

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache A-GmbH, A-Straße 10, 3XXX A-Stadt, vertreten durch Mag. Josef Wieser Steuerberatung GmbH, 3100 St. Pölten, Franziskanergasse 4a, über die Beschwerde gegen a) die Bescheide der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008, Umsatzsteuer für das Jahr 2008, Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2010, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2008, Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008, b) die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008, Umsatzsteuer für das Jahr 2008, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008, Umsatzsteuer für das Jahr 2008, wird als unbegründet abgewiesen.

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

2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung

von Umsatzsteuer für September 2010, die gemäß § 253 BAO als gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2010 gerichtet gilt, wird als unbegründet abgewiesen.

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

3. Die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 werden insoweit abgeändert, als sie gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt werden.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführtes Franchiseunternehmen in der Systemgastronomie. Die Systemgastronomie ist eine Form der Gastronomie, die sich im Wesentlichen durch die Existenz von standardisierten und vereinheitlichten Organisationsstrukturen von der klassischen Gastronomie unterscheidet.

Die Erklärung über die Errichtung der im Firmenbuch unter FN 000000a registrierten GmbH datiert mit 15.06.2000, der Nachtrag mit 11.08.2000.

Der Geschäftsführer ist der alleinige GmbH-Gesellschafter A.B..

Der GmbH-Gewinn wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Der Pensionsvertrag, der von der Bf., vertreten durch A.B. als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer des Auftraggebers, mit A.B. als Auftragnehmer abgeschlossen wurde, datiert mit 6.10.2000 und ist mit 1.10.2000 in Kraft getreten.

Die Pensionsrückstellung ist in der Bilanz des Franchisenehmers für das Jahr 2003 mit 22.750,00 € ausgewiesen. Die Dotation für die darauffolgenden Jahre 2004 bis 2008 beträgt 5.266 € [2004], 5.536 € [2005], 5.825 € [2006], 6.646 € [2007] und 6.985 € [2008].

Angefochten sind

I) die Bescheide betreffend

- a) Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008,
- b) Umsatzsteuer für das Jahr 2008,
- c) Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2010.
- d) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der
 - aa) Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008
 - bb) Umsatzsteuer für das Jahr 2008,

II) die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide betreffend

Umsatzsteuer 2009 und 2010.

Den angefochtenen Bescheiden ist eine Betriebsprüfung bei der Bf. betreffend u.a. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2008 vorausgegangen. Die mit der Beschwerde angefochtenen Prüfungsfeststellungen sind im Bericht gemäß § 150 BAO vom 25.01.2011 (=PB) unter Tz. 1 [Aufteilung der Entgelte bei den verbilligten Menüs mit Getränken (Pauschalpreis) für den Zeitraum 2008 bis 09/2010 (§ 184 BAO) nach der linearen Methode] und Tz. 2 [Nichtanerkennung der Pensionsrückstellungen] enthalten. Die Wiederaufnahmsgründe im Sinn des § 303 BAO sind im Punkt „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO“ PB durch den Verweis zur a) Umsatzsteuer für das Jahr 2008 auf Tz. 1 PB, b) Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 auf Tz. 2 PB ausgewiesen.

Unter Tz.1 PB wurde die im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO ermittelte Aufteilung der Entgelte für 2008 bis 09/2010 dargestellt. Die Änderungen der Entgelte als Folge der Anwendung einer linearen Methode nach den Verkaufspreisen wurden durch eine Excel-Tabelle für 2008 bis 6/2010 dokumentiert. Für den Zeitraum 07-09/2010 erfolgte die Entgeltaufteilung aliquot zu den Monaten 01-06/2010. Da über den strittigen Beschwerdepunkt "Aufteilung der Umsätze nach der linearen Methode" durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinn der Behörde entschieden worden war (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075), teilte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht mit Mail vom 28.12.2017 mit: Die abgabenbehördliche Aufteilung sei zu akzeptieren.

Hinsichtlich der Bilanzposition "Rückstellung für Pensionen" bestritt die Betriebsprüfung die Zulässigkeit dieser Rückstellung in Höhe von 53.008 € (2008) mit der unter Tz. 2 PB angeführten Begründung, dass lediglich ein Vertrag mit dem GmbH-Geschäftsführer und keine Pensionsversicherung abgeschlossen worden wäre. Im § 8 dieses Vertrages würden sich Widerrufsklauseln finden, die die steuerliche Anerkennung ausschließen; nach Absatz d) des Vertrages behalte sich die Bf. die jederzeitige Ablöse der Pensionsanwartschaft bzw. des laufenden Pensionsanspruchs gegen einmalige Auszahlung vor.

Der Vertrag sei aufgrund der Betriebsgröße fremdunüblich, weil eine Pensionszusage, die bereits dreieinhalb Monate nach der GmbH-Gründung ausgesprochen werde, ohne die weitere wirtschaftliche BetriebSENTwicklung sowie die Leistungen des Geschäftsführers abzuwarten, für Betriebe dieser Größenordnung eine enorme Belastung sei und für einen fremden Geschäftsführer kaum zugesagt würde.

Aufgrund der erstmaligen Überprüfung der Pensionsrückstellung wurde die Dotation der Rückstellung rückwirkend bis zum Jahr 2004 gekürzt und die Gewinnerhöhung laut Bp. in Form der nachfolgenden Übersicht dargestellt:

Rückstellung laut Bilanz	Rückstellung	Dotation
2003	22.750	
2004	28.016	5.266
2005	33.552	5.536
2006	39.377	5.825
2007	46.023	6.646
2008	53.008	6.985

Mit der als Berufung bezeichneten und auf die abgabenbehördliche Anerkennung der Rückstellung gerichteten Beschwerde wurde der Rechtsmeinung des Finanzamts, was das Argument „*Gesamtausstattung der Bezüge hinsichtlich der Betriebsgröße des Unternehmens*“ anbelangt, erwidert, dass selbst der Bp-Gruppenleiter bei der Schlussbesprechung eingeräumt hätte, dass die Gesamtausstattung der Bezüge keinesfalls als zu hoch anzusehen sei.

Die Widerrufsklausel im § 8 des Vertrages beziehe sich ausschließlich auf eine einmalige Ablöse des Rückstellungsbetrages dann, wenn der Bestand des Unternehmens gefährdet sei. Nach Erachten des steuerlichen Vertreters sei ein derartiger Widerruf keinesfalls als schädlich anzusehen.

Hinsichtlich der angefochtenen Bescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurde das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO mit dem Verweis auf eine Betriebsprüfung, die für diesen Zeitraum bereits stattgefunden hätte (Bericht vom 12.01.2009) und in deren Gefolge die in der Bilanz offen ausgewiesene Rückstellung steuerlich anerkannt worden wäre, bestritten.

Mit der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme hielt die belangte Behörde dem steuerlichen Vertreter vor, dass es § 8d des Pensionsvertrages zufolge zu einer jederzeitigen Pensionsablöse auch ohne einer Gefährdung des Unternehmens kommen könnte.

Der beurteilungsrelevante Inhalt des Vertrags sei eine neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO, weil der Pensionsvertrag bisher nicht der Finanzverwaltung vorgelegt worden sei. Nach Rücksprache mit dem Prüfer der letzten Betriebsprüfung sei dies auch nicht zu diesem Zeitpunkt der Fall gewesen; auch im Arbeitsbogen sei nichts dergleichen ersichtlich.

Über abgabenbehördliche Aufforderung zur Abgabe einer Gegenäußerung zur vorzitierten Stellungnahme wiederholte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 16.05.2011 zum Streitpunkt Rückstellung, dass der Widerruf der Rückstellung nach § 8d nur bei Gefährdung des Fortbestands des Unternehmens möglich sei, und bestritt hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO deren Zulässigkeit aus den in der Beschwerde angeführten Gründen.

Mit dem Vorlagebericht vom 30.05.2011 wurde die Beschwerde gemäß § 276 Abs. 6 BAO in der damals gültigen Fassung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Wien vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

• Körperschaftsteuer 2004 bis 2008

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der auf die Pensionsrückstellung in der Bilanz 2008 bezügliche Pensionsvertrag, den die Bf., vertreten durch A.B. als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer des Auftraggebers, mit A.B. als Auftragnehmer im Jahr 2000 abgeschlossen hat, im Punkt "8 Vorhalte" Widerrufsklauseln beinhaltet. Pkt. 8 Abs. 2 lit. d lautet: "*Die Gesellschaft behält sich vor, die Pensionsanwartschaft bzw. den laufenden Pensionsanspruch gegen einmalige Auszahlung des Rückstellungsbetrages gemäß § 14 EStG 1988 für den letztvorangegangenen Bilanzstichtag abzulösen. Die Auszahlung dieses Rückstellungsbetrages erfolgt in drei unverzinslichen Halbjahresraten, beginnend drei Monate nach einer diesbezüglichen Mitteilung. Mit der Auszahlung des Rückstellungsbetrages sind alle Ansprüche aus dieser Pensionszusage abgegolten.*" Im Gegensatz zur Bf., die zur Widerrufsklausel § 8d erklärt, dass dieser Widerruf nur bei Gefährdung des Fortbestandes des Unternehmens möglich sei, und den Vertrag als fremdüblich wertet, begründet die belangte Behörde die Versagung der Anerkennung der Rückstellung mit u.a. a) dem Text der Widerrufsklausel im Pkt. 8 Abs.2 lit. d des Pensionsvertrages vom 6.10.2000, b) der Fremdunüblichkeit des Pensionsvertrages.

Rechtslage

Nach § 14 Abs. 7 EStG 1988 in den Fassungen vor dem BGBl. I Nr. 24/2007 bzw. § 14 Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 24/2007 können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte

Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes (=BPG) in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden.

Nach Kanduth-Kristen/Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 14 Rz. 46, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs können Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 ermitteln, für bis zum 31.12.2010 erteilte schriftliche, rechtsverbindliche und **unwiderrufliche** Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen iSd BPG in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden. Voraussetzungen für die Bildung sind Gewinnermittlung durch Betriebsvermögenvergleich und das Vorliegen einer schriftlichen, rechtsverbindlichen und **unwiderruflichen** Pensionszusage (für bis zum 31.12.2010 erteilte Pensionszusagen) oder einer direkten Leistungszusage iSd §§ 7 ff BPG und Zusage jeweils in Rentenform. Pensionszusagen außerhalb des Betriebspensionsgesetzes setzen gemäß Kanduth-Kristen /Jakom EStG, 10.Auflage. 2017, § 14 Rz.50, Schriftlichkeit, Rechtsverbindlichkeit und **Unwiderruflichkeit** voraus. Die Pension kann zwar einzelvertraglich, kollektivvertraglich, durch Betriebsvereinbarung oder auch durch eine einseitig vom Arbeitgeber erlassene Pensionsordnung zugesagt werden, jedoch ist die Schriftlichkeit der Pensionszusage Voraussetzung (VwGH 23.09.2010, 2010/15/0115). Im Erkenntnis vom 27.08.1998, 98/13/0079, hat der Verwaltungsgerichtshof eine Pensionszusage an einen Gesellschaftergeschäftsführer mangels Unwiderruflichkeit nicht anerkannt. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 17.12.2014, 2010/13/0115, an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324, mwN).

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen:

Tatsache ist, dass der Pensionsvertrag zwischen der Bf. und dem geschäftsführenden Gesellschafter im Jahr 2000 abgeschlossen worden ist und für bis zum 31.12.2010 erteilte Pensionszusagen das im Einkommensteuergesetz gesondert normierte Erfordernis der Unwiderruflichkeit gilt.

Eine unwiderrufliche Pensionszusage liegt nur vor, wenn ein Arbeitgeber unter allen Umständen (auch im Falle einer unverschuldeten wirtschaftlichen Notlage) verhalten ist, die Pensionsverpflichtungen zu erfüllen. Von einer Pensionszusage solcher Art kann im gegenständlichen Beschwerdefall keine Rede sein, wenn § 8 Abs 2 d des zwischen der Bf., vertreten durch A.B., als allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer des Auftraggebers und A.B. als Auftragnehmer abgeschlossenen Pensionsvertrages vom 6.10.2000 lautet:

„Die Gesellschaft behält sich vor,

a)

.....

d) die Pensionsanwartschaft bzw. den laufenden Pensionsanspruch gegen einmalige Auszahlung des Rückstellungsbetrages gemäß § 14 EStG 1988 für den letztvorangegangenen Bilanzstichtag abzulösen. Die Auszahlung dieses Rückstellungsbetrages erfolgt in drei unverzinslichen Halbjahresraten, beginnend drei Monate nach einer diesbezüglichen Mitteilung. Mit der Auszahlung des Rückstellungsbetrages sind alle Ansprüche aus dieser Pensionszusage abgegolten.

e)"

Grundlage der im Beschwerdefall strittigen Rückstellung war der zwischen A.B. als allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der Bf. und A.B. abgeschlossene Pensionsvertrag vom 6.10.2000 mit dem zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich vereinbarten vertraglich vereinbarten Vorbehalt im Punkt 8d.

Mit dem Text dieses Punktes, demnach die Bf. sich vorbehält, die Pensionsanwartschaft bzw. den laufenden Pensionsanspruch gegen einmalige Auszahlung des Rückstellungsbetrages gemäß § 14 EStG 1988 für den letztvorangegangenen Bilanzstichtag abzulösen, war die Unwiderruflichkeit der abgegebenen Pensionszusage nicht bestimmt, womit die Bf. eine unwiderrufliche Bindung gegenüber dem Geschäftsführer nicht eingegangen war, folglich dessen die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht erfüllt waren. Bei dieser Sachlage konnte dahingestellt bleiben, ob der Vertrag allen Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen Gesellschaftern und Gesellschaften [Vertragserscheinung nach außen, Vertragsinhalt, Fremdvergleich] entspricht.

Im Hinblick auf das Fehlen der im Gesetz zwingend vorgesehenen Voraussetzung der Unwiderruflichkeit für die Bildung einer Pensionsrückstellung erübrigte es sich, auf die Beschwerdeausführungen näher einzugehen.

Da die von der Bf. behauptete Rechtsverletzung nicht vorlag, war die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit 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 gegenständlichen Beschwerdepunkt ist eine Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, RV/7101605/2011, unzulässig, weil sich die Voraussetzungen für die Bildung einer Bilanzposition Rückstellung für Pensionen samt Rechtsfolge, wenn eine Bilanzposition Pensionsrückstellung trotz Nichterfüllung der diesbezüglichen Voraussetzungen gebildet wird, unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, womit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

• Umsatzsteuer für das Jahr 2008 und Folgejahre

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2008 ein endgültiger Jahresbescheid ist. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 sind vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Wie aus Tz.1 PB entnehmbar, hat die Betriebsprüfung die Aufteilung der Bf. hinsichtlich der Entgelte insoweit, als die Aufteilung der Entgelte bei den verbilligten Menüs mit Getränken (Pauschalpreis) nicht linear nach den Verkaufspreisen erfolgt und bei der Aufteilung der Entgelte hauptsächlich der Getränkepreis (20%igen Umsatz) reduziert worden war, mangels Schlüssigkeit bestritten und durch Anwendung einer linearen Methode nach den Verkaufspreisen ersetzt.

Die Berechnungstabelle (Excel-Tabelle für 2008 bis 6/2010) betreffend Änderungen hinsichtlich der Aufteilung Entgelte in den Jahren 2008 bis 2010 ist an den Bf. übermittelt worden.

Für die Monate 07-09/2010 ist die Entgelteaufteilung aliquot zu den Monaten 01-06/2010 einvernehmlich vorgenommen worden.

Im Jahr 2010 ist die Umsatzsteuerberichtigung für den Zeitraum 01-09/2010 im Monat September 2010 festgesetzt worden.

Abweichend zur Niederschrift ist dem nachträglich erhobenen Einwand entsprechend die Umsatzsteuerdifferenz für 2008 um 1.000 € verringert worden. Dies ist in der u.a. Tabelle bereits eingearbeitet worden.

Die veränderte Umsatzsteuerdifferenz für 2010 ist Folge des erweiterten Nachschauzeitraums Jänner bis September 2010 gewesen.

	2008	2009	1-9/2010
Erhöhung der 20%Umsätze (netto)	191.546,51 €	221.746,58 €	139.749,41 €
USt	38.309,30 €	44.349,32 €	27.949,88 €
Brutto	229.855,81 €	266.095,90 €	167.699,29 €
Kürzung der 10%Umsätze (netto)	208.959,83 €	241.905,36 €	152.453,90 €
USt	20.895,83 €	24.190,54 €	15.245,39 €
Brutto	229.855,81 €	266.095,90 €	167.699,29 €
USt-Differenz	17.413,32 €	20.158,78 €	12.704,49 €

Die Umsatzsteuerzahllast lt. Bp 2008 hat zu einer Verminderung des bereits veranlagten Betriebsergebnisses geführt.

Des Weiteren steht fest, dass über den strittigen Beschwerdepunkt "Aufteilung der Umsätze nach der linearen Methode" durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinn der Behörde entschieden worden ist (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075). Mit der Mail des steuerlichen Vertreters vom 28.12.2017 wurde dem Bundesfinanzgericht bestätigt, dass die abgabenbehördliche Aufteilung zu akzeptieren sei.

Rechtslage

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die 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. § 184 Abs. 2 und 3 BAO zufolge ist insbesondere dann zu schätzen, 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, 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.

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde gegen die angefochtenen Umsatzsteuerveranlagungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 samt Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für September 2010 als unbegründet abzuweisen:

Tatsache ist, dass über den strittigen Beschwerdepunkt "*Aufteilung der Umsätze nach der linearen Methode*" durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Sinn der Behörde entschieden worden ist (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075), folglich dessen der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht mit Mail vom 28.12.2017 mitgeteilt hat, dass die abgabenbehördliche Aufteilung zu akzeptieren sei. Seitens des Bundesfinanzgerichts bestanden daher keine Bedenken, die Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 in dem von der belangten Behörde festgestellten Bestand zu bestätigen.

Im Gegensatz zum angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 waren die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Jahresumsatzsteuerbescheide. Mit der Beseitigung der Ungewissheit betreffend die anzuwendende Methode bei der Aufteilung der Entgelte durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075) waren die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 durch endgültige Umsatzsteuerveranlagungsbescheide für die letztgenannten Jahre zu ersetzen. Da die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass gegeben hatte, waren die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 gemäß § 200 Abs. 2 BAO zu endgültigen Abgabenbescheiden zu erklären.

Es war daher die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2008 und die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 als unbegründet abzuweisen; die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen

Umsatzsteuerveranlagungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 waren gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Zulässigkeit 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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG deshalb unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Beurteilung des Beschwerdepunkte, ob die vom Finanzamt angewandte Schätzungsmethode sachlich zutreffend und geeignet ist, um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, war als Tatfrage anhand der Umstände des Einzelfalles vorzunehmen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16.12.2009, 2008/15/0075, mit dem über den Beschwerdepunkt "*Aufteilung der Umsätze nach der linearen Methode*" im Sinn der Behörde entschieden worden ist, sei verwiesen. Die Beurteilung, ob die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären sind, war als Tatfrage anhand der Umstände des Einzelfalles vorzunehmen.

• Festsetzung der Umsatzsteuer für September 2010

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass das Finanzamt die Umsatzsteuer für 09/2010 mit dem mit 7.02.2011 datierten Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt hat. In weiterer Folge ist die Umsatzsteuer mit dem mit 8.11.2012 datierten Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig in Höhe von 99.370,12 € festgesetzt worden. Über die Aufteilung der Entgelte (§ 184 BAO) für alle Monate des Jahres 2010 ist mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2010 abgesprochen worden.

Rechtslage

Wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 1.Satz BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt gemäß § 253 2.Satz BAO auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hat ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt wird (z.B. VwGH 7.7.2011, 2008/15/0317); nach Wirksamkeit des Jahresbescheides ergehende Beschwerdeerledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides würden keine Rechtswirkungen entfalten, also ins Leere gehen (z.B. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; 28.3.2000, 95/14/0024; 30.5.2001,

2000/13/0011). Auch nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes treten bescheidmäßige Festsetzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen mit Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft (z.B. VfGH 3.10.1981, B 149/81; 30.9.1997, B 2557/96).

Der Jahres-Umsatzsteuerbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) stellt eine Zusammenfassung der in den Voranmeldungszeiträumen entstandenen Steuerschulden dar (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117). Im Verfahren betreffend Umsatzsteuer-Vorauszahlungen gibt es kein Prozessthema, das nicht im Verfahren betreffend den Jahresbescheid abgehandelt werden kann (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117).

Im Beschwerdeverfahren des Bf. war die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer strittig, sodass im Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2010 über die Höhe der "*Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2010*" abzusprechen war. Da die gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 9/2010 gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO nicht unzulässig wurde, weil der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2010 an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheids über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2010 getreten war, galt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Umsatzsteuerbescheid 2010 gerichtet. Es war somit die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2010, die gemäß § 253 BAO als auch gegen den Veranlagungsbescheid für das Jahr 2010 gerichtet galt, als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG deshalb unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Abweisung der Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2010 als Rechtsfolge der abgabenbehördlichen Erlassung des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides für das Jahr 2010 ergab sich unmittelbar aus dem Gesetz, womit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i.S.d. Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

• Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008, Umsatzsteuer 2008

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf der Grundlage des Berichts gemäß § 150 BAO i.V.m. der Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO erlassen worden sind.

Mit dem Prüfbericht gemäß § 150 BAO wurden die neuen Tatsachen im Sinn des § 303 BAO und damit die Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Umsatzsteuer 2008 durch Verweis auf Tz. 1 PB bzw. die Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 durch Verweis auf Tz. 2 PB ("*Nichtanerkennung einer Pensionsrückstellung*") ausgewiesen. Bestätigt wurde die Zustimmung des steuerlichen Vertreters zur von der Betriebsprüfung bei der Umsatzsteuer in Anwendung gebrachten Methode bei der Aufteilung der Entgelte im

Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO durch die Mail des steuerlichen Vertreters vom 28.12.2017.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 wurde der Charakter der Bilanzposition Pensionsrückstellung als neue Tatsache iSd § 303 BAO von der Betriebsprüfung u.a. damit begründet, dass die Bildung dieser Bilanzposition aufgrund des Texts der Widerrufsklausel im § 8 Abs. 2 lit d des Pensionsvertrages unzulässig sei. Der steuerliche Vertreter hingegen bestreitet das Vorliegen einer neuen Tatsache iSd § 303 BAO mit Verweis auf die der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2008 vorangegangene Betriebsprüfung.

Rechtslage

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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 Ritz, BAO⁶, § 303 Rz. 4, und der dort zitierten Rechtsprechung der Höchstgerichte 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).

Nach Ritz, BAO⁶, § 303 Rz. 21, 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). 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).

Nach Ritz, BAO⁶, § 303 Rz. 24, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist maßgebend, 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).

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).

Nach Ritz, BAO⁶, § 303 Rz. 31ff., ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln 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).

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (z.B. VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; 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 Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs schließt allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen (z.B. VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 23.02.2005, 2001/14/0007; 22.03.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 23.11.2011, 2008/13/0090) bzw. ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 8.03.1994, 90/14/0192; 17.01.2007; 2002/14/0155).

Nach Ritz, BAO⁶, § 303, Rz.35, sind an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (z.B. VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.09.2007, 2003/13/0115; 21.02.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Nach Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 62 ff. und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs liegt die Verfügung der Wiederaufnahme 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).

Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen.

Nach Ritz, BAO⁶, § 303, Rz 67, ist für die Ermessensübung die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm von zentraler Bedeutung. Zweck des § 303 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). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Nach Ritz, BAO⁶, § 20 Rz. 6ff., sind die im § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl.z.B. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; 17.05.2004, 2003/17/0132; 24.02.2011, 2009/15/0161).

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur „Zweckmäßigkeit“ iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungökonomie. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.09.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.03.1998, 93/13/0130). Daher ist für Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303) 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).

Nach Ritz, BAO⁶ Rz 70, ist Ziel der Wiederaufnahme 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 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.

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 sowie der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 als unbegründet abzuweisen:

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind auf der Grundlage des Berichts gemäß § 150 BAO erlassen worden. Begründet wurde daher der Wiederaufnahmbescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 durch den Verweis im Bericht gemäß § 150 BAO auf die Tz. 1 PB ("Aufteilung der Entgelte gemäß § 184 BAO mittels Anwendung der linearen Methode"). Bestätigt wurde das Vorliegen einer neuen Tatsache iSd § 303 BAO durch die an das Bundesfinanzgericht adressierte Mail vom 28.12.2017, mit der der steuerliche Vertreters erklärt hatte, die von der Betriebsprüfung angewandte

Schätzungsmethode zu akzeptieren. Es war daher die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 als unbegründet abzuweisen.

Die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 waren das Ergebnis der in Rede stehenden Betriebsprüfung, in deren Rahmen der belangten Behörde zur Bilanzposition Pensionsrückstellung der diesbezügliche Pensionsvertrag mit Widerrufsklauseln vorgelegt wurde. Der Text der Widerrufsklausel unter Punkt 8 Abs. 2 d des Pensionsvertrags bestätigte die jederzeitige Widerrufbarkeit des Pensionsvertrages und damit das Fehlen der abgabenrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung der Bilanzposition Pensionsrückstellungen, womit die Bilanzposition Pensionsrückstellung in der Bilanz 2008 unzulässig war. Die Unzulässigkeit der Pensionsrückstellung, bewiesen durch den Pensionsvertrag aus dem Jahr 2000, war daher eine neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO, die geeignet war, die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 zu begründen.

Wenn der steuerliche Vertreter den dem Prüfer vorgelegten Pensionsvertrag als neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO bestreitet, ist zu entgegnen, dass dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20.04.2004, 2003/13/0165 zufolge der Wissensstand des Finanzamts, einschließlich des Betriebsprüfers dieses Finanzamts, im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides, mit dem das wieder aufzunehmende Verfahren abgeschlossen wurde, entscheidend ist. Für die Beurteilung einer Tatsache als neu hervorgekommen ist allein auf den Zeitpunkt der Erlassung jenes (letzten) Abgabenbescheides abzustellen, dessen zu seiner Erlassung führendes Verfahren wieder aufzunehmen wäre (siehe VwGH 28.11.2001, 97/13/0078). Dass dem Finanzamt Tatsachen nachträglich zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte, muss zur amtswegigen Wiederaufnahme aktenmäßig erkennbar sein (VwGH 5.04.1989, 88/13/0052; 19.09.1990, 89/13/0245; 23.11.1992, 92/15/0095; 14.12.1995, 94/15/0003). War dem Arbeitsbogen zur vorvorangegangenen Betriebsprüfung der in Rede stehende Pensionsvertrag nicht ersichtlich, so war es an der Bf. gelegen gewesen, die Überzeugung vom Nichtbestehen einer neuen Tatsache im Sinne des § 303 BAO herbeizuführen.

Nach der Aktenlage fehlte ein stichhaltiger Beweis für die Annahme, dass dem Finanzamt der in Rede stehende Pensionsvertrag bereits vor der letzten Außenprüfung bekannt gewesen wäre und Kenntnis vom Vertragspunkt § 8 d, demzufolge auch ohne einer Gefährdung des Unternehmens zu einer jederzeitigen Pensionsablöse kommen könnte, haben konnte. Erst im Zuge einer auf die konkrete Problematik (Pensionsrückstellung) gerichteten Prüfung war der Text des in Rede stehenden Pensionsvertrages feststellbar, sodass der Außenprüfer vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel auszugehen hatte. Stellt eine Betriebsprüfung eine neue Tatsache fest, so kann im Hinblick auf diese Feststellung gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.04.1988, 87/14/0074, eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch für ein von der Betriebsprüfung nicht umfasstes Jahr erfolgen, zumal entscheidend ist, dass Tatsachen neu hervorkommen, nicht aber, wie sie hervorkommen sind (VwGH 87/14/0074, 19.04.1988).

Wenn selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel bei der Bf. im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt, stellt dies in analoger Anwendung des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.04.2000, 97/15/0207 kein Hindernis für die spätere Verfahrenswiederaufnahme dar, auch wenn die Finanzbehörde anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung keine weiteren Erhebungen über die Sachverhaltsumstände der Rückstellung durchgeführt hatte.

Zweifellos lag die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 und Umsatzsteuer für das Jahr 2008 im Ermessen der belangten Behörde. Im Sinn des § 20 BAO war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben und die Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen, zudem waren die Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht geringfügig.

Wie bereits unter der Übersicht der Rechtslage dargestellt, besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Die Gewährung der Bilanzposition Pensionsrückstellung bei der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 bzw. die Aufteilung der Entgelte nach der vom Bf. im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO angewandten Methode erfolgte zu Unrecht. Die Auswirkung der Nichtgewährung der Pensionsrückstellung bzw. der Aufteilung der Entgelte nach der durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bestätigten Art und Weise ist wesentlich. Dies geht auch aus den neuen Sachbescheiden (Körperschaftsteuerbescheid für die Jahre 2004 bis 2008, Umsatzsteuerbescheid 2008) samt Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.01.2011 (vgl. Tz. 1 und Tz.2 PB) hervor.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 und die Umsatzsteuer 2008 erfolgte daher zu Recht.

Es war daher die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 und die Umsatzsteuer 2008 als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG deshalb unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Im Beschwerdefall war zu klären, ob die Behörde Kenntnis von Tatsachen erlangt hat, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Es handelt sich hier um eine Sachfrage und nicht um ein ungelöstes Rechtsproblem. Da folglich der gegenständlichen Entscheidung keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu Grunde liegt, ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 19. Juli 2018