

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina sowie die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Gerald Cuny-Kreuzer sowie Dr. Franz Kandhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. August 2020 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014, Feststellungsbescheid Gruppenträger 2015, Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 und Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017

- I. beschlossen:
Die Beschwerden hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 und 2015 werden gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. zu Recht erkannt:
Die Beschwerden hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 und 2017 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist lediglich, ob eine Drohverlustrückstellung aus Bestandsverträgen von Filialen gebildet werden kann, die einen negativen Deckungsbeitrag aufweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerden hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 und 2015 wurden zurückgenommen.

Die Bf. ist im Bereich des Lebensmitteleinzelhandels tätig.

Sie ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988.

Aufgrund externer Faktoren (Kundenpotential, Kaufkraft der Kunden, Kundenfrequenz, Erreichbarkeit und Konkurrenzsituation) gepaart mit nicht kündbaren Bestandsverträgen, erwirtschaften eine Reihe von Filialen negative Deckungsbeiträge.

Bei Abschluss der Bestandsverträge bestand bei diesen Filialen eine Wertäquivalenz zwischen dem Bestandzins und dem Nutzungsrecht.

Die von der Bf. angesetzten und nicht anerkannten Drohverlustrückstellungen betragen im Jahr 2016 25.330.060,37 Euro und im Jahr 2017 14.797.360 Euro.

Die betroffenen Filialen sind für die Bf. nicht unbenutzbar und werden weiter betrieben, weil der Verlust aus der Schließung durch Weiterbezahlung des Mietzinses größer wäre als der Verlust, der bei Weiterbetrieb entsteht.

Bedingt durch die externen Faktoren ist die Marktmiete der betroffenen Filialen gesunken, die Bf. ist jedoch vertraglich weiterhin an eine höhere Miete gebunden.

2. Beweiswürdigung

Die Zurücknahme der Beschwerden ergibt sich aus dem im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 22.03.2021 niederschriftlich festgehaltenen Antrag.

Die Feststellungen ergeben sich im Übrigen aus dem Verwaltungsakt bzw. der folgenden Beweiswürdigung:

Dass die betroffenen Filialen für die Bf. nicht unbenutzbar sind, ergibt sich aus der Erörterung zwischen den Parteien am 08.03.2021 (vgl. Niederschrift Erörterungstermin). Dass die betroffenen Filialen weiterbetrieben werden, weil sohin der Verlust geringer als bei Schließung ist, ergibt sich ebenso aus den Aussagen der Bf. im Rahmen des Erörterungstermins.

Dass durch die externen Faktoren die Marktmiete gesunken ist, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. im Rahmen der Beschwerde: *„[d]ie Rückstellung betrifft nicht die Verlustsituation an sich, sondern lediglich den geminderten Wert des Standorts, ausgedrückt in einer zu hohen Miete“* (vgl. Beschwerden 2016 und 2017, jeweils Seite 8). Ebenso argumentiert die Bf. an anderer Stelle: *„Rechtfertigt die Standortqualität nicht (mehr) die damals vereinbarten Mietzahlungen und würden die Mietzahlungen bei einem Neuabschluss niedriger sein, so ist jener Teil der Mietzahlungen die in der Zukunft negativ auf den Unternehmenserfolg wirken, aber gegenüber Dritten verpflichtet sind, in eine Drohverlustrückstellung einzustellen“* (vgl. Beschwerden 2016 und 2017, jeweils Seite 7). Ebenso wird dies durch die Bf. im Rahmen des Erörterungstermins bestätigt (vgl. Niederschrift Erörterungstermin vom 08.03.2021).

Dass die Bf. weiterhin an die höhere Miete gebunden ist, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. im Rahmen der Beschwerde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung)

§ 256 BAO normiert:

„§ 256.

(1) Beschwerden können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Beschwerde beigetreten sind.

(3) Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“

Die Bf. hat die Beschwerden hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 und 2015 im Rahmen der mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Damit sind die Beschwerden gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

3.2.1. Verfassungswidrigkeit Jubiläumsgeldrückstellung

Die Bf. geht von der Verfassungswidrigkeit der Jubiläumsgeldrückstellung – zusammengefasst aufgrund unterschiedlicher Abzinsungszinssätze zwischen Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen – aus. Im Lichte der Rechtsprechung des VfGH ist darin jedoch keine

Verfassungswidrigkeit zu erblicken (vgl. VfGH 27.11.2020, G 173-174/2020; 27. 11.2020, G 307/2020; ebenso *Lang/Rebisant/Rzeszut*, Abzinsungsfaktor iHv 6 % für Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen nicht verfassungswidrig. VfGH weist Normenprüfungsanträge des BFG ab, SWK 2021, 89 ff; *Deutsch*, Abzinsung von Rückstellungen – verfassungskonform, BFGjournal 1/2021, 5 ff).

Die Beschwerden sind in diesem Punkt daher abzuweisen.

3.2.2. Drohverlust- bzw. Verbindlichkeitsrückstellungen

§ 9 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

„§ 9. (1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.“*

Da die Bf. ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. Damit besteht innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012; 29.3.2017, Ra 2016/15/0005, mwN).

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 des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Weg einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgeblich, die am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. VwGH 16.05.2007, 2006/14/0019).

Drohverlustrückstellungen sind anzusetzen, wenn aus konkreten Geschäftsfällen ein Verpflichtungsüberhang droht. Der Abgabepflichtige hat dazu gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988

konkrete Umstände nachzuweisen, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0005). Teile der österreichischen und deutschen Literatur sehen die von der Bf. geltend gemachten Rückstellungen als zulässig an (vgl. *Zwirner*, Drohverlustrückstellungen für nachhaltig verlustbringende Filialen, StuB 23/2011, 891 ff; *Höltschl/Nitschinger/Stückler*, Drohverlustrückstellung bei verlustbringenden Filialen in der Unternehmens- und Steuerbilanz, ÖStZ 22/2018, 659 ff).

Zu Beginn ist aber zu prüfen, ob eine Drohverlustrückstellung dem Grunde nach überhaupt gebildet werden kann. Bei schwebenden Geschäften, die sich in Bestandsverträgen ausdrücken, ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden, wenn die angemieteten Räumlichkeiten nutzlos geworden sind, weil das Geschäft übersiedelt wird, die Miete aber noch weiter zu bezahlen ist (vgl. BFH 07.10.1997, VIII R 84/94; ebenso *Bertl/Hirschler*, Drohverlustrückstellung im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung, RWZ 2016, 44 ff; *Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ (2008) § 9 Rz 46). Dagegen wird eine Rückstellung nicht deshalb zu bilden sein, weil die angemieteten Räumlichkeiten überdimensioniert sind und ein Teil davon leer steht. Der Mieter kann eine Rückstellung für drohende Verluste nicht deshalb bilden, weil die Marktmiete gesunken ist, er aber an die höhere Miete gebunden ist (vgl. *Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ (2008) § 9 Rz 47; ebenso UFS 11.07.2012, RV/1795-W/04; generell auch bei *Ch. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 198 Rn 152 mwN sowie *Maschek/Csokay in Jabornegg/Artmann* (Hrsg), UGB Band 22 (2017) zu § 198 UGB Rz 64).

Fest steht, dass die angemieteten Räumlichkeiten für die Bf. nicht nutzlos geworden sind und weiter betrieben werden, weil eine Schließung der betroffenen Filialen einen höheren Verlust bedingen würde, als der Weiterbetrieb. Ganz im Gegenteil gibt es – in diesem Verfahren aber unstrittig – Filialen, die geschlossen werden, weil ein Weiterbetrieb höhere Verluste erwirtschaften würde. Für diese Filialen wurde eine Rückstellung von der belangten Behörde auch anerkannt.

Fest steht aber jedoch ebenso, dass aufgrund der von der Bf. ins Treffen geführten externen Faktoren die Marktmiete der jeweiligen Standorte gesunken ist, die Bf. aber weiterhin an höhere Mietzahlungen gebunden ist.

Im Endeffekt realisiert sich für die Bf. damit ein allgemeines Geschäftsrisiko: Ein Standort, der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses des Mietvertrages Gewinne versprochen hat, erwirtschaftet nunmehr negative Deckungsbeiträge, auch wenn die Bf. versucht, dieses Risiko durch eine umfangreiche und aufwendige Standortentscheidung vor Vertragsabschluss zu minimieren (vgl. die Argumente der Bf. im Rahmen des Erörterungstermins). Ein allgemeines Geschäftsrisiko kann jedoch nicht im Wege einer Rückstellungsbildung berücksichtigt werden (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0005, Rn 35 mit Verweis auf VwGH 27.06.1989, 88/14/0126). Die Argumentation der Bf. im Rahmen der Beschwerde und der mündlichen

Verhandlung, wonach eine Teilwertabschreibung möglich wäre, sofern es sich bei den Filialen bzw. Bestandsverträgen um Wirtschaftsgüter handeln würde, kann im vorliegenden Fall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zur Bildung einer Drohverlustrückstellung führen, weil es sich bei den gegenständlichen Bestandsverträgen eben gerade nicht um Wirtschaftsgüter, sondern um schwebende Geschäfte handelt.

Eine Drohverlustrückstellung kann daher dem Grunde nach nicht gebildet werden, weswegen die Beschwerden auch in diesem Punkt abzuweisen sind. Damit ist auf die Ausführungen der Bf. hinsichtlich des Saldierungsbereiches nicht weiter einzugehen.

Im Rahmen des Erörterungstermins argumentiert die Bf. zusätzlich, dass es sich nicht zwangsläufig um eine Drohverlustrückstellung, sondern um eine generelle Verbindlichkeitsrückstellung handle. Rückgestellt würden nicht Verluste, sondern die schlechte Standortqualität. Die belangte Behörde entgegnete, dass bei Mietverhältnissen die Verbindlichkeit pro rata temporis entstehe und eine Rückstellung daher ausgeschlossen sei.

Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektiv, mit dem ein ernsthaft drohender, wirtschaftlich die Zeit vor dem Bilanzstichtag betreffender Aufwand berücksichtigt wird. Eine Verbindlichkeitsrückstellung hat zur Voraussetzung, dass die Verbindlichkeit ernsthaft droht, für den Eintritt des Risikofalles also eine konkrete Wahrscheinlichkeit gegeben ist (vgl. VwGH 25.05.2016, 2013/15/0257; 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, Rn 40 mwN). Im Endeffekt argumentiert die Bf., dass die schlechte Standortqualität im Rahmen einer Rückstellung zu berücksichtigen ist. Die Bf. berücksichtigt diese schlechte Standortqualität aber im Verhältnis zum jeweiligen Bestandsvertrag. Wie die belangte Behörde ausführt, entsteht bei Mietverhältnissen aber die Verbindlichkeit pro rata temporis, weswegen eine Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ausgeschlossen ist (zu den Einzelfällen, bei denen im Zusammenhang mit Miet- und Pachtverhältnissen Verbindlichkeitsrückstellungen zu bilden sind siehe *Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (12. Lfg 2008) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Nachweis konkreter Umstände Rz 35 „Miet- und Pachtverhältnisse“). Die Berücksichtigung einer schlechten Standortqualität steht nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes nicht im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages bestand die Äquivalenz sowohl für den Vermieter als auch für die Bf. Dass sich diese Äquivalenz zu Ungunsten der Bf. entwickelt, bedingt für das Bundesfinanzgericht aber keine Verbindlichkeit gegenüber dem Vermieter, sondern – wenn überhaupt – maßgeblich gegenüber der Bf. selbst.

Die schlechte Standortqualität kann daher auch nicht im Rahmen einer Verbindlichkeitsrückstellung rückgestellt werden. Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen einen Beschluss bzw. ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss 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.

Hinsichtlich Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung) ist die Revision nicht zulässig, da sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung direkt aus dem Gesetz ergibt und eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Hinsichtlich Spruchpunkt II. (Abweisung) ist die Revision jedoch zulässig. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass ein Absinken der Marktmiete durch externe Faktoren bei gleichbleibender Verpflichtung zur Zahlung der vereinbarten Miete ein allgemeines Geschäftsrisiko darstellt. Allgemeine Geschäftsrisiken können zwar nach der Rechtsprechung des VwGH nicht im Rahmen von Rückstellungen berücksichtigt werden (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0005, Rn 35). Ob der vorliegende Fall jedoch ein allgemeines Geschäftsrisiko darstellt, wie es der VwGH grundsätzlich judiziert, ist noch nicht entschieden. Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 24. März 2021