in den Erläuterungen definierte Vorgangsweise hat also grundsätzlich nur für die Kalkulation des Netznutzungsentgeltes eine Auswirkung, nicht hingegen auf unternehmensrechtliche oder steuerliche Festlegungen. Hätte aber nun die Gesellschaft diese, eigentlich nur für die Netztarifikalkulation bestimmte Nutzungsdauer nicht auch in ihre (unternehmensrechtlichen) Bücher mitübernommen, hätten die buchmäßigen Abschreibungen nicht mit der vorgegebenen kalkulierten Netzerlösen korreliert. Somit wären negative unternehmensrechtliche Ergebnisse in Höhe des Differenzbetrages unausweichlich gewesen und es wäre auch zu einem laufenden Eigenkapitalverzehr samt entsprechender Konsequenzen gekommen.

Daher war es für die Gesellschaft ab Kenntnis dieser Tatsache im Herbst 2006 aus betriebswirtschaftlicher Sicht erforderlich, ihre bisherige Nutzungsdauer bei den Gasleitungen an diese Vorgabe anzupassen.

Wie bereits dargestellt, hat die Gesellschaft bei Neuaktivierungen von Gasleitungen ab 1.1.2006 sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerlich diese von der Behörde ermittelte Nutzungsdauer von 40 Jahren übernommen. Hinsichtlich der Altanlagen (Aktivierung vor dem 1.1.2006) wurde die Nutzungsdauer aufgrund der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit nur unternehmensrechtlich angepasst, steuerlich wurde die ursprüngliche Nutzungsdauer weitergeführt.

Dieser steuerlichen Vorgangsweise bei den Altanlagen konnte die Behörde im Zuge der steuerlichen Außenprüfung nicht folgen und übernahm die unternehmensrechtlichen Ansätze ab 2006 auch für steuerliche Zwecke.

Zu a) Berichtigung der steuerlichen Nutzungsdauer

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs- (Verwendungs-)form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird.

Die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer obliegt dabei dem Steuerpflichtigen. Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann aber nur wegen Änderung der Nutzung abgegangen werden, oder wenn die Schätzung auf einem Irrtum beruht hat.

Eine Änderung der vom Steuerpflichtigen ursprünglich zutreffend geschätzten Nutzungsdauer ist jedoch nur dann zulässig, wenn sich die für die Nutzungsdauer maßgebenden Verhältnisse wesentlich und dauernd ändern, bspw. bei einer Änderung der Nutzungsart des Wirtschaftsgutes oder der Einsatzdauer oder durch nachträglichen Herstellungsaufwand.

Eine Änderung der maßgebenden Verhältnisse im Sinne der vorgenannten Vorschriften liegt jedoch im gegenständlichen Fall nicht vor.

Dies bestätigt auch die Finanzbehörde im Bericht über das Ergebnis der steuerlichen Außenprüfung auf Seite 4. Die Behörde hält darin fest, dass es sich aus ihrer Sicht im gegenständlichen Fall nicht um eine Änderung der Nutzungsdauer, sondern um eine Berichtigung handelt, da ein falscher Bilanzansatz durch den richtigen zu ersetzen ist.

Somit muss, nach Ansicht der Behörde, ein Irrtum im Zeitpunkt der Schätzung vorgelegen sein, der, so führt die Behörde aus, aber zu diesem Zeitpunkt nicht zu erkennen war und erst durch das Gutachten des TÜV Österreich und durch die 2. Gas-Systemnutzungstarife-Verordnung-Novelle 2006 bzw. die dazu ergangenen Erläuterungen zu § 5 Bestimmung des Netznutzungsentgelts für das Unternehmen erkennbar wurde.

Dies müsse nach Ansicht der Behörde dazu führen, dass ab dem Zeitpunkt dieser Kenntnis nicht nur die danach erworbenen bzw. erstellten „Neuanlagen“ mit der neuen Nutzungsdauer zu hinterlegen sind, wie dies seitens des Unternehmens auch erfolgt ist, sondern auch die Nutzungsdauern für die Altanlagen zu berichtigen wären.

Allerdings argumentiert die Behörde unter Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, dass aufgrund der subjektiven Richtigkeit des Ansatzes der Nutzungsdauer von 20 Jahren - die objektiv richtige Nutzungsdauer wäre unserer Mandantin nicht bekannt gewesen bzw. hätte ihr gar

nicht bekannt sein können – keine Bilanzberichtigung für die Vergangenheit vorzunehmen sei, sondern nur eine Berichtigung in der Zukunft.

Begründet wird dies einerseits mit dem besseren Wissen aufgrund des erstellten Gutachtens des TÜV Österreich aus dem Jahre 2006 und mit der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung.

Dieser Ansicht der Behörde wird seitens unserer Mandantin in mehrfacher Hinsicht bzw. aus mehreren Gründen widersprochen:

Eine Berichtigung der Nutzungsdauer ist notwendig, wenn von vornherein von einer falschen Nutzungsdauer ausgegangen worden ist. Die Abweichung muss hierbei aber erheblich (jedenfalls 20%) sein, d.h. die Schätzung der Nutzungsdauer durch den Steuerpflichtigen liegt außerhalb jener Bandbreite, die jeder Schätzung immanent ist.

Dies liegt nach Ansicht der Behörde vor.

Zur Frage der subjektiven bzw. objektiven Bilanzrichtigkeit und die sich daraus ergebenden Erfordernisse verweisen wir auf den nachfolgenden Punkt b.) dieser Berufung.

Eine Berichtigung wäre aber grundsätzlich der Ersatz eines falschen Ansatzes durch einen richtigen, wie dies auch die Behörde formuliert hat. Es muss also bereits ein falscher Ansatz bestehen, der berichtigt werden kann. Ist ein solcher unrichtiger Ansatz aber gar nicht vorhanden, weil die Unrichtigkeit erst in der Zukunft liegen würde, kann nichts „berichtigt“ werden. Somit ist eine Berichtigung immer auf die Vergangenheit gerichtet, eine „Berichtigung“, die auf die Zukunft gerichtet ist, stellt eine Änderung und keine Berichtigung dar.

Wäre also tatsächlich eine Berichtigung wegen Irrtums im Zeitpunkt der Festsetzung der Nutzungsdauern erforderlich, wäre die Berichtigung rückwirkend bis an die Wurzel durchzuführen (siehe dazu insbesondere auch Punkt b). Ist dies aber nicht der Fall, weil, wie die Behörde ausführt, diese Schätzung der Nutzungsdauer subjektiv richtig gewesen ist, kann auch keine „Berichtigung“ ab 2006, somit für die Zukunft, vorliegen, sondern nur eine Änderung der Nutzungsdauer.

Dass aber die rechtlichen Voraussetzungen für eine steuerlich erforderliche Änderung der Nutzungsdauern nicht vorliegen, darüber sind sich beide Parteien einig (siehe oben).

Somit geht die Argumentation der Behörde, es handelt sich nicht um eine Änderung, sondern um eine Berichtigung der Nutzungsdauer, die erst ab 2006 für die Zukunft zu berücksichtigen wäre, ins Leere.

Es lag und liegt somit kein rechtliches Erfordernis und auch keine Möglichkeit für das Unternehmen vor, die steuerlichen Nutzungsdauern für die 2006 bereits bestehenden Altanlagen zu ändern.

Eine Anpassung der Nutzungsdauer im Jahr 2006 widerspricht weiters dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit und ist auch aus diesem Grund abzulehnen.

Dazu ist auszuführen:

Grundsätzlich ist ein Wechsel der in den Vorjahren angewendeten Methoden und Grundsätze bei der Bewertung für dieselben und gleichartigen Wirtschaftsgüter nicht zulässig. Insbesondere sind u.a. Abschreibungszeiträume beizubehalten (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit).

Dieser Grundsatz bedeutet, dass gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden nach den gleichen Methoden und Grundsätzen wie in den Vorjahren zu bewerten sind, außer die für die Bewertung maßgebenden Verhältnisse haben sich wesentlich geändert.

Dieser Grundsatz darf also durchbrochen werden, „wenn sich die maßgebenden Verhältnisse geändert haben (z.B. Änderungen von Gesetzen oder in der Rechtsprechung, Ereignisse, die Strukturänderungen im Unternehmen erfordern); dagegen reichen rein bilanzpolitische Gründe nicht aus.“

Wie schon oben erläutert und von der Behörde im Prüfungsbericht selbst festgehalten, liegen solche Änderungen der maßgebenden Verhältnisse nicht vor. Es wurden auch weder Bestimmungen im Steuer- noch im Unternehmensrecht geändert noch eine auf Nutzungsdauern oder Abschreibungen bezogene Rechtsprechung. Auch die Unternehmensstrukturen wurden keiner Änderung unterworfen. Somit lagen keine Gründe und damit steuerlich gar keine Möglichkeit vor, dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu wider zu handeln und eine Anpassung der Nutzungsdauern mit steuerlicher Wirkung bei den bestehenden Altanlagen vorzunehmen.

Dazu wird auch auf das VwGH-Erkenntnis 99/14/0015 vom 24.6.2003 verwiesen, in welchem der Gerichtshof die Anpassung einer Nutzungsdauer auf die in § 8 Abs. 1 EStG definierte Nutzungsdauer mit dem Verweis auf den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nicht zuließ.

Der Vorgangsweise der Behörde im gegenständlichen Fall, die steuerlichen Nutzungsdauern der Altanlagen ab dem Jahr 2006 zu ändern, fehlt somit die rechtliche Grundlage und widerspricht somit dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit des Steuerrechts.

Des Weiteren wird durch die von der Behörde vorgenommene „Berichtigung“ der im Steuerrecht verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verletzt.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt dabei voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig

und unzweifelhaft für ihn bzw. für seinen Vertreter zum Ausdruck gekommen ist und dass der Abgabepflichtige seinen Dispositionen danach eingerichtet hat.

Wurde dabei die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt, so spricht der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre.

Diese genannten Voraussetzungen treffen im gegenständlichen Fall zu.

Steuerliche Außenprüfungen für die Jahre bis 2004 wurden sowohl beim Rechtsvorgänger als auch bereits beim gegenständlichen Unternehmen (für das Jahr 2004) durchgeführt. Im Zuge all dieser Prüfungen gab es keine Feststellung der Behörde hinsichtlich der Frage einer zu kurzen Nutzungsdauer bei diesen Anlagen, wobei angenommen werden muss, dass die Nutzungsdauern von umfang- und wertmäßig wesentlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sehr wohl einen Prüfungsschwerpunkt darstellen und dargestellt haben mussten.

Damit ist dargelegt, dass auch die Behörde in all diesen Jahren die angesetzten Nutzungsdauern überprüft und in Übereinstimmung mit unserer Mandantin als richtig befunden hat.

Der VwGH schützt dabei nur das Vertrauen in Rechtsauskünfte der für die Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde. Nach Ansicht des BMF ist für diesen Vertrauensschutz nicht ausschlaggebend, ob der die Auskunft erteilende Organwalter der zuständigen Abgabenbehörde hierfür zuständig war. Solche Organwalter sind laut den Richtlinien auch Betriebsprüfer, selbst wenn sie nicht organisatorisch dem Finanzamt angehören, sofern sie bei der Außenprüfung im Namen des Finanzamtes Handlungen setzen; dies betrifft insbesondere Prüfer von Großbetriebsprüfungen.

Somit hat ein den Grundsatz von Treu und Glauben auslösendes Organ über Jahre hinweg offensichtlich und unzweifelhaft und für den Abgabepflichtigen nicht als unrichtig erkennbar, die Richtigkeit der angesetzten Nutzungsdauer bestätigt.

Selbst im vorliegenden aktuellen Bericht über die steuerliche Außenprüfung wird seitens der Behörde argumentiert, dass im Zeitraum 1986 bis 2005 das Unternehmen bzw. deren Rechtsvorgänger, aber damit auch die Behörde anlässlich der Betriebsprüfung, subjektiv richtig gehandelt hätten: „Der Gasnetzbetreiber hat die Nutzungsdauer aufgrund der amtlichen deutschen AfA-Tabelle iVm. der einhergehenden Verwaltungspraxis entsprechend geschätzt. Er hat mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt.“

Dass in einem solchen Fall die festgesetzte Nutzungsdauer nicht geändert werden soll, wird auch von *Hofstätter/Reichel* bestätigt: „Wurde im Ermittlungs- und Veranlagungsverfahren oder im Rechtsmittelverfahren die Frage der AfA im Einzelfall bei Kenntnis der für die Beurteilung der AfA maßgeblichen Umstände in einer Art und Weise geprüft, dass der Steuerpflichtige mit gutem Grund annehmen durfte, dass die

AfA-Sätze und damit die Nutzungsdauer anerkannt wurden, sollen die AfA-Sätze und die Nutzungsdauer bei den Veranlagungen der folgenden Jahre grundsätzlich nicht geändert werden, es sei denn, dass die Angaben des Steuerpflichtigen unrichtig waren oder dass sich die Verhältnisse wesentlich geändert haben.“

Die Gesellschaft konnte daher mit Fug und Recht darauf vertrauen, dass diese Nutzungsdauer für Gasrohrleitungen bei „Altanlagen“, welche der jahrelang geübten, branchenüblichen Verwaltungspraxis entsprach und von der Behörde mehrfach in Außenprüfungen überprüft wurde, auch weiterhin von der Behörde anerkannt werden wird. Die Gesellschaft hat unter Berücksichtigung dieser Abschreibungsdauern und der damit zusammenhängenden Steuerbelastungen und sich der daraus ergebenden Finanzierungssituation kurz- und mittelfristige Unternehmensplanungen erstellt und diese für wesentliche unternehmerische Entscheidungen wie Ausschüttungspolitik, Investitions- und Instandhaltungsprogramme herangezogen.

Die Vorgangsweise der Behörde, die Nutzungsdauern der Altanlagen zu „berichtigen“, widerspricht somit auch dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Dem im Bericht zur steuerlichen Außenprüfung angeführte Argument der Behörde, dass aufgrund der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ein eigenständiger steuerlicher Ansatz einer Nutzungsdauer nicht möglich sei, ist wie nachfolgend ausgeführt entgegenzuhalten:

Für protokollierte Gewerbetreibende (Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG) gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Auf diese – sehr allgemein formulierte Aussage – stützt sich auch die Behörde in ihrem Bericht. Nach Ansicht der Behörde gäbe es für den Bereich der Festlegung von Nutzungsdauern keine widersprüchlichen Vorschriften zwischen Unternehmens- und Steuerrecht, sodass der steuerliche dem unternehmensrechtlichen Ansatz zu entsprechen habe.

Dem ist – insbesondere in der von der Behörde dargelegten Allgemeinheit – zu widersprechen:

Die Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 EStG Ermittlers folgt grundsätzlich zwingendem Recht - einzelne ausdrückliche Wahlrechte ausgenommen. Hierbei sind gemäß § 4 Abs. 2 EStG die allgemeinen GoB (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung) zu beachten. Im Gegensatz dazu sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG, wenn nicht zwingendes Steuerrecht entgegensteht, auch die unternehmensrechtlichen GoB maßgebend (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081).

Das zwingende Gewinnermittlungsrecht nach § 4 Abs. 1 EStG bindet aber auch die Gewinnermittlung nach § 5 EStG. Das Gesetz ordnet den Vorrang von zwingendem Steuerrecht ausdrücklich an.

Zu den (dem Unternehmensrecht vorgehenden) zwingenden Vorschriften des EStG zählen aber nicht nur die im Gesetzestext verankerten Bestimmungen, sondern auch jene, die aus der Systematik und Teleologie des EStG abzuleiten sind.

Insbesondere zu beachten ist dabei auch, dass das Unternehmensrecht und das Steuerrecht unterschiedlichen Sachgesetzmäßigkeiten folgen. Während sich das Unternehmensrecht im Wesentlichen am Gläubigerschutz und somit u.a. am Vorsichts- und Imparitätsprinzip orientiert, ist steuerrechtlich insbesondere der Gleichheitsgrundsatz und u.a. das Periodenbesteuerungs- und Leistungsfähigkeitsprinzip zu beachten. Schon allein daraus ergibt sich eine Beschränkung der unternehmensrechtlichen Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz.

Somit vermögen die in § 5 Abs. 1 EStG angesprochenen unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) nur in jene Nischen vorzudringen, in denen das Steuerrecht Wahlrechte einräumt. Die Wahlrechte bei Teilwertabschreibung und Rückstellungsbildung (und u.U. bei Rechnungsabgrenzungen) wandeln sich unter dem unternehmensrechtlichen Imparitätsprinzip zu Verpflichtungen.

Zorn verweist zwar darauf, dass bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB gilt. Allerdings werde diese Maßgeblichkeit weitaus überschätzt.

Es komme ihr nämlich nur die Bedeutung zu, dass die steuerlichen Wahlrechte bei Teilwertabschreibung und Rückstellungsbildung wegen der unternehmensrechtlichen Verpflichtung auch zu steuerlichen Verpflichtungen werden.

Uneingeschränkte Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts sei nach Zorn noch für jene Bereiche zu bejahen, in denen EStG spezielle Verweise auf das Unternehmensrecht vornimmt: So etwa bei Zuschreibungsbestimmung des § 6 Z 13 EStG oder der Verteilung des Disagios nach § 6 Z 3 EStG.

Für den Bereich der Abschreibungen ist somit festzuhalten, dass durch § 7 und § 8 EStG und der dazu ergangenen Vielzahl von Erlässen, Richtlinien und Rechtsprechung sehr wohl umfassende Regelungen der Begriffe Nutzungsdauer und Absetzung für Abnutzung im Steuerrecht existieren. Wahlrechte im oben genannten Sinne liegen daher nicht vor. Die Notwendigkeit des Rückgriffes auf unternehmensrechtliche Bestimmungen zur Feststellung von Nutzungsdauern und steuerlichen Abschreibungen ist nicht gegeben.

So auch *Janschek/Junk in: Hirschler Kommentar Bilanzrecht zu § 204 UGB Rz. 99*: „Das Steuerrecht regelt Abschreibungen weitgehend eigenständig und zeichnet sich durch eine Vielzahl von Einzel- und Sonderregelungen aus.“

Diese steuerlichen Vorschriften stellen somit zwingendes Recht dar, welche die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz in diesem Bereich sehr weit einschränken bzw. obsolet machen.

Ein weiteres Indiz für die Begrenztheit der Bedeutung der Maßgeblichkeit spreche nach *Zorn* auch die unterschiedliche Behandlung der Fehlerkorrektur (Bilanzberichtigung):

Das Unternehmensrecht kennt vom Steuerrecht (§ 4 Abs. 2 EStG) abweichende Berichtigungsregeln. Unternehmensrechtlich erfolgt die Berichtigung idR nicht in dem Jahresabschluss, in dem der Fehler zum ersten Mal aufgetreten ist, sondern erst im laufenden Jahresabschluss. Unternehmensrechtlich würde nämlich, so *Zorn*, durch eine Berichtigung früherer Jahre die Aussagefähigkeit der Jahresabschlüsse vermindert werden und zur Verwirrung der Bilanzleser beitragen und somit einer Vermittlung eines unternehmensrechtlich geforderten „true and fair view“ zu wider laufen.

„Deshalb ist unternehmensrechtlich der Fehler im aktuellen Jahresabschluss richtig zu stellen und allenfalls im Anhang zu erläutern“.

Steuerlich dürfen hingegen – wie unten noch im Detail erläutert werden wird – Bilanzierungsfehler nicht zu Gewinnverschiebungen führen. Nochmals *Zorn*: „Die Bilanzberichtigung zum Zwecke der periodengerechten Gewinnermittlung umfasst mE uneingeschränkt die Richtigstellung von Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der AfA.“

„Die Berichtigungspflicht für die Steuerbilanz besteht unabhängig davon, ob nach Unternehmensrecht die Unternehmensbilanz zu berichtigen ist.“

Somit ist auch dem Argument der Behörde hinsichtlich der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz im gegenständlichen Fall jede Grundlage entzogen, da

1. im Bereich der Abschreibungen und der Nutzungsdauern zwingende steuerliche Bestimmungen bestehen, welche den Bestimmungen des Unternehmensrechtes vorgehen und
2. insbesondere auch im Bereich der Bilanzberichtigungen unterschiedliche Zielsetzungen – unternehmensrechtlich der Informationsbedarf, steuerlich das Periodenprinzip – zu unterschiedlichen Vorgangsweisen zu führen haben.

Anzumerken ist dazu noch, dass es in der Praxis sogar zu einer De-facto-Umkehr der Maßgeblichkeit kommt. Wie Untersuchungen zeigen, werden Wahlrechte sehr häufig nach steuerlichen Gesichtspunkten ausgeübt, wobei durchaus Verletzungen unternehmerischer Ansatz- und Bewertungsvorschriften in Kauf genommen werden, um steuerliche Mehr- Wenigerrechnungen zu vermeiden (zB. PKW-Abschreibungen, Gebäudeabschreibungen, Pauschalwertberichtigungen, Pauschalrückstellungen usw).

Zu b) periodengerechte Gewinnermittlung

Wie bereits dargelegt, hat die Behörde im Zuge der steuerlichen Außenprüfung die Beibehaltung der ursprünglichen Nutzungsdauer von 20 Jahren bei Altanlagen nicht anerkannt.

Gegen diese Feststellung richtet sich die Berufung im Punkt a).

Sollte seitens der Behörde unserer Berufung im Punkt a) nicht gefolgt werden, wird subsidiär beantragt, den wiederaufgenommenen Veranlagungsbescheiden 2006 bis 2008 für die Gasrohrleitungen und den Strom-, Gas-, Wärmebezugsrechten Abschreibungen zugrunde zu legen, welche einer periodengerechten Gewinnermittlung entsprechen.

Die Behörde hat, wie im Prüfungsbericht dargestellt, für die bestehenden Gasrohrleitungen und die Strom-, Gas-, Wärmebezugsrechte (Altbestand) nicht jene Abschreibungsbeträge den Bescheiden zugrunde gelegt, die der von ihr festgestellten Nutzungsdauer von 40 Jahren entsprechen würden. Die steuerlich festgesetzte Abschreibung wurde, in Anlehnung an die unternehmensrechtliche Vorgangsweise des Unternehmens, durch Division der Restbuchwerte zum 1.1.2006 durch die Restnutzungsdauer - unter Ansatz einer Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren – ermittelt.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem der steuerlichen Einkommensermittlung zugrundeliegenden Gebot der periodengerechten Gewinnermittlung.

Der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung beruht auf § 2 Abs. 1 EStG, wonach der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Entscheidend ist somit die richtige Einkünfteermittlung in der jeweiligen Periode. Fehler einer vergangenen Periode können nicht in einer späteren Periode nachgeholt oder korrigiert werden.

Dieser Grundsatz liegt auch der ständigen Rechtsprechung des VwGH zugrunde. Somit sind Fehler bei der Einkünfteermittlung, die mehrere Besteuerungsperioden betreffen, bis zur Wurzel des Fehlers zurückzuverfolgen und zu berichtigen (Grundsatz der richtigen Periodenbesteuerung). Eine periodenfremde Fehlerberichtigung ist demnach nicht zulässig (Nachholverbot).

Der VwGH ist mit den Erkenntnissen vom 30.3.2011, 2008/13/0024 und vom 31.5.2011, 2007/15/0015 diesem Grundsatz und damit dem Nachholverbot explizit auch bei bisher unrichtiger Absetzung für Abnutzung gefolgt und erklärte eine periodenfremde Nacherfassung von Abschreibungen für unzulässig. Dem Ertragssteuerrecht immanenten Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung gemäß müssen die Abschreibungen bei der Gewinnermittlung des Jahres geltend gemacht werden, in das sie wirtschaftlich gehören. Daraus folgt, dass zu hohe Abschreibungen nicht durch Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden dürfen.

Mit diesen Erkenntnissen wurde nunmehr eine „Lücke“ in der Rechtsprechung des VwGH geschlossen: Abgeleitet aus dem strengen steuerlichen Nachholverbot hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung – bisher mit Ausnahme jener Fälle, in welcher es um die Frage unrichtiger Abschreibungen ging – die Ansicht vertreten, dass jede Steuerperiode für sich zu beurteilen ist. Ist eine Bilanz fehlerhaft, ist sie bis zur Fehlerquelle zu korrigieren – zu Lasten oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen (*Doralt in: RdW 2008/316*). Nunmehr gilt dieser Grundsatz uneingeschränkt, auch für Fälle unrichtiger Abschreibungen in den Vorjahren.

Auch die Rechtsprechung zu § 4 Abs. 2 EStG, welcher ja bei einer Berichtigung der Nutzungsdauer einschlägig ist, basiert auf dem Primat der Periodengewinnbesteuerung:

Eine Bilanzberichtigung muss demnach auch nach rechtskräftigem Abschluss der Steuerveranlagung für das Berichtigungsjahr (zurück bis zur „Wurzel“) vorgenommen werden. Sie hat allerdings für dieses Jahr, wenn die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Beseitigung des Bescheides nicht gegeben sind, keine steuerliche Auswirkung.

Die Berichtigung des Fehlers erfolgt „an der Wurzel“, also in jener Bilanz, in welcher der Fehler (erstmal) aufgetreten ist. Grundsätzlich reicht damit die Berichtigung zeitlich unbeschränkt zurück.

Die Bilanzberichtigung ist somit auch vorzunehmen, wenn die steuerliche Erfassung der berichtigten Bilanzposition wegen des Eintritts der Bemessungsverjährung nicht mehr möglich ist, solange sich irgendeine steuerliche Auswirkung für ein anderes Jahr ergeben kann. Die Verjährung kann sich zugunsten, aber auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen bzw. des Abgabengläubigers auswirken.

Dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodengewinnabgrenzung entspricht es, dass die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz niemals durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalles (wie es im Unternehmensrecht geschieht) erfolgt, sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst. Daraus ergibt sich das sogenannte „Nachholverbot“: Die Auswirkungen eines unrichtigen Bilanzansatzes können nicht mit steuerlicher Wirkung für ein späteres Wirtschaftsjahr nachgeholt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (v. 25.11.1999, 99/15/0194) folgt, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung einräumt. Vor diesem Hintergrund sei es nach dem VwGH ausgeschlossen, dem Gesetz - im Wege von Interpretation oder Analogie - die Anordnung zu entnehmen, dass in einem bestimmten Veranlagungsjahr eine in der Vergangenheit (zu Unrecht) unterlassene Besteuerung nachzuholen sei.

Die Bilanzberichtigung zum Zwecke der periodenrichtigen Gewinnermittlung umfasst, wie bereits unter Punkt a) zitiert, nach Ansicht von *Zorn* auch uneingeschränkt die Richtigstellung von Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Abschreibungen. Unterlassene Abschreibungen dürften daher nicht in einer Folgeperiode nachgeholt werden (VwGH 27.5.1987, 84/13/0270). Andererseits sei es auch unzulässig, überhöhte Abschreibungen in den Folgeperioden so zu behandeln, als wäre sie nicht vorgenommen worden (Berichtigung bis zur Wurzel).

Nichts anderes wäre ja auch richtig: die Berichtigung der Nutzungsdauer stellt zweifelsfrei eine Bilanzberichtigung dar. Es wird nicht möglich sein, im Gesetz, oder eben im Wege – selbst extensiver – Interpretation Gründe zu finden, weshalb Bilanzberichtigungen in Zusammenhang mit Abschreibungen anders zu behandeln wären als alle übrigen Bilanzberichtigungen. Dies folgt schon aus dem tieferen Sinn der gesetzlichen

Bestimmung und trägt vor allem den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung.

Die Behörde hat im gegenständlichen Fall in Kenntnis dieser Rechtsprechung des VwGH (und in Kenntnis der Lehre, wird doch seitens der Behörde wiederholt Bezug auf den Kommentar zur Einkommensteuer „*Hofstätter/Reichel*“ genommen) bezüglich des Nachholverbotes im Prüfungsbericht auf Seite 4 und 5 ihre dennoch abweichende Vorgangsweise wie folgt begründet.

Unter Hinweis auf *Hofstätter/Reichel* wird argumentiert, dass das Unternehmen die Nutzungsdauer im Hinblick auf eine einhergehende Verwaltungspraxis, abgeleitet nach Ansicht der Behörde auch aus den deutschen AfA-Tabellen, subjektiv richtig geschätzt habe und erst aufgrund des Gutachtens des TÜV Österreich sich herausstellte, dass der Ansatz der Nutzungsdauer objektiv nicht richtig war. Somit wäre nach Ansicht der Behörde eine rückwirkende Berichtigung des Ansatzes nicht vorzunehmen. Würde daher, so der Bericht, die „richtige Absetzung für Abnutzung während der Restnutzungsdauer in Abzug gebracht werden, würde sich ein negativer Buchwert ergeben.“ Damit könne das vom VwGH geforderte „Primat des Periodengewinnes vor dem Gesamtgewinn“ nicht verwirklicht werden. Daher werde die oa. Methode (Restbuchwert geteilt durch die neue Restnutzungsdauer) den Veranlagungsbescheiden zugrunde gelegt.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine objektiv unrichtige Vorgangsweise nicht deswegen zu einem objektiv falschen steuerlichen Ergebnis führen darf, weil diese Vorgangsweise subjektiv, das heißt aus der Sicht des Steuerpflichtigen, zu einem bestimmten Zeitpunkt richtig wäre. Damit würde dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) bzw. dem im Art. 7 des B-VG verfassungsgesetzlich verankerten Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz zuwider gehandelt werden.

Würde man diese Grundsätze des Steuerrechts ignorieren, würde derjenige der die objektiv richtige Nutzungsdauer ansetzt, anders besteuert werden, als derjenige der zwar subjektiv, aus seinem Wissenstand heraus, eine richtige, objektiv aber eine falsche Nutzungsdauer berücksichtigt. Somit ist bei einer objektiven Unrichtigkeit jedenfalls eine Berichtigung der Vorjahre und zwar bis an die Wurzel, wie auch der VwGH eindeutig vorgibt, vorzunehmen. So auch *Bertl/Hirschler, Handels- und steuerrechtliche Behandlung einer Bilanzberichtigung in RWZ 1999*, 35: „Sollte sich nachträglich herausstellen, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist, ist die Bilanz gemäß § 4 Abs. 2 EStG zwingend zu berichtigen (vgl. nur VwGH vom 26.11.1985, 85/14/0076, ÖStZB 1987, 446). „Objektiv“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass es nicht darauf ankommt, ob der Bilanzersteller die notwendige Sorgfalt im Zuge der Bilanzerstellung eingehalten hat, der Fehler somit mangels Erkennbarkeit subjektiv nicht vorwerfbar ist. Nach der Judikatur des VwGH ist daher jeder Fehler i.S.d. § 4 Abs.2 EStG, unabhängig von der subjektiven Erkennbarkeit durch den Bilanzierenden, zu berichtigen.“

Eine Einschränkung sieht lt. *Bertl/Hirschler* der VwGH zwar dort, wo prognostische Elemente dem Sachverhalt zu eigen sind. Soweit in späteren Jahren Abweichungen zur Prognose eintreten, verpflichtet dies nicht zu einer Berichtigung.

Bertl/Hirschler weiters: „Verallgemeinernd wird man diese Auffassung des VwGH dergestalt deuten können, dass es für die Frage des Bilanzansatzes bzw. Erfolgsrealisierung ausschließlich auf die objektiven Umstände ankommt, während bei der konkreten Bewertung einer objektiv richtigen Bilanzposition Änderungen in der tatsächlichen Entwicklung nicht automatisch zu einer Bilanzberichtigung führen.“

Da, nach Ansicht der Behörde, im gegenständlichen Fall keine objektiv richtige, sondern nur eine subjektiv richtige Bilanzposition zu den vorjährigen Bilanzstichtagen vorgelegen ist, ist diese Einschränkung nicht auf den gegenständlichen Fall anwendbar.

Auf das vorstehend genannte Erkenntnis nimmt auch *Zorn* im Einkommensteuerkommentar *Hofstätter/Reichel* Bezug: Auch erst nach Bilanzerstellung gewonnene Erkenntnisse würden bei objektiv unrichtiger Bilanzierung eine Bilanzberichtigung rechtfertigen und erfordern. Auch ein mit aller kaufmännischen Sorgfalt gebildeter Bilanzansatz „sei zwar solange als den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des EStG entsprechend anzusehen, als nichts Gegenteiliges hervorkomme. Stelle sich aber nachträglich heraus, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag objektiv unrichtig sei oder, sei sie zu berichtigen.“

Weiters: „Dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodengewinnermittlung entspreche auch, dass die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz nie durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalls, sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst zu erfolgen habe.“

Ergänzend untermauert die Behörde ihre Argumentation für eine periodenfremde Korrektur der Abschreibungen wie folgt: „Würde die richtige Absetzung für Abnutzung während der Restnutzungsdauer in Abzug gebracht werden, würde sich ein negativer Buchwert ergeben.“

Damit negiert die Behörde jedoch sämtliche Grundsätze und Schlussfolgerungen, die aus der bisherigen Judikatur des VwGH zu diesem Themenkreis gewonnen werden können.

Wenn die Behörde die Ansicht vertritt, „ein negativer Buchwert stünde dem Primat des Periodengewinnes vor dem Gesamtgewinnes“ entgegen, so ignoriert sie die Tatsache, dass der VwGH mehrmals ausgesprochen hat, dass Berichtigungen bis zur Wurzel sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen zu erfolgen haben. Alles andere widerspräche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Eine Bilanzberichtigung bis zur Wurzel stellt aber keine Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs dar, weil ausnahmslos alle Bilanzen von der ersten Bilanz bis zur aktuellen Bilanz (gedanklich) richtig gestellt werden.

Das Argument der Behörde, es würde sich durch den Ansatz von periodenrichtigen Abschreibungen ein negativer Buchwert ergeben, ist daher nicht stichhaltig.

Dass die Behörde in ihrer Vorgehensweise und Argumentation die Sach- und Rechtslage erkennt, wird auch dadurch indiziert, dass nunmehr auch die Einkommensteuerrichtlinien davon ausgehen, dass dem Grundsatz der Periodengewinnbesteuerung Vorrang zu geben ist und Abschreibungen bis zur Wurzel zurück zu berichtigen sind (*EStR RZ 3119 neu ab 14.12.2012*).

Zusammenfassung:

a) Die Vorgangsweise der Behörde, den bisherigen Ansatz einer Nutzungsdauer von 20 Jahren betreffend die „Altanlagen“ abzuändern, widerspricht den einschlägigen steuerlichen Vorschriften, der ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur sowie der aktuellen Kommentarlage, da

- die Behörde keine Berichtigung der Nutzungsdauer, sondern eine Änderung für künftige Veranlagungsjahre vorgenommen hat, gleichzeitig aber selbst feststellt, dass die Voraussetzungen für eine Änderung nicht vorliegen
- durch die Vorgangsweise der Behörde der steuerrechtliche Grundsatz der Bewertungsstetigkeit missachtet wird
- durch die Vorgangsweise der Behörde der steuerrechtliche Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wird
- die Argumentation der Behörde, dass durch die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz die unternehmensrechtlichen Abschreibungen auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung anzusetzen sind, durch Judikatur und Literatur eindeutig widerlegt ist.

Somit wird beantragt, die Nutzungsdauer für „Altanlagen“ weiterhin mit 20 Jahren anzuerkennen und die ergangenen wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide 2006 bis 2008 in diesem Sinne zu korrigieren.

b) Sollte unserer Ansicht, dass eine Berichtigung der Nutzungsdauer der „Altanlagen“ nicht erforderlich ist, seitens der Behörde nicht gefolgt werden, ist subsidiär die Berechnungsmethode der Behörde hinsichtlich der steuerlichen Abschreibungen (Restbuchwert 1.1.2006 durch Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung einer Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren) in den Feststellungsbescheiden 2006 bis 2008 nicht der Gesetzeslage bzw. der höchstgerichtlichen Judikatur entsprechend, da

- sie dem steuerrechtlichen Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung und damit auch dem Nachholverbot widerspricht
- die Argumentation der Behörde, dass aufgrund einer subjektiven Richtigkeit der Schätzung der Nutzungsdauer vor 2006, eine Berichtigung an der Wurzel nicht zu erfolgen habe, dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und dem

verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG) widerspricht.

Es wird daher subsidiär beantragt, den Feststellungsbescheiden 2006 bis 2008 die periodengerechten Abschreibungsbeträge hinsichtlich der „Altanlagen“, unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von 40 Jahren zugrunde zu legen, somit jene Abschreibungsbeträge, die wie die Behörde selbst auf Seite 5 oben in ihrem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der steuerlichen Außenprüfung formuliert hat „richtige Absetzung für Abnutzung“.

Das Finanzamt geht in seiner vollinhaltlich abweisenden Berufungsvorentscheidung von folgenden Überlegungen aus:

„1. Berücksichtigung der ursprünglichen Nutzungsdauer für Altanlagen von 20 Jahren

1.1 Ad Berichtigung der steuerlichen Nutzungsdauer

...

Nach Ansicht der Behörde handelt es sich im gegenständlichen Fall wie schon im Bericht vom 18.10.2011 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt, um keine Änderung der Nutzungsdauer, sondern vielmehr um eine Berichtigung der Nutzungsdauer, da ein zum Bilanzstichtag vorhandener falscher Bilanzansatz durch einen richtigen ersetzt wurde. Ganz allgemein versteht man unter Bilanzberichtigung die Berichtigung eines in der Bilanz vorhandenen, unrichtigen und daher unzulässigen Bilanzansatzes durch einen zulässigen. Diese ist u.a. immer dann vorzunehmen, wenn von einer falschen Nutzungsdauer ausgegangen wird und die Abweichung erheblich (jedenfalls min. 20%) ist.

Gegenständlich wurde ein objektiv falscher Ansatz zum Ansatz gebracht, der, da die Voraussetzungen für eine Berichtigung, nämlich das Vorliegen der Unrichtigkeit sowie der Erheblichkeit, zutreffen, ersetzt wurde.

Eine Änderung der Nutzungsdauer kann nach Rechtsmeinung der Behörde nicht vorliegen, da diese voraussetzt, dass sich jene - vom Abgabepflichtigen ursprünglich zutreffend geschätzte Nutzungsdauer - maßgebenden Verhältnisse wesentlich und dauernd ändern. D.h. jede Änderung eines Bilanzansatzes verlangt den Ersatz eines bisher richtigen Ansatzes durch einen anderen richtigen.

Eine Änderung der Nutzungsdauer, wonach diese, wenn die Schätzung auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht hat und nunmehr eine bessere Einsicht vorliegt (*Doralt, Kommentar zum EStG, § 7 EStG, Rz. 49/2*) bzw. wenn die nachträgliche bessere Einsicht über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eine wesentliche Änderung hervorruft (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 7 EStG, Rz 11*), zwingend ist, trifft nach Ansicht der Behörde nicht zu.

Somit ist, ausgehend von einem objektiv falschen Ansatz, dieser durch einen richtigen zu ersetzen und zu korrigieren. Dies ist nur im Wege einer Bilanzberichtigung durchzuführen. Diese berichtigte Unternehmensbilanz ist aufgrund des Grundsatzes der Maßgeblichkeit

der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz auch für die Steuerbilanz bindend (siehe „Ad Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz“).

1.2 Ad Bewertungsstetigkeit

Verwiesen wird auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz. Das in der Berufung der Berufungswerberin zitierte Erkenntnis des VwGH v. 24.6.2003, 99/14/0015 bezieht sich auf eine nicht wirtschaftlich begründete Bilanzänderung, die im gegenständlichen Fall jedoch nicht relevant ist.

1.3 Ad Grundsatz von Treu und Glauben

...

Unter Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170).

Solch einen triftigen Grund stellt jedoch das Legalitätsprinzip dar, sodass grundsätzlich Gesetzmäßigkeit stärker ist als Treu und Glauben (VwGH vom 25.6.1993, 92/17/0058). Die Behörde ist daher verpflichtet von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung oder Tatsachenwürdigung später, trotz gleichgelagerten Sachverhaltes, auch zu Lasten des Abgabepflichtigen abzuweichen.

Insbesondere hindert auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung Vorgangsweisen der Partei nicht beanstandet (nicht aufgegriffen) hat, die Behörde nicht daran diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 16.11.1993, 90/14/0179, sowie 23. 10. 1997, 96/15/0117).

Nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 5.5.1992, 92/14/0013).

Festzuhalten ist, dass verschiedene Außenprüfungen sowohl beim Rechtsvorgänger als auch bei der Berufungswerberin durchgeführt wurden. Anzuführen ist, dass es der Behörde unmöglich ist nachzuvollziehen, ob bei allen Prüfungen diese Anlagen als Prüfungsschwerpunkt herangezogen wurden. Dass es keine etwaigen Feststellungen seitens der Behörde bzgl. der berufsrelevanten Nutzungsdauer gab, unterstützt die Argumentation der subjektiv richtigen Bilanzierung und des sorgfältigen kaufmännischen Handelns der Berufungswerberin. Bis zum entsprechenden Gutachten war es durchaus

üblich die Nutzungsdauer entsprechend den Branchenusancen und der Verwaltungspraxis mit 20 Jahren anzunehmen (zumindest in der Steiermark).

Durch das lt. Auskunft der Berufungswerberin ihr schon im Frühjahr 2006 vorliegende TÜV-Gutachten bzw. der im Frühjahr 2006 erlangten Kenntnis des Inhalts dieses Gutachtens, wurde eine Anpassung der Nutzungsdauer durchgeführt.

Zu beachten in diesem Zusammenhang ist, dass nicht die Behörde eine Nutzungsdaueranpassung vornahm, sondern die Berufungswerberin tätig wurde, indem sie den Gutachtensinhalt umsetzte.

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben seitens der Behörde liegt nicht vor, da die Abgabenbehörde die Abgabepflichtige nicht ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert hat, sondern die Behörde, hat die durch die Berufungswerberin in der Unternehmensbilanz geänderten Nutzungsdauern der Altanlagen, aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in die Steuerbilanz aufgenommen.

Die Abgabenbehörde ist berechtigt die Schätzung der Nutzungsdauer zu überprüfen, auch wenn sie die vom Steuerpflichtigen bisher vorgenommene Schätzung in den Vorjahren unbeanstandet gelassen hat. Treu und Glauben könnte diesfalls nur dann Bedeutung beigemessen werden, wenn die Abgabenbehörde selbst eine später als unrichtig erkannte AfA-Berechnung veranlasst hat (VwGH 24.1.1998, 93/14/0151).

Ergänzend ist anzuführen, dass die Berufungswerberin während des Prüfungsverfahrens der Abgabenbehörde eine Niederschrift eines verbundenen Unternehmens aushändigte, in der festgehalten wurde, dass im November 2006 eine Änderung der Nutzungsdauer von identen Wirtschaftsgütern von 40 Jahren auf 20 Jahre von der Außenprüfung anerkannt wurde. Diese Niederschrift wurde der Behörde im gegenständlichen Prüfungsverfahren als Untermauerung für die Korrektheit der Nutzungsdauer iHv 20 Jahren vorgelegt.

In Anbetracht des Kenntnisstandes (lt. Auskunft war im Frühjahr 2006 der Inhalt des TÜV- Gutachtens bekannt) der Berufungswerberin spätestens zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Niederschrift im November 2006, hätte eine Änderung der Nutzungsdauer von 40 auf 20 Jahre seitens der Berufungswerberin nicht vorgenommen werden dürfen. Die Existenz des TÜV- Gutachtens war der Behörde zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Niederschrift nicht bekannt.

Die Berufungswerberin hat sich diesbezüglich verschwiegen.

Dies bedeutet, dass zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Niederschrift, obwohl bessere Kenntnis seitens der Steuerpflichtigen bereits vorhanden war (40 Jahre Nutzungsdauer), eine steuerliche Änderung der Nutzungsdauer (von 40 auf 20 Jahre) beim verbundenen Unternehmen verwirklicht wurde.

Angesichts obiger Ausführungen wurde seitens der Behörde dem Grundsatz von Treu und Glauben keinesfalls widersprochen.

1.4 Ad Grundsatz der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz

Die Berufungswerberin argumentiert, dass durch zahlreiche Erlässe, Richtlinien und Rechtsprechung umfassende Regelungen im Bereich der Nutzungsdauer und Absetzung für Abnutzung im Steuerrecht existieren und somit der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt zu interpretieren sei.

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind auch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend und ebenso wird die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz vom VwGH als umfassend gesehen. Wurde daher unternehmensrechtlich die Abschreibungsdauer geändert, ist dies aufgrund der Maßgeblichkeit auch im Steuerrecht bindend. Von der Maßgeblichkeit ist nur abzuweichen, wenn zwingende steuerliche Bestimmungen entgegenstehen oder wenn eine Kann-Bestimmung im UGB auf eine Muss-Bestimmung im Steuerrecht trifft. Hieraus folgt, dass Änderungen der Nutzungsdauer in der unternehmensrechtlichen Bilanz auch in der Steuerbilanz nachvollzogen werden müssen.

Eine Änderung in der UGB-Bilanz (Verlängerung der Nutzungsdauer) unter Beibehaltung der steuerlichen (höheren) Abschreibung ist nicht möglich, da das voraussetzen würde, dass zwingende steuerliche Vorschriften eine Abweichung von den auch grundsätzlich steuerlich maßgeblichen UGB-Regelungen bedingen. Solche steuerlichen Normen (z. B. verbindliche AfA-Tabellen) existieren in Österreich grundsätzlich nicht. Die betriebsbedingte Nutzungsdauer ist vielmehr sowohl im UGB als auch im Steuerrecht nach gleichen vernünftigen Kriterien zu schätzen (siehe auch *Moser, SWK 14/15/2010, S 515*).

Eine zwingende steuerliche Bestimmung, die den Bestimmungen des Unternehmensrechtes vorgeht, ist nicht gegeben. Die Berichtigung ist daher nach Ansicht der Behörde auch für die Steuerbilanz durchzuführen.

2. Periodengerechte Gewinnermittlung

2.1 Ad Eröffnungsbilanz-Berichtigung:

Festgehalten werden muss, dass ein Bilanzansatz, der unter Verwertung der bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse mit entsprechender Sorgfalt gebildet wurde, solange als den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzusehen ist, als nichts Gegenteiliges hervorkommt.

Stellt sich heraus, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren, ist die Bilanz zu berichtigen.

Der Frage der subjektiven Richtigkeit der Bilanz kommt in jenen Fällen Bedeutung zu, in denen es um Umstände oder Verhältnisse geht, die am Bilanzstichtag bereits vorlagen, dem Abgabepflichtigen aber bis zur Bilanzerstellung noch nicht bekannt waren, und

welche ein gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste (vgl. zB VwGH 16.7.2006, 2006/14/0106).

Hat somit der Abgabepflichtige die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung eingehalten, ist die Bilanz auch dann richtig, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig war. Umstände, die der Abgabepflichtige am Bilanzstichtag nicht kennen konnte, machen die Bilanz objektiv unrichtig, doch entspricht dies den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und ist damit im Sinne des Bilanzrechts richtig. Maßgeblich ist der Wissensstand des sorgfältigen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, und zwar bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse = subjektive Richtigkeit der Bilanz (vgl. VwGH v. 26.7.2006, 2006/14/0106; UFS Klagenfurt v. 10.4.2008, RV/0154-K/06; BFH, BStBl 1984 II 723).

Stellt sich daher trotz entsprechender Sorgfalt heraus, dass ein Bilanzansatz objektiv unrichtig ist, ist eine Bilanzberichtigung nicht vorzunehmen.

Da gegenständlich die Berufungswerberin mit entsprechender Sorgfalt eines Kaufmannes gehandelt hat, war der Bilanzansatz subjektiv richtig, auch wenn sich durch das Gutachten eine andere Nutzungsdauer herausstellte. Rückwirkende Bilanzberichtigungen sind daher nach Ansicht der Behörde nicht vorzunehmen, da das Gutachten erst ab dem Zeitpunkt der Kenntniserlangung des Inhalts bzw. der Veröffentlichung (im Jahr 2006) zu beachten ist.

2.2 Ad Berechnung der steuerlichen AfA

Zunächst ist zu erwähnen, dass der Behörde der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung bekannt ist und die diesbezüglichen Erkenntnisse des VwGH v. 30.3.2011, 2008/13/0024 und v. 31.5.2011, 2007/15/0015 gewürdigt wurden.

In Anbetracht der unterschiedlichen Sachverhalte sind jedoch nach Ansicht der Behörde diese Erkenntnisse bei diesem Sachverhalt nicht anwendbar bzw. können nicht berücksichtigt werden.

Gegenständlich muss von einer Bilanzberichtigung ausgegangen werden, die nicht rückwirkend, aufgrund der subjektiven Richtigkeit, durchzuführen ist. Da keine rückwirkende Berichtigung zulässig ist, kann die steuerliche AfA nicht in der vom Berufungswerber beantragten periodengerechten Höhe während der Restnutzungsdauer in Abzug gebracht werden, da sich, wie schon im Bericht vom 18.10.2011 gern. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung erwähnt und ausgeführt, ein negativer Buchwert ergäbe. Es ist somit denkunmöglich die periodengerechte AfA anzusetzen und diese verteilt über die Restnutzungsdauer zu berücksichtigen. Auch eine Zuschreibung über den Buchwert ist infolge des eingeschränkten Wertzusammenhangs nicht erlaubt.

Aufgrund der unterschiedlichen Sachverhalte der oben erwähnten VwGH-Judikatur und der rechtskonformen Auslegung der gesetzlichen Normen, ist daher weder das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz verletzt worden, sondern seitens der Behörde wurde sachgerecht vorgegangen.

Da die Berufungswerberin die AfA aus dem Restbuchwert geteilt durch die Restnutzungsdauer in der Unternehmensbilanz berechnet hat, ist dies aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch für die Ermittlung der steuerlichen AfA zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung der periodengerechten AfA bis zum Erreichen eines Buchwertes von Null, ist nach Ansicht der Behörde nicht möglich.“

In der weiteren Folge beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung/Beschwerde an die damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz, was auch unter Hinweis auf strittigen Punkte erfolgt ist.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2015 wurde das Finanzamt darauf aufmerksam gemacht, dass die Bf. entsprechend des alternativen Beschwerdebegehrens einer außerprätörischen Lösung des Rechtsfalles grundsätzlich zugestimmt habe und dies auf Grund der im Streitzeitraum anzuwendenden Gesetzeslage vertretbar erscheine und die neue Rechtslage (§ 4 Abs. 2 EStG 1988 n.F.) erst mit 1.1.2013 und erstmals auf Fehler anzuwenden sei, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

In ihrer Antwort führte der beauftragte Vertreter der Abgabenbehörde aus, ob Punkt b der Berufung so zu verstehen sei, dass der EB- (Eröffnungsbilanz-) Wert zum 1.1.2006 bis zur Wurzel (40 Jahre zurück) berechnet und eingebucht werden müsse und nur für den Zeitraum 2003-2005 mit Zuschlägen gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG neutralisiert werden könne. In diesem Fall wäre auf Grund der EB-Berichtigung zum 1.1.2003 einer nochmaligen Abschreibung von rd. 56.000.000 € zuzustimmen, wovon für den Zeitraum 2003-2005 rd. 3.800.000 € gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG neutralisiert würden.

Das Bundesfinanzgericht sah sich zu einer weitgehenden Vorwegbeurteilung der Rechtsfolgen des bf. Vorbringens nicht veranlasst.

In der weiteren Folge hat das Finanzamt eine außergerichtliche Beschwerdeerledigung ohne Erstattung weiterer Ausführungen abgelehnt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde mit Schreiben vom 19.5.2015 zurückgenommen.

Über die eingebrachte Beschwerde wurde erwogen:

1. Berichtigung der Nutzungsdauer:

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche

Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden, sie ist vielmehr vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 24.6.2003, 99/14/0015), wobei von einer üblichen laufenden Instandhaltung des Wirtschaftsgutes auszugehen ist (*Quantschnigg/Schuch*, § 7 EStG, Rz. 40; *Ryda/ Langheinrich FJ 2003*, 159).

Zukünftige Umstände sind bei der Schätzung nur insoweit zu berücksichtigen, als sie sich gegenwärtig bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (VwGH 28.5.2002, 98/14/0169).

Die Schätzung der Nutzungsdauer obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach seinen Verhältnissen nutzen lässt (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Allerdings ist die Abgabenbehörde an diese Schätzung allerdings nicht gebunden. Sie ist daher befugt, die Schätzung des Steuerpflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (VwGH 30.5.2001, 95/13/0292) und die Abweichung zu den Ansätzen des Steuerpflichtigen nicht nur geringfügig ist (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162). Sie unterliegt der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 7 Anm. 10). Die Abgabenbehörde kann bei Überprüfung der vom Steuerpflichtigen angenommenen Nutzungsdauer auf ihre im Laufe der Zeit entstandenen Erfahrungswerte zurückgreifen (VwGH 14.5.1965, 2338/64; *Margreiter*, *Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagegütern*, SWK 1985, A I 361).

Grundsätzlich ist festzustellen, dass die Nutzungsdauer von Gasleitungen in der Vergangenheit in der Branche mit zwanzig Jahren festgelegt wurde. Die von der Bf. beigegebenen Erläuterungen zur Verordnung der Energie-Control-Kommission, mit der die Gas-Systemnutzungstarife-Verordnung (GSNT-VO 2004) geändert wurde, schreibt unter Punkt Abschreibungen, dass große Bandbreiten bei der Wahl der Abschreibungsdauern von Rohrleitungen (20 bis 50 Jahre) bestehen. Weiters wurde festgestellt, dass rund 65% der Ebene 1, 50% der Ebene 2 und 20% der Ebene 3-Rohrleitungen bereits voll abgeschrieben seien. In technischer Hinsicht kommt der Technische Überwachungsverein (TÜV) als Überprüfungsstelle sogar zum Schluss, dass bei entsprechend sachgemäßer Herstellung, ordnungsgemäßer Betriebes und entsprechender Instandhaltung eine Nutzungsdauer von 50 Jahren als gängige Praxis beschrieben werde. Im Hinblick auf verschiedene Materialien (Werkstoff PVC, 30 Jahre gegenüber Stahl, 50 Jahre) und auf Grund der Unterschiedlichkeiten vor allem hinsichtlich der künftigen Entwicklung sei eine Abschreibungsdauer von vierzig Jahren auch betriebswirtschaftlich vertretbar.

Amtliche AfA-Tabellen wie in Deutschland existieren in Österreich nicht. Die deutschen AfA-Tabellen können in Österreich aber als Hilfsmittel für die Bestimmung der Nutzungsdauer herangezogen werden (s. *BMF 14.10.1999, SWK 1999, S 778; EStR 3115; Quantschnigg/Schuch, § 7 EStG, Rz 46*). Unter Punkt 2.19 der deutschen AfA-Tabelle (gültig an 31.12.1993) sieht für Rohrnetze der Gasversorgung (Stadtnetze) für Rohre aus Gusseisen (selten) eine Nutzungsdauer von 40 Jahre bzw. für Stahlrohre eine von 30 Jahren vor.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine fehlerhafte Einschätzung der Nutzungsdauer durch den Steuerpflichtigen von vornherein vorliegt und eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde zu erfolgen hat. Eine solche ist aber nur vorzunehmen, wenn die Abweichung von den Erfahrungswerten erheblich ist, d.h. 20% oder mehr (*Quantschnigg/Schuch, § 7 EStG, Rz. 42.1*). Der Umstand, dass ein Wirtschaftsgut ex post betrachtet auch nach Ablauf der geschätzten Nutzungsdauer noch im Betrieb Verwendung findet, ist allein noch kein Grund, (rückwirkend) von einer längeren Nutzungsdauer auszugehen (VwGH 30.5.2001, 95/13/0292).

Eine Nutzungsdauer von zwanzig Jahren mag zwar in Vergangenheit so gehandhabt worden sein, allerdings besteht kein Rechtsanspruch bei Beibehaltung einer nunmehr als unrichtig erkannten Vorgehensweise.

Eine Abweichung verstößt auch dann nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn die vom Steuerpflichtigen geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in den Vorjahren unbeanstandet blieb, weil diesem Grundsatz nur dann Bedeutung beizumessen ist, wenn die Abgabenbehörde selbst die später als unrichtig erkannte AfA-Berechnung veranlasst hat (VwGH 24.11.1998, 93/14/0151).

Eine solche Veranlassung konnte von der Bf. nicht aufgezeigt werden. Der bloße Verweis auf ein unbeanstandetes Akzeptieren der von ihr gewählten Abschreibungsdauer reicht hierbei nicht aus. Eine von der Bf. intendierte Vorgangsweise würde den Grundsatz von Treu und Glauben über das Legalitätsprinzip stellen. Abgesehen davon hat selbst die Bf. unternehmensrechtlich eine Umstellung der Abschreibungsdauer unter Anwendung der „Praktikermethode“ (Restbuchwert : Restnutzungsdauer, so noch *Quantschnigg/Schuch, § 7, Tz. 42.2*) vorgenommen.

Das von der Bf. zitierte Judikat des VwGH (24.6.2003, 99/14/0015) bezieht sich auf einen anderen Sachverhalt. Der VwGH hat eine Verkürzung der Abschreibungsdauer auf Grund einer gesetzlichen Normierung von AfA-Sätzen als zustimmungsbedürftige Bilanzänderung betrachtet, die einer besonderen wirtschaftlichen Begründung bedürfe, was hier nicht der Fall ist. Weder wurde die wirtschaftliche Nutzungsdauer der strittigen Wirtschaftsgüter gesetzlich festgelegt noch beruht die Änderung der Nutzungsdauer auf wirtschaftlichen Umständen, sondern auf Grund einer fehlerhaften Einschätzung der Abnutzung von Beginn an.

Die allgemein gehaltene Bezugnahme auf das Maßgeblichkeitsprinzip als Begründung für die Erhöhung der Nutzungsdauer ist für sich genommen inhaltsleer, zumal der

gegenständliche unternehmensrechtliche Jahresabschluss ohnehin bereits eine Umstellung der Nutzungsdauer vornahm. Das Maßgeblichkeitsprinzip wie es von der h.L. verstanden wird, bezieht sich idR auf die Ausübung unterschiedlicher Wahlrechte, die nicht zwingenden steuerlichen Bestimmungen widersprechen. So sieht § 204 Abs. 1 UGB vor, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern seien und der Plan müsse die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann. Somit ist im Allgemeinen kein großer wesentlicher Unterschied zu den eingangs erwähnten steuerlichen Vorschriften auszumachen, wenn gleich Unternehmens- und Steuerrecht von unterschiedlichen Zielsetzungen wie Gläubigerschutz, Vorsichtsprinzip, Tendenz zur Bildung von stillen Reserven gegenüber Leistungsfähigkeitsprinzip und Periodenbesteuerung ausgehen. Im Übrigen wurde der unternehmensrechtliche Ansatz von der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogen und sondern im Gegenteil zu ihrer Argumentation erhoben, die eine Weitergeltung der höheren Abschreibungsbeträge für die steuerliche Gewinnermittlung verweigerte.

Für die Begrenztheit der Bedeutung der Maßgeblichkeit spricht auch der Unterschied in der Fehlerkorrektur: Eine Bilanz kann sich nachträglich als fehlerhaft herausstellen (beispielsweise im Fall nicht erfasster Einnahmen, „Schwarzeinnahmen“).

Handelsrechtlich bringt die Berichtigung der Jahresabschlüsse früherer Jahre aus der Sicht des handelsrechtlichen Informationszieles (Vermittlung des „true and fair view“) nichts. Eine Berichtigung alter Handelsbilanzen würde vielmehr verwirren. (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 1, Tz. 35*).

2. Periodengerechte Gewinnermittlung:

a) Bilanzberichtigung:

Die Abgabenbehörde stützt sich im angefochtenen Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung vorwiegend auf den Grundsatz der subjektiven Richtigkeit der erstellten Bilanz, wobei sie meint, dass dies in jenen Fällen von Bedeutung wäre, in denen es Umstände oder Verhältnisse gebe, die am Bilanzstichtag bereits vorlagen, dem Abgabepflichtigen aber noch nicht bekannt waren und er bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste. Habe er somit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten, so sei eine objektiv unrichtige Bilanz subjektiv richtig, dass sie auf dem Wissenstand des ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzerstellung aufbaue. Somit sei eine (rückwirkende) Bilanzberichtigung nicht durchzuführen und beruft sich auf *Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 2, Tz. 67*.

Diese führen wörtlich aus:

„Es gilt der Grundsatz der subjektiven Richtigkeit der Bilanz (VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050; 29.10.2003, 2000/13/0090; 26.11.2002, 99/15/0075; 4.11.1998, 93/13/0186): Richtig ist die Bilanz, wenn die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse

nach der bei Bilanzerstellung bestehenden Kenntnis des Stpfl (bzw nach der Kenntnis, die der Stpfl unter Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt bei Bilanzerstellung hätten haben können) in der Bilanz ihren Niederschlag gefunden haben. Die Bilanz ist nicht schon deshalb unrichtig, weil dem Stpfl trotz Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt bestimmte Umstände bei Bilanzerstellung nicht bekannt gewesen sind. Trotz entsprechender Sorgfalt erst später erlangte Kenntnisse führen nicht zu einer Bilanzberichtigung. Später erlangte Kenntnis über die objektive Unrichtigkeit einer Bilanz stellt daher kein Ereignis iSd § 295a BAO (Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit) dar.“

Eine derartige Interpretation des angefochtenen Bescheides ist nur vordergründig - ohne Auseinandersetzung mit der darin zitierten Vorjudikatur - ableitbar. Im VwGH-Erkenntnis vom 18.11.2003, 2001/14/0050 führte der Gerichtshof unter Bezugnahme auf sein Vorerkenntnis vom 29.10.2003, 2001/13/0090 aus, die Frage der subjektiven Richtigkeit der Bilanz können nur in jenen Fällen Bedeutung haben, in denen es um „Umstände“ oder „Verhältnisse“ geht, welche am Bilanzstichtag bereits vorlagen, dem Steuerpflichtigen aber bis zur Bilanzerstellung noch nicht bekannt waren, und welche ein gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste. Angesprochen seien in diesem Zusammenhang ausschließlich Sachverhaltselemente. Eine unzutreffende, wenn auch durch Teile der Fachliteratur und Verwaltungspraxis gestützte Rechtsansicht des Abgabepflichtigen steht einer Berichtigung der in Verkennung der Rechtslage erstellten (Steuer-) Bilanz jedenfalls nicht entgegen. Die unrichtige Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dürfte wohl mehr in der unrichtigen rechtlichen Beurteilung als in der Verkennung von Tatsachen erfolgt sein. Der Grundsatz der subjektiven Richtigkeit der Bilanz bezieht sich daher auf Umstände im Tatsachenbereich, nicht auf die Rechtskenntnis oder Rechtsauslegung (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 2, Tz. 72; VwGH 26.7.2006, 2006/14/0106*).

Was die Bilanzberichtigung anlangt, ist nach § 4 Abs. 2 EStG kein Platz für die formelle Maßgeblichkeit: Die Berichtigungspflicht für die Steuerbilanz besteht unabhängig davon, ob nach Handelsrecht die Handelsbilanz zu berichtigen sei und besteht darin, dass ein steuerlich unzulässiger Bilanzansatz durch einen steuerlich zulässigen ersetzt werde (VwGH 30.7.2002, 96/14/0112). Die Unzulässigkeit (Unrichtigkeit der Bilanzierung kann sich daraus ergeben, dass tatsächliche Umstände nicht bzw. unrichtig berücksichtigt worden sind z.B. Schwarzeinnahmen oder dass die tatsächlichen Umstände rechtlich unrichtig behandelt wurden (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 2 EStG, Tz. 64*).

Der Steuerpflichtige muss die Bilanzberichtigungen stets vornehmen (und dem Finanzamt bekannt geben, Rz 649 EStR 2000), sobald er sie erkennt (VwGH 4.11.1998, 93/14/0186). Die Verpflichtung ist unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Lasten des Stpfl auswirkt (Demgegenüber greift die Verpflichtung auch § 139 BAO nur iZm einer Verkürzung von Abgaben). Im seltenen Fall, dass der Bilanzfehler weder für das Jahr der fehlerhaften Bilanz noch - wegen der Bilanzidentität (Zweischneidigkeit der Bilanz) - für irgend ein anderes, i.d.R. nachfolgendes Jahr steuerliche Auswirkungen

haben kann, besteht kein Grund für die Bilanzberichtigung (18.11.2003, 2001/14/0050); die Berichtigung ist nicht Selbstzweck und hat nur dann Bedeutung, wenn irgend eine tatsächliche Auswirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage möglich ist.

Die Bilanzberichtigung muss auch nach rechtskräftigem Abschluss der Steuerveranlagung für das Berichtigungsjahr (zurück bis zur „Wurzel“) vorgenommen werden. Sie hat allerdings für dieses Jahr, wenn die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Beseitigung des Bescheides nicht gegeben sind, keine steuerliche Auswirkung (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090; 18.11.2003, 2001/14/0050). Die Berichtigung für sich allein führt nicht zur Änderung des Steuerbescheides, VwGH 1.12.1981, 81/14/0017, 0032. Wegen der „Bilanzidentität“ (Übereinstimmung von Schlussbilanz und nachfolgender Eröffnungsbilanz, Zweischnidigkeit der Bilanz) kann sich aber eine steuerliche Auswirkung in Folgejahren ergeben. Die Berichtigung des Fehlers erfolgt „an der Wurzel“, also in jener Bilanz, in welcher der Fehler (erstmalig) aufgetreten ist (VwGH 14.12.1993, 90/14/0034; 1.12.1981, 81/14/0017, 0032). Grundsätzlich reicht damit die Berichtigung zeitlich unbeschränkt zurück (VwGH 4.11.1998, 93/13/0186).

Dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodengewinnabgrenzung entspricht es, dass die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst erfolgt (VwGH 27.5.1987, 84/13/0270).

Die Bilanzberichtigung zum Zwecke der periodenrichtigen Gewinnermittlung umfasst auch die Richtigstellung von Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der AfA. Die Bilanzberichtigung bis zur Wurzel stellt keine Durchbrechung des Bilanzzusammenhanges dar, weil ausnahmslos alle Bilanzen von der ersten Bilanz bis zur aktuellen Bilanz (gedanklich) richtig gestellt werden (VwGH 28.9.1971, 1038/69).

Die durch § 4 Abs. 2 normierte Pflicht zur Berichtigung der fehlerhaften Bilanz betrifft die (ausdrücklich oder im Falle einer vorhandenen UGB-Bilanz gedanklich erstellte) Steuerbilanz. Das UGB kennt für die UGB-Bilanz **andere Berichtigungsregeln**; unternehmensrechtlich erfolgt die Berichtigung idR nicht im Jahresabschluss, in welchem der Fehler unterlaufen ist, sondern - soweit nachfolgend weitere Jahresabschlüsse erstellt worden sind - im laufenden Jahresabschluss. Daher werden die Überlegungen, die eine Übertragung unternehmensrechtlicher Berichtigungsregeln (vorhin erwähnte „Praktikermethode“) auf die Steuerbilanz beinhalten, nicht geteilt, weil sie zu anderen Zwecken (Informationszweck der Vermögensdarstellung) durchgeführt werden. Ebenfalls nicht näher nachvollziehbar ist das im angefochtenen Bescheid eher allgemein erwähnte Argument des „uneingeschränkten Wertzusammenhanges“, wonach gemäß § 6 Z 1 EStG bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorgegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen des § 6 Z 13 EStG nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen dürfe. In diesem Zusammenhang übersieht der angefochtene Bescheid, dass – wie bereits vorhin ausgeführt – die Bilanzberichtigung bis zur Wurzel keine Durchbrechung des Bilanzzusammenhanges darstellt, weil ausnahmslos alle Bilanzen von der ersten Bilanz bis zur aktuellen Bilanz

(gedanklich) richtig gestellt werden (VwGH 28.9.1971, 1038/69). Somit ist der richtig gestellten Schlussbilanz eine richtig gestellte Eröffnungsbilanz gegenüber zu stellen.

Die Neufassung des Abs. 2 durch das AbgÄG 2012 kennt allerdings ab 2013 außerbüchliche (steuerliche) Zu- und Abschläge im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr.

Gemäß § 124b Z 225 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 (gemeint auch inklusive 2003, vgl ErlRV zum AbgÄG 2012) betreffen. Grundsätzlich sind daher Verstöße, die sich im Veranlagungsjahr 2003 oder später ereignet haben, bei Vorliegen der Voraussetzungen durch Zu- und Abschläge nachzuerfassen (vgl. *Titz, RWZ 2013, 8*), allerdings werden auch Verstöße des Wirtschaftsjahres 2002/2003 bereits erfasst. Verstöße aus davor liegenden Zeiträumen können hingegen nicht zu einem Zu- oder Abschlag führen. Die Anordnung, dass erst Verstöße ab 2003 (Wirtschaftsjahr 2002/2003) erfasst werden, ergibt sich den ErlRV zum AbgÄG 2012 zufolge daraus, dass der Gesetzgeber hier eine Anlehnung an der Frist der absoluten Verjährung nach § 209 Abs 3 BAO genommen hat (EStR 2000 Rz 652; mit Ablauf des Jahres 2013 endet die absolute Verjährung für Einkommensteuer 2003). Im Übrigen hat es aber für die Zuschläge nach § 4 Abs. 2 keine Bedeutung, ob absolute Verjährung nach § 209 Abs 3 BAO eingetreten ist.

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG ist eine Norm des materiellen Einkommensteuerrechts, weil sie Einfluss auf die Höhe des Gewinnes/Verlustes aus der betrieblichen Einkunftsquelle nimmt. Daran ändert nichts, dass mit dem AbgÄG 2012 die (nicht auf ESt beschränkte) verfahrensrechtliche Norm des § 293c BAO aufgehoben wurde.

Die Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 225 wirft Fragen auf: Gilt das Zuschlagssystem erstmals für die Veranlagung der ESt 2013 oder gilt es bereits für ab dem 1.1.2013 durchgeführte Veranlagungen früherer Abgabengahre? Den ErlRV ist hiezu nichts zu entnehmen. Es gilt allerdings in einhelliger Lehre und stRsp der Grundsatz: Während Normen des Verfahrensrechts auch für Verfahrensschritte Anwendung finden, die sich auf vor dem Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte beziehen (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004; *Stoll, BAO-Kommentar, 62*), erfassen materielle Abgabengesetze grundsätzlich erst Tatbestände, die sich ab dem Inkrafttreten verwirklichen (vgl VwGH 18.12.2008, 2006/15/0053; 22.10.1996, 96/14/0017, Slg 7135/F; *Mairinger/Twardosz, ÖStZ 2007, 16*). § 4 Abs. 2 Z 2 ist, weil sie Einfluss auf die Höhe des Betriebsgewinnes, der Einkünfte und des Einkommens nimmt, unzweifelhaft eine materiell-rechtliche Bestimmung. Das bedeutet: Erstmals wenn das Veranlagungsjahr 2013 das älteste, nicht verjährte Jahr (betreffend ESt) ist, können Zuschläge nach § 4 Abs. 2 Z 2 für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer 2013 vorgenommen werden, wobei diese Zuschläge **Fehler ab dem Jahr 2003 (Wirtschaftsjahr 2002/2003) betreffen** können. Erstmals das Einkommen 2013 kann sohin durch Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 Z 2 idF AbgÄG 2012, BGBl I 112/2012 vom 14.12.2012) erhöht/vermindert werden (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 4 Tz. 167*).

Eine andere Rechtsauslegung würde dazu führen, dass im Veranlagungsjahr 2006, wo die Umstellung der Abschreibung vorgenommen wurde, ein Zuschlag das Einkommen dieses Jahres berührt hätte. Dies setzte wiederum voraus, dass der Normunterworfene bereits die oa. Neuregelung gekannt hätte. Wie die Anwendung der Fehlerberichtigung durch Zu- und Abschläge für Fehler ab 2003 anzuwenden sein wird, stellt sich daher gegenständlich nicht weiter, sondern bleibt künftigen Abgabenverfahren vorbehalten, wobei davon auszugehen sein wird, dass Fehler, die bis 31.12.2002 geschehen sind, letztendlich als „zuschlagsfrei“ (zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen) saniert betrachtet werden können (ähnlich RWP 2015, 52).

b) Berechnung der steuerlichen Absetzung für Abnutzung:

Ebenso verhält es sich mit der bei oberflächlicher Betrachtung dargestellten Behauptung, wenn die „richtige“ Absetzung für Abnutzung während der Restnutzungsdauer in Abzug gebracht werde, errechne sich in den Folgejahren ein negativer Buchwert und damit könne das in angeführten VwGH-Erkenntnissen vom 30.3.2011, 2008/13/0024 sowie 31.5.2011, 2007/15/0015 geforderte Primat des Periodengewinnes vor dem Gesamtgewinn nicht verwirklicht werden, weshalb auch steuerlich die Vorgangsweise („Praktikermethode“: Restbuchwert : Restnutzungsdauer) auch steuerlich anzuwenden wäre.

Die ältere VwGH-Judikatur meinte, im guten Glauben erfolgte zu hohe Absetzungen seien nicht für die Vergangenheit zu berichtigen, sondern durch eine entsprechende Minderung der AfA für die restliche Nutzungsdauer auszugleichen (VwGH 29.5.1959, 1332/58). In einem solchen Fall wäre so lange keine AfA zu berücksichtigen bis der richtige Buchwert wieder erreicht wurde (VwGH 12.3.1965, 205 bis 207/64). In kritischer Auseinandersetzung mit den beiden zuletzt genannten Erkenntnissen kommen *Walla C./Walla D., Bilanzberichtigung bzw. Änderung der Nutzungsdauer, SWK 34/35/2005, S 953*, vor dem Primat der periodengerechten Gewinnermittlung zutreffenden Ergebnis, dass eine entsprechende Berichtigung bis zur Wurzel zu erfolgen hat und demnach in der Vergangenheit vorgenommene zu hohe Absetzungen nicht durch Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden können (*Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 7, Tz. 9* unter Bezugnahme auf VwGH 31.5.2011, 2007/15/0015; 30.3.2011, 2008/13/0024). Die Bedeutsamkeit eines negativen Buchwerts, der sich sogar zahlenmäßig ausdrücklich nachrechnen lässt (Buchwert: 231.625 minus vier Normalabschreibungsbeträge: 294.132), kann auch dem letzterwähnten und von der Abgabenbehörde ausdrücklich angeführten VwGH-Erkenntnis nicht abgeleitet werden. Dieser Umstand wurde eher im Gegenteil als so nebensächlich angesehen, dass er nicht einmal erwähnt wurde. Die Relevanz der Vermeidung des Entstehens eines negativen Buchwerts kann im gegenständlichen Zusammenhang in der Weise nicht geteilt werden, weil sich eine derartige Argumentation geradezu als zirkelschlussartig erweist und wohl eher vom gewünschten Interpretationsergebnis (Berechnung der Abschreibung durch die Verteilung des Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer) getragen zu sein scheint. Daran vermögen auch die von der älteren Lehrmeinung noch vertretene Überlegungen

zu AfA-Korrekturen wenig ändern (*Quantschnigg/Schuch*, § 7 EStG, Tz. 42.1 und 2, unter Bezugnahme auf die ältere Judikatur und deutsche Praxis).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 23. Juni 2015