

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, Straße, Ort,

vertreten durch Mag. Josef Hauser, Ischlerbahnstraße 23 5301 Eugendorf,

gegen

Finanzamt Salzburg-Land, Aigner-Straße 10, 5026 Salzburg

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 2011, 2012 und 2013 vom 2. September 2015, sowie die Vorauszahlung für Körperschaftssteuer 2015, alle vom 02.09.2015,

zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 2011, 2012 und 2013, sowie die Vorauszahlung für Körperschaftssteuer 2015, alle vom 02.09.2015, wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Bei der beschwerdeführenden Kapitalgesellschaft (BF) wurde im Jahr 2015 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2010 bis 2014 durchgeführt. Die Schlussbesprechung erfolgte am 23.06.2015. Dabei stellte der Prüfer Sachverhalte fest, die unter anderem zur Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 führten. Das FA setzte darauf mit Abgabenbescheiden vom 29.06.2015 nach § 201 BAO Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011, 2012 und 2013 fest.

Weiters wurde bei der BF im Jahr 2015 eine BP über die Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013 durchgeführt. Die Schlussbesprechung erfolgte ebenfalls am 23.06.2015. Dabei stellte der Prüfer Sachverhalte fest, die unter anderem zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftssteuer der Jahre 2011 bis 2013 führten. Das FA erließ darauf am 02.09.2015 nach Wiederaufnahme der Verfahren unter anderem neue Sachbescheide betreffend die Körperschaftssteuer 2011, 2012 und 2013.

Die BF erhob am 05.10.2015 durch ihren ausgewiesenen Vertreter Beschwerde gegen die nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftssteuer 2011, 2012 und 2013.

Zur Begründung führte die BF aus, dass die Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer aus der GPLA Prüfung für 2010 bis 2013 nicht berücksichtigt worden seien und sie deren Berücksichtigung bei den nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Körperschaftssteuerbescheiden beantrage.

Das FA wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.10.2015 als unbegründet ab führte dazu aus, dass nach Rz 1600 der EStR 2000 bei Bilanzierern eine Nachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Sozialversicherungsbeiträgen in jenem Jahr als Betriebsausgabe zu erfassen sei, in dem die Vorschreibung erfolge. Bei § 4 Abs.3 EStG Gewinnermittlern sei das Jahr der Bezahlung maßgebend. Es sei nicht zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige schon bei der Bilanzerstellung mit der Nachforderung hätte rechnen müssen.

Darauf beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das BFG. Ergänzend führte die BF an, dass die RZ 1600 keine Rechtsgrundlage darstellten, weshalb die Begründung rechtswidrig sei und die Bescheide, die auf die Begründung verwiesen dieses Schicksal teilten. Bei einer Wiederaufnahme seien neben den Erlösen nach den Bilanzierungs- und Steuerregeln auch Aufwendungen zeitlich abzugrenzen.

In der am 29.02.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung führten die Parteien des Verfahrens ergänzend Folgendes aus:

Der Vertreter der BF bezog sich auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG iVm § 7 KStG hinsichtlich der Zu- und Abschläge. Nachdem die Betriebsprüfung eine Wiederaufnahme der Jahre 2011 bis 2013 bezüglich der KöSt vorgenommen habe und für diese Jahre steuerliche Zuschläge angesetzt habe, liege ein Verstoß gegen § 115 BAO seitens der BP vor, wonach hinsichtlich der vorangeführten Bestimmungen des EStG und des KStG auch Abschläge zu berücksichtigen seien.

Die BP hätte somit auf die Nachforderung aus der GPLA-Prüfung in zeitlicher Zuordnung auf die Jahre 2011 bis 2013 berücksichtigen müssen, was zu einer Änderung der Bemessungsgrundlagen und damit auch zu einer Änderung der Besteuerung geführt habe. Die Berechnung sei in der Beschwerde auch betraglich dargestellt worden.

Der Vertreter des FA stellte die Berechnung der Höhe nach außer Streit, führte aber zur Begründung aus, dass entsprechend der im Schrifttum und der Rechtsprechung (siehe Jakom, § 9 Rz 41; Bertl/Hirschler, RWZ 2013/3, VwGH 9.12.92, 89/13/0048, BFH 22.8.2012, XR23/10) vertretenen Rechtsansichten, Kosten und Nachzahlungen auf Grund einer Außenprüfung nicht auf Umstände zurückzuführen seien, die in vergangenen (geprüften) Perioden wurzeln würden, sondern erst mit der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen und der Anmeldung des Prüfers wirtschaftlich veranlasst würden.

Daher könne eine Passivierung der Mehrsteuern aus der GPLA Prüfung 2010 bis 2014 nicht in den Jahren 2011 bis 2013 erfolgen, die betriebsgeprüft worden wären. Die allgemeine Erfahrung, dass bei einer BP mit einer Nachzahlung zu rechnen sei, rechtfertige keine Rückstellung für diesen Umstand. Dies gelte selbst dann, wenn der Steuerpflichtige wisse, dass er eine Steuerhinterziehung verwirklicht habe und müsse daher umso mehr für "normale" Steuernachforderungen gelten, die aus einer geänderten rechtlichen Beurteilung resultierten. Wenn mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme eine Rückstellungsbildung nicht zulässig sei, liege insofern keine unrichtige Bilanz vor, die zur Berichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 EStG 1988 berechtige. Diese Ausführungen würden unabhängig von einer Wiederaufnahme des Verfahrens für die entsprechenden Steuerbescheide (KöSt 2011 – 2013) aus anderen Gründen gelten. Wesentlich sei nach Auffassung des FA dass es sich hier um keine Frage der Bilanzberichtigung handle, weil eben keine unrichtige Bilanz vorliege.

Dazu führte der Vertreter der BF aus, dass die vom Vertreter des FA zitierte Judikatur des VwGH zu einer "reinen" GPLA-Prüfung erfolgt sei, bei der es zu keiner Wiederaufnahme des entsprechenden ertragssteuerlichen Verfahrens gekommen sei. Damit unterscheide sich dieses Judikat vom Sachverhalt her vom beschwerdegegenständlichen Sachverhalt. Bei Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens seien sowohl Sachverhalte zu Lasten als auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Auch die

BF hätte im gegenständlichen Verfahren eine Beschwerde unterlassen, hätte es keine Wiederaufnahme gegeben.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt der Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde:

Das FA begann aufgrund eines Prüfungsauftrages vom 14.04.2015 am 21.04.2015 mit einer Betriebsprüfung bei der BF über die Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013. Zu Beginn dieser Prüfung legte der steuerliche Vertreter eine Selbstanzeige vor, in der er die Doppelbuchung eines Aufwandes anlässlich der Bilanzierung für das Jahr 2011 offenlegte.

Weiters begann das FA aufgrund eines Prüfungsauftrages vom 13.05.2015 am 19.05.2015 mit einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben bei der BF über die Kalenderjahre 2010 bis 2014. Zu Beginn dieser Prüfung legte der steuerliche Vertreter eine Selbstanzeige vor, in der er als Aufwand gebuchte Honorare wesentlich beteiligten Gesellschafter für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 als DB- und DZ- und KommSt-pflichtig erklärte.

Beide Außenprüfungsmaßnahmen des FA wurden mit Schlussbesprechung vom 23.06.2015 abgeschlossen.

Über die gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurde am 29.06.2015 ein Prüfungsbericht erstellt, in dem neben anderen auch die in der Selbstanzeige genannten Feststellungen verarbeitet wurden, die zu Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2010 bis 2014 führten.

Über die Betriebsprüfung der Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013 wurde am 27.08.2015 ein Prüfungsbericht erstellt. Die neuen Sachbescheide betreffend die KöSt 2011, 2012 und 2013 sowie die Vorauszahlungen an KöSt für 2015 ergingen mit Datum 02.09.2015.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, den Datenbanken der Finanzverwaltung und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung. Dieser Sachverhalt ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Rechtsfrage, ob Steuernachforderungen aufgrund einer gemeinsamen Prüfung von lohnabhängigen Abgaben ebenso als Betriebsausgaben (und Schulden) in der Steuerberechnung der Wirtschaftsjahre zu berücksichtigen sind, für die sie vorgeschrieben worden sind, wie sonstige Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, die sich nach Wiederaufnahme der Verfahren im Zuge einer gleichzeitig durchgeführten Betriebsprüfung über diese Jahre ergeben haben.

Das FA vertrat dabei zunächst unter Verweis auf Rz. 1600 der EStR die Auffassung, dass diese Abgabennachforderungen bei einem Bilanzierer erst im Zeitpunkt der Vorschreibung

bzw. bei einem Einnahmen- Ausgabenrechner erst im Zeitpunkt der Bezahlung zu berücksichtigen seien.

Nach dem Verständnis des BFG ist die vom FA durch die oben zitierte Bestimmung der EStR dargestellte Rechtsmeinung durchaus zutreffend, sofern ein Unternehmen den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Allerdings handelt es sich im verfahrensgegenständlichen Fall um ein Unternehmen, das den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt. Für diese Gewinnermittlungsart trifft die zitierte Bestimmung der EStR keine Aussage.

Im Beschwerdeverfahren vor dem BFG stützte sich das FA dann im Wesentlichen auf eine Entscheidung des BFH vom 22.08.2012, X R 23/10, sowie eine dazu vertretene Literaturmeinung von Bertl/Hirschler (RWZ 2013/3) sowie auf die Entscheidung des VwGH vom 09.12.1992, 89/13/0048, die in Jakom zu § 9 EStG kommentiert wird.

Der BFH hatte in dem vom FA zitierten Erkenntnis ausgesprochen, dass Rückstellungen für hinterzogene Steuern erst gebildet werden könnten, wenn der Anspruchsberechtigte (die Abgabenbehörde) von den anspruchsbegründenden Umständen Kenntnis habe oder eine solche Kenntnisnahme unmittelbar bevorstehe und eine Inanspruchnahme des Schuldners somit wahrscheinlich sei.

Maßgeblicher Zeitraum für eine Bilanzberichtigung sei der Werterhellungszeitraum bis zum Ende der gesetzlichen Aufstellungsfrist eines Jahresabschlusses. Soweit eine Rückstellungsbildung mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nicht zulässig sei, sei eine Bilanz diesbezüglich bei einer nachträglichen Überprüfung nicht zu berichtigen

Bertl/Hirschler folgten diesem Erkenntnis, dahingehend, dass die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme eine wesentliche Voraussetzung für die Rückstellungsbildung darstelle.

Die vom FA angesprochene Entscheidung des VwGH betraf ein Verfahren, in dem der Beschwerdeführer beantragt hatte, die Kosten des steuerlichen Vertreters für die während der durchgeführten BP geleisteten Arbeiten in Form von Rückstellungen in den einzelnen Prüfungsjahren zu berücksichtigen. Diese Kosten sind dem Jahr zuzuordnen sind, in dem die Prüfung durchgeführt wird. Zudem besteht auch keine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Die dazu vom FA zitierte Kommentarmeinung verweist zudem darauf, dass eine Übernahme der deutschen Rechtsprechung, die die Zulässigkeit einer derartigen Rückstellung differenziert betrachtet, nicht geboten erscheint.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend sind, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 211 Abs. 1 UGB sind Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag, ..., Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist. Im Rahmen der Bewertung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4) Bedacht zu nehmen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 UGB hat die Bewertung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB ist der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten, insbesondere sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig.

Daraus ergibt sich, dass unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips erkennbare Risiken und drohende Verluste in dem Jahr zu berücksichtigen sind, in dem diese ihre Wurzel haben. Diese Risiken sind in der Höhe zu berücksichtigen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist.

Das BFG folgt somit Bertl/Hirschler a.o. dahingehend, dass die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme eine wesentliche Voraussetzung für die Rückstellungsbildung darstellt, ebenso wie in dem Punkt, dass nach der in Österreich vertretenen Rechtsansicht der Werterhellungszeitraum nicht mit der gesetzlichen Frist zur Aufstellung einer Bilanz begrenzt ist.

Die Berichtigung einer **Steuerbilanz** ist vielmehr aus Gründen der Periodenrichtigkeit zeitlich unabhängig ab der Kenntnis des Fehlers durchzuführen, soweit dies verfahrensrechtlich möglich ist. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG17, § 4, Tz. 126 mwN) Damit unterscheidet sich die durch die österreichische Judikatur vertretene Linie deutlich von der vom BFH im o.a. Erkenntnis vertretenen Linie, die offenbar auch die Steuerwirksamkeit von Bilanzberichtigungen an die Fristen zur Aufstellung des **unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses** knüpft. Das vom FA zitierte Erkenntnis des BFH findet somit keine Deckung in der österreichischen Judikatur.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für ... sonstige ungewisse Verbindlichkeiten ...

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 ... nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen 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.

Dabei ist Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, dass mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Voraussetzung ist ein

in künftigen Zeiträumen zu erwartender Aufwand, der die abgelaufene Periode der Gewinnermittlung wirtschaftlich betrifft oder ein sicherer Aufwand, der nur der Höhe nach unbestimmt ist (VwGH 27.3.96, 93/15/0223). Maßgeblich ist nicht die rechtliche Verpflichtung (HR/ Zorn § 9 Rz 47), sondern die wirtschaftliche Verursachung iSd Realisationsprinzips (zur künftigen Verursachung s zB VwGH 17.4.08, 2008/15/0106 ; mittelbare Zuordnung genügt). Bei bloß entfernter Möglichkeit einer Inanspruchnahme kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht (VwGH 21.6.94, 91/14/0165). (Jakom/Laudacher EStG 2015, § 9 Tz. 2)

Voraussetzung für die Rückstellungsbildung ist die wirtschaftliche Veranlassung im Zeitraum vor dem Bilanzstichtag (im Abschlussjahr; s VwGH 25.1.94, 90/14/0073). Mit dem Aufwand muss ernsthaft zu rechnen (VwGH 26.5.04, 2000/14/0181 mwN) und das Entstehen einer Schuld muss aufgrund der bisherigen Erfahrungen erwartbar sein. (Jakom/Laudacher EStG 2015, § 9 Tz. 9)

Das Prinzip der Periodenrichtigkeit führt dazu, dass Aufwendungen nur die Wirtschaftsjahre belasten dürfen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Die Rückstellung kann nur in jenem Wirtschaftsjahr gebildet werden, dem das Entstehen der Verpflichtung zuzurechnen ist. In Vorjahren (verpflichtende oder mögliche) unterlassene Rückstellungen können nicht in einem späteren Wirtschaftsjahr nachgeholt werden (zB VwGH 1.7.03, 98/13/0214 ; UFS 25.9.06, RV/0160-L/04). Unterbliebene Rückstellungen sind an der Wurzel zu berichtigen (EStR 3308) oder führen allenfalls zu Bilanzberichtigungen (§ 4 Abs 2 Z 2) bzw. Bilanzänderungen (§ 4 Abs 2 Z 1; EStR 3312) . Ist dagegen von einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit des Entstehens der Verbindlichkeit nicht auszugehen, kann auch bei ihrem späteren Eintritt die Rückstellungsbildung im ursprünglichen Jahr nicht mittels Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung nachgeholt werden (VwGH 27.1.09, 2006/13/0062). Erfolgsverändernde Auflösungen aufgrund einer in späteren Jahren im geringeren Ausmaß anerkannten Rückstellung können nur periodenrichtig erfolgen, sodass auch die Rückstellungsauflösung dem Nachholverbot unterliegt, soweit Vorjahre betroffen sind (UFS 20.7.09, RV/0920-G/07) . (Jakom/Laudacher EStG 2015, § 9 Tz. 11)

Legt man diese Aussagen auf das gegenständliche Verfahren um, so ergibt sich, dass die Lohnabgaben für die Jahre 2010 bis 2014 die Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013 wirtschaftlich betreffen. In diesen Jahren erfolgte die Verbuchung und Bezahlung jener Aufwendungen, für die im Jahr 2015 durch die GPLA Prüfung Lohnabgaben vorgeschrieben wurden.

Für die Frage der Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung in den jeweiligen Wirtschaftsjahren (oder im Jahr der GPLA Prüfung) ist somit zunächst wesentlich, ob mit ausreichender Wahrscheinlichkeit vom Entstehen dieser Verbindlichkeit auszugehen war oder nicht.

Dies ist aber aufgrund des Sachverhaltes im gegenständlichen Fall jedenfalls anzunehmen. Die Honorare der Gesellschafter waren offen in den Jahresabschlüssen ausgewiesen. Die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter waren bekannt. Die DB

und DZ Pflicht der Tätigkeit der Gesellschafter war ebenso bekannt. Bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wäre somit auch jederzeit erkennbar gewesen, dass die an die Gesellschafter bezahlten Honorare DB- und DZ beitragspflichtig sind. Im gegenständlichen Fall wurde somit ein klar zu Tage tretender Sachverhalt zunächst rechtlich falsch beurteilt und deswegen kein DB und kein DZ für diese Zahlungen verrechnet.

Die Drittverpflichtung der BF gegenüber der Abgabenbehörde für die Lohnabgaben der betroffenen Monate war somit in den jeweiligen Wirtschaftsjahren gegeben.

Damit unterscheidet sich der verfahrensgegenständliche Fall aber auch deutlich von dem vom Vertreter des FA angeführten Erkenntnis des VwGH, im dem schon die (grundsätzliche) Zugehörigkeit der Aufwendungen zum jeweiligen Veranlagungsjahr nicht gegeben war, da zu den jeweiligen Bilanzstichtagen keine Verpflichtung gegenüber einem Dritten (dort dem Steuerberater) vorgelegen ist.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der ab dem 01.01.2013 geltenden und gemäß § 124b Z 225 für Veranlagungsjahre ab dem Jahr 2003 anwendbaren Fassung ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes: ...

Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.
- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

Die dazu getroffenen Ausführungen des Vertreters der BF, die dahingehend lauteten, dass keine Bilanzberichtigung beantragt werde, sondern lediglich die Berücksichtigung von Abschlägen für die Mehrsteuern aus der GPLA Prüfung geht somit insoweit ins Leere, da im gegenständlichen Fall diese Jahre – wie die vom FA durchgeführte Wiederaufnahme zeigt – noch nicht verjährt waren und somit die Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen, die nur im Verjährungsfall und noch dazu eigentlich in einem periodenfremden Zeitraum vorzunehmen wäre, nicht zur Anwendung kommen kann.

Dennoch ist der BF im Ergebnis dahingehend zu folgen, dass eine Berücksichtigung der Mehrsteuern aus der GPLA Prüfung in den Wirtschaftsjahren zu erfolgen hat, für die diese Steuern vorgeschrieben wurden.

Nach dem bereits oben dargestellten Verständnis des BFG weist die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG der "richtigen" Bilanzierung und daraus resultierend der periodenrichtigen Gewinnbesteuerung den Vorrang vor dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung zu. (so zB VwGH vom 27.05.1987 Zl. 84/13/0270, vom 25.11.1999 Zl. 99/15/0194, oder vom 29.10.2003 Zl. 2000/13/0090). Dies ergibt sich auch aus dem oben (Jakom/Laudacher EStG 2015, § 9 Tz. 11) zitierten Nachholverbot.

Eine Begrenzung dieses Grundsatzes der periodengerechten Besteuerung durch das Ende der unternehmensrechtlichen Frist zur Aufstellung der Bilanz kann das BFG in der österreichischen steuerrechtlichen Judikatur - wie bereits oben dargestellt - nicht erkennen.

Auch Bertl/Hirschler führen dazu aaO aus, dass sie dem BFH hinsichtlich der Begrenzung des Werterhellungszeitpunktes mit dem Ende der gesetzlichen Aufstellungsfrist eines Jahresabschlusses nicht folgen.

Steht dieser Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung im Vordergrund, ist es nur konsequent, dass Bilanzberichtigungen nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen durchzuführen sind und auch für sich allein zu einer amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO führen können (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG17, § 4, Tz. 126 mwN, Ritz RdW 1990, 457).

Für die vom FA vertretene Rechtsansicht, wonach bei einem Bilanzierer Steuernachforderungen, für die eine ausreichende Wahrscheinlichkeit der Vorschreibung besteht, erst im Zeitpunkt (in dem Wirtschaftsjahr) der Vorschreibung zu berücksichtigen sind, bleibt somit aufgrund der oben angeführten Judikatur aber auch der Literatur im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 kein Raum.

Für die Frage, ob eine Bilanz "richtig" ist vertritt der VwGH die Ansicht der subjektiven Richtigkeit bezogen auf den Zeitpunkt der Bilanzerstellung. (Doralt,/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4, Tz 129) Eine unzutreffende Rechtsansicht steht einer Berichtigung der in Verkennung der Rechtslage erstellten Bilanz niemals entgegen. Genau dies ist aber – wie oben dargestellt und auch vom FA in der mündlichen Verhandlung bestätigt - im gegenständlichen Fall gegeben. Die Rechtsfrage ist, ob bestimmte offen ausgewiesene Betriebsausgaben der BF zu einer Dienstgeberbeitragspflicht oder Zuschlagspflicht für wesentlich beteiligte Gesellschafter führen. Diese wurde zunächst falsch beantwortet, eine Bilanzberichtigung ist daher geboten und nach Maßgabe der Bestimmungen des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 durchzuführen.

Im gegenständlichen Verfahren ist aber noch ein weiterer, nach Sicht des BFG bereits für sich ausreichender Grund zur Berücksichtigung der beschwerdegegenständlichen Lohnabgaben in den jeweiligen Veranlagungsjahren und nicht erst im Jahr der Vorschreibung gegeben.

Unmittelbar nach der Vorschreibung der Lohnabgaben für die Jahre 2010 bis 2014 erfolgte aufgrund einer Betriebsprüfung der Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013

eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftssteuer 2011, 2012 und 2013. Dabei wurden im Zuge der Betriebsprüfung andere Wiederaufnahmegründe für die Körperschaftssteuern der Jahre 2011 bis 2013 festgestellt, die nichts mit dem Ergebnis der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben zu tun hatten.

Das oben dargestellte Ergebnis, dass nach dem Verständnis des BFG die Nachbelastung der lohnabhängigen Abgaben bereits für sich eine Bilanzberichtigung der in Frage stehenden Wirtschaftsjahre 2010/2011 bis 2012/2013 bedingen würde, wird durch die aus anderen Gründen erfolgte Wiederaufnahme der Verfahren nochmals bestätigt bzw. verstärkt.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens 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 sonst wie 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.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Im gegenständlichen Verfahren haben andere, im Prüfungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen, zu einer Wiederaufnahme der KöSt Verfahren 2011 bis 2013 geführt. Dies wurde vom FA verfügt und deren Berechtigung wurde von der BF auch nicht bestritten bzw. angefochten. Vom Zeitablauf her erfolgte die amtswegige Wiederaufnahme der Körperschaftssteuerverfahren 2011 bis 2013 nach Rechtskraft der Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014.

Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, das Besteuerungsergebnis eines Veranlagungsjahres insgesamt richtig zu stellen. (Ritz, BAO⁵, § 303, Tz 4 unter Verweis auf VfGH B 2/96 vom 30.09.1997 sowie VwGH ZI. 99/13/0253 vom 22.03.2000)

Ziel muss es daher auch im gegenständlichen Verfahren sein, das Besteuerungsergebnis an alle bekannten neuen Tatsachen und nicht nur an die Änderungen aufgrund der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten neuen Tatsachen anzupassen.

Damit wären auch Feststellungen, die für sich keine Wiederaufnahme des Verfahrens ermöglichen würden, zur Erreichung eines richtigen Besteuerungsergebnisses ebenso zu berücksichtigen, wie Feststellungen, die für sich genommen weitere Wiederaufnahmegründe darstellen, unabhängig davon, ob diese sich zugunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen auswirken.

Im gegenständlichen Fall war die Körperschaftssteuer der Jahre 2011 bis 2013 durch die Wiederaufnahme der Verfahren ohnedies bereits auf Grund von anderen, im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommenen Fakten neu festzusetzen. Es darf an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen werden, dass die Nachforderungen aus der GPLA Prüfung nach dem Verständnis des BFG ebenfalls bereits für sich taugliche Wiederaufnahmegründe gewesen wären.

Auch aus diesen Gründen waren daher alle festgestellten neuen Tatsachen unabhängig davon, ob diese sich zugunsten oder zu Lasten des Abgabepflichtigen auswirken, im Zuge der Neubemessung der KöSt 2011 bis 2013 zu berücksichtigen. Die Vorauszahlungen an KöSt für 2015 waren anzupassen.

Den Beschwerden war daher Folge zu geben und die Bescheide entsprechend dem der Höhe nach auch unbestrittenen Antrag des BF abzuändern.

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.

Wie in der Begründung ausgeführt, ist die für das gegenständliche Verfahren entscheidungswesentliche österreichische Judikatur zum Thema der periodengerechten Berücksichtigung von Aufwänden und Erträgen und zur Durchführung von Bilanzberichtigungen an der Wurzel einhellig. Eine Revision an den VwGH ist daher nicht zulässig.

