



GZ. RV/4084-W/08,
miterledigt RV/4081-W/08,
RV/4082-W/08 und
RV/4083-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch GRUBER Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 3393 Matzleinsdorf (Zelking/Melk), Gassen 2, vom 14. September bzw. 6. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (FA 15), vertreten durch HR Dr. Wolfgang Bichler, vom 20. August 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Umsatzsteuer bzw. Körperschaftsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 3/2007 und 2/2008 entschieden:

1. Die **Berufung vom 6. Oktober 2008** gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2004 wird als verspätet **zurückgewiesen**.
- 2.1. Die **Berufung vom 14. September 2008** wird, soweit sie gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006 und Körperschaftsteuer 2005, 2006 gerichtet ist, unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.
- 2.2. Der Berufung wird, soweit sie gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2004 gerichtet ist, Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.
- 2.3. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 gerichtet ist, teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.
- 2.4. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004, 2005 und 2006 werden abgeändert.
- 2.5. Der Berufung wird, soweit sie gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer-Festsetzung für die Zeiträume 3/2007 und 2/2008 gerichtet ist, Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG bis 31.12.2005 nach dem Kalenderjahr ermittelte und seit 1.1.2006 ein abweichendes Wirtschaftsjahr bilanziert (Bilanzstichtag 31.3.), wurde eine Außenprüfung hinsichtlich der Abgaben vom Umsatz und Einkommen für 2004 - 2006 samt Umsatzsteuer- Nachschau für 2007 und 2008 durchgeführt. Der Außenprüfer (Groß- BP Standort Linz) traf laut Bericht vom 5. August 2008, AB-Nr. 103018/08 unter Verweis auf die Niederschrift vom 20. Juni 2008 insgesamt 8 (acht) die Abgaben *Umsatzsteuer* und *Körperschaftsteuer* betreffende Feststellungen (Tz 1-7 und 9), welche das Finanzamt – der Empfehlung auf Seite 11 des Prüferberichts folgend – seinen im Spruch genannten Wiederaufnahme- und Sachbescheiden zu Grunde legte. Am 14. September 2008 erhob die Bw gegen alle Bescheide (ausgenommen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer für 2004) Berufung. Mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2008 leistete die Bw dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes betreffend die antrags- und begründungslos bekämpften Wiederaufnahmbescheide betreffend die Abgaben für 2005 und 2006 Folge. Sie vertrat weiters die Auffassung, dass ihre Berufung vom 14. September 2008 auch gegen den „gesamten Bescheid vom 20. August 2008“ betreffend 2004, somit auch betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren, gerichtet gewesen sei. In der Berufung werden abgesehen von der Verfahrensrüge (Tenor: sämtliche Wiederaufnahmbescheide seien mit dem bloßen Verweis auf den Prüferbericht im Zusammenhang mit der Schlussbesprechung nicht nachvollziehbar begründet) sachbezogen nur folgende Prüferfeststellungen bestritten:

1. Pensionsrückstellungen (Niederschrift Tz 2)

Laut Prüferbericht hatte die GmbH ihren beiden Geschäftsführern (die je 50% der Geschäftsanteile hielten) mit Verträgen vom 26. September 2006 rückwirkend zum 1. Dezember 2004 eine Pension zugesagt. Nach Ansicht des Prüfers war die in § 14 Abs 6 (*Abs 7*) EStG 1988 geforderte Schriftlichkeit im geprüften Zeitraum nicht gegeben. Da eine Rückwirkung steuerlich nicht vorgesehen sei, werde den dafür in 2005 und 2006 gebildeten Rückstellungen die Anerkennung versagt, sämtliche mit der Pensionszusage verbundenen (Aufwands-) Positionen seien aus der Gewinnermittlung zu eliminieren:

	2005	2006
Zurechnung steuerliche Rückstellung	3.868,75	7.561,16
Zurechnung Versicherungsaufwand	12.872,83	4.402,38
Abrechnung aktiviertes Deckungskapital	-4.605,03	0,00

Die in §§ 10 und 11 der Verträge enthaltenen Widerrufsklauseln würden eine steuerliche Anerkennung auch in späteren Jahren ausschließen, diesbezüglich empfahl der Prüfer eine Abänderung der Verträge.

- Zum Vorwurf **fehlender Schriftlichkeit** führte die Bw aus: Der Prüfungszeitraum habe die Jahre 2004 – 2006 umfasst, die übereinstimmende Willenserklärung für die Pensionszusagen ab 01.01.2004 sei schriftlich am 26.09.2006 bestätigt worden. Weder in § 14 (7) EStG 1988 idF BGBl 1993/818 (ab 01.01.1994) noch in dessen Neufassung BGBl I 2007/24 (ab 01.07.2007) sei ein Verbot rückwirkender Bestätigung des Parteiwillens angeführt. Weder dort noch im Betriebspensionsgesetz BPG würden Einzelvereinbarungen für eine Pensionsrückstellung mit rückwirkender Bestätigung des Parteiwillens als unzulässig normiert (ausgeschlossen). Da keine Rückwirkung vorliege, seien die Abänderungen in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden im Grunde dieser „Argumente“ rechtswidrig. Das Datum der schriftlichen Bestätigung dieses Willens (gemeint wohl: des schon zu einem früheren Zeitpunkt geäußerten Parteiwillens) dürfe nicht zum Nachteil der Bw verwendet werden. In einem Telefonat zwischen der *Zürich Versicherungs- AG* (Herr P.) und dem Prüfer habe letzterer dieses Argument nicht mehr für seine ablehnende Beurteilung herangezogen, sondern nur mehr die Auskunft erteilt, dass die steuerliche Anerkennung nur aufgrund der Widerrufsklauseln zu versagen sei.

- Zum Vorwurf, die Verträge enthielten in §§ 10 und 11 **Widerrufsklauseln**, führte sie aus, die (zitierte) Formulierung der inkriminierten Klauseln sei aus dem § 8 BPG wortgleich übernommen worden.

Selbst der (Wartungs-) Erlass zu den Einkommensteuerrichtlinien betreffend §§ 9 und 14 sehe in Abschnitt 8, Rz 3376 Widerrufsklauseln,

wonach sich ein Unternehmen die Kürzung oder Einstellung der zugesagten Pension vorbehält, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte (Pensionszusage § 10 Abs 1), als unschädlich an und hege gegen solche Klauseln keine Bedenken.

In der dem Schriftsatz beigefügten Stellungnahme eines Versicherungsmaklers vom 16. Juli 2008 ist abgesehen von Zitaten aus dem Betriebspensionsgesetz (BPG, §§ 8 und 9) zu lesen: „Die beanstandeten Widerrufsklauseln aus den bestehenden Pensionszusagen gefährden () die steuerliche Anerkennung nicht. Die Klausel(n sind) in dieser Ausprägung auch in § 8 BPG geregelt und wurden beinahe wortgleich in die Pensionszusage(n) übernommen. (...) Im

Telefonat des Herrn P. (Betriebliche Altersvorsorge der *Zürich*) mit dem Prüfer hat dieser kommuniziert, dass die steuerliche Anerkennung nur aufgrund der Widerrufsklausel (die seines Erachtens zuviel Interpretationsspielraum lässt) nicht gegeben ist.“ Des Weiteren regelt § 11 Abs 2 der gegenständlichen Verträge, dass soweit Leistungen durch Wertpapiere gedeckt seien, Versorgungsleistungen nicht ausgesetzt oder eingeschränkt werden könnten. Die Pensionszusagen seien durch eine Versicherung abgesichert, es bestehet ein dem Deckungskapital entsprechender Aktivierungswert. Die Bekanntgabe dieses Wertes durch die *Zürich* per 31.12.2006 liege bei. Dem beigefügten Schreiben vom 18. Jänner 2007 war zum Stichtag 31.12.2005 ein für die unter der jeweiligen Polizzen- Nr. versicherten Gesellschafter- Geschäftsführer dotiertes Deckungskapital von € 2.434,14 zw. € 2.170,89 und der jeweils entsprechende Aktivierungswert ausgewiesen. Die Werte und Deckungskapitalbeträge zum 31.12.2006 waren aus dieser Aufstellung nicht ersichtlich.

Die Ausführungen zu diesem Berufungspunkt schlossen mit der Feststellung: „Da die gesamte private Versicherungswirtschaft Musterpensionszusageverträge mit diesen dem BPG entsprechenden Textstellen an die Versicherungsnehmer weiter gegeben haben, wartet auch der österreichische Versicherungsverband mit Interesse auf die Berufungsentscheidung.“

2. Eigenverbrauchsbesteuerung PKW- Auslandsleasing (Niederschrift Tz 1)

Ab Jänner 2004 hatte die Bw einen PKW BMW 525 d in Deutschland geleast. Gestützt auf § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 empfahl der Prüfer eine Besteuerung des Eigenverbrauchs. Nach damals in Geltung stehendem innerstaatlichem Recht unterlagen die mit dem PKW- Auslandsleasing verbundenen Aufwendungen – soweit im Ausland ein Anspruch auf Vergütung der Vorsteuer bestand – der Umsatzsteuer. Ob die Vorsteuervergütung im Ausland tatsächlich beantragt wurde, war demnach hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung unmaßgeblich:

Basis 2004:		Erhöhung d. Umsätze (zu 20%)	Basis	USt
Vorauszahlung lt. Vertrag	9.482,76	WJ 2004	13.990,46	2.798,09
Einmalzahlung ohne Rechtsgeschäftsgebühr	688,61	WJ 2005	4.166,28	833,26
Leasingraten (11x)	3.819,09	WJ 2006	1.051,47	210,29
<hr/>				
Basis	13.990,46	UVA 3/2007 (WJ 2007)	4.421,89	884,38
		UVA 2/2008 (WJ 2008)	4.124,55	824,91

Dazu führte die Bw Folgendes aus:

Der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführte Grund, dass diese Aufwendungen - soweit im Ausland ein Anspruch auf Vergütung der Vorsteuer besteht, gem. § 1 (1) Z 2 lit. b UStG 1994 der Umsatzsteuer unterliegen, sei EU- widrig.

Diese Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 Iit. b UStG finde keine Deckung in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, und es sei den Mitgliedstaaten untersagt, nicht durch die Richtlinie gedeckte Steuertatbestände zu normieren. Die genannte Bestimmung dürfe keinesfalls zum Nachteil des Abgabepflichtigen angewendet werden.

Sinn dieser an sich EU- widrigen Gesetzesbestimmung sei, einen in Deutschland erworbenen Steuervorteil (Vorsteuerabzug) für österreichische Unternehmer wieder zunichte zu machen. Nehme ein österreichischer Unternehmer Leistungen wie z.B. Leasing oder Reparatur in einem anderen Mitgliedsstaat in Anspruch, in dem ein solcher Vorsteuerabzug vorgesehen ist und daher die Umsatzsteuer erstattet wird, dann greife § 1 Abs. 1 Z 2 Iit b UStG als so genannte "Eigenverbrauchsbesteuerung".

Tatsächlich habe die Bw *keine Vorsteuervergütung in Deutschland beantragt*, sondern nur das günstigste Leasingangebot genommen. Auf diese Tatsache sei bei der Betriebsprüfung ausdrücklich hingewiesen worden. Die Behörde vertrete den Standpunkt, dass es für die Eigenverbrauchsbesteuerung unmaßgeblich sei, ob die Vorsteuervergütung im Ausland tatsächlich beantragt wurde oder nicht.

Einem EU-Bürger stehe es frei, im EU-Raum Verträge abzuschließen. Sinn der EU sei, auch in diesem Binnenmarkt sich das günstigste Angebot auszusuchen, und garantiere die EU in diesem Zusammenhang auch Vertragsfreiheit.

Die Bw. habe nicht einmal den deutschen Vorsteuerabzug geltend gemacht und werde nun mit dieser "Eigenverbrauchsbesteuerung" zusätzlich bestraft. Diese Vorgangsweise verstöße auf Gesetzes- und Vollziehungsebene gegen das Grundprinzip der Vertragsfreiheit in der EU. Es handle sich dabei um ein- und denselben wirtschaftlichen Vorgang, und die Doppelbesteuerung widerspreche daher dem Gleichheitsprinzip.

Diese Vorgangsweise sei rechtswidrig, da die "Eigenverbrauchsbesteuerung" durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt werde.

Das Finanzamt hielt der Bw eine Prüferstellungnahme folgenden Inhalts vor:

Zu 1. Pensionsrückstellung:

Die Nichtanerkennung sei damit begründet worden, dass „a) keine schriftliche Pensionszusage im Prüfungszeitraum vorhanden war und b) die Verträge Widerrufsklauseln beinhalten, die eine steuerliche Anerkennung ausschließen“.

Da in der Berufung auf ein Telefonat mit einem Mitarbeiter der Versicherung hingewiesen werde, sei klarzustellen, dass aus Sicht der BP weiterhin beide in der Niederschrift

angeführten Gründe die Anerkennung der Rückstellung verhinderten. Im Telefonat sei tatsächlich nur über die Widerrufsklauseln gesprochen worden, da aus Sicht der Versicherung lediglich der Vertragsinhalt von Interesse sein könne. Für das Thema steuerliche Anerkennung einer Rückwirkung bzw. mangelnde Schriftlichkeit sei der Mitarbeiter der Versicherung nicht der zuständige Ansprechpartner gewesen. (Dies könnte nur Aufgabe des Steuerberaters sein.) In der Niederschrift und somit als Bescheidbegründung seien aber sehr wohl beide Argumente angeführt.

a) Zur Begründung "Keine schriftliche Pensionszusage im Prüfungszeitraum":

§ 14 (7) EStG 1988 bzw. § 14 (6) EStG alte Fassung bestimme als Voraussetzung für die Anerkennung ausdrücklich die Schriftlichkeit der Pensionszusage. Diese Voraussetzung sei - anders als in der Berufung anführt - im Prüfungszeitraum nicht erfüllt: Der Prüfungszeitraum habe die Jahre 2004 -2006 umfasst; dies ergebe auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer einen Prüfungszeitraum bis zum 31.03.2006 (abweichendes Wirtschaftsjahr). Der Vertrag über die Pensionszusage vom 26.09.2006 sei somit erst außerhalb dieses Zeitraumes unterfertigt worden.

Weiters werde in der Berufung ausgeführt, dass die Pensionszusage bereits zum 01.12.2004 durch Willensübereinstimmung zustande gekommen sei. Der Vertrag vom 26.09.2006 sei nur noch die schriftliche Bestätigung hierfür. Die Nichtanerkennung durch die BP sei rechtswidrig, da im § 14 EStG nicht auf eine rückwirkende Bestätigung eingegangen wird. Dem sei entgegenzuhalten, dass im Gesetz nicht alle möglichen Varianten in jedem einzelnen Paragraphen abgehandelt werden könnten. Die fehlende Erwähnung im Gesetzestext mache eine derartige Gestaltung nicht automatisch zulässig. Dies vor allem deshalb, da es dem Gesetzeswortlaut widersprechen würde, wenn eine mündliche Vereinbarung dadurch gültig werden würde.

Der Gesetzgeber verlange ausdrücklich eine schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Zusage und damit eine klare und rechtssichere Vertragsgestaltung. Dies könne durch eine bloß auf Willensübereinstimmung basierende Vereinbarung nicht erfüllt werden.

b) Zur Begründung "Schädliche Widerrufsklauseln":

Auch ohne Berücksichtigung der fehlenden Schriftlichkeit im Prüfungszeitraum wäre eine Anerkennung der Rückstellung auf Grund der unter § 10 (2) und § 11 (1) der Pensionszusagen festgelegten Widerrufsklauseln nicht möglich.

Die restlichen Bestimmungen deckten sich mit den in den Einkommensteuerrichtlinien angeführten zulässigen Widerrufsklauseln und seien deshalb nicht zu beanstanden. Die o. a. Vertragsinhalte gälten jedoch neben den zulässigen Klauseln und seien so allgemein gehalten, dass sie praktisch zu einer Aufhebung der restlichen Widerrufsgründe führen:

So werde unter § 10 (1) eine Existenzgefährdung des Unternehmens als Voraussetzung für das mögliche Einschränken, Einstellen oder Aussetzen des Erwerbs von künftigen Anwartschaften gesehen; unter § 10 (2) jedoch werde es als ausreichend hierfür erachtet, dass zwingende wirtschaftliche Gründe vorliegen. Worin diese zwingenden wirtschaftlichen Gründe bestehen sollten, werde nicht weiter ausgeführt und liege somit offenbar im Ermessen des Unternehmens. Da § 10 (2) allgemeiner gehalten sei als § 10 (1), werde dieser praktisch bedeutungslos.

Unter § 11 (1) würden die zwingenden wirtschaftlichen Gründe auch als Voraussetzung für das Aussetzen oder Einschränken von Leistungen angeführt.

Nach Ansicht der BP handle es sich auf Grund des Fehlens der Existenzgefährdung in den Widerrufsklauseln um keine unwiderrufliche Pensionszusage, womit eine steuerliche Anerkennung nicht zulässig sei.

Der wiederholte Verweis auf das Betriebspensionsgesetz gehe ins Leere, da die Zusagen an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht unter das BPG fielen.

Die Bw erstattete dazu eine Gegenäußerung:

Berufung und Antrag würden vollinhaltlich aufrechterhalten.

Zu 1. Pensionsrückstellung:

a) *"Keine schriftliche Pensionszusage im Prüfungszeitraum":*

Der in der Stellungnahme angeführte § 14 (7) EStG 1988, bzw. § 14 (6) alte Fassung normiere nur eine schriftliche Zusage.

Gemäß § 861 ABGB komme ein Vertrag mit der übereinstimmenden Willenserklärung (01.12.2004) zustande. Die schriftliche Bestätigung des übereinstimmenden Willens sei jedenfalls zu Beginn der Prüfung aufgelegen (26.09.2006).

Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Tatsächlich seien die Versicherungsprämien bezahlt und die Buchungen vorgenommen worden. Wäre der Vertrag zu diesem Zeitpunkt noch nicht zustande gekommen, so wären auch diese Zahlungen nicht getätigten worden. Die tatsächlichen Zahlungen seien Beweis dafür, dass der Vertrag bereits gültig zustande gekommen war.

Hier einen nicht einmal durch § 14 (7) EStG gedeckten Formalismus zu verlangen widerspreche dem rechtsstaatlichen System. Das Vertrauen in die Rechtsordnung wäre gestört und habe sich auch die Verwaltung an römisch-rechtliche Grundprinzipien zu halten.

Es gebe Zahlungen zu einem Zeitpunkt, die die Richtigkeit der Vereinbarung per 01.12.2004 bewiesen und es gebe eine schriftliche Vereinbarung vom 26.09.2006, welche den Beginn der

übereinstimmenden Willenserklärung bestätige und auch den Formerfordernissen entspreche. Es komme auch nicht auf den Prüfzeitraum an, es genüge gem. § 14 (7), bzw. § 14(6) alt EStG eine schriftliche Zusage, und die sei rechtzeitig erfüllt worden.

b) "schädliche Widerrufsklauseln"

Die Versicherungswirtschaft habe diesen Mustervertrag auf der Grundlage des BPG erstellt und so tausendfach an die Kunden weiter gegeben. Es gebe keine sachliche Rechtfertigung dafür, dass es für Arbeitgeber, welche Zahlungen an eine Pensionskasse für ihre Arbeitnehmer leisten, leichtere Widerrufsmöglichkeiten geben soll, als bei Pensionszusagen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, welche mittels einer Lebensversicherung über eine Versicherungsgesellschaft gesichert würden. Inhaltlich seien die Leistungsansprüche der versicherten Personen gleich.

Zu 2. Eigenverbrauchbesteuerung Kfz-Auslandsleasing

Verwiesen werde auf das Vorbringen in der Berufung.

In der letztlich mängelfreien Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006 ist zu lesen:

„Mit dem Bescheid vom 18.09.2008 erging die Aufforderung für die Bescheide eine Erklärung nachzureichen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden sowie die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden sowie jeweils eine Begründung.

Die Bw führte in der Berufung vom 14.09.2008 im Antrag an, dass *die Bescheide* im Hinblick auf die Anerkennung der Pensionsrückstellungen und der Nichtberechnung des Eigenverbrauchs bei Auslandsleasing abzuändern seien. Außerdem wurde in der Begründung angeführt, dass in allen Bescheiden die Grundlagen für die Bescheiderlassung nicht angeführt sind. Es bedarf der hilfsweisen Hinzunahme des Schlussbesprechungsprotokolls und (man) ist auf Vermutungen angewiesen, dass die Behörde aus diesem Grunde die Bescheide erlassen hat. Im Sinne des Legalitätsprinzips ist dies fehlerhaft und zu unbestimmt. Die Bescheide seien daher auch aus diesem formalen Grund rechtswidrig.

Zu den Bescheiden unter Punkt 1) 2) 4) und 5) wird jeweils gegen den ganzen Bescheid Berufung erhoben und der Antrag gestellt, den Bescheid ersatzlos zu beheben. Begründung:

Die Bescheide werden in jenen Punkten angefochten, die in der Berufung vom 14.09.2008 gem. den Punkten 1 u. 2 aus materiellrechtlichen und formellen Gründen angeführt wurden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist in den in der Berufung vom 14.09.2008 gem. den Punkten 1 u. 2 angeführten materiellrechtlichen Gründen unzulässig, da die Abänderung der ursprünglichen Bescheide durch überzogenen Formalismus (Punkt 1) und gemeinschaftsrechtswidriges (Punkt 2) Vorgehen der Behörde verursacht wurde. In diesen

Punkten sind keine Tatsachen oder Beweismittel *neu* hervorgekommen, die zu einer Änderung des ursprünglichen Bescheides hätten führen können. Von der Behörde wurden vorhandene Tatsachen rechtlich anders gewürdigt und wurde nur aus diesem Grunde das Verfahren wieder aufgenommen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nur dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. Eine rechtlich andere Würdigung lässt sich nicht unter den Tatbestand der amtlichen Wiederaufnahme des § 303 Abs. 4 BAO subsumieren. Es handelt sich dabei weder um Tatsachen noch um Beweismittel.“

Über die im Spruch angeführten Berufungen wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Abgaben des Jahres 2004:

Die Bw hat mit ihrem Schriftsatz vom 14. September 2008 keineswegs auch gegen diese Bescheide, sondern lediglich gegen die *Abgabenbescheide* Berufung erhoben: So wie für die Jahre 2005 und 2006 waren auch für das Jahr 2004 jeweils gesonderte, mit Bezeichnung, Spruch und Begründung versehene, als eigenständig erkennbare und damit eigenständig anfechtbare *Wiederaufnahme-* und *Abgabenbescheide* erlassen worden. Der Prozesswille hinsichtlich des Umfanges der Anfechtung kam im Rechtsmittelschriftsatz vom 14.09.2008 klar zum Ausdruck, wenn dort die Verfahrensaufrollungsbescheide betreffend 2004 nicht, jene betreffend 2005 und 2006 aber sehr wohl gesondert angeführt sind. Das Finanzamt war zur Ergründung des Prozesswillens hinsichtlich 2004 umso weniger verhalten, als die umfangreichen Prüferfeststellungen eine Verfahrenswiederaufnahme zu begründen geeignet waren, mochte auch Streit über einzelne materielle Feststellungen bestehen (bei Prüfungsabschluss war die Rechtsfrage der Eigenverbrauchsbesteuerung von PKW-Auslandsleasing noch nicht durch VwGH- Erkenntnis vom 2. September 2009 im Sinne des Berufungsantrages entschieden, vielmehr waren gleich gelagerte Verfahren beim VwGH anhängig). Mit der Eingabe vom 6. Oktober 2008, welche die Bw als bloße Mängelbehebung auch hinsichtlich der Verfahrenswiederaufnahme betreffend die Abgaben 2004 verstanden wissen will, hat die Bw in Wahrheit erstmalig und mit zureichender Begründung gegen die Wiederaufnahmebescheide für 2004 Berufung erhoben. Diese Berufung erweist sich freilich als verspätet eingebracht, weshalb sie im Grunde des § 273 Abs 1 lit b BAO zurückzuweisen war. Über die Berufung gegen die Abgabenbescheide 2004 war somit zu entscheiden.

Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Abgaben der Jahre 2005 und 2006

Die Bw vermisst eine *nachvollziehbare und taugliche* Begründung dieser Bescheide. Sie übersieht, dass Bescheide auch dann *nachvollziehbar* begründet sind, wenn – wie hier der Fall – in der Begründung auf andere dem Abgabepflichtigen bekannte behördliche Erledigungen

verwiesen wird und diese solcherart einen Bestandteil der Begründung bilden (z. B. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 27.5.1998, 95/13/0282, 0283). Welche Gründe das Finanzamt für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Abgaben der Jahre 2005 und 2006 heranzog, geht aus dem der Bw zugegangenen Prüferbericht und der darin verwiesenen, von ihrem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis genommenen Schlussbesprechung klar hervor.

Die Gründe erweisen sich auch als für die Wiederaufnahme *tauglich*. Es sind dies keineswegs bloß die hier strittigen Sachfeststellungen, sondern mehrere weitere, deren Zutreffen die Bw nicht in Zweifel zieht, wie ihrem Vorbringen in der unter Einem erhobenen Berufung vom 14.9.2008 gegen den Anspruchszinsenbescheid für 2005 vom 20.8.2008 entnommen werden kann (Tenor: Reduktion der Zinsen auf jenen Betrag, der sich von Abgabennachforderungen berechnet, die den nach materieller Stattgabe verbleibenden Prüferfeststellungen entsprechen):

Fortsetzung nächste Seite

Körperschaftsteuer	2004	2005	2006	Σ
unstrittige Feststellungen:				
Tz 3, Jubiläumsgeldrückstellung	2.383,00			2.383,00
Tz 4, Auflösung Leasing- VZ BMW	-3.760,60	-1.510,31	-687,51	-5.958,42
Tz 5, Angemessenheitsprüfung BMW	2.284,57	1.272,55	418,00	3.975,12
Tz 6, Privatnutzung Kfz 1	3.921,04	2.962,80	836,43	7.720,27
Tz .6, Privatnutzung Kfz 2	2.168,10	2.367,58	927,14	5.462,82
Tz 6, Passivierung USt Privatnutzung Kfz	0	-236,76	-185,43	-422,19
Tz 7, vGA/Forderungsverzicht brutto	0	5.919,86	0	5.919,86
Tz 7, Passivierung USt/vGA	0	-986,64	0	0
Tz 7, KESt passiviert	0	-1.479,97	0	-1.479,97
Tz 8, Passivierung Kraftfahrzeugsteuer inklusive nachgeholt Passivierung für 2003 (in 2004)	-2.448,00	-1.776,96	-2.762,68	-6.987,64
unstrittige Feststellungen insgesamt	4.548,11	6.532,15	-1.454,05	9.626,21
strittige Feststellungen				
Tz 1, USt- Passivierung E.V./Auslandsleasing Kfz	-2.798,09	-833,26	-210,29	-3.841,64
Tz 2, Pensionsrückstellung: Zurechnung RSt		3.868,75	7.561,16	11.429,91
Tz 2, Zurechnung Versicherungsaufwand		12.872,83	4.402,38	17.275,21
Tz 2, Abrechnung aktiviertes Deckungskapital		-4.605,03	0	-4.605,03
strittige Feststellungen insgesamt	-2.798,09	11.303,29	11.753,25	20.258,45
Gesamtbetrag der Köst- rechtlichen Feststellungen	1.750,02	17.835,44	10.299,20	29.884,66
Umsatzsteuer				
Gesamtbetrag der USt- rechtlichen Feststellungen	13.990,46	9.336,26	1.236,90	24.563,62
davon unstrittig:				
Tz 7, vGA, Entgelte 20%		4.933,22		4.933,22
Tz 6, Vorsteuerkürzung Kfz- Privatnutzung - unstrittig		236,76	185,43	422,19
unstrittig insgesamt	0	5.169,98	185,43	5.355,41
Strittig Tz 1, E.V./Auslandsleasing, Entgelte 20%	13.990,46	4.166,28	1.051,47	19.208,21

Dass das Finanzamt das ihm bei der Wiederaufnahme des Verfahrens eingeräumte Ermessen – träfen alle, auch die hier strittigen, materiellen Feststellungen zu – in gesetzwidriger Weise geübt hätte, behauptet die Bw nicht und ist für den UFS auch sonst nicht erkennbar: Sind doch bei der Umsatzsteuer für 2005 und bei der Körperschaftsteuer 2004-2005 selbst die unbestrittenen Sachfeststellungen allein – wie vorstehend angeführt – im Verhältnis zur Gesamtauswirkung der angefochtenen Bescheide keineswegs bloß geringfügig (anders bei der Umsatzsteuer für 2004; der diesbezügliche Wiederaufnahmbescheid ist jedoch in Rechtskraft erwachsen; und Umsatzsteuer sowie Körperschaftsteuer für 2006: dazu weiter unten) . Dass die getroffenen materiellen Feststellungen keine neu hervorgekommenen Tatsachen zum Gegenstand hatten, sondern bloß auf einer abweichenden rechtlichen Beurteilung beruhten, behauptet die Bw kurSORisch. Sie übersieht, dass die Erstbescheide über Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 2005 und 2006 auf Grund der im FinanzOnline- Verfahren elektronisch übermittelten Abgabenerklärungen ohne Überprüfung der am 2. Jänner 2007 körperlich eingereichten Bilanzen und Erfolgsrechnungen erlassen worden waren. Aus diesen Beilagen war weder erkennbar, dass die Pensionszusagen die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer betrafen, noch dass die schriftlichen Zusagen vom 26. September 2006 datierten, geschweige denn welchen Inhalt sie hatten. Ebenso unbekannt blieb nach der Darstellung in den Erfolgsrechnungen bei Erlassung der Erstbescheide über Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2004 – 2006, dass der BMW 525d *im Ausland* geleast worden war. Der UFS sieht daher auch diese Tatsachen und Umstände als im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen an; weitere Sachfeststellungen bestreitet die Bw übrigens weder hinsichtlich ihres neuen Hervorkommens noch hinsichtlich ihrer Richtigkeit.

Es bleibt somit zu prüfen, ob die strittigen Feststellungen dem Gesetz entsprachen und wenn nicht, ob auf Grund der verbleibenden Feststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuer für 2005 und 2006 in Anbetracht des Verhältnisses der unstrittigen Feststellungen zur Gesamtauswirkung der angefochtenen Sachbescheide noch in rechtskonformer Ermessensübung verfügt wurde.

Zum Streitpunkt ***Eigenverbrauchsbesteuerung*** – sie bildete einen Wiederaufnahmegrund bei der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 2005 und 2006 – wird erwogen:

Das Berufungsbegehren ist berechtigt, die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 erscheint durch die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG verdrängt, auf die Rechtsprechung des VwGH sei verwiesen (E 2.9.2009, 2008/15/0109, m. w. N.). Der Berufung war in diesem Punkt Folge zu geben. Die Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze aus dem Titel *Eigenverbrauchsbesteuerung des PKW- Auslandsleasing* und die Gewinn mindernde Passivierung der darauf zu Unrecht erhobenen Umsatzsteuer werden rückgängig gemacht.

Für die **Umsatzsteuer** bedeutet dies, dass im Streitjahr 2006 – im Unterschied zu 2005 – als Wiederaufnahmegrund nur die Feststellung einer zur Vorsteuerkürzung führenden Kfz-Privatnutzung verbleibt, die für sich betrachtet eine bloß geringfügige Auswirkung hätte. Dennoch erscheint die Wiederaufnahme in gesetzmäßiger Übung des Ermessens (§ 20 BAO) verfügt, weil dies dem Vorschriftenzusammenhang entsprach, korrespondiert doch § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 mit der dort verwiesenen ertragsteuerlichen Bestimmung des § 8 Abs2 KStG 1988 (Entnahmen sind Einkommensverwendung). Die Gewinn erhöhende Kürzung der Kfz-Kosten 2005 um den geschätzten Privatanteil war überdies nur eine der Prüferfeststellungen hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das (Rumpf-) Wirtschaftsjahr 2006 und wurde von der Bw weder dem Grunde noch der Höhe nach bestritten. Das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für 2006 wieder aufzunehmen war nicht zuletzt auch deswegen geboten, weil die Vorschreibung von bisher weder für alle in Betracht kommenden Fahrzeuge erklärter noch in voller Höhe entrichteter Kraftfahrzeugsteuer (Tz 8 im Prüferbericht) das Einstellen einer entsprechenden Passivpost in der Steuerbilanz erforderte, welchem sich das Finanzamt schon aus systematischen Überlegungen nicht entziehen durfte. Im Interesse des hier in mehrfacher Hinsicht beachtlichen Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit erscheint es dem UFS geboten, aus der unstrittigen ertragsteuerlichen Beurteilung der Kfz- Privatnutzung die ebenso unstrittige umsatzsteuerrechtliche Konsequenz zu ziehen. Daher war die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer für 2006 trotz betragsmäßiger Unverhältnismäßigkeit des Feststellungspunktes gegenüber der nun verworfenen Eigenverbrauchsbesteuerung (Kfz- Auslandsleasing) zu bestätigen und der bekämpfte Umsatzsteuerbescheid im Sinne des Berufungsbegehrens abzuändern. Der auf Grund rechtskräftiger Verfahrenswiederaufnahme erlassene Umsatzsteuerbescheid für 2004 war zu Gunsten der Bw abzuändern. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 erweist sich die Wiederaufnahme des Verfahrens begründet und in gesetzmäßiger Übung des Ermessens verfügt, waren doch die weiteren Feststellungen im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung (*Forderungsverzicht an Personen im Naheverhältnis zu den Gesellschaftern der GmbH aus Warenlieferungen, Entgelte zu 20% USt entsprechend erhöht; Vorsteuerkürzung um den Kfz- Privatnutzungsanteil*) sowohl unstrittig als auch im Verhältnis zu der nun wegfallenden Eigenverbrauchsbesteuerung 2005 insgesamt höher als diese. Betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 3/2007 und 2/2008 gilt das soeben Gesagte. Diese Bescheide waren im Sinne des Berufungsantrages abzuändern.

Für die **Körperschaftsteuer 2004 - 2006** ergibt sich im Umfang der als rechtswidrig erkannten Eigenverbrauchsbesteuerung aus dem PKW- Auslandsleasing ein Wegfall der dafür Gewinn mindernd angesetzten Umsatzsteuerpassivposten; insoweit waren die Bescheide abzuändern.

Zum Streitpunkt **Rückstellung für Pensionszusagen** (im Folgenden auch kurz: Zusagen) wird erwogen:

§ 14 Abs 7 EStG 1988 in der Fassung BGBl 1993/818 (bis 30.06.2007) lautete auszugsweise:
 „Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 1 oder § 5 ermitteln, können *für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und*
 für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform
Pensionsrückstellungen bilden.“

Für die Bildung gilt folgendes:

1. (Bildung nach anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik)
2. Die Pensionsrückstellung ist **erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage** zu bilden, wobei Veränderungen der Zusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.
3. – 6. (Vorschriften über die Berechnung der jährlich zu bildenden Rückstellung)
7. Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs 5.“ (Anm.: WP- Deckung für die Abfertigungsdeckung)

Anders als es die Bw sehen möchte sind

- *Pensionszusagen außerhalb des Anwendungsbereiches des BPG und*
- *direkte Leistungszusagen iSd BPG*

zwei von einander verschiedene Tatbestände, deren steuerliche Rückstellungsfähigkeit gemäß § 14 Ab 7 EStG 1988 (idF bis 30.06.2007) an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft war (*Doralt*, EStG⁴ Tz 45 zu § 14 und *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, Bd III B Kommentar, § 14 Tz 16).

Da die hier gegenständlichen Pensionszusagen unbestritten **nicht** in den Anwendungsbereich des BPG fallen, hat sich der UFS darauf beschränkt zu prüfen, ob der erstangeführte Tatbestand im Streitzeitraum erfüllt und die Bildung einer steuerlichen Rückstellung zulässig ist. Er hat dies im Ergebnis verneint:

- Das Erfordernis der *Schriftlichkeit* wird im gegenständlichen Fall durch Einzelzusagen erfüllt; Zusagen auf Grund von Betriebsvereinbarungen, Kollektivverträgen oder einseitig vom Arbeitgeber erlassenen Pensionsordnungen liegen hier nicht vor. Streit besteht indes über den Zeitpunkt der Zusagen. Die Bw geht offenkundig davon aus, dass diese bereits zum 1. Dezember 2004 erteilt wurden, und meint dass der dementsprechende Wille in der Vereinbarung vom 26. September 2006 bloß schriftlich „bestätigt“ worden sei. Entsprechende Dokumentierung – in welcher Form auch immer – zu einem früheren Zeitpunkt behauptet sie nicht. Vielmehr wendet sie sich (unter Verweis auf das ihres Erachtens sinngemäß

heranzuziehende BPG) gegen eine Auslegung von § 14 Abs 7 EStG, die in das Gesetz ein Verbot rückwirkender Vereinbarungen hineinlesen wolle. Ob Gesellschafterbeschlüsse über eine Pensionszusage an Gesellschafter- Geschäftsführer einer GmbH als schriftliche Pensionszusage gewertet werden können – dies erscheint nach VwGH E 27.8.1998, 98/13/0079 weiter offen: der VwGH versagte in diesem E einem Gesellschafterbeschluss die Anerkennung nicht wegen fehlender Schriftlichkeit, sondern weil der Beschluss nicht unwiderruflich war – sei ebenso dahingestellt wie die Frage, ob der Abschluss von Rückdeckungsversicherungen zum Aufbau entsprechenden Deckungskapitals (§ 14 Abs Z 7 iVm Abs 5 EStG) einer schriftlichen Vereinbarung gleich zu halten ist. Denn im Verfahren wurde weder vorgebracht noch gar dokumentiert, dass irgendeine frühere schriftliche Willenserklärung existierte. Dies wäre auch nicht argumentierbar, formuliert doch der Einleitungssatz beider Pensionszusagen vom 26.09.2006 *im Präsens*:

„Durch die folgende Vereinbarung **erteilt** die Bw (= Gesellschaft)
dem Herrn XY (= Geschäftsführer)
eine schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche direkte Leistungszusage.“

Dass die zur Rückdeckung verpfändeten Er-/Ablebens- Versicherungen (Versicherte: die beiden Geschäftsführer) bereits vor dem Zeitpunkt der schriftlichen Pensionszusage bestanden hätten **und diesem Zweck gewidmet** gewesen wären, wird aus den Vereinbarungen gerade nicht ersichtlich, sind doch die Rückdeckungen in § 15 der Vereinbarungen unter Gebrauch des *Futurums* angesprochen („Die Gesellschaft **wird** die Verpflichtungen ... durch einen auf das Leben des Gf abgestellten Versicherungsvertrag ... rückdecken.“). Im Übrigen wurden die Versicherungspolizzen trotz Anforderung seitens des Außenprüfers nicht vorgelegt (Arbeitsbogen, roter Reiter „RSt“, Vorhalt vom 22.04.2008). Die Bestätigung der *Zürich* vom 18.01.2007 weist zwar einen Stand Deckungskapital und Aktivierungswert jeweils zum „31.12.2005“ aus, ohne dass damit oder auf andere Art Beweis für eine zu Grunde liegende ältere Pensionszusage geliefert worden wäre.

Während das BPG für direkte Leistungszusagen nach diesem Gesetz keine schriftliche Zusage verlangt und sich daher in diesem Zusammenhang ein Rückwirkungsproblem nicht stellen oder wenigstens entschärfen würde, kann für Pensionszusagen außerhalb des Anwendungsbereiches des BPG von der Schriftlichkeit als Ausgangspunkt für die erstmalige Bildung einer Rückstellung nicht abgesehen werden.

- Betreffend die Erfordernisse *Rechtsverbindlichkeit* und *Unwiderruflichkeit* ist vorweg anzumerken, dass die Zusagen zwar das BPG für subsidiär anwendbar erklären, der verwirklichte Sachverhalt aber dadurch nicht umqualifiziert werden kann.

Der VwGH legt betreffend *Unwiderruflichkeit* einen strengen Maßstab an. Demnach ist eine

Pensionszusage (*nur dann*) unwiderruflich, wenn der Arbeitgeber verpflichtet ist, die Pensionsverpflichtung unter allen Umständen, also auch im Falle einer unverschuldeten Notlage, zu erfüllen (nochmals E 98/13/0079, zustimmend *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 14 Tz 16). Davon abweichende Verwaltungsmeinungen, etwa Rz 3376 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR), bleiben für den UFS, der nur an gehörig kundgemachte Rechtsquellen (EU-Recht, Gesetze, Verordnungen) gebunden ist und sich darüber hinaus an der Rechtsprechung der Höchstgerichte orientiert, unbeachtlich.

Die Pensionszusagen enthalten eine Widerrufsklausel für das Einstellen des Erwerbes künftiger Anwartschaften (§ 10 Abs 1) und weitere Klauseln für das Aussetzen oder Einschränken des Erwerbes künftiger Anwartschaften (§ 10 Abs 2) bzw. des Erbringens von Versorgungsleistungen (§ 11 Abs 1). Zu Recht hat das Finanzamt die Unbestimmtheit der Klauseln („wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte“ bzw. „(soweit) zwingende wirtschaftliche Gründe dafür vorliegen“) für eine Rückstellungsbildung schädlich angesehen.

Nach Rechtsprechung und Schrifttum ist die Pensionsrückstellung – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden (*Zorn*, a. a. O., Tz 17). Da die schriftlichen Zusagen, abgesehen von den für eine steuerliche Rückstellung schädlichen Widerrufs- Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln, erst am 26. September 2006 und somit nach Ende des Wirtschaftsjahres 2006 (31.03.2006) erteilt wurden, bleibt der Berufung in diesem Punkt der Erfolg versagt; diese Beurteilung trifft ebenso den in diesem Zusammenhang geltend gemachten Versicherungsaufwand der Jahre 2005 und 2006 sowie – spiegelbildlich – auch die Gewinn mindernde Abrechnung des aktivierten Deckungskapitals im Wirtschaftsjahr 2005.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 stützte sich auf die Feststellung von neu hervorgekommenen Tatsachen, die mit Ausnahme der Eigenverbrauchsbesteuerung (und Umsatzsteuer-Passivierung) für PKW- Auslandsleasing zum Teil unbestritten blieben und, soweit es sich um die Rückstellung für Pensionszusagen an die Gesellschafter- Geschäftsführer handelt, erfolglos bestritten wurden. Wenn die Bw in der Begründung zu den angefochtenen Aufrollungsbescheiden einen direkten Bezug zu jenen Prüferfeststellungen, die als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden, vermisst, so übersieht sie den klar erkennbaren Zusammenhang zwischen dem in der Bescheidbegründung verwiesenen Prüferbericht und dem dort zitierten Schlussbesprechungsprotokoll. Die jeweils herangezogenen Wiederaufnahmegründe sind dort nachvollziehbar dargestellt, die Verfahrensrüge trifft die angefochtenen Bescheide zu Unrecht. Die Berufung gegen die

Wiederaufnahme der Verfahren war daher – soweit fristgerecht eingebbracht – als unbegründet abzuweisen.

Den Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für 3/2007 und für 2/2008 war in Abänderung dieser Bescheide Folge zu geben.

Der Berufung gegen die Bescheide über Umsatzsteuer für 2005 und 2006 war im Hinblick auf die eliminierte Eigenverbrauchsbesteuerung des PKW- Auslandsleasing teilweise Folge zu geben. Die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2004, 2005 und 2006 waren durch Rückgängigmachen der USt- Passivierung Gewinn erhöhend abzuändern.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Mai 2010