

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache "A-GmbH, Adresse, St.Nr. 000\*", vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft B über die Beschwerde vom 28.12.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C vom 09.12.2016 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschrift 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

Ausschließlich strittig ist die Frage, ob ein Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 im Beschwerdejahr 2010 bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bfin. abgekürzt) verhängt werden kann oder nicht.

Die Bfin. ist eine Kapitalgesellschaft in Rechtsform einer GmbH (Wirtschaftszweig: sonstige Vermietung und Verpachtung von eigenen oder geleasten Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen, Adresse). Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs. 3 KStG 1988). Diese ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988. Die Bfin. ist mit 30 % an der Z (D-KG) mit Sitz in Ort beteiligt. Die D-KG hat noch zwei weitere Gesellschafter als Beteiligte.

### Relevanter Verfahrensablauf (Abschnitt D-KG)

In der **Bilanz 2007** der D-KG, welche im Juli 2008 beim Finanzamt C eingereicht wurde, fand sich bei den Erläuterungen folgende Anmerkung:

*„Im Berichtsjahr ist eine Rückstellung für erweiterte Bußgelder im Ausmaß von € 610.000 ausgewiesen.“*

Diese Bilanz 2007 wurde am 07.07.2008 von der Geschäftsführung der D-KG erstellt. Für das Jahr 2007 ergab sich ein Verlust. Aus der damaligen Sicht (Bilanzerstellung 2007 am 07.07.2008) drohte der in Österreich ansässigen D-KG eine EU-Geldbuße von

unbekanntem Ausmaße. Die Gewinnermittlung der D-KG für das Jahr 2007 wurde daher durch die ernsthaft drohende Verpflichtung der Bezahlung einer Geldstrafe unmittelbar mitgeprägt.

#### **Jahr 2010:**

**Am 27.03.2012** wurde erklärungsgemäß der **Feststellungsbescheid für das Jahr 2010 erlassen**, der rechtskräftig wurde.

#### **Betriebsprüfung**

In der für die Jahre 2010 bis 2013 durchgeführten Betriebsprüfung wurde eine Gewinnerhöhung von € 384.022 durchgeführt (s. dazu im Einzelnen Tz 4 des Betriebsprüfungsberichtes v.27.02.2015 zu ABNr. 000).

Zusammenfassend kann ausgeführt werden, dass nach Ansicht der BP im Februar 2015 die Rückstellung für Kartell- Geldbußen im Jahre 2007 nicht hätte gebildet werden dürfen. Von der Betriebsprüfung wurde eine Wurzelberichtigung im Jahre 2007 (mitgeprüftes Jahr) durchgeführt und die sonstigen Zu/Abrechnungen durchgeführt.

#### **Beschwerdeverfahren betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung bei der D-KG für das Jahr 2010 :**

Der - zwar nur gegen den Sachbescheid 2010 - eingebrachten Beschwerde wurde mittels Beschwerdevorentscheidung am 06.12.2016 vom Finanzamt C stattgegeben. Im Rahmen dieser Stattgabe wurden sämtliche Korrekturmaßnahmen der Betriebsprüfung für das Jahr 2010 wiederum storniert. Die Korrektur im Wege der BVE v.06.12.2016 für das **Jahr 2010** war erforderlich, weil schon eine „Wurzelberichtigung“ im Jahre 2007 seitens der BP durchgeführt wurde. Auf die umfangreiche Begründung in der Beschwerdevorentscheidung v.06.12.2016 für das Jahr 2010 wird verwiesen.

#### **Verfahrensablauf (Abschnitt Bfin.)**

#### **Körperschaftsteuer 2010:**

In der Körperschaftssteuererklärung der Bfin. für das Jahr 2010 zu Finanzamts- und Steuernummer 000\* war ein Verlust aus der D-KG in Höhe von - € 174.412,35 (Tangentenansatz) erklärt.

*Nach Korrekturen des Bilanzgewinnes/Bilanzverlustes ( Korrekturen zu Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter sowie Körperschaftsteuer (einschließlich der Zuführung zu Rückstellungen, abzüglich von Rückstellungsauflösungen und Erstattungen), wurden in der KÖST-Erklärung 2010 folgende Daten*

	€
Bilanzgewinn	4.023,99
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.023,99
Verlustabzug	-3.017,99

Einkommen	1.006,00
KÖST	252,50
Differenz zur MIKÖ	1498,50
KÖST	1.750,00

ausgewiesen.

Es fand eine erklärungsgemäße Veranlagung statt (**Bescheid v. 21.12.2011** - KÖST € 1.750).

**KÖST-Bescheid 2010 v. 18.05.2015 (Abänderung des Bescheides v. 21.12.2011 gem. § 295 BAO)**

Mit dem gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid v. 18.03.2015 wurde die Körperschaftssteuer 2010 unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Betriebsprüfung, mit dem Tangentenanteil im Ausmaß von - € 59.549,42 aus der D-KG angesetzt. Es ergab sich dadurch eine **Körperschaftsteuer im Ausmaß v. € 7.430,43** (unter Anrechnung der MIKÖ ergab sich eine **Nachforderung** für das Jahr 2010 v. ger. € 5.680,00).

Infolge der **Änderungen in der Beschwerdevorentscheidung v. 06.12.2016** betreffend einheitlicher u. gesonderter Feststellung von Einkünften (Stattgabe) für das Jahr 2010 ergab sich eine neue Tangente für die Bfin.

Mit weiterem gemäß **§ 295 BAO geänderten Bescheid v. 09.12.2016** (=angefochtener **KÖST-Bescheid 2010**) wurden die Korrekturen durch die BVE v.06.12.2016 umgesetzt.

Zusätzlich wurde noch ein Zuschlag (30 % entsprechend der Beteiligung an der D-KG) gem. § 4/2/2 EStG 1988 verhängt.

**Berechnung des Zuschlages im KÖST-Bescheid 2010 v.09.12.2016:**

Pkt. 11 der gesonderten Bescheidbegründung)	€
Rückstellung 2007	610.000
-tw. Auflösung 2008	- 68.981,96
-tw. Auflösung 2009	-55.872,04
BMG (Zuschlag)	485.146
davon 30 % Anteil	145.543,80

Daraus ergab sich für die Bfin. folgende **Einkommensermittlung 2010:**

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	118.866,92
sonstige Betriebsprüfungsänderungen	-145.543,42 (Bindungswirkung zur F)

Zuschlag gemäß § 4 /2/2 EStG 1988	+ 145.543,42 (eigenständige Beurteilung des FA im Sinne der Fehlerkorrektur ohne Bindungswirkung)
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+118.886,92

Gegen diesen gemäß § **295 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2010 v.09.12.2016** wurde von der steuerlichen Vertretung **Beschwerde** erhoben.

In der Beschwerde v. 28.12.2016 wurde zum **rechtlichen Teil** Folgendes ausgeführt:

**" Rechtliche Beurteilung:**

*a) Hinsichtlich der materiell-rechtlichen Beurteilung verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 12.5.2015 gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für 2010 vom 6.3.2015 (Anmerkung des Gerichtes: Das Jahr 2010 ist durch die Zurückziehung des Vorlageantrages v.28.10.2019 mittlerweile erledigt worden (andere Gerichtsabteilung).*

*b) § 4 Abs. 2 Z 2 EStG ist eine Norm des materiellen Einkommensteuerrechtes, weil sie Einfluss auf die Höhe des Gewinnes/Verlustes aus der betrieblichen Einkunftsquelle nimmt. Materielle Abgabengesetze erfassen 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 verjährende Jahr ist, können Zuschläge nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG 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 EStG idF AbgÄG 2012, BGBI I 112/2012, erhöht/vermindert werden (siehe dazu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 4 Tz 167; BFG 23.6.2015, RV/2100388/2013). Diese Überlegungen gelten für Körperschaften sinngemäß. Da im vorliegenden Fall das erste nicht verjährende Jahr 2010 ist, kann nach Rechtsprechung und herrschender Auffassung in der Literatur das Ergebnis 2010 nicht durch Zuschläge nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG erhöht werden.*

*c) Nicht abzugsfähige Rückstellungen sind an der Wurzel zu korrigieren. Ist das Jahr der Wurzel verjährt, kann die die Bildung der Rückstellung wie auch deren Auflösung/Verbrauch in den Folgejahren nicht mehr korrigiert werden. Im vorliegenden Fall ist das Jahr der Rückstellungsbildung (2007) verjährt, sodass die Bildung der Rückstellung im Jahr 2007 und deren Auflösung/Verbrauch in den Folgejahren 2008 bis 2010 nicht mehr korrigierbar sind.*

**In der nachgereichten Beschwerdeergänzung der steuerlichen Vertretung v. 24.10.2019 wurde weiters Folgendes ausgeführt:**

"Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Berufung auf die von *oa* Klienten erteilte Vollmacht ergänzen wir die am 23.12.2016 eingebrachte Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 9.12.2016 und stellen den Antrag auf Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bfin. GmbH im Jahr 2010 entsprechend dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO 2010 der D-KG vom 6.12.2016 in Höhe von EUR -205.093,22, also ohne Berücksichtigung eines Zuschlages gem. § 4 Abs 2 EStG iHv EUR 145.543,80.

### **1) Kein Zuschlag bei einer dem Grunde nach zu Unrecht gebildeten Rückstellung**

Der im gegenständlichen Verfahren relevanten, im Jahre 2007 bei der D-KG (an der die Bfin. beteiligt ist) steuerwirksam gebildeten Rückstellung "Kartellverfahren EU" wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung die Abzugsfähigkeit versagt, weil diese dem Grunde nach zu Unrecht gebildet wurde. EU-Geldbußen unterliegen dem zwingenden Abzugsverbot gem § 12 Abs 1 Z 3 lit b KStG idF AbgÄG 2011 und sind deshalb keine Betriebsausgaben und schon dem Grunde nach nicht abzugsfähig und nicht rückstellbar. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28.2.2018, Ro 2016/15/0043 entschieden, dass die EU-Geldbußen in der Regel auch nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2011 nicht abzugsfähig waren. Aus diesem Grund werden wir den Vorlageantrag vom 23.12.2016 gegen den Feststellungsbescheid 2010 der D-KG vom 6.12.2016 zurückziehen, womit dieser Feststellungsbescheid 2010 in Rechtskraft erwachsen wird. Laut diesem Feststellungsbescheid beträgt der Anteil der Bfin. GmbH am Ergebnis der D-KG für das Jahr 2010 EUR -205.093,22.

Eine fehlerhafte steuerliche Bilanz ist zu berichtigen. Die Bilanzberichtigung hat grundsätzlich im Fehlerursprungsjahr zu erfolgen (VwGH 14.12.1993, 90/14/0034). Da eine Korrektur bzw Neutralisierung der Rückstellung im gegenständlichen Fall im Fehlerursprungsjahr 2007 wegen der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr möglich war, hat die Abgabenbehörde bei der Bfin. GmbH im ersten nicht verjährten Jahr, also im Körperschaftsteuerbescheid 2010, einen Zuschlag gem § 4 Abs 2 EStG festgesetzt.

Voraussetzung für den Ansatz von Zu- bzw Abschlägen ist, dass der Fehler im Jahr der Korrektur oder später noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Fehler, die keine Auswirkungen auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben oder die nicht periodenübergreifend sind, sind von § 4 Abs 2 EStG nicht erfasst. Die Bildung einer Rückstellung bewirkt die periodenrichtige Zuordnung eines Aufwands. Steht der Abzug des Aufwands aber schon dem Grunde nach nicht zu, kann eine dafür zu Unrecht in einem verjährten Jahr gebildete Rückstellung nicht mittels eines Zuschlags berichtigt werden (siehe Marschner in Jakom EStG12, § 4, Rz 222; Knechtl/Unger/Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 4, Rz 46h; EStR Rz 652e).

Die im Jahr 2007 zu Unrecht gebildete Rückstellung für eine dem Grunde nach nicht abzugsfähige EU-Geldbuße kann daher nicht mittels Zuschlages gem § 4 Abs 2 EStG korrigiert werden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bfin. GmbH sollen somit dem Feststellungsbescheid 2010 der D-KG vom 6.12.2016 entsprechen und EUR -205.093,22 betragen.

## 2 ) Korrektur der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

*Im Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 9.12.2016 findet sich ein Fehler in der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bfin. GmbH.*

<i>Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>Unrichtige Berechnung durch die Behörde (Bescheid v. 09.12.2016)</i>	<i>Richtige Berechnung</i>
		unter Berücksichtigung des Feststellungsbescheides 2010
Bisher	118.886,92	-59.549,42
Änderung aus dem F-Verfahren gem § 295 Abs 1 BAO	-145.543,80	-145.543,80
Änderung Zuschlag § 4 Abs 2 Z 2 EStG	145.543,80	145.543,80
neu	118.886,92	-59.549,42

*Ohne Berücksichtigung des Zuschlages (siehe Argumentation im Punkt 1.) betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtigerweise EUR -205.093,22 (59.549,42 sowie -145.543,80). Sollte der Zuschlag entgegen unserem Begehr festgesetzt werden, sollten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb richtigerweise EUR -59.549,42 betragen. Wir ersuchen um positive Erledigung."*

Eine **Beschwerdevorentscheidung** betreffend den angefochtenen KÖST- Bescheid v. 09.12.2016 für das Jahr 2010 wurde antragsgemäß nicht erlassen.

Die Beschwerde wurde der zuständigen Gerichtsabteilung im März 2017 zugeteilt.

**Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen :**

### **Sachverhalt:**

Gegen die D-KG wurde wegen des Verdachtes von Wettbewerbsverstößen nach dem EU- Rechtsvorschriften ein Verfahren eingeleitet. Außer Streit steht, dass die erhobenen Vorwürfe bzw. Klagsschritte nach der dem Bundesfinanzgericht bekannten Aktenlage der Bfin. noch während des Jahres 2007 erhoben wurden. In der Bilanz 2007 wurde dafür eine Rückstellung gebildet. In den Folgejahren 2008 u.2009 wurde diese wiederum teilweise aufgelöst. Der Verdacht der Wettbewerbsverstöße bestätigte sich schließlich im Jahre 2010. Im Beschluss der EU -Kommission vom 23. Juni 2010 wurde eine der D-KG zurechenbare Geldstrafe im Ausmaß von € 384.022 verhängt. Die Rückstellung wurde aus diesem Grund in der Bilanz 2010 aufgelöst.

### **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt wurde vom Gericht aufgrund der ihm bekannt gewordenen Aktenlage in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO gewürdigt:

## Über die Beschwerde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

### Rechtslage

Nach **§ 7 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG 1988)** ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Die Einkommensermittlung richtet sich nach den Vorschriften des EStG 1988 und dieses Bundesgesetzes.

### § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 b is 02.08.2011:

Ein explizites Verbot der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen findet sich tatsächlich erst seit dem AbgÄG 2005 in § 12 Abs 1 Z 4 KStG 1988 und § 20 Abs 1 Z 5 EStG 1988 im Hinblick auf Verbandsgeldbußen nach dem VbVG. Sonstige ausdrücklich normierte steuerliche Abzugsverbote hinsichtlich anderer Geldstrafen und Geldbußen bestanden bis zum AbgÄG 2011 (und daher im Streitzeitraum) weder im KStG noch im EStG.

Eine Judikatur des Höchstgerichtes in Bezug auf Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fehlte.

Hinsichtlich der Frage, wie Geldstrafen nach dem KStG 1988 für die Rechtslage vor Änderung des § 20 EStG bzw. § 12 KStG durch das AbgÄG 2011 bei Kapitalgesellschaften steuerlich zu behandeln waren, wird weiters auf Krafft in BFG - Journal 2014, 5. verwiesen (Entscheidungsbesprechung). Auf das VwGH-Erkenntnis 28.2.2018, Ro 2016/15/0043 (Nichtabzugsfähigkeit der EU-Geldbußen insgesamt), das letztlich Klärung brachte, wird in diesem Zusammenhang auch verwiesen.

### Aenderung der Rechtslage:

#### § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF BGBI. I Nr. 76/2011 (ab 02.08.2011)

Danach sind von Organen der EU verhängte Geldstrafen und Geldbußen dem Abzugsverbot unterliegend.

Die Ausgaben stellen keine Betriebsausgaben dar. Sie sind daher auch nicht rückstellbar.

### Bilanzierung (Bilanzsteuerrecht):

#### Rückstellung allgemein:

Doralt zu § 9 EStG 1988 in Manz, Steuerrecht 2014/2015,16. Auflage, Rz 98 ff:

*„Rückstellungen zeigen unsichere Verbindlichkeiten in der Zukunft, die in einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursacht sind. Rückstellungen sind in der Unternehmensbilanz zwingend auszuweisen, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind sie zulässig.“*

*Rückstellungen in der Steuerbilanz dürfen zB für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden (siehe dazu Doralt zu § 9 EStG 1988 in Manz, Steuerrecht 2014/2015, 16. Auflage, Tz 102, S 62. und Pkt.3). Als Verbindlichkeitsrückstellungen werden zB. Prozesskostenrückstellungen angesehen.*

Doralt weiters in Rz 103:

Die Rückstellung ist erst dann auszuweisen, wenn “konkrete Umstände“ nachgewiesen werden können, dass eine Verbindlichkeit (ein Verlust) „ernsthaft droht (§ 9 Abs. 3 EStG 1988)

„Ernsthaft droht eine Rückstellung idR erst dann, wenn der Geschädigte (Anspruchsberechtigte) den Schaden (Anspruch) bereits geltend gemacht hat.“

Davon war im vorliegenden Falle nach der dem Bundesfinanzgericht bekannten Aktenlage für die Bilanzerstellung 2007 in sachverhaltsmäßiger Hinsicht auszugehen. Das Verfahren nach den diesbezüglichen Rechtsvorschriften der EU (Leitlinien) wurden gegen die D-KG bereits eingeleitet.

Nach der Judikatur des VwGH 25.04. 2013, 2010/15/0157), auf die Doralt hinweist, ist auch ein werterhellender Umstand im Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Erstellungszeitraum jedenfalls zu berücksichtigen.

Ein Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 begeht nach der Verwaltungspraxis keinen Verstoß gegen Grundsätze der Bewertungsstetigkeit, wenn er erstmals eine Rückstellung für Schuldgründe bildet, die ihrer Art nach bereits in der Vergangenheit in diesem Betrieb vorgelegen haben (vgl. auch EStR 2000 Rz 3305).

#### **Sonderfall Rückstellung für EU-Gelbaben (Kartellstrafen):**

Ob eine **Rückstellung** für EU-Gelbaben möglich war, war in der Steuerrechtsliteratur lange Zeit - vor der ex pressis verbis Regelung (bis 02.08.2011) - höchst umstritten. Der Gesetzgeber klärte die Fragen für EU-Geldstrafen erst mit § 12 Abs. 1 Z 4 lit b KStG 1988 idF AbÄG 2011 (ab 02.08.2011).

Die Beurteilung war vor allem auf der Sachverhaltsebene – also aus einer ex ante Sicht - nicht einfach war.

Ob sich der Vorwurf eines strafbaren Verhaltens als richtig erweist, wird in einem Rechtsstaat – nach umfangreichen Ermittlungen - von den zuständigen Gerichten und Behörden entschieden (im Vorhinein ungewiss).

Die EU-Kommission hat mit Beschluss vom 23. Juni 2010 den erhobenen Vorwurf eines Wettbewerbsverstoßes (Teilnahme an einem Kartell) als richtig angesehen und daher über die die D- KG nach der Aktenlage eine Geldstrafe verhängt. Dieser Aufwand ist und - hierüber sind sich die Parteien einig – nicht abzugsfähig (Klärung auch für Zeiträume vor der geänderten Rechtslage AbgÄG 2011 durch VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0043).

Für eine in diesem Zusammenhang gebildete Rückstellung ergibt sich daher nunmehr jedenfalls die Auswirkung der Unzulässigkeit, weswegen diese in der Bilanz der D-KG auch zu berichtigen war (Fehlerjahr 2007 und Folgejahre).

### **Fehlerkorrektur nach § 4 Abs. 2 Ziffer 2 Satz 2 EStG 1988**

§ 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. 1988/400, zuletzt geändert durch BGBl. I 2015/163 (zeitliche Anwendbarkeit der Novelle in § 124 b Z 225 EStG 1988 geregelt), lautet:

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

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:
  - Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.
  - Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.
  - Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.“

Eine Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 kommt in Betracht, wenn die Bilanz unrichtig ist, wenn sie nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt, wenn z.B. der Steuerpflichtige anders bilanziert hat, als er hätte bilanzieren müssen (VwGH 7.2.1990, 88/13/0241; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde der § 4 Abs. 2 EStG 1988 neu gefasst. Dieser stellt nun die Grundsätze für die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung dar (Vorgängerbestimmung § 293 Abs. 1 lit c BAO). Darüber hinaus soll er eine steuerwirksame Korrektur von Fehlern ermöglichen, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen haben und deren Folgewirkungen noch in nicht verjährige Veranlagungszeiträume hineinreichen. Im Ergebnis soll ein richtiger Totalgewinn sichergestellt werden, welcher durch Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 Satz 1 EStG 1988 durch Zu- oder Abschläge erfolgt.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2012 finden sich detaillierte Ausführungen zum Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 EStG 1988. Durch die Neufassung ändert sich die Wurzelberichtigung nicht. Unrichtige Bilanzansätze sollen wie bisher bis zur Wurzel zurückverfolgt und korrigiert werden.

In Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen einer solchen Bilanzberichtigung legt die Judikatur des VwGH das Schwergewicht auf die periodenrichtige Gewinnermittlung und nimmt dadurch in Kauf, dass es zu einer Doppelerfassung oder Nichterfassung von Aufwendungen oder Erträgen kommt. Demgegenüber legt der BFH das Schwergewicht auf den richtigen Totalgewinn (Einmalerfassung aller steuerlich relevanten Vorgänge) und lässt Durchbrechungen des materiellen und formellen Bilanzzusammenhangs insoweit zu, als unrichtige Bilanzansätze aus verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Jahren (erst) in der Schlussbilanz des ersten noch änderbaren Jahres erfolgswirksam zu berichtigen sind. Im Ergebnis soll dieser Sichtweise durch die Neuregelung – allerdings unter Aufrechterhaltung des Bilanzzusammenhangs – zum Durchbruch verholfen werden. Eine sachlich gebotene konsistente Einmalerfassung wird so erreicht (vgl. ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 18.).

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 greift in den formellen Bilanzzusammenhang nicht ein. Die Korrektur an der Wurzel samt einer allfällig erforderlichen Fortentwicklung durch ein Zu- und Abschlagsystem soll im Ergebnis einen richtigen Totalgewinn sicherstellen. Dies entspricht auch dem in der Judikatur des VfGH anklingenden Gedanken eines Vorrangs der Rechtsrichtigkeit und der Vermeidung von Doppel- und Nichtberücksichtigungen (vgl. VfGH 30.01.1980, B 29/77, ÖStZB 1981, 107).

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 spielt, bei der Einkünfteermittlung eine Rolle. Er ist daher auch dann grundsätzlich anzuwenden, wenn die Fehlerquelle zB wie hier bei der Personengesellschaft (D-KG) auftrat, und mangels Steuersubjekt in ertragsteuerlicher Hinsicht keine Auswirkung zeitigen konnte und daher letztlich bei der beteiligten Bfin., deren Bilanzen - ex ante und ex post betrachtet - in Ordnung waren, angesetzt werden könnte.

Hier führen jüngst die geänderten **EStRI 2000 Rz 652 e** Folgendes an:

*Für Rückstellungen soll der Zuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dann entfallen, wenn der Abzug eines Aufwandes dem Grunde nach nicht zusteht, dieser aber in einem verjährten Jahr zu Unrecht gebildet wurde. Als Begründung für die Nichtverhängung eines Zuschlages wird angeführt, dass die Bildung einer Rückstellung nur die periodenrichtige Zuordnung eines Aufwandes bewirke. Ein periodenübergreifender Fehler, der nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 berichtigungsfähig wäre, liege daher nicht vor.*

In diesen Fällen einer Rückstellungsbildung liege nach der Ansicht des BMF generell kein periodenübergreifender Fehler vor.

Ohne auf diese geänderte Rechtsmeinung näher einzugehen, darf vom Gericht darauf hingewiesen werden, dass an anderer Stelle der EStRI 2000, nämlich in der Rz 3308 genau das Gegenteil angeordnet: wird „*Die Grundsätze der Bilanzberichtigung gem. §*

4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind auch für Rückstellungen zu beachten, die zu Unrecht oder unrichtig gebildet worden sind.“

Dieser Wertungswiderspruch zwischen Rz 3308 und Rz 652 e ist offenkundig.

Welche Rückstellungsfälle das BMF in seiner abgeänderten Fassung Rz 652 e vor Augen hatte, geht auch aus den Beispielen 1-3 der Rz 652 e nicht hervor.

Nach dem Verständnis des Gerichtes kann gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 der Saldo der Fehler (begünstigende wie nicht begünstigende mit steuerlicher Auswirkung) in einem späteren ersten - nicht verjährten-Wirtschaftsjahr angesetzt werden.

Es besteht für Rückstellungen allgemein bei § 4 Abs. 1 Gewinnermittlern ein steuerliches Passivierungswahlrecht. Zudem war die Frage damals nicht geklärt. Ein steuerliches Bilanzierungsverbot für EU-Geldbußen im Bilanzerstellungszeitpunkt (hier: 07.08.2008) gab es nicht. Von diesem Wahlrecht der Bildung einer Rückstellung wurde daher von der D-KG auch Gebrauch gemacht. Eine Rückstellung 2007 bei der D-KG wurde gebildet, weil die Voraussetzungen hiefür – bei einer *ex ante* Sichtweise – vorlagen (zu erwartende EU-Geldbuße infolge des Vorwurfs eines Wettbewerbsverstoßes auf dem Gebiete des Kartellrechtes).

Somit ist aber schon der Ausgang dieses Beschwerdeverfahrens entschieden:

Liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 nicht vor, weil aus einer *ex ante* Sicht kein Verstoß gegen zwingende Vorschriften des EStG 1988 vorlag, **ist dieser auch gar nicht anzuwenden** (im Ergebnis wie die neu gefasste EStR 2000 Rz 652 e - „... kann nicht mittels eines Zuschlages nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 berichtigt werden“ ).

Davon zu unterscheiden ist die zwingend vorzunehmende Bilanzberichtigung bei der D-KG. Nach der Meinung der zuständigen Gerichtsabteilung ist die bei der D-KG durchgeführte Wurzelberichtigung des Jahres 2007 zu Recht erfolgt. Die außerbilanzmäßige Gewinnerhöhung im Ausmaß von € 610.000 für das Jahr 2007 erfolgte bereits durch die Betriebsprüfung. Diesbezügliche Beschwerdeverfahren betreffend Wiederaufnahme (F) 2007 und Folgejahre bis 2009 – und Sachbescheide (F) 2007 bis 2009 sind bei einer anderen Gerichtsabteilung noch offen. Ein rechtskräftiges Jahr 2007 (Wurzeljahr) bei der D-KG gibt es nicht.

Das Jahr 2010 bei der D-KG ist durch die Zurückziehung des Vorlageantrages v.28.10.2019 rechtskräftig.

### **KÖST-Bescheid für das Jahr 2010 gem. § 295 BAO v.09.12.2016:**

In der mit Schriftsatz v. 24.10.2019 ergänzten Beschwerde wurde klargestellt, dass das Beschwerdethema ausschließlich der auf der Ebene der beteiligten Gesellschafterin (=Bfin) verhängte Zuschlag ist.

Insoweit bestand daher auch keine Bindungswirkung zum Feststellungsbescheid der D-KG (Gewinnermittlungssubjekt und kein Steuersubjekt für ertragsteuerliche Zwecke)

2010 v. 06.12.2016 (eigenständige Beurteilung auf der Ebene der KÖST 2010 (anderes Steuersubjekt). Folglich konnte daher der Körperschaftsteuerbescheid 2010 v.09.12.2016 mit der Einwendung des verhängten Zuschlages auch angefochten werden, ohne dass die „Sanktion“ des § 252 BAO greift.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist aus dem Gesetzestext ableitbar, dass hier ein allfälliger Zuschlag auf der Ebene des beteiligten Gesellschafters anzusetzen wäre. Es folgt damit inhaltlich der Kommentarmernung von Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 1988, § 4 Rz 156 ,S.170,17. Lfg. (Stand 01.07.2014). Diese führen sinngemäß aus:

Auch in jenen Fällen, in denen sich ein Gewinnermittlungssubjekt (zB in der Form als Personengesellschaft) und ein anderes - an dieser Personengesellschaft - beteiligtes Steuersubjekt (zB GmbH) gegenüberstehen, könne der Zuschlag nur beim beteiligten Gesellschafter (Steuersubjekt) angesetzt werden, weil der Fehler nur dort eine steuerliche Auswirkung haben kann.

Bedenken, dass diese Rechtsmeinung im Falle einer auf der Ebene der Gesellschaft vorliegenden Fehlerquelle nicht zuträfe, sind dem Gericht nicht gekommen. Hier handelt es sich um eine vom Gesetzgeber gewollte Folge, die in der Verwendung des Wortes steuerliche Auswirkung begründet ist. Es ist unbestritten, dass eine Personengesellschaft kein ertragsteuerliches Subjekt ist. Die Bilanzen, die zu berichtigen waren, betrafen zwar ausschließlich die D-KG. Die steuerlichen Auswirkungen spielen sich für Fälle wie jenem der Bfin. nach dem Konzept des Gesetzgebers daher nur beim beteiligten Gesellschafter ab. Dies ist - aus Verjährungsgründen (§ 207 ff BAO) - auf der Ebene der beteiligten Gesellschafter - geboten, um dem Zweck des § 4 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 zu entsprechen (Erreichen eines insgesamt richtigeren Totalergebnisses).

Die sonstigen hier unstrittigen Zurechnungen der berichtigten Ergebnisse in der Beschwerdevorentscheidung v.06.12.2016 lösten bei der Bfin einen abgeleiteten Bescheid für das 2010 aus (KÖST-Bescheid v.09.12.2016) .

§ 295 BAO lautet:

§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders

hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Mit der Maßnahme gem. § 295 BAO kann bis zur formellen Rechtskraft des nachträglich erlassenen Grundlagenbescheides gewartet werden (§ 295 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Nach dem VwGH-Erk. Vom 18.3.1987, 87/13/0002, ist in diesem zeitlichen Dispositionsrecht „nicht die Einräumung eines Ermessens zu erblicken, dessen Übung der Begründungspflicht unterliegt“; die Möglichkeit des Abwartens der Rechtskraft sei von der prozessökonomischen Erwägung getragen, der Abgabenbehörde die wiederholte Bescheidanpassung zu ersparen. Es besteht kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf ein solches Zuwarten.

Bei dem von der Bfin. bekämpften Körperschaftsteuerbescheid v.09.12.2016 für das Jahr 2010 handelt es sich ohne Zweifel um einen vom Feststellungsbescheid (in der Form einer Beschwerdevorentscheidung) gem. § 188 BAO für das Jahr 2010 v.06.12.2016 abgeleiteten Bescheid. Dies betrifft ausschließlich den Bereich der stattgebenden Änderungen auf der Ebene der D-KG für das Jahr 2010.

Im gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid kann aber eine umfassende Korrektur vorgenommen werden (volle Änderungsbefugnis – siehe die Verhängung des Zuschlages durch das Finanzamt C im KÖST Bescheid v. 09.12.2016).

### **Zusammenfassung**

Fehler können passieren. Die Erkenntnis des Fehlers für die Behörde löst Korrekturmaßnahmen im Nachhinein aus.

Die für diesen Beschwerdefall zuständige Gerichtsabteilung wendet die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 und die für das Steuerrecht anerkannten Grundsätze der Rückstellungsbildung (in einer ex ante Betrachtung) an:

Es besteht für § 4 Abs. 1 Gewinnermittler ein diesbezügliches Passivierungswahlrecht (siehe Doralt/Ruppe I, 11. Lfg, TZ 396 ff sowie Doralt zu § 9 EStG 1988 in Manz, Steuerrecht 2014/2015, 16. Auflage, Rz 98 ff sowie auch EStR 2000 Rz 3305 zu steuerlich zulässigen Rückstellungen). Von diesem Passivierungswahlrecht wurde von der D-KG auch Gebrauch gemacht. Eine Rückstellung wurde bei der D-KG für das Jahr 2007 gebildet, weil die Voraussetzungen hiefür nach einer ex ante Sichtweise vorlagen.

Für die Anwendung eines Zuschlages allerdings bleibt dann kein Raum, wenn die diesbezüglichen Voraussetzungen (Verstoß gegen zwingende Vorschriften des EStG 1988) - ex ante betrachtet – nicht vorlagen.

Überdies ist die Berechnung des Finanzamtes deswegen unrichtig, weil diese den Betrag von € 610.000 für das Jahr 2007 nochmals (siehe auch die Begründung der stattgebenden Beschwerdevorentscheidung v. 06.12.2016 für 2010 zu Pkt. 25) – für Zwecke der Berechnung eines Zuschlages – heranzieht (siehe Berechnung im Sachverhaltsteil dieses Erkenntnisses). Durch die bereits durchgeführte Wurzelberichtigung der Betriebsprüfung für das Jahr 2007 wurden von der Betriebsprüfung statt € 610.000 richtigerweise € 0,00 angesetzt (Bilanzkorrektur im Sinne auch der Verwaltungspraxis nach EStRI 2000 Rz 644). Mit den Korrekturen der Jahre 2008 und 2009 allerdings ergibt sich in Summe aber auch kein Zuschlag (weil sich – ohne abermaligem Ansatz von € 610.000 (BMG) für 2010 - ein negativer Betrag ergeben würde. Die Bilanzkorrektur ergab für dieses Jahr 2010 (Auflösungsjahr) eine Nullstellung.

Damit aber war der Ausgang dieses Beschwerdeverfahrens schon entschieden. Für einen Ansatz eines Zuschlages bleibt daher schon dem Grunde nach kein Raum.

Ob tatsächlich Wiederaufnahmegründe bei der D-KG für die Jahre 2007 bis 2009 bestanden haben oder sonstige Umstände vorliegen, die zB. im Ergebnis zu Nichtbescheiden führen, wird sich dort zeigen.

Der auf der Ebene der D-KG für die Bfin. im geänderten Feststellungsbescheid (BVE v. 06.12.2016) **festgestellte Anteil (- € 205.093,22)** war auch für die Einkommensermittlung der Bfin. beim KÖST Bescheid 2010 v. 09.12.2016 anzusetzen (Stattgabe).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im konkreten Beschwerdefall ist das Gericht von der Nichtanwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 ausgegangen. Es ist in der Literatur geklärt, dass diese Norm – obwohl im EStG 1988 geregelt – ein solche von verfahrensrechtlicher Natur ist.

Es muss sich aber um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handeln. Diese lag nach der Beurteilung durch das Gericht nicht vor.

Der gegenständliche Beschwerdefall hat keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Überdies handelte es sich - was die konkrete Rückstellung betraf - um einen Sonderfall auf dem Gebiete des Bilanzsteuerrechtes bzw. des Kartellrechtes.

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt KÖST- Berechnung 2010

Linz, am 8. November 2019