

## Zeitpunkt der Berücksichtigung von Steuernachforderungen

Verfahrensrecht



Es gibt grundsätzlich zwei Zeitpunkte, wann eine im Zuge einer Außenprüfung festgestellte Steuernachforderung (zB betreffend nicht bezahlte Lohnnebenkosten) für Zwecke der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden kann:

- 1) Berücksichtigung im Zeitpunkt der Feststellung durch die Behörde, oder
- 2) Berücksichtigung in dem Jahr, in dem der Fehler wurzelt.

Der VwGH hat kürzlich zu einer unstrittigen GPLA-Feststellung entschieden, dass die körperschaftsteuerliche Berücksichtigung der daraus resultierenden Nachforderung im „Wurzeljahr“ zu erfolgen hat ([VwGH 27.11.2017 Ra 2016/15/0042](#)).

Eine Außenprüfung betreffend Abgaben, bei denen es sich nicht um die Körperschaftsteuer selbst handelt, kann unabhängig von der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheids stattfinden. Kommt es im Zuge einer solchen Prüfung zu Steuernachforderungen zB hinsichtlich Lohnnebenkosten, Gebühren oder Umsatzsteuer (wenn diese zum Kostenfaktor wird), stellt sich die Frage, in welchem Zeitpunkt der Aufwand aus der Steuernachforderung für Zwecke der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist.

In dem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des VwGH vom [27.11.2017 Ra 2016/15/0042](#) zugrunde liegt, wurden für einen wesentlich beteiligten Gesellschafter für die Jahre 2011 – 2013 – auf Grund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung – kein DB (Dienstgeberbeitrag) und DZ (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) abgeführt. Im Zuge einer GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) erließ das Finanzamt im Jahr 2015 Haftungsbescheide für nicht bezahlten DB und DZ betreffend die Jahre 2011 bis 2013.

Der Steuerpflichtige begehrte die Berücksichtigung des mit der Nachforderung verbundenen Aufwands im Wege der Dotierung einer Rückstellung (=Minderung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns)

in den Jahren 2011 bis 2013. Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, der Aufwand sei erst in jenem Jahr als Betriebsausgabe absetzbar, in dem die Vorschreibung (bei Einnahmen-/Ausgaben-Rechnern: die Bezahlung) erfolgt (vgl EStR 2000 Rz 1600). Das BMF hat diese Rechtsansicht mit Info vom 10.02.2016 SZK-010203/0013-ESt/2016 auch auf andere Steuernachforderungen, zB aus Gebühren oder Umsatzsteuer ausgedehnt. Die dahinter stehende Argumentation lautet, dass Kosten und Nachzahlungen aufgrund einer Außenprüfung nicht auf Umstände zurückzuführen seien, die in vergangenen (geprüften) Perioden wurzeln, sondern erst mit der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen und der Anmeldung der Außenprüfung durch den Prüfer wirtschaftlich veranlasst werden. Davor sei mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) noch nicht ernsthaft zu rechnen.

Das BFG und der im Zuge der anschließenden Amtsrevision angerufene VwGH gaben jedoch dem Steuerpflichtigen recht: Unrichtige Bilanzansätze sind bis zur Wurzel zu berichtigen. Eine unzutreffende, wenn auch durch Teile der Fachliteratur und Verwaltungspraxis gestützte Rechtsansicht des Steuerpflichtigen (in diesem Fall: keinen DB und DZ

abzuführen) steht einer Berichtigung der erstellten (Steuer-)Bilanz nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht entgegen. Die geforderte subjektive Richtigkeit der Bilanz bezieht sich nur auf tatsächliche Umstände, nicht auf die Beurteilung einer (Steuer-)Rechtsfrage. Die geforderte Bilanzberichtigung für die Jahre 2011 bis 2013 und damit eine steuermindernde Berücksichtigung der Rückstellung für die Steuernachzahlung ist entsprechend möglich.

Im vorliegenden Sachverhalt waren die betreffenden Körperschaftsteuerverfahren aus anderen Gründen ohnehin noch offen. Wäre dies nicht der Fall gewesen, könnte nach den Aussagen des BFG vom 04.03.2016 RV/6101107/2015 in der GPLA selbst ein tauglicher Wiederaufnahmegrund gesehen werden.

**Nicole Skala**

**Manager, Tax**

T +43 1 31332-3777

nskala@kpmg.at

**Ferdinand Kleemann**

**Partner, Tax**

T +43 1 31332-3306

ferdinandkleemann@kpmg.at

**kpmg.at**