

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe (vormals des Finanzamtes Baden Mödling) vom 24. August 2015 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013, b) Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013, Steuernummer '#####, a) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen (a) die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 und (b) den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- III. Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

b) beschlossen:

- I. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin Bf. ist eine GmbH im Geschäftszweig „*Produktion von Holzprodukten, Handel mit Waren aller Art, sowie der Export und Import von Waren aller Art insbesondere von Holzpaletten, Holzpellets & ähnlichen Holzprodukten*“. Die ursprüngliche Klientin der Steuerberaterkanzlei Kaubek & Partner wird nunmehr von Mag. Helmut Haderer in abgabenrechtlichen Angelegenheiten rechtsfreundlich vertreten.

Der vormals Firmenname der Bf. - „*Fa. A-GmbH*“ –ist im Firmenbuch, FN *****, am 29.04.2015 gelöscht worden. Laut den Firmenbuchdaten ist A.B. ursprünglich die alleinige geschäftsführende Gesellschafterin der Bf. mit einer Beteiligung von 35.000 € am Stammkapital der GmbH gewesen. Seit 24.11.2016 ist ihre Funktion als Geschäftsführerin gelöscht und B.B. als alleiniger Geschäftsführer der Bf. registriert. Am Stammkapital der Bf. - 35.000,00 €- sind nunmehr die Gesellschafter B.B. mit 31.500 € und A.B. mit 3.500,00 € beteiligt.

Die Gewinne der Bf. werden gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

Die Firma, von der die Bf. hauptsächlich beliefert wird, ist die Fa. B-GmbH im Geschäftszweig „*Handel und Vermietung sowie Produktion, Reparaturen von Lademittel, Gütertransportgewerbe*“. Der alleinige Geschäftsführer dieser GmbH ist B.B. Seit 22.11.2015 ist die Funktion des B.B. als mit einer Stammeinlage von 35.000,00 € am Stammkapital beteiligter Gesellschafter bei der Fa. B-GmbH im Firmenbuch gelöscht. Der alleinige Gesellschafter der Fa. B-GmbH ist nunmehr die Bf..

- Im Fall der Bf. war der Übergang der Zuständigkeit der belangten Behörde auf das Finanzamt für Großbetriebe Folge der Gründung einer Unternehmensgruppe mit Bf. als Gruppenträger und den Firmen B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH als Mitglieder der Gruppe im Jahr 2018. In Hinblick auf den Umsatz der Fa. B-GmbH von über 10.000.000,00 € in den beiden Jahren vor 1.1.2021 ergab sich die Zuständigkeit des Finanzamts für Großbetriebe (FAG) aus § 61 Ziffer 9 BAO (Teil einer Unternehmensgruppe mit Zuständigkeit in FAG). Die Zuständigkeit ist mit 1.01.2021 auf das Finanzamt für Großbetriebe übergegangen.

Angefochten sind die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 und die im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide, durch die die ursprünglichen Bescheide vom 9.01.2013 (2011), 31.03.2014 (2012) und 6.10.2014 (2013) ersetzt worden sind. Mit dem Rechtsmittelverfahren der Bf., RV/7101033/2017 wurde jenes der A.B. gegen die mit 21.08.2015 datierten Kapitalertragssteuerbescheide gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 für die Streitjahre 2011 bis 2013, RV/7101057/2017, verbunden. Auf das Verfahren der Bf. abschließende Erkenntnis des BFG vom 21.11.2024, RV/7101057/2017) sei verwiesen.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung bei der Bf. betreff die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 samt Nachschau für den Zeitraum 01/2014-06/2015 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 wieder auf und erließ auf der Grundlage der Ausführungen u.a. unter Tz. 1 PB neue Sachbescheide. Den Beschwerdeausführungen zu den Punkten „Luxustangente bei einem PKW“ (Tz.2PB), „Privatanteil der Telefonaufwendungen“ (Tz.3 PB), „Auf dem Konto Dekorationen verbuchte Aufwendungen“ (Tz. 4 PB) wurde in Form der Erlassung der abändernden Beschwerdeentscheidungen jeweils für die Jahre 2012 und 2013 entsprochen. In Streit steht somit das Ermittlungsergebnis der Betriebsprüfung in Bezug auf den Lagerstand - Streitpunkt Tz 1 PB- als Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 und die Erlassung der neuen Sachbescheide vom 24.08.2015. Das ergänzende Vorbringen zum Vorlageantrag zwecks Beschwerdeausdehnung auf Tz.5 „Pensionsversicherung und Aktivwert“ PB wurde im Zuge des Erörterungsgesprächs (§ 269 Abs. 3 BAO) am 11.11.2024 zurückgenommen.

Mit den im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 ergangenen neuen Sachbescheiden vom 24.08.2015 wurde die a) Körperschaftsteuer durch die Verluste aus dem Gewerbebetrieb in Höhe von 1.875,19 € (2011), 8.151,62 € (2012), 45.377,73 € (2013) bedingt mit jährlich 0,00 €, b) Umsatzsteuer mit [80.161,28 € (20% USt.) - 76.018,58 € (Vorsteuern) =] 4.142,70€ für das Jahr 2011, [153.557,33 € (20% USt.) - 144.205,89 € (Vorsteuern) =] 9.351,44€ für das Jahr 2012 und [109.814,94 € (20% USt.) - 98.944,49 € (Vorsteuern)=] 10.870,45 € für das Jahr 2013 festgesetzt. Der Beschwerde mit dem Antrag auf Ersetzung der Bescheide durch den Beschwerdegründen Rechnung tragende Bescheide folgten

- I) die abweisenden Beschwerdeentscheidungen betreffend a) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013, b) die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 2011,
- II) die abändernden Beschwerdeentscheidungen betreff die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die übrigen Streitjahre, mit denen a) die Körperschaftsteuer durch die nunmehrigen Verluste aus Gewerbebetrieb [11.364,17 € (2012), 51.580,76 € (2013)] bedingt mit 0,00 €, b) die Umsatzsteuer für die Jahre 2012 und 2013 [aufgrund von Vorsteuern in der nunmehrigen Höhe von 144.265,89 € (2012) und 99.035,21 € (2013)] mit 9.291,44 € für das Jahr 2012 und 10.779,73 € für das Jahr 2013 festgesetzt wurden.

Zum Vorlageantrag gemäß § 264 BAO gab die Amtsvertretung ihre Stellungnahme [mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde im Sinne der Beschwerdeentscheidung] im Vorlagebericht (§ 265 BAO) ab.

Bereits mit der Beschwerde gegen die in Rede stehenden Bescheide wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z. 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO beantragt. Darüber hinaus wurde der

Antrag auf Verbindung des Rechtsmittelverfahrens der Bf. mit jenem der Geschäftsführerin der Bf. gegen die an A.B. adressierten Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 gestellt.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs im Sinne des § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 wurde zwischen den Verfahrensparteien Einigung über die Zurechnung von streitjährlich 8.000,00 € dem Gewinn und die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 in Höhe vor der Betriebsprüfung erzielt. Die Anträge auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z. 1 BAO und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO wurden für die verbundenen Rechtsmittelverfahren mit den Geschäftszahlen RV/7101033/2017 und RV/7101057/2017, zurückgezogen.

- **Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 24.08.2015**

I. Verfahrensgang

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO bzw. im Prüfbericht gemäß § 150 BAO betreff Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 samt der noch den Zeitraum von 1/2014 bis 6/2015 umfassenden Nachschau bei der Bf. (=PB) vom 21.08.2015 wurde bezüglich den Bilanzen der Bf. als neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO unter Tz.1 PB festgestellt, dass die Bf. die Bestände in ihren Bilanzen nicht ausgewiesen hätte. Die Zugehörigkeit der Bestandsaufzeichnung und Inventurermittlung gemäß § 191 und § 192 UGB zur Aufzeichnungs- und Rechnungslegungsverpflichtung heiße, dass eine ordnungsgemäße Buchhaltung gemäß § 5 EStG 1988 Bestände auszuweisen bzw. Abgrenzungen in der Bilanz darzustellen habe.

Zum Ergebnis der im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführten Bestandsrechnung - Fehlen der Übereinstimmung der eingekauften mit verkauften Paletten - wurde nach den Verweisen auf die hauptsächliche Belieferung der Bf. von der Fa. B-GmbH und das zwischen den Firmen bestehende Naheverhältnis (beide Anteilsinhaber und Geschäftsführer seien Ehepartner) betont, dass die Rechnungen der Fa. B-GmbH, die nicht in der Belegsammlung enthalten gewesen wären, teilweise im Laufe der Prüfung nachgereicht worden wären und einen Teil der Abweichungen aufklären hätten können. Die letztendlich verbliebenen Abweichungen hätten zur Bestandserfassung führen müssen. Über den Zeitraum zwischen 2011 und 2014 wäre es laut untenstehender Aufstellung sogar zu Negativbeständen gekommen. Die Rechnung der Firma "B-GmbH" sei im Jahr 2014 doppelt verbucht worden (ER 17, 27).

Aufgrund der Aktenlage zog die Betriebsprüfung den Schluss, dass Bestände nicht erfasst und Wareneingänge nicht verbucht bzw. doppelt verbucht worden wären, und ahndete die daraus resultierende Ordnungsunmäßigkeit der Buchhaltung und sachliche Unrichtigkeit der Bücher gemäß § 184 BAO mittels Sicherheitszuschlag. Zur Schätzung führte die Betriebsprüfung aus, dass bei dieser der über die drei Prüfungsjahre ermittelte Bestand (Bestandsveränderung) [Screenshot aus dem Bericht gemäß § 150 BAO vom 21.08.2015, ABNr.: ####/2015:]

„ 2011: 6.937 Stück 3.697 Korr. am 21. 8. 2015
 2012: -638 Stück
 2013: 663 Stück
 2014: -12.112 Stück “

Differenz 11-13: 3.722 Stück mit einem Wert von 6,50 € netto hochgerechnet, gerundet und auf die Jahre 2011-2013 gleichmäßig verteilt worden wäre.

Die Wertung der Betriebsprüfung hinsichtlich der Gewinnerhöhung als verdeckte Ausschüttung wurde damit begründet, dass diese Erlöse in der Vermögenssphäre der GmbH nicht (mehr) vorhanden wären und sich deshalb (ohne bücherlich nachvollziehbar zu sein) nur in der Vermögenssphäre der Gesellschafter/Geschäftsführerin A.B. befinden könnten. Die Kapitalertragssteuer werde A.B. direkt auf dem Steuerkonto ***/**** vorgeschrieben.

Mit dem nachfolgenden Schaubild wurde die Berechnung der Kapitalertragssteuer dargestellt:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Sicherheitszuschlag	8.000,00	8.000,00	8.000,00
Umsatzsteuer	1.600,00	1.600,00	1.600,00
Brutto	9.600,00	9.600,00	9.600,00
Kest 25 %	2.400,00	2.400,00	2.400,00

Mit dem nachfolgenden Schaubild wurden die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. für die Jahre 2011 bis 2013 dargestellt:

<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
	Euro	Euro	Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz	8.000,00	8.000,00	8.000,00
[022] 20% Normalsteuersatz	8.000,00	8.000,00	8.000,00
<u>Kapitalertragssteuer:</u>			
Abgabe	2.400,00	2.400,00	2.400,00
<u>Körperschaftsteuer:</u>			
[625] Verdeckte Ausschüttungen	8.000,00	8.000,00	8.000,00

Mit der Beschwerde gegen die (u.a.) Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 28.09.2015 wurde die Richtigkeit dessen, dass Bestände hinsichtlich Handelsware respektive nichtfakturierte Leistungen in den Bilanzen nicht stattgefunden hätten, die Unstrittigkeit der festgestellten Differenzen in Stück (Unterschiede zwischen Ein- und Verkauf: Positive Beträge zeigen einen Überhang an Einkäufen, negative Beträge einen Überhang an Verkäufen) und die Bewertung mit 6,50 € / Stück zwar bestätigt, jedoch die Richtigkeit der Schlussfolgerung, wonach diese Stückzahlen in der Privatsphäre von A.B. gelandet sein sollen, mit der Begründung verneint, dass sich diesbezüglich keinerlei Anhaltspunkt ergebe. Nach Ansicht der Bf. erscheine vielmehr der Logik des Hausverständes folgend die im nachstehenden Schaubild gezeigte Folgerung:

Veränderung	Lagerstand Stichtag	Bewertung	Summe	
3.697	3.697	6,50	24.030,50 (2011)	"
-638	3.059	6,50	-4.147,00 (2012)	
663	3.722	6,50	4.309,50 (2013)	"
-12.112	-8.390	6,20 (*)	-75.094,40 (2014)	
9.034 (*)	644	6,20 (*)	56.010,80 (2014)	
Summen:	644	6,20	5.109,40	

(*) ER 9 (Rg# 150158) vom 29.1.2015 über Lieferungen 12/2014 an Bf. über 9.034 St. a 6,20€.

Mit dem nachfolgenden Schaubild wurden die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen dargestellt:

Jahr	Betrag (Veränderung)	Eink. aus Gew.betrieb (alt)	Einkünfte (neu)	
2011	24.030,50	-13.041,61	10.988,89	"
2012	-4.147,00	-21.382,19	-25.529,19	
2013	4.309,50	-59.580,76	-55.271,26	

Nach Ansicht der Bf. komme diese Vorgehensweise dem wahren Sachverhalt wesentlich näher und sei mit den Feststellungen der Betriebsprüfung korrespondierend. Es verbleibe weder für eine Zuschätzung noch für verdeckte Gewinnausschüttungen Raum. Angesichts der lückenlosen Aufklärung aller Fehlmengen im Nachschauzeitraum handle es sich lediglich um Korrekturen und keine Malversationen.

Dieselben Grundsätze seien auf die festgesetzten Umsatzsteuern anzuwenden. Keine Fehlmengen würden bedeuten: Es gebe keine Umsatzsteuerkorrektur.

Mit den Beschwerdevereinsentscheidungen vom 16.12.2016 wurde betreffend die Sachbescheide in Bezug auf Körperschaftsteuer, was die Schätzung des Lagerbestands gemäß § 184 BAO unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages anbelangt, auf die ausführliche Begründung für die Feststellungen zum Lagerstand im Prüfbericht samt dem Zugeständnis der Bf. hinsichtlich der Mängel verwiesen. Das Fehlen von Ausführungen in der Beschwerde bezüglich dessen, inwieweit die Annahme der Betriebsprüfung betreff die Zurechnung der aufgrund der fehlenden Bestände nicht nachvollziehbaren Erlöse der Vermögenssphäre der Gesellschafterin unrichtig sei, wurde thematisiert. Im Übrigen wurde der Bf. vorgehalten, dass die lediglich vorgelegte Eigenberechnung, aus der sich ein „wahrer Sachverhalt“ ergeben solle, keine Aufklärung darüber, wo die fehlenden Bestände und die daraus resultierenden Erlöse gelandet seien, liefere. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages wäre schon aufgrund der festgestellten und nicht bestrittenen Mängel geboten gewesen.

Die Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin A.B. resultiere aus der unaufgeklärten Zuordnung der Erlöse. Die bloße Tatsache, dass Fehlmengen im Nachschauzeitraum nicht mehr aufgetreten wären, führe nicht dazu, dass Fehlmengen auch im Prüfungszeitraum nicht gegeben gewesen wären. Eine „lückenlose Aufklärung“ - wie in der Beschwerde vorgebracht - wäre nicht erfolgt.

Hinsichtlich der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide wären sämtliche Feststellungen zur Umsatzsteuer direkte Auswirkung der Feststellungen bei der Körperschaftsteuer. Korrespondierend wäre somit die Abweisung bzw. Stattgabe der Beschwerde erfolgt.

Mit dem Vorlageantrag vom 11.01.2017 wurde in Bezug auf den Bericht gemäß § 150 BAO (Tz. 1) und die dortigen Daten zur Schätzungsmethode „*Sicherheitszuschlag gemäß § 184 BAO*“ und der „*Hochrechnung auf 3.722 Stück (nur Beträge 2011 bis 2013) mit Nettowert 6,50 € netto*“ die „*Dreiecksbeziehung*“ zwischen § 131 BAO, § 163 BAO und § 184 BAO thematisiert. Demnach sei die Schätzung nach § 184 BAO bei einer nicht mehr möglichen Berechnung anhand der Unterlagen vorzunehmen. Die Buchhaltung sei sehr klein, sodass die Berechnung nach wie vor möglich sei. Alle Unklarheiten wären endgültig ausgeräumt worden (siehe auch E-Mailverkehr und Telefonat vom 14.08.2015: Tel. von ca. 10:15 Uhr und E-Mail von ca. 13.22 Uhr). Es gebe keine unerklärten Fehlbeträge mehr. Die Bewertung der Bestände sei auch außer Streit gestellt worden. Angesichts der Berechenbarkeit & Nachvollziehbarkeit der Grundlagen (iSd § 163 BAO) verbleibe für eine (Zu-)Schätzung kein Raum.

- Von den Mails der Bf. im angesprochenen Mailverkehr mit der Betriebsprüfung war jener betreff abgabenbehördliche Feststellungen bei der Bf. vom 7.08.2015 u.a. zu entnehmen, dass die Lagerstände sich zumindest für die Jahre 2011 und 2012 aufgeklärt hätten und für die Jahre 2013 und 2014 noch ein wenig Zeit gebraucht würde. Die Belege in der Belegsammlung 2011 hätten in Summe nur rd. 280.000 HW-Einsatz ergeben, verbucht lt. Bilanz seien aber 371.000. Diese verbuchten Rechnungen seien nicht in der Belegsammlung.

Alle diese Eingangsrechnungen würden die Lieferanten Fa. B-GmbH und Fa. C-GmbH („*Schwesterfirmen*“ am gleichen Standort) betreffen. In beiden Jahren würden je zwischen 2000 und 5000 Stück mehr Ein- als Verkauf bleiben. Gebe das Abstellen der Prüfung bei der Bf. auf Gesamtstück keine Auskunft darüber, ob es sich um Paletten, Gitterboxen oder Kisten handle, so sei der Wert unklar.

Mit der Mail der Bf. vom 13.08.2015 wurde der Betriebsprüfung u.a. mitgeteilt, dass sich die Sache mit den Lagerständen durchgehend bis 2015 aufgeklärt hätte (siehe beigelegte Excel-Aufstellung). Schlussendlich bleibe die Art der Bewertung der Lagerstände dadurch, dass es sich sowohl um Paletten (rd. 5), Kisten (rd. 2) und Gitterboxen (rd. 20) handeln könne, zu entscheiden. Die Bf. denke, mit einem Inventurwert in Höhe von 10.000 € bis 12.000 € für 2011 halbwegs nahe dem wahren Sachverhalt zu sein. Die Jahre 2012 und 2013 würden sich aufheben. Der Fehlbestand Ende 2014 kläre sich durch eine Rechnung von 1/2015 über die Fakturierung von rd. 9.000 Paletten, welche bereits im Jahr 2014 (Dezember) geliefert worden wären, auf. Die Bf. habe alle in der Belegsammlung nicht enthaltenen Rechnungen erhalten und könne diese per Mail schicken (allerdings seien die Dateien recht groß).

Mit dem Vorlageantrag wurde zur thematisierten Ignoranz der Betriebsprüfung in Bezug auf das mitgeteilte Ergebnis - die in der Niederschrift angemarkten "unerklärten" 3.722 Stück Paletten als "Negativbestand" von diesen rd. 3.700 Paletten im Jahr 2014 (ebenfalls geprüft im Rahmen der Nachschau) - des Näheren vorgebracht, dass ein Negativbestand den Verkauf von nicht "da" seienden Paletten bedeute. Bei Vorstellbarkeit dessen, dass diese 3.700 Stück lt. BP immer im Lager vorhanden gewesen wären und lediglich nicht inventiert worden wären, ergebe sich in einem solchen Fall auch kein Negativbestand und die Mengenrechnung der Behörde stimme. Es verbleibe Raum, die errechneten Lagerbestände bilanziell zu berücksichtigen. Damit ergebe sich auch eine Körperschaftsteuerzahlung für 2011 (Damit wäre die Wiederaufnahme auch gerechtfertigt).

Mit dem Vorlageantrag wurde die Beschwerde aufgrund des Fehlens von Ausführungen in der Beschwerde zu Tz. 5 PB „Pensionsversicherung und Aktivwert“ bemängelt.

- Unter Tz 5 PB wurde betreff die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 festgestellt, dass die Pensionsversicherungsprämien für die Geschäftsführerin A.B. - 6.000,00 € - zur Gänze im Jahr 2011 gewinnmindernd geltend gemacht worden wären. Mangels Gutachten würden die Werte lt. Versicherungspolizze für die Rückstellung und Aktivierung - Rückstellungswert: 900,25 €, Aktivierungswert: 4.066,67 €, Ertrag: 3.166,42 €,- herangezogen. Die steuerlichen Auswirkungen für die Körperschaftsteuer 2011 wären durch die unzulässige Gewinnminderung in Höhe von 3.166,42 € bedingt eine Hinzurechnung von 3.166,42 € dem Gewinn für das Jahr 2011.

Mit dem Vorlageantrag wurde die Hinzurechnung von 3.166,42 € dem Gewinn im Jahr 2011 zwar als richtig und unstrittig bewertet, jedoch wurde bezüglich der Beschwerde bemängelt, dass die steuerlich vertretene Bf. bei ihrer Beschwerde übersehen habe, dass die im Jahr 2012 vorgenommenen Werte auch in der Niederschrift nicht berücksichtigt worden wären. Darüber hinaus hätte die steuerliche Vertretung im Jahr 2013 die Werte der Vorjahre nachgeholt (Bilanz zum 31.12.2013 zeige unter Aktiva A. II. 1. - Wertpapiere einen Aktivwert iHv 8.232,09 €, sowie eine Rückstellung (HR) unter Passiva B. 1. - Rückstellung Pension 6.094,67 € (siehe dazu auch die Position in der MWR & KZ 9282)). Es scheine daher, dass die (vollständige) Wertaufholung im Jahr 2013 nicht korrigiert worden wäre, folglich dessen der Aktivwert doppelt der Besteuerung im Prüfungszeitraum unterworfen worden wäre (1. Aufgrund der Feststellungen im Jahr 2011 im Rahmen der Betriebsprüfung, 2. im Rahmen der Aufholung (durch die Bilanzierer) im Jahr 2013 in der Erklärung). Die Betriebsprüfung hätte eine "Gegenkorrektur" im Jahr 2013 vorzunehmen gehabt.

Abschließend wurde das Unterbleiben einer Berichtigung samt Gegenberichtigung (aus verfahrensökonomischen Grundsätzen: alle Köst-Bescheide würden derzeit lediglich die Mindest-Köst zeigen) aufgrund des gleichen Steuersatzes bei der Körperschaftsteuer im Jahr 2011, 2012 und 2013 thematisiert.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 24.07.2024 erging das Ersuchen an die Bf., das „ergänzende Vorbringen“ im Vorlageantrag näher auszuführen und sämtliche Beweismittel, auf deren Grundlage die streitpunktbezüglichen Ausführungen beruhen, - vor allem die im Vorlageantrag angesprochenen Unterlagen (Bilanzen, etc.) - vorzulegen, damit die Amtsvertretung sich mit allen von der Bf. substantiiert vorgetragenen, für die Entscheidung über die Beschwerde relevanten Behauptungen auseinandersetzen könne.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 wurde Einigung zwischen den Verfahrensparteien über die Anerkennung der Zurechnung von 8.000 € dem streitjährigen Gewinn gemäß den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und den Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der Bf. gemäß § 150 BAO vom 21.08.2015 erzielt. Mit dem Verzicht auf die Korrektur betreff die Pensionsrückstellung aus verwaltungsökonomischen Gründen wurde der Streitpunkt „Tz 5 PB Pensionsversicherung – Rückstellung und Aktivierung“ außer Streit gestellt. In Hinblick auf das mit dem Beschwerdeverfahren der Bf. verbundene Beschwerdeverfahren der A.B. verständigten sich die Verfahrensparteien auf die Aufhebung der an A.B. als Gesellschafterin der Bf. adressierten Kapitalertragssteuerbescheide gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 für die Streitjahre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage war bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen die neuen Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre von folgenden Sachverhalt auszugehen: Eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreff Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 samt Nachschau für den Zeitraum von 1/2014 bis 6/2015 hat ergeben, dass die Bestände in den Bilanzen nicht ausgewiesen sind. Bei einer Bestandsrechnung haben die eingekauften mit den verkauften Paletten nicht übereingestimmt. Der Geschäftsführer der Fa. B-GmbH, die hauptsächlich die Bf. beliefert, - B.B. – ist der Gemahl der geschäftsführenden Gesellschafterin der Bf..

Von den Rechnungen der Fa. B-GmbH, die in der Belegsammlung der Bf. gefehlt haben, haben die teilweise im Laufe der Prüfung nachgereichten Rechnungen einen Teil der Abweichungen aufklären können. Negativbestände sind über den Zeitraum von 2011 bis 2014 festzustellen gewesen. Die Rechnung der Firma "B-GmbH" ist im Jahr 2014 doppelt verbucht worden (ER 17, 27).

In Bezug auf Tz. 5 PB „Pensionsversicherung und Aktivwert“ (Hinzurechnung 3.166,42 € im Jahr 2011) ist erst mit dem Vorlageantrag das Übersehen bei der Beschwerde, demnach die im Jahr 2012 vorgenommenen Werte auch in der Niederschrift nicht berücksichtigt worden wären, thematisiert worden. Im Jahr 2013 seien die Werte der Vorjahre nachgeholt worden (Bilanz

zum 31.12.2013: Aktiva A. II. 1. - Wertpapiere Aktivwert iHv 8.232,09 €, Rückstellung (HR) Passiva B.1.-Rückstellung Pension 6.094,67 € (siehe dazu auch die Position in der MWR und KZ 9282). Da der Aktivwert durch die Wertaufholung im Jahr 2013 bedingt doppelt der Besteuerung im Prüfungszeitraum unterworfen worden sei (1. Feststellungen im Jahr 2011 im Rahmen der Betriebsprüfung. 2. Im Rahmen der Aufholung (durch unsere Bilanzierer) im Jahr 2013 in der Erklärung), hätte die Betriebsprüfung im Jahr 2013 eine "*Gegenkorrektur*" vorzunehmen gehabt.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11.11.2024 haben die Verfahrensparteien Einigung darüber erzielt, dass die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 durch die Hinzurechnung von 8.000,00 €/ Streitjahr gemäß Tz 1 PB den Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer für die Streitjahre bedingt abzuändern sind. Die Feststellungen in der Tz 5 PB sind außer Streit gestellt worden. Die gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 an A.B. adressierten Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 sind aufzuheben.

2. Beweiswürdigung

Beweis zum Lagerbestand der Bf. wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO, den Bericht gemäß § 150 BAO betreff Umsatz- & Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 samt der noch den Zeitraum von 1/2014 bis 6/2015 umfassenden Nachschau bei der Bf. (=PB) vom 21.08.2015 und den Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung bei der Bf. mit der ABNr. ####/2015. Beweis zum Bestand eines Naheverhältnisses bei den Unternehmen Bf. und Fa. B-GmbH als Folge der eherechtlichen Stellung der Anteilsinhaber und Geschäftsführer der Firmen als Ehepartner wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die Firmenbuchauszüge betreff die Bf. und die Fa. B-GmbH und das elektronische Dokumentationsregister der Abgabenbehörde mit den Daten über die Identität der Abgabepflichtigen und die Klassifizierung deren Tätigkeit. Die Zugehörigkeit der Bestandsaufzeichnung und Inventurermittlung gemäß § 191 UGB und § 192 UGB zur Aufzeichnungs- und Rechnungslegungsverpflichtung heißt, dass eine ordnungsgemäße Buchhaltung gemäß § 5 EStG 1988 Bestände auszuweisen und Abgrenzungen in der Bilanz darzustellen hat. Die im Gefolge der Betriebsprüfung letztendlich trotzdem verbliebenen Abweichungen hätten zur Bestandserfassung zu führen gehabt. In analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO, für die z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132; genannt seien, war somit von den Varianten der Verfahrensparteien jene Sachverhaltsvariante als erwiesen anzunehmen, die gegenüber der anderen Möglichkeit eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich gehabt hatte und die andere Möglichkeit absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen hatte lassen: Die Sachverhaltsvariante der Betriebsprüfung mit der Pflicht zur Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen für die Streitjahre gemäß § 184 BAO mittels Anwendung eines Sicherheitszuschlags.

Rechtslage

In abgabenverfahrensrechtlicher Hinsicht sind nach Art. 7 Abs. 1 B-VG alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen.

Nach Art 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Nach § 114 Abs. 1 BAO als zum Teil einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 2 StGG, Art. 7 Abs. 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art. 18 Abs. 1 B-VG), haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Nach § 114 Abs. 2 BAO darf hierfür eine elektronische Dokumentation angelegt werden (Dokumentationsregister). Diese Dokumentation hat insbesondere Daten betreffend die Identität des Abgabepflichtigen und die Klassifizierung seiner Tätigkeit zu umfassen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs erfordert der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (VwGH 4.06.1986, 85/13/0076). Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Erhebung der Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

- Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 184 BAO ist das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. z.B. VwGH 2.07.2002, 2002/14/0003; VwGH 8.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH 22.03.2010, 2007/15/0265; 29.04.2010, 2008/15/0122; VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Grundlagen für die Besteuerung zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (z.B. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.01.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/16/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166;

23.02.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.04.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.09.1998, 97/13/0033; VwGH 19.03.2002, 98/14/0026; 27.08.2002, 96/14/0111; 8.09.2009, 2009/17/0119- 0122; VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 28.02.1995, 94/14/0157; 19.03.2003, 2002/16/0255; VwGH 3.08.2004, 2001/13/0022; 1.06.2006, 2002/15/0174; 23.02.2010, 2008/15/0027; vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio), nicht aber bloße „Schwierigkeiten“ sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (z.B. VwGH 13.09.2006, 2002/13/0105).

§ 184 Abs. 2 und 3 BAO nennt keine eigenständigen Gründe, sondern Beispiele, woraus sich eine solche Unmöglichkeit ergeben kann. § 184 Abs. 2 und 3 BAO hat daher keine eigenständige normative Bedeutung. Es ist somit beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der Grundlage für die Besteuerung unmöglich ist. Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 2.06.1992, 87/14/0160).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (z.B. VwGH 18.07.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187; 24.03.2009, 2006/13/0150; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.06.2012, 2009/15/0201; VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.01.2016, 2012/13/0068; VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 25.06.1998, 97/15/0218; 18.07.2001, 98/13/0061; VwGH 24.09.2003, 99/13/0094; 27.08.2007, 2004/17/0211; 27.08.2008, 2008/15/0196; VwGH 29.04.2010, 2008/15/0122; 27.01.2011, 2007/15/0226; VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005).

Zu den Elementen einer Schätzung im Sinn des § 184 BAO gehört der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113; 25.02.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; VwGH 24.02.2005, 2003/15/0019; 20.10.2009, 2006/13/0164) die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (z.B. VwGH 25.01.2006, 2001/13/0274; VwGH 24.03.2009, 2006/13/0150; 28.10.2010, 2009/15/0011; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078; 2.10.2014, 2012/15/0123).

Sicherheitszuschläge setzen somit voraus, dass Vorgänge nachgewiesenermaßen nicht

erfasst wurden. Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH 17.10.1991, 91/13/0090; 19.3.2008, 2008/15/0017). Da das Parteiengehör bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren ist (VwGH 17.02.1994, 93/16/0160; VwGH 20.06.1995, 92/13/0037; 28.05.1998, 96/15/0260; 30.05.2012, 2008/13/0230; VwGH 12.11.2019, Ro 2019/16/0014), sind der Partei vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.06.1989, 88/13/0015). Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (z.B. VwGH 31.07.2002, 98/13/0194; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0199; VwGH 27.06.2012, 2012/13/0015; 2.10.2014, 2012/15/0123). Auch wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) festzustellen (vgl. VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur freien Beweiswürdigung im Sinn des § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

Im Fall von abgeschlossenen Abgabenverfahren kann § 303 Abs. 1 BAO zufolge ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nach § 303 Abs. 2 BAO hat der Wiederaufnahmeantrag a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird; b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 303 BAO ist das Ziel der Wiederaufnahme ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (z.B. VfGH 30.09.1997, B 2/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253).

- In unternehmensrechtlicher Hinsicht hat der Unternehmer gemäß § 190 Abs. 1 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.
Nach § 190 Abs. 2 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 hat sich der Unternehmer bei der Führung der Bücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.
Nach § 190 Abs. 3 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 müssen die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.
Nach § 190 Abs. 4 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 darf eine Eintragung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch darf durch eine Veränderung keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt gemacht wurde.
Nach § 190 Abs. 5 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 kann der Unternehmer zur ordnungsmäßigen Buchführung und zur Aufbewahrung seiner Geschäftsbriefe (§ 212 Abs. 1 UGB) Datenträger benutzen. Hierbei muss die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete, hinsichtlich der in § 212 Abs. 1 UGB genannten Schriftstücke auch die urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen jederzeit gewährleistet sein. Werden solche Schriftstücke auf elektronischem Weg übertragen, so muss ihre Lesbarkeit in geeigneter Form gesichert sein. Soweit die Schriftstücke nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.
Der Unternehmer hat gemäß § 191 Abs. 1 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 zu Beginn seines Unternehmens die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar). Nach § 191 Abs. 2 UGB hat er für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen.
Nach § 192 Abs. 1 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 sind die Vermögensgegenstände im Regelfall im Weg einer körperlichen Bestandsaufnahme zu erfassen.
Nach § 192 Abs. 2 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 bedarf es bei der Inventur für den Schluss eines Geschäftsjahrs einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

Nach § 192 Abs. 3 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 müssen Vermögensgegenstände in dem Inventar für den Schluss eines Geschäftsjahrs nicht verzeichnet werden, wenn

1. der Unternehmer ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines gemäß Abs. 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

Nach § 192 Abs. 4 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 darf bei der Inventur der Bestand von Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muß dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

Nach § 195 UGB dRGBL. S 219/1897 in der Fassung des BGBl. I Nr. 120/2005 hat der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Der klar und übersichtlich aufzustellende Jahresabschluss hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

- In körperschaftsteuerrechtlicher Hinsicht ist der Körperschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Hinsichtlich den Gewinnermittlungsarten ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein

Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Wird der Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt, so sind zusätzlich die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gemäß § 190 UGB zu beachten.

Die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gründen sich auf gesetzliche Bestimmungen, die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemein anerkannte Übung der unternehmerischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie der Vertreter der Unternehmer. Auf die vielfach erfolgte Übernahme der im Unternehmensrecht entwickelten Grundsätze für das Steuerrecht (s § 124 BAO) und § 131 BAO mit seinen inhaltlich detaillierteren Anforderungen an die Buchführung als § 190 UGB sei verwiesen.

Die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden der Art nach in formell sowie materiell ausgerichtete Bestimmungen unterteilt. Hinsichtlich den materiellen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gehören zu den Erfordernissen ordnungsgemäßer Bilanzierung die Bilanzidentität (Bilanzenzusammenhang), die formelle Bilanzkontinuität, die Grundsätze der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit, die periodengerechte Ermittlung des Erfolges, d.h. die Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr, sowie der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Verletzung der Grundsätze führt gegebenenfalls zur Schätzungsbefugnis der Behörde gemäß § 184 BAO.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a I. (Abweisung)

Die Beschwerde gegen den im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Streitjahr 2011 ergangenen Sachbescheid war abzuweisen, weil im Zuge des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 Einigung zwischen den Verfahrensparteien über die Hinzurechnung von 8.000 € dem Gewinn über das Jahr 2011 und darüber hinaus für jedes einzelne der Streitjahre 2011 bis 2013 gemäß den abgabenbehördlichen Feststellungen unter Tz. 1 PB erzielt wurde. Diesem Ergebnis lagen schlüssige Vorbringen der Verfahrensparteien, die den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprochen hatten, zugrunde. Da der Streitpunkt Tz. 1 PB der einzige Streitpunkt in der Beschwerde gegen den mit 24.08.2015 datierten Körperschaftsteuerbescheid 2011 gewesen war und seitens des Bundesfinanzgerichts keine Bedenken am Ergebnis des Erörterungsgesprächs (§ 269 Abs. 3 BAO) aufgrund dessen Grundlagen bestanden hatten, war die Beschwerde gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2011 vom 24.08.2015 als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung)

Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 vom 24.08.2015 waren abzuändern und die Höhe der Körperschaftsteuer für diese Streitjahre in den abändernden Beschwerdeentscheidungen vom 16.12.2016 zu bestätigen, weil dem Vorbringen der Bf. zu den Streitpunkten Tz. 2 bis Tz. 4 PB in der Beschwerde in Form der Erlassung der abändernden Beschwerdeentscheidungen betreff die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013 jeweils vom 16.12.2016 entsprochen wurde.

Das Begehren auf Ausdehnung der Beschwerde im Vorlageantrag vom 11.01.2017 in Form der Nachholung von Ausführungen zur Tz. 5 PB in der Beschwerde wurde anlässlich des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 zurückgezogen.

Den Ausführungen zu Tz. 1 PB in der Beschwerde war betreff die Körperschaftsteuerbescheide für jedes einzelne der Streitjahre der Erfolg zu versagen, weil die Bf. ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt hatte, ohne Bestände in den Bilanzen ausgewiesen zu haben. Damit war gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen, weil die Bücher solche formelle Mängel aufgewiesen hatten, die geeignet waren, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Wenn die Bf. ihre Buchhaltung als klein bezeichnet und eine Neutralisierung der fehlenden Übereinstimmung zwischen den eingekauften mit den verkauften Paletten in den Streitjahren mit dem Ergebnis eines "*Negativbestands*" von diesen rd. 3.700 Paletten im Jahr 2014 (ebenfalls geprüft im Rahmen der Nachschau) begründet, war anhand dieses Vorbringens eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide nicht zu begründen, weil die Tatsache, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "*Gesamtgewinnbesteuerung*" einräumt, sich insbesondere aus der Anordnung des § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ergibt. Diese Bestimmung ließ keinen Zweifel daran bestehen, dass Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen sind, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat (VwGH 17.02.1993, 88/14/0097; 25.11.1999, 99/15/0194), weil es die Höhe des Jahreseinkommens ist, von der die Progression des in § 33 Abs. 1 EStG 1988 festgelegten Tarifes abhängig ist. Steuerprogression bedeutet das Ansteigen des Steuersatzes in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen.

Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer, bei deren Berechnung das Realisationsprinzip (zeitrichtige Erfassung von Erträgen und Aufwendungen), das Stichtagsprinzip (Erstellung der Bilanz als Momentaufnahme; konkretisiert durch das Prinzip der Werterhellung) und das Nominalwertprinzip in Zusammenhang stehen, um das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und somit den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu verwirklichen.

Im Schätzungsverfahren war die Bf. als Partei in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, für die als Beispiele die Erkenntnisse VwGH 17.10.1991, 91/13/0090; 19.3.2008, 2008/15/0017; genannt seien, mit einer Mitwirkungspflicht gemäß § 115 BAO belastet. Zwecks Wahrung des Parteiengehörs bei der Schätzung der Grundlagen für die Besteuerung bei der Bf. gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 17.02.1994, 93/16/0160; 20.06.1995, 92/13/0037; 28.05.1998, 96/15/0260; 30.05.2012, 2008/13/0230; 12.11.2019, Ro 2019/16/0014) wurden der Bf. vor der Erlassung der Bescheide die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis gebracht. Es lag danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.06.1989, 88/13/0015). Die Amtsvertretung hatte auf alle substantiiert vorgetragenen, für die einzelnen Streitpunkte relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen.

Der Schätzung unter Tz 1 PB war eine gewisse Ungenauigkeit immanent, weil die Schätzung unter Tz 1 PB darauf gerichtet war, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hatte, um auf diese Weise den tatsächlichen abgabenrechtsbedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Bf. möglichst nahe zu kommen. In Anbetracht der Tatsache, dass die Schätzung bei der Bf. aufgrund der Mängel beim Lagerbestand grundsätzlich zulässig war und der Betriebsprüfung in analoger Anwendung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Wahl der bei der Schätzung anzuwendenden Methode freigestanden war, war die belangte Behörde zu einer einwandfreien Durchführung des Schätzungsverfahrens bei der Bf. gemäß § 184 BAO verpflichtet. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge hatten daher schlüssig und folgerichtig zu sein. Das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bestand, hatte mit den Lebenserfahrungen im Einklang zu stehen.

Vor dem Hintergrund, dass das bei der Bf. gewählte Schätzungsverfahren stets auf das Ziel, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahekommen, gerichtet zu sein hatte, hatte das Finanzamt nach der Aktenlage auf schlüssige und nachvollziehbare Weise den Lagerbestand so geschätzt, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich gehabt hatte. Im Verfahren selbst wurde das Parteiengehör gewahrt. Auf die abgabenbehördliche Reaktion auf Ausführungen in der Beschwerde in Form der Erlassung der abändernden Beschwerdevorentscheidungen betreff Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013 vom 16.12.2016 sei verwiesen.

Nach der Aktenlage erfolgte die Schätzung (§ 184 BAO) zu Recht und kam - soweit möglich - der Höhe nach den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe. Da die Bf. zur Schätzung Anlass gegeben hatte, hatte sie die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen.

Seitens der Bf. konnten im Rechtsmittelverfahren keine Umstände dargelegt werden, die die Unrichtigkeit des Schätzungsergebnisses unter Tz 1 PB bezüglich der Körperschaftsteuer für die

Streitjahre mit dem Ergebnis der Hinzurechnung von 8.000 € / Streitjahr dem Gewinn der Bf. glaubhaft zu machen vermochten.

Da die Amtsvertretung bereits bei der Erlassung der auf die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013 bezüglichen Beschwerdeentscheidungen den Ausführungen der Bf. gegen die auf die Streitjahre 2012 und 2013 bezügliche Tz 2 PB und Tz 3 PB und die auf das Streitjahr 2013 bezügliche Tz. 4 PB gefolgt war, waren die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 vom 24.08.2015 abzuändern und die Berechnung der Körperschaftsteuer für diese Jahre in der dem Jahr entsprechenden Fassung der Beschwerdeentscheidung vom 16.12.2016 zu bestätigen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

- **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013**

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 24.08.2015 erließ das Finanzamt Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 auf Grundlage der Feststellungen hinsichtlich der Umsatzsteuer unter Tz. 1, 3, 4 bzw. der Körperschaftsteuer unter Tz. 1, 2, 3, 4, 5, 6 PB.

In der gegen die zuvor genannten Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO erhobenen Beschwerde wurde das Verbleiben eines Raums bei rechtsrichtiger Beurteilung der Feststellungen für Wiederaufnahmen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Streitjahre verneint und betont, dass das gleiche für Körperschaftsteuern gelte, da aufgrund der Verluste keine abgeänderte Festsetzung erfolgen könne (lediglich für 2011 erscheine die „Ermessensübung“ zufällig als nachvollziehbar. Dabei sei festzustellen, dass die Bf. ab Mitte 2015 keine Handelstätigkeit mehr vornehmen werde: Allfällige Körperschaftsteuernachzahlungen würden sich ohnehin wieder aufheben).

Mit den Beschwerdeentscheidungen hielt die Amtsvertretung der Bf. vor, dass die sowohl für die Umsatzsteuer als auch die Körperschaftsteuer vorgelegten Wiederaufnahmegründe (unter Tz. 1) im Bericht der Betriebsprüfung dargestellt worden wären. Die bloße Tatsache, dass Verlustvorträge vorliegen und es aufgrund dieser zu keiner unmittelbaren steuerlichen Auswirkung komme, könne nicht zum Unterbleiben einer Wiederaufnahmeverfügung führen. Auch die Kürzung von Verlustvorträgen verändere in Folgejahren das steuerlich relevante Ergebnis.

Die Wiederaufnahmegründe seien zum Zeitpunkt der Erlassung der neuen Bescheide zu beachten und könnten nicht durch stattgebende Abänderungen im Beschwerdeverfahren nachträglich wegfallen, wie von der Bf. vorgebracht („Bei rechtsrichtiger Beurteilung [...] verbleibt für Wiederaufnahmen [...] kein Raum“). Die Beschwerde sei daher im Punkt Lagerstand abzuweisen gewesen.

Mit dem Vorlageantrag wurde lediglich der Vollständigkeit halber vorgebracht, dass es begrüßenswert sei, Bescheide, aus denen die Verlustvorträge und verrechenbaren Mindestkörperschaftssteuern richtig hervorgehen würden (Bescheidbegründung letzte Seite), zu haben. Unzweifelhaft seien diese Positionen aber gerade nicht Spruchbestandteil und daher einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO nicht zugänglich.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 wurde Einigung über die Zurechnung von 8.000,00 €/Streitjahr gemäß den Feststellungen unter Tz 1 PB, die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Streitjahre in Höhe vor der in Rede stehenden Betriebsprüfung bei der Bf. erzielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage war bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen wurden, von folgenden Sachverhalt auszugehen:

Anlässlich des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 ist zwischen den Verfahrensparteien Einigung über die Hinzurechnung von 8.000,00 € dem Gewinn für jedes einzelne der Streitjahre erzielt worden. Mit der Hinzurechnung wird der Feststellung unter Tz. 1 PB, die für die Betriebsprüfung eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 erforderlich gemacht hat, gefolgt. Die Umsatzsteuer für die Streitjahre ist in der Höhe vor der in Rede stehenden Betriebsprüfung festzusetzen.

2. Beweiswürdigung

Beweis zum Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO und damit des Vorliegens eines Sachverhalts, der dem Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO entspricht, wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO, den Bericht gemäß § 150 BAO betreff Umsatz- & Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 samt der noch den Zeitraum von 1/2014 bis 6/2015 umfassenden Nachschau bei der Bf. (=PB) vom 21.08.2015 und den Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung bei der Bf., ABNr. ####/2015, mit den darin abgelegten Mails der steuerlich vertretenen Bf. an die Betriebsprüfung bei der Bf. zum u.a. Streitpunkt Tz. 1 PB.

Rechtslage

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder

Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-entscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 303 BAO sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.07.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.02.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.06.1982, 82/12/0056).

Solche Tatsachen sind beispielsweise das Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 24.09.1996, 95/13/0018; 26.05.1998, 93/14/0233), Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18.01.1989, 88/13/0075, 88/13/0077).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157; 27.02.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.07.1997, 96/13/0185).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (z.B. VwGH 23.09.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135; 23.04.2008, 2006/13/0019; 24.06.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.02.2013, 2009/15/0016; 27.02.2014, 2011/15/0106). Daher können z.B. Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) neu hervorkommen.

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (z.B. VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; VwGH 18.09.2003, 99/15/0120; 24.02.2010, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (z.B. VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; 4.06.2009, 2004/13/0083; 20.01.2010, 2006/13/0015). Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.04.1990, 89/15/0005; VfGH 30.09.1997, B 2/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 28.05.1997, 94/13/0032; 30.01.2001, 99/14/0067).

Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme eines Verfahrens kann daher davon abhängen, ob auch ein anderes Verfahren wiederaufgenommen wird. Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofs (VfGH 5.03.1988, B 70/87) liegt ein Ermessensmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme nur jenes Verfahrens verfügt wird, in dem sich steuerliche Auswirkungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergeben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, wo sie sich zu Gunsten der Partei ausgewirkt hätte, unterlassen wird.

Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (vgl. zu § 303 Abs. 4 aF VwGH 25.03.1992, 90/13/0238; 12.04.1994, 90/14/0044; 28.05.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe (UFS 25.01.2011, RV/0665-L/08, RV/0666-L/08, RV/0667-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.03.2009, 2006/15/0079; 20.06.2021, Ra 2019/15/0125).

Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch „zweckmäßig“ iSd § 20 BAO, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint. Dass die Verwaltung auch Überlegungen der Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) zu berücksichtigen hat, ergibt sich nicht zuletzt auch aus Art 126b Abs. 5 B-VG (wonach sich die Überprüfung des Rechnungshofes u.a. auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu erstrecken hat). Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren (z.B. Einkommen- und Umsatzsteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. z.B. VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung und sind in der Regel lediglich aus dem Zweck der Norm erschließbar (z.B. das insgesamt richtige Besteuerungsergebnis als Zweck des § 303 BAO, VfGH 6.12.1990, B 783/89).

Die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung. § 114 Abs. 1 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 2 StGG, Art 7 Abs. 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs. 1 B-VG). Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist auch eine Interpretationsrichtlinie; ihm kommt insbesondere auch bei der Ermessensübung Bedeutung zu.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die *„Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“*, unter Zweckmäßigkeit *„das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“* (vgl. z.B. VfGH 3.07.2003, 2000/15/0043; 17.05.2004, 2003/17/0132; 24.02.2011, 2009/15/0161; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Die *„Billigkeit“* gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur *„Zweckmäßigkeit“* iSd § 20 BAO gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VfGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VfGH 29.09.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VfGH 31.03.1998, 93/13/0130). Daher ist z.B. für Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Bei der Ermessensübung ist auch das, u.a. aus Art 126b B-VG ableitbare (z.B. VfGH 10.12.1966, G 22/66, Slg 5421) Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten (BFG 7.12.2015, RV/3100339/2015). Dies spricht etwa dagegen, bei Geringfügigkeit der Auswirkungen von Wiederaufnahmen (§ 303 BAO) zu verfügen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 . Zu Spruchpunkt a I. (Abweisung)

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 war abzuweisen, weil die Feststellungen unter Tz. 1 PB in Bezug auf die Körperschaftsteuer für die Streitjahre Gewissheit über einen Sachverhalt verschafft hatten, der dem Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO entsprochen hatte. Die Bf. ist eine GmbH und somit eine Kapitalgesellschaft, die § 189 Z 1 UGB zufolge unabhängig vom Umsatz rechnungslegungspflichtig ist und den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln hat. Jedes rechnungslegungspflichtige Unternehmen ist gemäß § 191 UGB dazu verpflichtet, ein Inventar, also ein genaues Verzeichnis der der Firma gewidmeten Vermögensgegenstände

und Schulden mit jeweils Wertangabe, zum Beginn des Unternehmens und darüber hinaus für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen. Die Verfahrensvorschriften, die darüber bestimmen, wie ein Inventurverfahren durchzuführen ist, sind dem nachfolgend abgelichteten § 192 UGB zu entnehmen:

§ 192. (1) Die Vermögensgegenstände sind im Regelfall im Weg einer körperlichen Bestandsaufnahme zu erfassen.

(2) Bei der Inventur für den Schluß eines Geschäftsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluß eines Geschäftsjahrs müssen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet werden, wenn

1. der Unternehmer ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines gemäß Abs. 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluß des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, daß der am Schluß des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

(4) Bei der Inventur darf der Bestand von Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muß dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

Das Vorratsvermögen ist ein Begriff der Buchführung und Bilanz für einen Teil des Umlaufvermögens, das Lager (Warenlager). Bei Handelsunternehmungen umfasst der Lagerbestand den jeweiligen Vorrat an Waren. Die Arten der Ermittlung des Lagerbestands sind die effektive Inventur (körperliche Bestandsaufnahme) oder die Skontration (laufende Notierung der Zu- und Abgänge). Bei der Inventur werden bewegliches Anlagevermögen, Finanzanlagevermögen, Warenvorräte, Bargeldmittel, Wertpapiere etc. körperlich an Ort und Stelle aufgenommen. Die Uraufzeichnungen sind für Beweis Zwecke vor allem für Prüfungen des Finanzamts aufzubewahren.

Hinsichtlich den Formen der Inventur ist zwischen der Stichtagsinventur, der vor- oder nachverlegten Stichtagsinventur und der laufenden Inventur zu unterscheiden. Die erstgenannte Form der Inventur ist eine Form der effektiven Inventur, bei der an einem bestimmten Stichtag, meist dem der Jahresbilanz, alle Bestände des Betriebs körperlich aufgenommen werden. Zu diesem Zweck wird der Betrieb oft stillgelegt. Die Uraufzeichnungen sind, vor allem für Betriebsprüfungen des Finanzamts aufzubewahren. Als Stichtagsinventur gilt auch die auf einige Tage vor oder nach dem Bilanzstichtag ausgeweitete Bestandsaufnahme. Für Bestandsveränderungen zwischen dem Aufnahme- und Bilanzstichtag ist ein eindeutiger Buch- und Belegnachweis erforderlich.

Im Gegensatz zur Stichtagsinventur werden bei der laufenden Inventur die Bestände nicht an einem bestimmten Stichtag, sondern „*laufend*“ während des ganzen Geschäftsjahres körperlich aufgenommen und aus der buchmäßigen Bestandsfortschreibung in das Inventar am

Bilanzstichtag übernommen.

Die abgabenbehördlichen Feststellungen unter Tz. 1 PB ließen keinen Zweifel daran bestehen, dass die Bf. trotz der Tatsache, dass jedes rechnungslegungspflichtige Unternehmen in den Jahren 2011 bis 2013 zur Durchführung eines Inventurverfahrens gemäß § 192 UGB verpflichtet war, ihre Gewinne gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt hatte, ohne Bestände in den Bilanzen ausgewiesen zu haben. Die Bücher waren damit mit formellen Mängel behaftet, die geeignet waren, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, folglich dessen die Betriebsprüfung zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 184 BAO verpflichtet war. Über die Höhe der Schätzung mit dem Ergebnis der Hinzurechnung von streitjährlich 8.000,00 € den Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2013 wurde Einigung zwischen den Verfahrensparteien anlässlich des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 erzielt.

Die Entscheidung, das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wieder aufzunehmen, ist den Umständen nach angemessen, weil die Bf. in den Streitjahren steuerlich vertreten gewesen war und ihr daher bekannt sein hätte müssen, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur ein Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind. Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt, dass am Schluss eines jeden Geschäftsjahrs (Stichtagsprinzip) alle Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten (Abgrenzungsposten) und Schulden des Unternehmens in ein Inventar aufzunehmen sind (Inventur), die dem Grunde nach in der Bilanz erscheinen könnten (Aktivierungspflicht, Aktivierungswahlrecht, Passivierungspflicht, Passivierungswahlrecht). Dazu gehören alle Posten, die nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem bilanzierenden Unternehmen zuzurechnen sind (also z.B. auch Treuhandvermögen beim Treugeber, Sicherungsvermögen beim Sicherungsgeber, Kommissionsware beim Kommittenten). Vor diesem Hintergrund gilt grundsätzlich das Prinzip der Einzelerfassung.

Das Vorliegen von Verlustvorträgen bei der Bf. in den Streitjahren vereitelt zwar eine unmittelbare steuerliche Auswirkung der Hinzurechnung von 8.000,00 €/Streitjahr den Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen für jedes einzelne der Streitjahre, jedoch werden die Verlustvorträge durch die streitjährlichen Hinzurechnungen bedingt gekürzt, wodurch das steuerlich relevante Ergebnis der Bf. maßgeblich beeinflusst wird.

Die nunmehrige Einbeziehung des im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO ermittelten Betrags in die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für jedes einzelne der Streitjahre folgt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit. Die Zweckmäßigkeitserwägungen berücksichtigen die gesellschaftlichen Vorstellungen vom Interesse der Allgemeinheit an der Durchsetzung der jeweiligen Vorschrift, das heißt der Einhaltung der Gesetze (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165). Bei einer Hinzurechnung von 8.000,00 € den Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der Körperschaftsteuer für jedes einzelne der Streitjahre kann von geringfügigen steuerlichen Auswirkungen keine Rede sein, wenn die Körperschaftsteuererstbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 9.01.2013 (2011), 31.03.2014 (2012) und 6.10.2014 (2013) den Anstieg von

Verlusten aus Gewerbebetrieb während des Zeitraums der Streitjahre von 13.041,61 € (2011) auf 21.382,19 € (2012) und letztendlich 59.580,76 (2013) nahe legen und die Daten der Finanzverwaltung die Verlustabzüge seit 1991 mit 13.041,61 € (2012), 36.168,85 € (2013) ausweisen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt a II. (Stattgabe)

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 war stattzugeben, weil das Erörterungsgespräch gemäß § 269 Abs. 3 BAO zu den abgabenbehördlichen Feststellungen betreff den Lagerbestand und dessen Abgrenzung unter Tz. 1 PB hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Streitjahre zu dem Ergebnis gekommen war: Die Umsatzsteuer für die Streitjahre ist in Höhe des Bestands der Bescheide vor der Betriebsprüfung festzusetzen. Da der Sachverhalt aufgrund des Fehlens einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO für die Streitjahre nicht dem Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO entsprochen hatte, waren die Bescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 als unbegründet aufzuheben. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3 Zu Spruchpunkt a IV. (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 vorliegenden Fall hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles sowie von auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachverhaltsfragen ab. Es waren in casu keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Darüber hinaus wird auf die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 303 BAO verwiesen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 24.08.2015

I. Verfahrensgang

Mit den im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wurden die ursprünglichen Abgabenbescheide vom 9.01.2013 (2011), 31.03.2014 (2012) und 6.10.2014 (2013) durch die neuen Sachbescheide vom 24.08.2015 ersetzt. Auf die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 24.08.2015 folgten die abweisende Beschwerdeverentscheidung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 sowie die abändernden Beschwerdeverentscheidungen betreff die Umsatzsteuer für die übrigen Streitjahre, der Vorlageantrag und die beim Bundesfinanzgericht eingelangte Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und das Erörterungsgespräch im Sinn des § 269 Abs. 3 BAO am 11.11.2024. Im Zuge dieses Gesprächs wurde Einigung zwischen den Verfahrensparteien über die Festsetzung der Umsatzsteuer der Bf. für die Streitjahre in der Höhe vor der bei der Fa. A-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH erzielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG hat mit Erkenntnis vom 21.11.2024, RV/7101033/2017 der Beschwerde vom 28.09.2015 gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 verfügenden Bescheide Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben. Korrespondierend mit der Aufhebung sind zufolge der Norm des § 307 Abs. 3 BAO die ebenfalls mit Beschwerde vom 28.09.2015 angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 aus dem Rechtsbestand getreten.

2. Rechtslage

Nach § 261 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid, Rechnung getragen wird. Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 BAO oder § 300 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen, so ist § 261 Abs. 2 BAO zufolge eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 BAO bzw. § 300 Abs. 3 BAO) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278

BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Nach 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

3. Zu Spruchpunkt b.1 (Gegenstandsloserklärung)

Da die mit Beschwerde angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 24.08.2015 nicht mehr dem Rechtsbestand angehören, war die dagegen eingebrachte Beschwerde in Anwendung der Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.2 Zu Spruchpunkt b II. (Revision)

Gegen einen Beschluss 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.

Die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist daher zu verneinen.

Wien, am 21. November 2024