

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. T.K in der Beschwerdesache G GmbH & Mitgesellschafter (vormals: G.T Gesellschaft m.b.H. & Mitgesellschafter), vertreten durch A.G. m.b.H, A.Str 18, K, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 7. September 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2008 bis 2010 und gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Rechtliche Verhältnisse in den Jahren 2008 bis 2010:

Die Beschwerdeführer G GmbH & Mitges. (im Folgenden: Bf.) betreiben ein Gesundheitszentrum in Form eines Hotels mit einer Krankenanstalt.

Die B. GmbH ist am Stammkapital der G GmbH zu 100% beteiligt.

Die Firma B. GmbH ist Komplementär der Firma B. GmbH & Co KEG.

Diese KEG erwarb das Objekt G und verpachtet dieses an die G GmbH (vormals: G.T GmbH).

Die "B. GmbH & Co KEG" ist mit 20% am Ertrags- und Substanzwert der G GmbH beteiligt (Gewinnfeststellungsakt, Schriftsatz des Steuerberaters am 10.07.1998).

Feststellungsverfahren und abgabenbehördliche Außenprüfung, Bericht Arbeitsbogen Nummer 12az/12, vom 28.08. 2012:

Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO):

Wirtschaftsjahr 2008:

Am 30.11.2009 wurde die Feststellungserklärung (Formular E6) für das Jahr 2008 elektronisch beim Finanzamt eingereicht.

Im Bescheid vom 01.12.2009 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1,302.506,47 erklärungsgemäß festgesetzt.

Die Einkünfte wurden im Verhältnis 80:20 zwischen den Beteiligten der G.T Gesellschaft m.b.H. in Höhe von € 1,042.005,18 und der B. GmbH & Co. KEG in Höhe von € 260.501,29 aufgeteilt.

Wirtschaftsjahr 2009:

Am 31.03.2011 wurde die Feststellungserklärung für das Jahr 2009 elektronisch eingereicht.

Im Bescheid vom 01.12.2011 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1,715.572,49 erklärungsgemäß festgesetzt.

Die Einkünfte wurden im Verhältnis 80:20 zwischen den Beteiligten der G.T Gesellschaft m.b.H. in Höhe von € 1,372.458,00 und der B. GmbH & Co. KEG in Höhe von € 343.114,49 aufgeteilt.

Wirtschaftsjahr 2010:

Am 24.02.2012 wurde die Feststellungserklärung für das Jahr 2010 elektronisch eingereicht.

Im Bescheid vom 28.02.2012 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1,462.988,65 erklärungsgemäß festgesetzt.

Die Einkünfte wurden im Verhältnis 80:20 zwischen den Beteiligten der G.T Gesellschaft m.b.H. in Höhe von € 1,170.390,92 und der B. GmbH & Co. **KG** in Höhe von € 292.597,73 aufgeteilt.

Die Firma G.T Gesellschaft m.b.H. wurde mit Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 05.08.2011 in die Firma G GmbH umbenannt.

Alleingesellschafter der G GmbH ist die B. GmbH mit einer Stammeinlage in Höhe von € 100.000,00.

Am Stammkapital dieser GmbH waren im Prüfungszeitraum 2008, 2009 die Personen Dr. A.C, KR B.D., Herr E.F und A.H.G.L beteiligt.

Bei den Bf. (G GmbH & Mitgesellschafter), Steuernummer 21/x21, fand im Mai 2012 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb) für die Jahre 2008, 2009 und 2010 statt.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.08.2012, ABNr. 12az/12, über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2008 bis 2010 traf der Prüfer zum Feststellungsverfahren nachfolgende Prüfungsfeststellungen und nahm in der Beilage 2 die nachstehenden gewinnerhöhenden Korrekturen in Euro vor:

	2008	2009	2010
Eink. a. GW lt. Erklärung	1,264.426,67	1,704.669,94	1,462.988,65
Sonst. Verb. USt.-Nachford. 1999-2001			149.109,84
RückSt. USt.-Nachf. 02-09			362.109,84
Forderungsverlust		4.933,84	
Erlösminderung 2008	32.897,37		
Avalprovision	27.958,69	27.015,53	26.672,51
Nachf. USt-Erlösvermind.	- 3.076,63		
Nachf. KÖST lt.BP	13.459,87	6.935,06	107.578,44
Nachf. KÖST lt.BP	-13.459,87	-6.935,06	-107.578,44
Eink.a.Gew.lt.BP	1,322.206,10	1,736.619,31	2,000.880,84
Aufteilung 80:20			
G GmbH	1,057.764,88	1,389.295,45	1,600.704,67
B. GmbH & Co.KG ^{1.)}	264.441,22	347.323,86	400.176,17

^{1.)} B. GmbH & Co. KG als atypisch stiller Gesellschafter.

Die angefochtenen Bescheide über Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2008 bis 2010 datieren vom 7. September 2012.

Die angefochtenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 bis 2010 datieren vom 7. September 2012.

Die im *Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.08.2012*, ABNr.: 12az/12, getroffenen Feststellungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 bis 2010 wurden wie folgt erläutert, dargestellt und begründet:

Tz. 1.

Sonstige Verbindlichkeiten - Umsatzsteuernachforderungen der G GmbH in den Jahren 1999-2001, Bilanz 2010, (Beilage 3):

In Tz. 1 wurde zu den "Sonstigen Verbindlichkeiten zum 31.12.2010" der GmbH, welche die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1999 bis 2001 beinhalten, die Wiederaufnahme des Verfahrens wie folgt dargestellt und begründet:

Aufgrund einer in den Vorjahren bei der G GmbH durchgeführten Betriebsprüfung wurden die Nachforderungen an Umsatzsteuer

des Jahres 1999 iHv € 43.259,23,

des Jahres 2000 iHv € 68.883,60 und

des Jahres 2001 iHv € 75.729,02, insgesamt iHv. € 187.871,85, festgesetzt.

Diese Umsatzsteuerbescheide wurden mit Rechtsmittel bekämpft und die Nachforderungen bis zur Erledigung des Rechtsmittels ausgesetzt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 31.12.2006, RV/Ent.1, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999-2001 der GmbH unter Zurückverweisung der Sache zwecks neuerlicher Ermittlung des Sachverhaltes und der Besteuerungsgrundlagen aufgehoben. Dies führte zu Veränderungen (Verringerung) der Besteuerungsgrundlagen, wobei die Höhe der endgültigen Umsatzsteuerverbindlichkeiten vorerst ungewiss war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 06.07.2011 wurde diese Ungewissheit beseitigt, die Umsätze betreffend die "Krankenanstalt" neu zugeordnet und mit Bescheiden vom 06.07.2011 die Umsatzsteuer 1999 bis 2001 festgesetzt. Die Umsatzsteuerbescheide wurden am 06.08.2011 rechtskräftig.

Die Umsatzsteuernachforderungen stellten sich aufgrund der Umsatzsteuerbescheide wie folgt dar:

1999: € 13.122,83,

2000: € 10.674,84,

2001: € 14.216,62, insgesamt laut der Betriebsprüfung in Höhe von € 38.014,29.

Die "sonstigen Verbindlichkeiten Umsatzsteuernachforderungen 1999 - 2001 zum 31.12.2010" verringerten sich von ursprünglich € 187.871,85 um € 149.857,56 auf endgültig € 38.014,29.

Der Prüfer rechnete den Differenzbetrag iHv € 149.857,56 bei der Mehr-Weniger Rechnung des Jahres 2010 wiederum hinzu.

In der Begründung führte er aus, dass Verbindlichkeiten mit dem rückzahlbaren Betrag anzusetzen sind. Für Bilanzansätze sind Tatsachen zu berücksichtigen, die objektiv am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt werden (werterhellende Umstände).

Die Kenntnis des endgültigen Nachforderungsbetrages vor der Bilanzerstellung (Bilanz 2010 der GmbH), stelle nach Ansicht des Prüfers und des Finanzamtes einen werterhellenden Umstand dar.

Zum abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren betreffend die Umsatzsteuer 1999 bis 2001 führte der Prüfer aus, dass der Unabhängige Finanzsenat mit Erkenntnis vom 31.12.2006 die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben und zurückverwiesen hat. Spätestens mit Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt habe die GmbH mit einer Verminderung rechnen können, wobei lediglich die Höhe der Verbindlichkeit ungewiss geblieben sei. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 06.07.2011 sei die Ungewissheit beseitigt worden. Zu diesem Zeitpunkt ist die Bilanz zum 31.12.2010 noch nicht erstellt gewesen.

Zum Bilanzerstellungszeitpunkt und den Rechtsverhältnissen der G.T Gesellschaft m.b.H. in den Jahren 2008 bis 2010 führte der Prüfer aus, dass in der ao. Generalversammlung vom 5.8.2011 die Firma auf "G GmbH" geändert wurde.

Der Jahresabschluss 2010 wurde am 03.11.2011 beim Firmenbuch eingereicht. Die Steuererklärung 2010 wurde am 24.02.2012 (per Finanzonline) dem Finanzamt übermittelt.

Der Jahresabschluss 2010 wurde am 28.02.2012 unter der Firma "G GmbH" beim Finanzamt eingereicht.

Aufgrund dieser Umstände (Änderung Firmenwortlaut, Einreichung unter neuer Firma, etc.) ging das Finanzamt davon aus, dass der Jahresabschluss 2010 nach dem 06.08.2011 (Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide 1999-2001) erstellt worden ist.

Der Prüfer begründete die Wiederaufnahme konkret wie folgt:

"In den Erläuterungen zum Jahresabschluss 2010 der G GmbH, StNr. 9abc8 ist in der Aufgliederung der sonstigen Verbindlichkeiten unter der Position "Finanzamt Aussetzung" der Betrag in Höhe von € 191.629,28 ausgewiesen. Wie sich dieser Betrag zusammensetzt, ist aus dem Jahresabschluss nicht ersichtlich. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in diesem Betrag Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von € 187.871,85 aus den Jahren 1999 - 2001 enthalten sind. Dabei handelt es sich um neue Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch (weil unbekannt) bei Bescheiderlassung unberücksichtigt blieben und erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2010 wird gemäß § 304 Abs. 4 BAO der Neuerungsstatbestand zugrunde gelegt."

2.

Zu den *Rückstellungen* für Umsatzsteuernachforderungen 2002-2009, Bilanz 2010, unter Tz. 2 (Beilage 4), führte der Prüfer aus:

Für die Umsatzsteuernachforderungen wurden in den Bilanzen der Jahre 2002 bis 2009 Rückstellungen gebildet. Diese betrugen zum 31.12.2010 in Summe € 629.623,00. Die Rückstellungen stellten sich wie folgt dar:

2002: € 89.875,00
2003: € 174.748,00
2006: € 100.000,00
2007: € 100.000,00
2008: € 100.000,00
2009: € 65.000,00

Die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 2002 bis 2009 wurden am 06.07.2011 im Zuge der endgültigen Veranlagungen (Jahre 2002 bis 2008) und vorläufigen Veranlagung (Jahr 2009) mit verringerten Beträgen festgesetzt:

Umsatzsteuernachforderung 2002-2009 (Festsetzung 06.07.2011):

2002: € 33.549,47
2003: € 26.465,20
2004: € 24.561,40
2005: € 25.131,11
2006: € 31.950,98
2007: € 44.315,45
2008: € 47.599,75
2009: € 33.939,80

Die USt.-Nachforderungen 2002 bis 2009 betrugen im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz des Jahres 2010, insgesamt verringert € 267.513,16.

Der Prüfer rechnete den Differenzbetrag iHv. € 362.109,84 bei der Mehr-Weniger Rechnung betreffend das Jahr 2010 wiederum hinzu.

Der Prüfer führte aus, dass im Zuge der Erledigung der Berufungen der G GmbH durch den UFS am 31.12.2006, GZl. RV/Ent.1, objektive Umstände hervorkamen, aufgrund derer mit Sicherheit mit einer Reduzierung der Umsatzsteuernachforderung 1999 bis 2001 zu rechnen gewesen ist. Damit habe auch festgestanden, dass nicht mit Umsatzsteuerrückstellungen in der gebildeten Höhe zu rechnen sein werde.

Ausgehend von der Berufungsvorentscheidung vom 06.07.2011 (Rechtsmittelverfahren, Umsatzsteuer 2008-2010) wurden die Bemessungsgrundlagen für die Rückstellungen betreffend die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 2002 bis 2009 angepasst und veranlagt.

Der Prüfer stellte fest, dass die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2009 vom 06.07.2011 am 06.08.2011 rechtskräftig wurden und die Bilanz 2010 zum 31.12.2010 zu diesem Zeitpunkt noch nicht erstellt worden ist.

In den *Angaben zum Jahresabschluss 2010* begründete der Prüfer diese Feststellung wie folgt:

Auftrag und Durchführung zum Jahresabschluss 2010:

Die Vollständigkeitserklärung wurde am 23.02.2012 unterschreiben.

Rechtsverhältnisse:

Gesellschafterbeschluss vom 04.08.2011 über die Bestellung von GF St.L ab 08.08.2011 und Erteilung der Gesamtprokura für A.L.J ab 18.08.2011 bzw. Einzelprokura ab 05.09.2011.

Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 05.08.2011 über die Änderung des Firmenwortlautes und Eintrag im Firmenbuch am 31.08.2011.

Einreichung Jahresabschluss 2010 beim Firmenbuch (Auszug, FN abcd1) am 3.11.2011.

Die Steuererklärungen 2010 (Feststellungsverfahren) wurden am 24.02. 2012 eingereicht. Der Jahresabschluss 2010 wurde am 28.02.2012 elektronisch unter dem neuen Firmenwortlaut eingereicht.

Die Wiederaufnahme wurde, wie folgt wörtlich, schriftlich begründet:

"In den Erläuterungen zum Jahresabschluss 2010 der G GmbH, StNr. 9abc8, sind in der Aufgliederung der sonstigen Rückstellungen allgemeine Rückstellungen in Höhe von € 798.582,71 enthalten. Mit der Anforderung von Unterlagen am 22.05.2012 wurde auch um Aufgliederung der allgemeinen Rückstellungen ersucht. Am 04.06.2012 wurde vom steuerlichen Vertreter mittels email eine Aufstellung der allgemeinen Rückstellungen zum 31.12.2010 übermittelt. Erst aus dieser Aufgliederung wurde ersichtlich, dass es sich bei dem Rückstellungsbetrag von € 629.623,00 um zu erwartende Umsatzsteuernachbelastungen für die Jahre 2002 - 2009 handelt. Dabei handelt es sich um Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch (weil unbekannt) bei Bescheiderlassung unberücksichtigt blieben und erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 wird gemäß § 304 Abs. 4 BAO der Neuerungstatbestand zugrunde gelegt."

3. *Forderungsverlust* R. N. im Jahr 2009, (Beilage 5):

Laut Kassensystem des Unternehmens wurde die gesamte Forderung beglichen. Mangels Nachweis eines solchen Verlustes wurde dieser Betrag außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Die Wiederaufnahme wurde wie folgt begründet:

"Mit Anforderung von Unterlagen am 30.05.2012 wurde auch um Vorlage von Unterlagen in Zusammenhang mit diversen Kundenforderungsverlusten ersucht. Erst im Zuge der weiteren Erhebungen wurde bekannt, dass zu obiger Forderungsabschreibung keine Unterlagen vorliegen bzw. die gesamte Forderung beglichen wurde. Dabei handelt es sich um Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch (weil unbekannt) bei Bescheiderlassung unberücksichtigt blieben und erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2009 wird gemäß § 304 Abs. 4 BAO der Neuerungstatbestand zugrunde gelegt."

4. Erlösminderungen durch Gewährung von Gutschriften an mittelbare Gesellschafter im Jahr 2008:

Im Jahr 2008 war die B. GmbH zu 100% am Stammkapital der G GmbH beteiligt. Gesellschafter der B. GmbH waren im Jahr 2008 Dr. A.C, KR B.D. und E.F und A.H.G.L.

Der Prüfer stellte im Jahr 2008 fest, dass drei (mittelbare) Gesellschafter als Gäste im Hotel Leistungen in Anspruch genommen haben, welche mit Ausgangsrechnungen fremdüblich abgerechnet worden sind. Diese Forderungen wurden am Erlöskonto der GmbH verbucht. Der Forderungsbetrag wurde anschließend auf die Verrechnungskonten der mittelbaren Gesellschafter gebucht. Danach wurden auf den Verrechnungskonten Gutschriften im Ausmaß von 50% der Ausgangsrechnung als Erlösminderung gebucht. Die Erlösminderungen wurden getrennt nach Umsatzsteuersätzen (10% bzw. 20%) gebucht. Diese Gutschriften wurden vom Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und behandelt.

In der Beschwerde wurde dazu vorgebracht, dass die verdeckte Gewinnausschüttung dem unmittelbaren Gesellschafter, nämlich der B. GmbH (siehe Rechtsverhältnisse oben) zuzurechnen sei, und als Ausschüttung an eine Kapitalgesellschaft von der Kapitalertragsteuer (KESt) (§ 10 KStG, Beteiligungsertrag) befreit ist.

Der Prüfer führte dazu im Bericht wie folgt aus:

"Laut RZ 933 der KStR steht der Begriff "Entnahmen" hier für das wörtliche Entnehmen von Geld und Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Gesellschaft außerhalb eines Rechtsgeschäftes. Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei vorliegendem Sachverhalt in jedem einzelnen Fall um ein Rechtsgeschäft, welches mit Ausgangsrechnung abgerechnet wurde. Vom geprüften Unternehmen wurde keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen, sondern Erlösminderungen mit umsatzsteuerlicher Wirkung über Verrechnungskonten eingebucht.

Bei den erbrachten Leistungen handelt es sich um entgeltliche Vorgänge, die in einem ersten Schritt fremdüblich abgerechnet wurden. Im zweiten Schritt kam es zu teilweisen Rückbuchungen der Entgelte (gebucht als Erlösminderung) durch die Gesellschaft, die nach Ansicht der Finanzverwaltung als Geldzuwendungen nicht steuerbar sind. Die Geldzuwendungen werden von der Finanzverwaltung als verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilt, welche als solche nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen werden."

Die Erlösminderungen wurden bei der Gewinnermittlung der G GmbH im Jahr 2008 mit dem Bruttobetrag außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzugerechnet. Die auf die Erlösminderung entfallende Umsatzsteuer wurde nachgefordert und der Nachforderungsbetrag in Höhe von € 3.076,63 außerbilanzmäßig vom Gewinn abgezogen.

Die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer wurde der G GmbH mit Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 2008 wurde wie folgt begründet:

"Die über die Verrechnungskonten mittelbar beteiligter Gesellschafter gebuchten Erlösminderungen wurden erst im Prüfungsverfahren ersichtlich. Erst nach Vorlage der angeforderten Belege und Sachverhaltsdarstellung durch Vertreter des geprüften Unternehmens konnte der maßgebliche Sachverhalt ermittelt werden. Dabei handelt es sich um Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch (weil unbekannt) bei Bescheiderlassung unberücksichtigt geblieben und erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 wird gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Neuerungsstatbestand zu Grunde gelegt."

5. Avalprovision 2008, 2009, 2010:

In den Bilanzen für 2008, 2009 und 2010 wurden Eventualverbindlichkeiten in Höhe von € 2,5 bis 2,8 Mio. Euro gebildet. Die GmbH haftete nämlich für Verbindlichkeiten der B. GmbH & Co KG (atypisch stiller Gesellschafter).

Für die Haftung zu Gunsten der B. GmbH & Co KG (atypisch stiller Gesellschafter) wurde bislang keine Avalprovision verrechnet. Im Prüfungszeitraum (2008 bis 2010) wurde dies nun in Höhe von 1% des (jährlichen) Mittelwertes der Eventualverbindlichkeit berechnet und als Forderung gegenüber der B. GmbH & Co KG (atypisch stiller Gesellschafter) eingestellt.

Tabellarisch wurde dies wie folgt dargestellt:

	Eventualverb.	Mittelwert	Betrag €	Forderung
31.12.2007	2,761.567,70			
31.12.2008	2,830.171,17	2,795.869,44	27.958,69	27.958,69
31.12.2009	2,572.933,88	2,701.552,53	27.015,53	27.015,53
31.12.2010	2,761.567,70	2,667.250,79	26.672,51	26.672,51

Zur Frage ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, es liege eine Nutzungseinlage, welche steuerneutral zu behandeln sei, vor (Verweis auf Rz. 679 KStR). Der Prüfer beim Finanzamt stellte dazu fest, dass die Voraussetzungen für eine Nutzungseinlage eines Anteilsinhabers an eine Körperschaft nicht vorliegen. Eine Nutzungseinlage liege nämlich nur dann vor, wenn Geld bzw. Gegenstände vom Anteilsinhaber an die Körperschaft zum Gebrauch oder zur Erbringung von Dienstleistungen unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt überlassen werden.

Im vorliegenden Sachverhalt erbringe die G GmbH (als Anteilsinhaber) keine Leistung gegenüber der G GmbH & Mitgesellschafter als Körperschaft, sondern gegenüber

den weiteren Anteilsinhaber, nämlich der B. GmbH & Co KG (als atypisch stillen Gesellschafter). Daher liege der Fall einer Nutzungseinlage nicht vor. Schließlich liege auch keine Leistung der Körperschaft gegenüber der atypisch stillen Gesellschaft und somit keine Nutzungseinlage vor.

Die Wiederaufnahme der Verfahren 2008, 2009 und 2010 wurde wie folgt begründet:

"Mit Anforderung von Unterlagen am 22.05.2012 wurde auch um Vorlage von Unterlagen in Zusammenhang mit in der Bilanz (unterm Strich) angemerkten Eventualverbindlichkeiten ersucht. Erst im Zuge der weiteren Erhebungen wurde bekannt, dass bisher keine Avalprovision verrechnet wurde. Dabei handelt es sich um Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch (weil unbekannt) bei Bescheiderlassung unberücksichtigt geblieben und erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 - 2010 wird gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Neuerungsstatbestand zu Grunde gelegt."

Beschwerdevorbringen:

Im Beschwerdeschriftsatz wird im Wesentlichen unter *Punkt Erstens* zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuerverbindlichkeiten 1999-2001 und die Rückstellungen der Jahre 2002-2009 vorgebracht, dass es sich in diesen beiden Punkten um keine neuen Tatsachen und Beweismittel handelt, die erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Schriftlich wurde ausgeführt:

Punkt Erstens:

"Entgegen der Annahme der Betriebsprüfung, die der Ansicht ist, dass es sich in diesen beiden Punkten um Tatsachen und Beweismittel handelt, die erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind, verweise ich auf den langjährigen und aktenkundigen Rechtsstreit in dieser Sache, die sogar vor dem VwGH landete, darauf, dass mit dem Besprechungstermin vom 23.3.2011, bei dem Vertreter der Abgabenbehörde anwesend waren, der Sachverhalt der Abgabenbehörde so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im Abgabenverfahren für das Jahr 2010 bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im Wiederaufnahmeverfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Vgl. Ritz, Kommentar Bundesabgabenordnung, § 303, Tz 9,10. Somit war die Wiederaufnahme in diesen Punkten rechtswidrig."

Punkt Zweitens:

a.) Inhaltlich wurde zu den Bescheiden über die einheitliche Gewinnfeststellungen der Jahre 2008 bis 2010 gemäß § 188 BAO vorgebracht, es sei richtig, dass zum Bilanzstichtag 31.12.2010 die Zurückverweisung der Umsatzsteuersache (betreffend die G GmbH, 1999-2001) durch den UFS an das Finanzamt vorgelegen ist, welche in Aussicht gestellt hat, dass es zu einer Verringerung der Umsatzsteuerverbindlichkeit und Auflösung der Rückstellungen kommen könnte. Dies sei jedoch zum Stichtag der Bilanz, zum 31.12.2010, weder gewiss noch hinsichtlich der Höhe fix gewesen.

Erst aufgrund einer Besprechung am 23.2.2011 zwischen Vertretern des Finanzamtes und dem damaligen Steuerberater habe festgestanden, dass sich die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer ändere. Das Ergebnis der Besprechung ist in die Berufungsvorentscheidung vom 06.07.2011 und die bezug habenden Bescheide gemündet. Da somit der wesentliche Umstand der Wertänderung nach dem Bilanzstichtag 31.12.2010 eingetreten sei, könne die ertagswirksame Auflösung der Umsatzsteuerverbindlichkeit und Rückstellungen nur in dem Jahr erfolgen, in dem die Berufungsentscheidung ergangen und die Abgabenbescheide in Rechtskraft erwachsen sind, nämlich im Jahr 2011.

Auf die Einkommensteuerrichtlinien, Rz 3510, wurde verwiesen. Diese besagen, dass eine Rückstellung im Falle eines gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzanspruches bis zum Ergehen eines rechtskräftigen Urteiles in der Bilanz fortzuführen ist. Dies gelte im konkreten Fall auch für die Umsatzsteuerverbindlichkeit. Das unternehmerische Vorsichtsprinzip (§ 201 (2) UGB iVm § 5 EStG) drücke ebenfalls aus, dass Rückstellungen und Verbindlichkeiten bis zu ihrer Realisierung beizubehalten sind.

b.) Zur Avalprovision wurde ausgeführt, dass die unentgeltliche Überlassung der Bürge- und Zahlerhaftung durch die GmbH gegenüber der KG als atypisch stillen Gesellschafter eine Form der Nutzungseinlage darstelle, weil mittelbar die Gesellschafter der GmbH auch jene sind, die an der GmbH & Co KG beteiligt sind. Nutzungseinlagen sind entsprechend den KStR 2001, Rz 679, steuerneutral. Daher ist im vorliegenden Sachverhalt der Ansatz einer Avalprovision als Forderung zu Unrecht erfolgt.

c.) Zur Erlösminderung 2008 und verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 8 (2) KStG wurde ausgeführt:

"Die Nachforderung der auf die Erlösminderung entfallenden Umsatzsteuer ist unrichtig, weil trotz einem um 50% reduzierten Entgelt eine steuerbare Leistung vorliegt. Aufgrund der Eigenverbrauchsbesteuerung gem. § 3 a UStG, wobei als Bemessungsgrundlage die Wiederbeschaffungskosten (50% des Nettoverkaufspreises) angesetzt wurden, bleibt für eine weitere Umsatzbesteuerung als verdeckte Gewinnausschüttung kein Platz."

Hinsichtlich der Verschreibung der Kapitalertragsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung wurde festgehalten, dass nicht dem unmittelbaren Gesellschafter, sondern den mittelbaren Gesellschaftern ein Vorteil eingeräumt worden ist. Gemäß KStR 2001, Rz. 776, sei eine verdeckte Gewinnausschüttung dem Gesellschafter einer Körperschaft zuzurechnen, wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer nahestehenden Person zufließen. Die Verschreibung der Kapitalertragsteuer sei zu stornieren, weil die Ausschüttung an eine Kapitalgesellschaft gem. § 10 KStG KESt-befreit sei.

Beantragt wurde die ersatzlose Aufhebung der Bescheide.

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerden als unbegründet.

Über die Beschwerden wurde erkannt:

I.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend die Verbindlichkeiten an Umsatzsteuern 1999 - 2001 und Rückstellungen für Umsatzsteuernachforderungen 2002 bis 2009:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen 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.

Die maßgeblichen Bestimmungen des § 303 Abs. 1 und 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des **jeweiligen Verfahrens** derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Das "*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*" bezieht sich damit auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen (Jahresabschluss, Bilanzen, etc.) des jeweiligen Verfahrens und Veranlagungsjahres.

Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente in *diesem Verfahren* bekannt waren (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; 27.02.2014, 2011/15/0106).

Im vorliegenden Sachverhalt bezieht sich der Neuerungsstatbestand auf den Wissenstand, den die Behörde aufgrund der elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen im Feststellungsverfahren für die Jahre 2008, 2009 und 2010 (Feststellungserklärungen, Formulare E 6) gehabt hat.

Die Erklärung für das Jahr 2010 wurde der Abgabenbehörde am 24.02.2012 elektronisch übermittelt und deren Inhalt dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zugrunde gelegt. Der Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle basierte somit auf der verfahrensgegenständlichen Abgabenerklärung.

Im angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2010 verweist der Prüfer in seiner Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung zu entnehmen sind.

Der Prüfer des Finanzamtes begründet im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.08.2012, Arbeitsbogennummer 12az/12, unter Tz. 1, Beilage 3/3, und Tz. 2 Beilage 3/4, die Wiederaufnahme der Verfahren im Wesentlichen ausdrücklich wie folgt:

"In den Erläuterungen zum Jahresabschluss 2010 der G GmbH, StNr. 9abc8 ist in der Aufgliederung der sonstigen Verbindlichkeiten unter der Position "Finanzamt Aussetzung" der Betrag in Höhe von € 191.629,28 ausgewiesen. Wie sich dieser Betrag zusammensetzt, ist aus dem Jahresabschluss nicht ersichtlich. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in diesem Betrag Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von € 187.871,85 aus den Jahren 1999-2001 enthalten sind. Dabei handelt es sich um neue Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch (weil unbekannt) bei Bescheiderlassung unberücksichtigt blieben und erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind. Dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2010 wird gemäß § 304 Abs. 4 BAO der Neuerungsstatbestand zugrunde gelegt."

Bei den sonstigen Rückstellungen waren allgemeine Rückstellungen in Höhe von € 798.582,71 enthalten.

Mit der Anforderung von Unterlagen durch den Prüfer im Zuge der Prüfung am 22.05.2012 wurde auch um Aufgliederung dieser allgemeinen Rückstellungen ersucht.

Am 04.06.2012 übermittelte der steuerliche Vertreter mittels email eine Aufstellung der allgemeinen Rückstellungen zum 31.12.2010. Aus dieser Aufgliederung wurde ersichtlich, dass es sich bei dem Rückstellungsbetrag in Höhe von € 629.623,00 laut Bilanz 2010 um die zu erwartenden Umsatzsteuernachbelastungen für die Jahre 2002 - 2009 handelt.

Diese betrugen jedoch im Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Jahr 2010 tatsächlich € 267.513,16, sodass der Differenzbetrag in Höhe von € 362.109,84 aufzulösen war.

Auch die Kenntnis der tatsächlichen Höhe der Rückstellungen bzw. der endgültigen Nachforderungsbeträge stellen Tatsachen und Beweismittel im gegenständlichen Feststellungsverfahren dar, welche bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung (28.02.2012) existent gewesen sind, jedoch infolge der Unkenntnis der abgabenfestsetzenden Stelle im Feststellungsverfahren unberücksichtigt geblieben sind und in diesem Feststellungsverfahren erstmals im Zuge der Prüfung im Juni 2012 hervorgekommen sind (Steuerberater, Mitteilung vom 04.06.2012).

Die Rechtsmittelverfahren betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 1999 bis 2001 und den Rückstellungen der Jahre 2002 bis 2009 bei der G GmbH wurden mit Berufungsvorentscheidung und Umsatzsteuerbescheiden 1999 bis 2001 vom 06.07.2011 endgültig, rechtskräftig abgeschlossen und die endgültige Höhe der jeweiligen Umsatzsteuernachforderungen bekannt.

Der Jahresabschluss 2010 der GmbH wurde nach Abschluss dieses Rechtsmittelverfahrens erstellt und am 03.09.2011 beim Firmenbuch eingereicht.

Der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 datiert vom 28.02.2012.

Dem Verfahren über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO wurde die am 24.02.2012 elektronisch (online) eingereichte Feststellungserklärung (Formular E 6) zu Grunde gelegt, in welcher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1,462.988,65 erklärt wurden.

In der Bilanz bzw. Jahresabschluss 2010 der G GmbH wurden unter der Position "sonstige Verbindlichkeiten" bzw. "Aussetzung Finanzamt" die Umsatzsteuern der Jahre 1999 bis 2001 weiterhin in Höhe von ursprünglich € 187.871,85 angesetzt, obwohl die Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1999 bis 2001 am 06.07.2011 vor dem Bilanzstellungszeitpunkt verringert in Höhe von € 38.014,29 rechtskräftig festgesetzt worden sind.

Aufgrund dieser im Zuge der Prüfung des Feststellungsverfahrens für die Jahre 2008 bis 2010 neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel (nämlich Nichtberücksichtigung der nach dem Bilanzstichtag 2010 und vor der Bilanzstellung 2010 rechtskräftig festgesetzten Umsatzsteuern 1999 bis 2001), hat das Finanzamt zu Recht die Wiederaufnahme des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 verfügt.

Die G GmbH und die Bf. haben in der Bilanz 2010 und den Erklärungen 2010 die Ergebnisse des rechtskräftig abgeschlossenen Rechtsmittelverfahrens über die Umsatzsteuer 1999-2001 die endgültigen Nachforderungsbeträge an Umsatzsteuern iHv. € 38.014,29 anstatt € 187.871,85 nicht berücksichtigt.

Die Nichtberücksichtigung des Ergebnisses des Rechtsmittelverfahrens bei der GmbH kam in diesem Prüfungsverfahren über die Feststellung der Einkünfte 2008 bis 2010 im *Juni 2012* neu hervor und ist zu Recht als Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu berücksichtigen gewesen.

Die Bf. wendeten in der Beschwerde ein, dass dem Finanzamt der gesamte Sachverhalt aufgrund des langjährigen Rechtsstreits bekannt war, sodass die Abgabenbehörde schon bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Insoweit sei die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2010 betreffend die Umsatzsteuerverbindlichkeiten und 1999-2001 und Rückstellungen für Umsatzsteuern 2002 bis 2009 zu Unrecht erfolgt.

Dazu ist festzustellen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der *Sicht des jeweiligen Verfahrens* derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der abgabenfestsetzenden Stelle im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in *diesem Verfahren* bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Dies ist im gegenständlichen Verfahren zu verneinen, weil im Jahresabschluss 2010 der GmbH die rechtskräftigen Ergebnisse des Rechtsmittelverfahrens Umsatzsteuern 1999 bis 2001 nicht berücksichtigt worden sind.

Das "*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*" bezieht sich ausschließlich auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Verfahrens im jeweiligen Veranlagungsjahr. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; 27.02.2014, 2011/15/0106).

Dies war im Verfahren über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht der Fall.

Auch der Umstand, dass im Jahr 2009 ein Forderungsverlust gegenüber Kunden in Höhe von € 4.933,84 eingetreten sei, erwies sich im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung im Mai 2012 als unrichtig und stellt dies eine neu hervorgekommene Tatsache dar.

Die Bürger- und Zahlerhaftung der GmbH für Kredite der KG in den Jahren 2008, 2009 und 2010 wurde erstmals im Zuge der Prüfung bekannt und stellt eine neue Tatsache dar, welche im Zuge der Prüfung im Juni 2012 hervorgekommen ist.

Gleiches gilt für die im Zuge der Prüfung hervorgekommenen Erlösminderungen im Ausmaß von 50% hinsichtlich der Kundenforderungen gegenüber den Gesellschaftern KR B.D., E.F und Dr. A.C als Gesellschafter der B. GmbH im Jahr 2008.

Aus der Sicht des Richters beim BFG handelt es sich bei all diesen Umständen um neue Tatsachen und Beweismittel im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO, welche erst im

Zuge des Prüfungsverfahrens zu den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008, 2009 und 2010 neu hervorgekommen sind.

Ermessen:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung kommt dem Gleichheitssatz und dem Zweck der Norm Bedeutung zu. Ziel ist ein rechtmäßiges Ergebnis.

Daher ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Die Berücksichtigung werterhellender Umstände, welche nach dem Bilanzstichtag (31.12.2010) und vor dem Zeitpunkt der Bilanzerstellung bei der G GmbH hervorkommen, und zu einem besseren Wissen der Abgabenbehörde führten bzw. eine bessere Einsicht hinsichtlich der Höhe der sonstigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen ermöglichten, stellen nach Ansicht des Richters beim BFG durchaus Tatsachen und Beweismittel dar, die eine amtswegige Wiederaufnahme im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO rechtfertigen.

Dass in der Wiederaufnahme eine unrichtige Ermessensausübung gelegen sei, ist im vorliegenden Fall - auch bei Bedachtnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde - nicht erkennbar, zumal damit in diesem Verfahren dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit entsprochen und ein richtiges Ergebnis im Feststellungsverfahren erreicht wird.

Wenn nun erstmals im Prüfungsverfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 2008 bis 2010 aus dem Jahresabschluss 2010 der GmbH ersichtlich war, dass die Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Umsatzsteuernachforderungen in der ursprünglichen Höhe geführt wurden, und das Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2001 (Umsatzsteuerbescheide 1999 - 2001 vom 06.07.2011) im Jahresabschluss 2010 nicht berücksichtigt wurden, so handelt es sich in diesem Verfahren zur Feststellung der Einkünfte um neue Tatsachen, die erst in diesem Verfahren im Zuge der Prüfung (Mai - August 2012, Bericht v.28.08.2012) aufgeklärt werden konnten.

Schließlich ist vom Ablauf her folgende Chronologie zum Feststellungsverfahren 2010 zu berücksichtigen:

24.04.2012 - Einreichung der Abgabenerklärungen,
28.04.2012 - Feststellungsbescheide,
28.02.2012 - Einreichung der Jahresabschlusses der G GmbH
(unter neuer Firma seit 31.08.2011)

Diese Rechtsansicht trifft auch für die Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der gebildeten Rückstellungen 2002 bis 2009 zu.

II.

Abgabenrechtlich wird hinsichtlich der Verbindlichkeiten für Umsatzsteuernachforderungen 1999 - 2001 (Bericht, Tz. 1) und Rückstellungen für zu erwartende Umsatzsteuernachforderungen 2002 bis 2009 (Bericht, Tz. 2) wie folgt ausgeführt:

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Daher sind im Falle der Bf. neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auch die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nach dem UGB zu beachten.

Eine Verbindlichkeit liegt vor, wenn Gläubiger einen durchsetzbaren Anspruch geltend machen können, der quantifizierbar ist und das Unternehmen wirtschaftlich belastet. Es ist eine dem Grunde und der Höhe nach sichere Verpflichtung, die nicht erfüllt ist und im abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursacht wurde. Im Steuerrecht werden Verbindlichkeiten nach § 6 Z 3 iVm § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungskosten, also jenem Betrag bewertet, den der Schuldner beim Eingehen der Verpflichtung schuldig geworden ist bzw. den er zur Erfüllung aufbringen muss (Jakom/Laudacher EStG, 2016, § 6 Rz. 103 ff.).

Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 UGB sind *Rückstellungen* für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können *Rückstellungen* für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen, gebildet werden.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen solche *Rückstellungen* nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Rückstellungen sind ihrem Wesen nach Passivposten für Aufwendungen, die das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sind oder dem Grunde nach schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt sind. Sie dienen der zeitabschnittsmäßig richtigen Erfolgsabgrenzung und stellen damit ein Gewinnkorrektivum dar.

Rückstellungen für zukünftige Risiken oder für das allgemeine Geschäftsrisiko können daher nicht gebildet werden.

Ist der Vertrag von Leistungsverpflichteten noch nicht erfüllt (schwebendes Geschäft), dann ist das Geschäft in der Bilanz noch nicht auszuweisen; der Ausweis der eigenen Leistungsverpflichtung einerseits und der Forderung andererseits würde einen vorzeitigen Gewinnausweis bewirken. Dies würde gegen das Realisationsprinzip verstoßen.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so ist dieser Verlust nach dem Vorsichtsprinzip sofort auszuweisen.

Nachstehende Feststellungen wurden getroffen:

Sonstige Verbindlichkeiten für Umsatzsteuernachforderungen 1999 bis 2001:

Im Arbeitsbogen, ABNr. 12az/12, führte der Prüfer in Beilage 3 aus, dass in der Bilanz zum 31.12.2010 unter der Position "Sonstige Verbindlichkeiten iHv € 187.871,85" die Umsatzsetzsteuernachforderungen der Jahre 1999, 2000 und 2001 (1999: € 43.259,23; 2000: € 68.883,60 und 2001: € 75.729,02) erfasst wurden.

Diese Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 1999 bis 2001 resultierten aus der Umsatzsteuerprüfung für diesen Zeitraum. Die Umsatzsteuerbescheide wurden mit Rechtsmittel bekämpft und die Nachforderungen bis zur Erledigung des Rechtsmittels ausgesetzt.

Dementsprechend führte die Bf. diesen Bilanzansatz unter den Sonstigen Verbindlichkeiten an.

Diese Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1999 bis 2001 wurden im Zuge der Erledigung der Rechtsmittel mit Bescheid vom 06.07.2011 rechtskräftig erledigt und dabei die Umsatzsteuernachforderungen wie folgt festgesetzt:

1999: € 13.122,83;

2000: € 10.674,84;

2001: 14.216,62, insgesamt sohin in Höhe von € 38.014,29.

Die Bescheide wurden am 06.08.2011 rechtskräftig.

Das Vorbringen der Bf., dass die Umsatzsteuerverbindlichkeiten der GmbH der Jahre 1999 bis 2001 erst mit Bescheiden vom 06.07.2011 rechtskräftig festgesetzt wurden, und zum Bilanzstichtag, 31.12.2010, die Höhe der Verbindlichkeiten (Umsatzsteuernachforderungen 1999 -2001) und Rückstellungen 2002 bis 2009 nicht endgültig festgestanden sind, trifft zu.

Entsprechend dem Stichtagsprinzip wäre insoweit eine Bewertung der Forderung zum Bilanzstichtag vorzunehmen.

Bilanzen werden nach dem Bilanzstichtag erstellt.

Dies bringt nunmehr mit sich, dass ein Unternehmer bis zum Bilanzerstellungstag neue Erkenntnisse über den Wert des Betriebsvermögens erlangen kann. Beziehen sich diese

Erkenntnisse auf Verhältnisse, die zum Bilanzerstellungstichtag bereits bestanden haben, sind sie bei der Bewertung zu berücksichtigen (Grundsatz der besseren Einsicht).

Im vorliegenden Sachverhalt wurden die Bilanz 2010 zum Bilanzstichtag 31.12.2010 nach den Umsatzsteuerbescheiden 1999 bis 2001 am 06.07.2011 erstellt. Die Jahressteuererklärung wurde am 24.02.2012 beim Finanzamt und der Jahresabschluss 2010 am 28.02.2012 elektronisch eingereicht.

Da der Jahresabschluss und die Bilanz 2010 zum 31.12.2010 nach dem 06.07.2011 (Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001) erstellt wurde, steht fest, dass diese **werterhellenden Umstände**, wie der Prüfer des Finanzamtes festgestellt hat, bei der Bilanzerstellung des Jahres 2010 zu berücksichtigen gewesen wären.

Daher wäre in der Bilanz zum 31.12.2010 die ausgesetzten Umsatzsteuernachforderungen (Verbindlichkeiten) in der tatsächlichen Höhe in den Jahren 1999, 2000 und 2001 zu berücksichtigen gewesen.

Ähnlich verhält es sich mit den Rückstellungen der Jahre 2002 bis 2009 für die zu erwartenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten bzw. -nachforderungen 2002 bis 2009.

Auch hinsichtlich dieser gebildeten Rückstellungen herrschte erstmals am 06.07.2011 im Zuge der Veranlagung Klarheit über die Höhe der Umsatzsteuernachforderungen.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen.

Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen.

Soweit in der Beschwerde nun eingewendet wird, dass ausschließlich die Kenntnis am Bilanzstichtag für die Bewertung der gebildeten Rückstellungen entscheidend sei, und eine Änderung des Wertes erst in dem Jahr vorzunehmen wäre, in welchem die endgültige Höhe der zu erwartenden Verbindlichkeit feststehe, gilt zu berücksichtigen, dass im vorliegenden Sachverhalt die Umsatzsteuernachforderungen in der tatsächlichen, endgültigen Höhe im Zeitpunkt der Bilanzerstellung durchaus bekannt gewesen sind.

Wenn sich nach dem Bilanzstichtag herausstellt, dass ein Bilanzansatz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag objektiv unrichtig ist, und dem Steuerpflichtigen diese Umstände bei Bilanzerstellung bekannt waren, so ist eine solche Bilanz nachträglich umgehend zu berichtigen (VwGH 22.11.2002, 99/15/0075).

Dies gilt umso mehr, wenn die Bilanz (konkret die Bilanz 2010) noch gar nicht erstellt ist, und der Steuerpflichtige Kenntnis der endgültigen Nachforderung (Verbindlichkeit) hat.

Richtig ist, dass die Verhältnisse zum Bilanzstichtag entscheidend sind, wobei auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen ist (VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106).

Werterhellende Umstände, die objektiv am Bilanzstichtag bestanden haben, aber erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt werden sind zu berücksichtigen.

Ein Bilanzansatz, der unter Verwertung der bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse mit entsprechender Sorgfalt gebildet wurde, ist solange als den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzusehen, als nichts Gegenteiliges hervorkommt. Ein solcher Ansatz hat gewissenermaßen die Vermutung ordnungsgemäßer Bilanzierung für sich. Stellt sich nachträglich heraus, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist, und waren diese Umstände und Verhältnisse dem Steuerpflichtigen bei Bilanzerstellung bekannt, so ist die Bilanz zwingend zu berichtigen (VwGH 26.11.1985, 85/14/0076).

Daher erfolgte auch in diesem Punkt die Wiederaufnahme zu Recht und waren die tatsächlichen Beträge bei Erstellung des Jahresabschlusses 2010 zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Erlösminderungen für erbrachte Leistungen an die mittelbaren Gesellschafter gilt Folgendes:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die diese Gesellschaft anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen gewähren würde.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Die Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne Weiteres als *Ausschüttung* erkennbaren Zuwendungen (Vorteile), einer Körperschaft an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen, die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh ihre Ursache – welche anhand eines Fremdvergleiches ermittelt wird – in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder

Vermögensvermehrung verhindern (*Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG, 2. Auflage, § 8 Rz 100).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt steuerlich insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) oder mittelbare Gesellschafter zu Lasten der GmbH Vorteile zuwendet und dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht. Wenn hingegen die Überlassung eines Vorteils durch die GmbH an den Gesellschafter sofort im Wege der Einstellung einer Forderung an den Gesellschafter ausgeglichen wird, ist der Vorgang nicht als Ausschüttung zu werten. Holen sich die Gesellschafter mit Billigung der Organe der GmbH – ohne entsprechende Gegenleistung – Geld aus der GmbH und unterbleibt eine zeitgerechte Erfassung der Forderung der GmbH, liegt demnach eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird hingegen zeitgleich mit einer sogenannten „Entnahme“ von Geld aus der GmbH (in der Art eines Kredits) die Forderung der GmbH (auf dem Verrechnungskonto) verbucht und damit offengelegt, liegt grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung vor. Eine verdeckte Ausschüttung (trotz Verbuchung des Rückforderungsanspruchs) wäre dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge tritt.

Aufgrund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen einer Körperschaft und ihren Mitgliedern grundsätzlich anzuerkennen. Voraussetzung dafür ist, dass sie einem Fremdvergleich standhalten, sie also zwischen Fremden zu den gleichen Bedingungen zu Stande gekommen wären. Rechtsgeschäfte die nicht fremdüblich sind, sind als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen einer Körperschaft als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern (VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 23.04.2008, 2004/13/0106).

Strittig ist, ob die im Jahr 2008 auf den Verrechnungskonten der mittelbaren Gesellschafter verbuchten Gutschriften durch die GmbH als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind.

Vorerst wurden die erbrachten Leistungen mit Ausgangsrechnungen fremdüblich abgerechnet. Danach wurden Gutschriften iHv von 50% der Rechnungen gewährt.

Im vorliegenden Fall ist im Jahr 2008 – wie vom Betriebsprüfer und der belangten Behörde angenommen – davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen den mittelbaren Gesellschaftern und der G GmbH bestehenden Naheverhältnisses mit den verbuchten Gutschriften, Entnahmen aus dem Verrechnungskonto für Privatzwecke erfolgten.

An einen Außenstehenden oder Kunden der GmbH wären diese Gutschriften in Höhe von 50% der ursprünglich verrechneten Leistungsentgelte nicht erfolgt. Die GmbH hat durch die Gewährung von Gutschriften den mittelbaren Gesellschaftern einen Vorteil in Höhe dieser Gutschriften gewährt. Diese Gutschriften wären anderen Personen unentgeltlich nicht gewährt worden.

Die Hinzurechnung der Bruttoerlöse in Höhe von € 32.897,37 zu den Erlösen im Jahr 2008 erfolgte daher zu Recht. Diese Erlösminderungen wurden im Jahr 2008 zu Recht mit dem Bruttobetrag dem Gewinn hinzugerechnet und in weiterer Folge die auf diese Erlösminderung entfallende Umsatzsteuer wiederum abgezogen. Der Nettobetrag der vorgenommenen Erlösminderungen wurde damit zu Recht dem Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen hinzugerechnet.

Damit liegt auch eine Ausschüttung der G GmbH an die B. GmbH nicht vor, sondern vielmehr Zuwendungen an die dem Anteilseigner nahestehenden Personen (Gesellschafter zu je 25% im Jahre 2008) in Form einer Gutschrift in Höhe des halben Rechnungsbetrages.

Die Gewährung von Gutschriften in Höhe des halben Rechnungsbetrages für an die mittelbaren Gesellschafter erbrachten - und ursprünglich verrechneten - Leistungen des Hotels, stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Hinsichtlich der Avalprovision liegen nach Ansicht des Richters beim BFG die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Nutzungseinlage deshalb nicht vor, weil die GmbH die Haftung für Verbindlichkeiten der GmbH & Co KG übernommen hat. Insoweit liegt im gegenständlichem Fall ein gänzlich anders gelagerter Sachverhalt vor, sodass der fremdübliche Ansatz einer Avalprovision denklogisch als angemessen nachvollziehbar erscheint.

Auch die Erlösminderung (Forderungsausfall) hat es tatsächlich nicht gegeben.

Die Beschwerden waren daher 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. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf solche Rechtsfragen, welche bereits in der vorliegenden Rechtsprechung des VwGH geregelt wurden und die auch im Gesetz eindeutig geregelt sind, sodass aus der Sicht des erkennenden Richters nur eine Möglichkeit der Auslegung in Betracht zu ziehen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juni 2018

