

VwGH: Keine Bilanzberichtigung „an der Wurzel“ bei subjektiver Richtigkeit

Verfahrensrecht



Ist ein Bilanzansatz fehlerhaft, ist der Fehler grundsätzlich nicht nur im aktuellen Jahr, sondern zurück bis ins „Wurzeljahr“ zu korrigieren. Allerdings hat eine Fehlerkorrektur zurück bis ins „Wurzeljahr“ zu unterbleiben, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt der Bilanzerstellung von der Richtigkeit der Bilanz ausgehen durfte (sog subjektive Richtigkeit der Bilanz).

1 Sachverhalt

Rohrleitungen wurden über viele Jahre auf 20 Jahre verteilt abgeschrieben. Diese Vorgangsweise war nach dem Wissensstand des Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Bilanzerstellung angemessen. In späteren Jahren wurde in einem technischen Gutachten festgestellt, dass die Nutzungsdauer von 20 Jahren objektiv unrichtig und stattdessen die Nutzungsdauer mit 40 Jahren anzusetzen ist. Diese gutachterliche Feststellung war unstrittig.

2 Fragestellung

Ist der Bilanzierungsfehler zurück bis ins Wurzeljahr zu berichtigen?

3 Rechtslage, [VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0062](#)

Ist ein Bilanzansatz fehlerhaft, ist er grundsätzlich nicht nur ab dem Jahr des Erkennens des Fehlers, sondern zurück bis zum „Wurzeljahr“ zu berichtigen ([VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015](#)). Das Zuschlags-/Abschlagssystem des § 4 Abs 2 Z 2 EStG ändert an diesem Grundsatz ebenso wenig wie eine bereits eingetretene Verjährung (EBRV 1960 BlgNR 24. GP 18 ff; [VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0026](#)). Allerdings ist eine Bilanzberichtigung zurück bis zum „Wurzeljahr“ nur dann vorzunehmen, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt der Erstellung der Vorjahresbilanzen bereits wusste

oder wissen hätte müssen, dass der Bilanzansatz unrichtig ist ([VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0062](#)).

Dies bedeutet für den Fall einer falschen Nutzungsdauer Folgendes: Wenn der Abgabepflichtige im Zeitpunkt der Erstellung der Vorjahresbilanzen davon ausgehen durfte, dass die von ihm angenommene Nutzungsdauer von 20 Jahren richtig ist, liegt ein subjektiv richtiger Bilanzansatz vor. Ein subjektiv richtiger Bilanzansatz ist nicht unrichtig und muss daher auch nicht korrigiert werden. Erst ab dem Zeitpunkt, ab dem die objektive Unrichtigkeit des subjektiv richtigen Bilanzansatzes zu Tage tritt, ist die Berichtigung der Bilanzen der Folgejahre vorzunehmen. Damit ist eine Bilanzberichtigung erst ab dem Jahr der Kenntnisnahme des Gutachtens vorzunehmen. An der subjektiven Richtigkeit der Bilanzen der Vorjahre ändert die später hervorgekommene objektive Unrichtigkeit dieser Bilanzen nichts ([VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0062](#)).

Subjektiv richtig ist eine Bilanz nur dann, wenn sie mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers aufgestellt worden ist. Entscheidend ist der Kenntnisstand des Abgabepflichtigen, den er unter Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt im Zeitpunkt der Bilanzerstellung hätte haben können ([VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012](#); [VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157](#)). Nur ein nicht vorwerfbarer Informationsmangel des Abgabepflichtigen im Zeitpunkt

der Bilanzerstellung kann eine subjektive Richtigkeit der Bilanz bewirken (VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0062).

Ob eine Bilanz im Zeitpunkt ihrer Erstellung subjektiv richtig sein konnte, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090). Eine unzutreffende, wenn auch durch (Teile der) Fachliteratur und Verwaltungspraxis gestützte, Rechtsansicht des Abgabepflichtigen kann eine subjektive Richtigkeit der Bilanz nicht begründen (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

4 Fazit

Ein unrichtiger Bilanzansatz ist grundsätzlich zurück bis zum „Wurzeljahr“ zu korrigieren. Ist der Bilanzansatz allerdings subjektiv richtig und nur objektiv unrichtig, sind erst die Bilanzjahre ab dem Hervorkommen der objektiven Unrichtigkeit zu korrigieren. Die subjektiv richtigen Bilanzen der Vorjahre werden trotz ihrer objektiven Unrichtigkeit nicht berichtigt. Ob der Abgabepflichtige im Zeitpunkt der Erstellung der Vorjahresbilanzen davon ausgehen durfte, dass die Bilanz richtig erstellt wurde, ist eine reine Sachverhaltsfrage. Entscheidend ist die Kenntnis des Abgabepflichtigen, die er im Zeitpunkt der Bilanzerstellung unter Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt hätte haben können.

Für die Praxis ist dabei aber auch das Zuschlags-/Abschlagsystem des § 4 Abs 2 Z 2 EStG zu beachten.

Stefan Papst
Senior Manager, Tax
T +43 662 4084-6229
spapst@kpmg.at

kpmg.at