

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf-AG***, ***Adr***, vertreten durch die Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m. b. H. Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Graz, Brückenkopfgasse 1, 8020 Graz, vom 09.04.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 07.03.2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung Gruppenträger 2016 und Feststellung Gruppenträger 2016 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12.03.2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung Gruppenträger 2014 und 2015 sowie Feststellung Gruppenträger 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 werden abgeändert.

FESTSTELLUNG GRUPPENTRÄGER 2014

E i n k o m m e n gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988

im Jahr 2014 beträgt 4.579.342,60 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 4.579.342,60 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 4.579.342,60 €

Einkommen des Gruppenträgers 4.579.342,60 €

FESTSTELLUNG GRUPPENTRÄGER 2015

E i n k o m m e n gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988

im Jahr 2015 beträgt	3.295.667,90 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.295.667,90 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	3.295.667,90 €
Einkommen des Gruppenträgers	3.295.667,90 €

FESTSTELLUNG GRUPPENTRÄGER 2016

E i n k o m m e n gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988

im Jahr 2016 beträgt	3.472.332,53 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.472.332,53 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	3.472.332,53 €
Einkommen des Gruppenträgers	3.472.332,53 €

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Satzung vom 04.07.1994 gegründete Aktiengesellschaft. Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin ist die Stadtgemeinde ***X***.

Die Beschwerdeführerin ist aufgrund des Gruppenfeststellungsbescheides vom 18.03.2013 und seiner Änderungen mit Bescheid vom 30.01.2014 die Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe.

Mit **Sacheinlagevertrag vom 26.08.1994** (OZ 30 S. 39-69) brachte die Stadtgemeinde ***X*** die unter dem Namen „Stadtwerke ***X***“ geführten Betriebe (ein Energieversorgungsunternehmen samt Nebenbetrieben, ein Bestattungsbetrieb und ein Steinmetzbetrieb) nach Art. III UmgrStG mit Ablauf des 31.12.1993 in die Beschwerdeführerin ein. Gemäß § 2 („Einbringung“) Punkt 2 trat die Beschwerdeführerin in alle im Rahmen der Betriebe bestehenden Verbindlichkeiten laut Einbringungsbilanz mit Stichtag 31.12.1993 ein. Dies galt sowohl für die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Posten als auch für jene Obliegenheiten, die nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht auszuweisen waren. Gemäß Punkt 3 wurde die Einbringung unter Anwendung und unter Inanspruchnahme

der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG, unter Fortführung der Buchwerte durch die Beschwerdeführerin, wie sie für die den Betrieben zugerechneten Wirtschaftsgüter in der Einbringungsbilanz zum 31.12.1993 ausgewiesen waren, vorgenommen.

Die **Einbringungsbilanz zum 31.12.1993** (OZ 40) weist auf der Passivseite Rückstellungen für Kostenersätze in Höhe von umgerechnet rund 4,98 Mio. € und auf der Aktivseite einen Fehlbetrag zur Pensionsrückstellung gemäß Art. X Abs. 3 und 4 RLG in Höhe von umgerechnet rund 3,4 Mio. € aus.

Im **Personalübereinkommen vom 26.08.1994** (OZ 21) haben die Stadtgemeinde ***X*** und die Beschwerdeführerin auch die Vereinbarung getroffen, dass die von der Beschwerdeführerin der Stadtgemeinde ersetzten Aufwendungen auch allfällige Pensionszuschüsse umfassen (siehe § 4 Abs. 2).

In den Streitjahren betrug die von der Beschwerdeführerin verzeichnete Rückstellung (siehe Seite 7-8 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung):

	2014	2015	2016
Stand	1.244.759,70 €	1.064.400,30 €	1.009.266,00 €

Verfahrensablauf:

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 04.10.2018** führte die Abgabenbehörde durch die Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 durch. Dabei traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, dass bei den „Pensionsrückstellungen“ der geprüften Abgabenzeiträume eine Wertpapierunterdeckung vorliege, weshalb auf den Unterdeckungsbetrag ein Zuschlag von 30% zu machen sei. Zur rechtlichen Begründung ist dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zu entnehmen, dass nach Rz. 3401 EStR bei Einbringung eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft gemäß Art. III UmgrStG die Ausnahmeregelung des § 14 Abs. 1 EStG 1988 weg falle. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG sei die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung wie ein Gesamtrechtsnachfolger zu behandeln (siehe Seite 6 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung [OZ 16]). Anzuwenden sei die Bestimmung des § 14 Abs. 8 EStG 1988, welche die Verpflichtung der Wertpapierdeckung auch für Dienstnehmer, für die Kostentragung vereinbart worden sei, normiert, wodurch es nicht relevant sein könne, wem die (ehemaligen) Dienstnehmer „dienstrechtlich“ zuzuordnen seien (siehe Seite 7 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung). Durch die Einbringung der Betriebe der Stadtgemeinde hätte kein Betrieb gewerblicher Art mehr bestanden, wodurch die Sonderbestimmung über die Befreiung von Betrieben gewerblicher Art von der Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen (§ 14 Abs.

11 EStG 1988) nicht mehr anzuwenden gewesen sei (siehe Seite 7 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung [OZ 16]).

Übersicht (siehe Seite 7-8 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung [OZ 16]):

	2014	2015	2016
Stand	1.244.759,70 €	1.064.400,30 €	1.009.266,00 €
erforderliche Deckung in %	47,50%	50%	50%
erforderliche Deckung in €	642.328,73 €	622.379,85 €	532.200,15 €
Wert vorhandene Wertpapiere	122.300,69 €	122.300,69 €	122.300,69 €
Unterdeckung	520.028,04 €	500.079,16 €	409.899,46 €
30% Zuschlag	156.008,41 €	150.023,75 €	122.969,84 €
Zuschlag Wertpapierunterdeckung 2014	156.008,41 €	156.008,41 €	
Zuschlag Wertpapierunterdeckung 2015	-	150.023,75 €	150.023,75 €
Zuschlag Wertpapierunterdeckung 2016	-	-	122.969,84 €
Gewinnerhöhung	156.008,41 €	306.032,16 €	272.993,59 €

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 07.03.2019 und vom 12.03.2019** (OZ 3 bis 8) nahm die Abgabenbehörde die Verfahren betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 wieder auf und stellte das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin unter Berücksichtigung der hier strittigen Feststellung und anderer Feststellungen wie folgt fest:

	2014	2015	2016
Einkommen des Gruppenträgers	4.735.351,01 €	3.601.700,06 €	3.745.326,12 €

Mit **Beschwerdeschreiben vom 09.04.2019** (OZ 1) wandte sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Sachbescheide und beantragte hinsichtlich letzterer die Feststellung des Einkommens ohne den Gewinnzuschlag gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988, in eventu mit niedrigeren Beträgen. Als Begründung ist dem Schreiben zu entnehmen:

„[Seite 4 des Beschwerdeschreibens]

Kein Erfordernis Wertpapier (ad a)) - Rechtliche Würdigung

Aus dem Personalübereinkommen ergibt sich eindeutig, dass die Dienstnehmer nicht in die [Beschwerdeführerin] übertragen wurden, sondern weiterhin Dienstnehmer des (ehemaligen) Betriebes gewerblicher Art und somit der Stadtgemeinde waren und sind. Das Gleiche gilt für alle aus diesem Dienstverhältnis erwachsenen Ansprüche. D.h., die verbliebenen Dienstnehmer haben bzw. können ihre dienstrechtlichen Ansprüche ausschließlich gegenüber der Stadtgemeinde als Dienstgeber geltend machen. Das Personalübereinkommen ist in den wesentlichsten Punkten eine Übereinkunft zwischen der Stadtgemeinde und der Stadtwerke über die Frage der Tragung der Personalkosten für die abgestellten Dienstnehmer, ohne dass es die Rechtsposition der abgestellten Dienstnehmer verändert. Ergänzend ist festzuhalten, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Personalübereinkommens alle betroffenen Dienstnehmern bereits im Ruhestand waren und Ruhegenüsse bezogen haben.

Das bedeutet, dass im vorliegenden Fall eine Absicherung der Pensionsansprüche der Dienstnehmer durch eine Wertpapierdeckung per se nicht notwendig ist, da die Ansprüche der Dienstnehmer gegenüber der [Stadtgemeinde] bestehen, somit gegenüber der öffentlichen Hand. In § 14 Abs. 11 EStG ist normiert, dass für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts keine Wertpapierdeckung erforderlich ist. Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass die Körperschaft öffentlichen Rechts, und somit die Stadtgemeinde als Dienstgeber einen ausreichenden Haftungsfonds hat, und damit eine Wertpapierdeckung nicht erforderlich ist (vgl. Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar, zu § 14 EStG). Dies ist auch verständlich und nachvollziehbar. Eine doppelte Besicherung von Pensionsansprüchen einerseits durch Wertpapierdeckung und andererseits durch die Haftung der öffentlichen Hand für diese Ansprüche war keinesfalls Intention des Gesetzgebers und findet auch keine Deckung im Wortlaut des Gesetzes.

Da die Ruhegeldbezugsberechtigten nie dienstrechtlich Dienstnehmer der [Beschwerdeführerin] wurden, sondern wie oben angeführt, dienstrechtlich in der Stadtgemeinde verblieben sind, ist eine Wertpapierdeckung gemäß § 14 Abs. 11 EStG nicht erforderlich.

Auch der Hinweis in den versicherungsmathematischen Gutachten der Jahre 2014 und 2015 auf die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung hat keinerlei rechtliche Relevanz. Dies deshalb, weil der Versicherungsmathematiker weder fachlich dafür zuständig ist, noch weil er die genauen Umstände, wann eine Wertpapierdeckung erforderlich ist, kennt. Die Ausführungen in den Gutachten stellen lediglich eine standardisierte Information an den Abgabepflichtigen dar, ohne dass auf spezielle Sonderfälle, wie im konkreten Fall, eingegangen wird.

Zusätzlich verweisen wir auch auf die Entscheidung des BFG GZ. RV/2100356/2007 v. 26. Jänner 2015, in der bei einem gleich gelagerten Sachverhalt (dort ging es um die Frage der Wertpapierdeckung für Kostenersatzrückstellungen iZm der Beendigung von Dienstverhältnissen) ausdrücklich festgehalten wurde, dass eine Wertpapierdeckung nicht erforderlich ist, weil trotz Einbringung des Betriebes gewerblicher Art einer Stadtgemeinde in

eine Kapitalgesellschaft, die Dienstgebereigenschaft der Stadtgemeinde - wie im vorliegenden Fall - weiter bestehen blieb. Die Rückstellungsbildung hat daher ausschließlich nach den Bestimmungen des § 9 Abs 1 Z 3 EStG

[Seite 5 des Beschwerdeschreibens]

zu erfolgen. Mangels eigener Dienstnehmer ist eine Rückstellungsbildung nach § 14 EStG ausgeschlossen und daher kann die Pflicht zur Wertpapierdeckung nach § 14 Abs 7 EStG (für die Pensionsrückstellung) nicht greifen.

Vor diesem Hintergrund ergibt sich damit eindeutig, dass eine Wertpapierdeckung mangels Dienstgebereigenschaft der [Beschwerdeführerin] nicht erforderlich ist.

Ergänzende Feststellung bzw. rechtliche Aspekte zum Grundsatz von Treu und Glauben (in eventu b))

Das Einkommensteuergesetz 1988 wurde am 29. Juli 1988 im Bundesgesetzblatt (BGBl 1988 - 400) veröffentlicht. Die oben mehrfach zitierten Gesetzesbestimmungen des § 14 EStG, insbesondere Abs. 8 und Abs. 11 sind seit der Urfassung betreffend Pensionsrückstellung bzw. Rückstellung Kostenersatzes unverändert. D.h., bereits im Zuge der Einbringung im Jahr 1994 galt die gleiche Rechtslage wie heute.

Seit der Einbringung haben in der [Beschwerdeführerin] - ohne die aktuelle steuerliche Außenprüfung - glaublich drei steuerliche Außenprüfungen stattgefunden. Die letzte steuerliche Außenprüfung betraf die Jahre 2006 bis 2008 und wurde mit Schlussbesprechung im Dezember 2010 abgeschlossen.

Zumindest in dieser Außenprüfung ist nachweislich dokumentiert, dass sich die Behörde mit der Frage der Wertpapierdeckung für die Rückstellung für Kostenersatzes aktiv auseinandergesetzt und diesen Punkt nach entsprechender rechtlicher Würdigung nicht weiter verfolgt hat. D.h., das Thema wurde nach entsprechender Erläuterung der Unternehmensführung und auch unserer Gesellschaft als steuerlicher Vertreter seitens der Behörde nicht mehr weiter behandelt. Im Ergebnis wurde unseren rechtlichen Argumenten, warum eine Wertpapierdeckung nicht erforderlich sei, gefolgt (siehe oben). Ein Gewinnzuschlag iSd § 14 Abs 7 Z 2 EStG wurde nie festgesetzt.

Die nunmehr erfolgte Wiederaufnahme der Bescheide mit der oben genannten Begründung verstößt daher eindeutig gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Die entsprechenden Richtlinien des BMF (BMF-010103/0023-VI/20066.4.20062006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben) führen dazu in Punkt 2.4. aus:

„Bei einer Außenprüfung (§ 147 BAO) wird für den Prüfungszeitraum das Vorliegen der Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Umsätze geprüft und bejaht; die Steuerfreiheit wird ausdrücklich anerkannt.

In den Folgejahren werden für solche Umsätze in den Abgabenerklärungen die näheren Umstände (die sich gegenüber dem Prüfungszeitraum nicht geändert haben) nicht neuerlich offengelegt; die Umsätze werden steuerfrei behandelt.

Eine Folgejahre betreffende Außenprüfung ermittelt neuerlich die (unveränderten) für die Frage der Umsatzsteuerfreiheit maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse und beurteilt sie rechtlich abweichend, obwohl sich die maßgebenden Abgabenvorschriften nicht geändert haben. Dies sind die einzigen Prüfungsfeststellungen. Gegen eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren spricht der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070).‘

Weiters sind in diesem Zusammenhang die Erkenntnisse des VwGH 2002/14/0148 v. 21.12.2005 und 2000/13/0179 v. 21.10.2004 zu erwähnen, aus denen klar und eindeutig hervorgeht, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegt, wenn die Behörde in bereits geprüfte Zeiträume eingreift.

[Seite 6 des Beschwerdeschreibens]

Der VwGH hält dazu wie folgt fest:

„Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen (weitgehend) unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.‘

Daraus folgt eindeutig, dass ein Eingriff in bereits geprüfte Zeiträume nicht zulässig ist sondern nur eine Änderung für spätere zukünftige Zeiträume.

Selbst wenn dieser - eindeutigen - Aussage nicht gefolgt wird, so kann eine nunmehrige Wiederaufnahme maximal die Notwendigkeit einer Wertpapierdeckung für Zeiträume nach der letzten steuerlichen Außenprüfung, in welcher das Fehlen einer Wertpapierdeckung nicht beanstandet wurde, feststellen.

Die Schlussbesprechung der letzten steuerlichen Außenprüfung fand im Dezember 2010 (für die Jahr 2006 bis 2008) statt. Bis zum Ende des Jahres 2010 konnten die [Beschwerdeführerin] jedenfalls davon ausgehen und darauf vertrauen, dass eine Wertpapierdeckung nicht notwendig ist. Erst ab dem Jahr 2011 könnte nunmehr eine Pflicht zur Wertpapierdeckung festgestellt werden. Der Ansammlungszeitraum von 20 Jahren für die erstmalige Bildung der Wertpapierdeckung kann daher auch frühestens im Jahr 2011 beginnen, sodass in den Jahren

2014 bis 2016 lediglich 4 Zwanzigstel, 5 Zwanzigstel und 6 Zwanzigstel der jeweils errechneten Wertpapierdeckung erforderlich wären. Der Unterdeckungsbetrag betrüge daher:

2014 € 12.926,41 (Köst Mehrbelastung € 3.877,92)

2015 € 33.294,27 (Köst Mehrbelastung € 9.988,28)

2016 € 37.359,36 (Köst Mehrbelastung € 11.207,81)

Höhe des Gewinnzuschlages (zu a) und b))

Die steuerliche Außenprüfung führt im Unterpunkt 3) des BP-Berichts ‚Betragliche Auswirkungen‘ aus, dass sich aus den gesetzlichen Bestimmungen sowie aus den Richtlinien wie auch den einschlägigen Kommentaren ergäbe, dass im Falle der Unterdeckung der doppelte Ansatz des Unterdeckungsbetrages geboten sei, wenn es nicht innerhalb von 2 Monaten nach dem Bilanzstichtag zu einer Nachschaffung von Wertpapieren im erforderlichen Ausmaß komme.

Diese Sichtweise widerspricht dem klaren Wortlaut des Gesetzes und dem Normzweck:

§ 14 Abs 7 Z 2 und 3 EStG lauten:

(7) Für die Pensionsrückstellung besteht folgendes Deckungserfordernis:

2. Beträgt die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

3. Z 2 gilt nicht

- für jenen Teil des Rückstellungsbetrages, der infolge des Absinkens der Pensionsansprüche am Schluss des Wirtschaftsjahres nicht mehr ausgewiesen ist, und

- für die Tilgung von Wertpapieren, wenn die getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden.

Im Gesetz selbst findet sich kein Anhaltspunkt dafür, einen doppelten Strafzuschlag zu verhängen.

Eine ‚Strafe‘ ohne gesetzliche Grundlage widerspricht den verfassungsrechtlich gewährleisteten Grundprinzipien der österreichischen Rechtsordnung.

[Seite 7 des Beschwerdeschreibens]

Die von der steuerlichen Außenprüfung ins Treffen geführte 2 Monatsfrist betrifft nur die Nachbeschaffung von getilgten Wertpapieren. Das Beziehen auf eine Nachbeschaffung setzt per se allerdings ein vormaliges Vorhandensein von Wertpapieren voraus, was ja im vorliegenden Fall nicht zutrifft.

Die zitierte RZ 3403a EStRL beziehen sich ebenfalls lediglich auf die Nachbeschaffung von getilgten Wertpapieren und kann daher im vorliegenden Fall nicht zum Tragen kommen.

Das Abstellen auf zwei Zeitpunkte würde zu einem verfassungsrechtlich verbotenen doppelten Strafzuschlag führen, was zudem nicht dem Normzweck (Sicherstellung des Aufbaus eines hinreichenden Sicherungsstocks) entsprechen kann.“

Mit **Vorlagebericht vom 26.06.2019** (OZ 18) legte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden (aufgrund eines gemäß § 262 Abs. 2 BAO gestellten Antrages der Beschwerdeführerin) ohne Beschwerdeverentscheidung und Vorlageantrag zur Entscheidung vor. Der Stellungnahme der Abgabenbehörde ist zu entnehmen:

„Sowohl die Tragung des Personalaufwandes als auch die Tragung der Personalkosten, inklusive der Pensionszahlungen, ist derart ausgestaltet, dass diese seitens der Beschwerdeführerin erfolgt. Eine Weiterverrechnung an die [Stadtgemeinde] ist nicht erfolgt, weshalb jedenfalls vom Vorliegen von Dienstnehmern der Beschwerdeführerin auszugehen ist.

Die Dienstnehmer weiterhin dem ‚untergegangenen‘ BgA [Stadtwerke] zuzurechnen, ist nach Ansicht der belangten Behörde ab dem Zeitpunkt der Einbringung nicht mehr möglich. Daraus ergibt sich, dass die Begünstigungsregel des § 14 (11) EStG für BgA mangels des Vorhandenseins eines solchen nicht mehr greifen kann und die vertragliche Vereinbarung betreffend Dienstgebereigenschaft ins Leere geht.

Für den Fall, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde davon ausgegangen wird, gegenständlich sei von ‚fremden‘ ehemaligen Dienstnehmern auszugehen, wird auf die Bestimmung des § 14 (8) EStG verwiesen, wonach § 14 (7) auch für Rückstellungen anwendbar ist, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden. Im vorliegenden Fall ist daher von einer Wertpapier-Deckungsverpflichtung auszugehen.

Zum von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen Punkt, wonach die nunmehr erfolgte Wiederaufnahme gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße, ist auszuführen, dass auch vom VwGH auf den Vorrang von Rechtsrichtigkeit gegenüber Rechtsbeständigkeit hingewiesen wird. Insbesondere wird im Erkenntnis des VwGH vom 21.1.2004, 2003/16/13 explizit festgestellt, dass das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere von Treu und Glauben, ist. Im Zuge der gegenständlich erfolgten Außenprüfung wurde in keine bereits geprüften Zeiträume eingegriffen, sondern lediglich in den

prüfungsgegenständlichen Jahren der Gewinnzuschlag entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen zum Ansatz gebracht.

Zur Höhe des festgesetzten Gewinnzuschlages wird auf die Rz 66 zu § 14 in Jakom, EStG 12. Auflage 2019, verwiesen, wonach keine Bedenken bestehen, vom Gewinnzuschlag für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen, wenn die fehlenden Wertpapiere nicht innerhalb von zwei Monaten nachgeschafft werden.“

Ergänzende Ermittlungen der Abgabenbehörde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren haben bestätigt, dass bei Einbringung des Betriebes gewerblicher Art die Pensionsleistungsverpflichtungen gegenüber den Anspruchsberechtigten bei der Stadtgemeinde verblieben sind. Die Beschwerdeführerin hat lediglich mit der Stadtgemeinde eine Ersatzleistungsverpflichtung vereinbart, der sie durch Direktzahlungen an die Anspruchsberechtigten nachgekommen ist (siehe den diesbezüglichen Ermittlungsauftrag des BFG vom 31.01.2022 [OZ 35] und die Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 15.02.2022 [OZ 42]).

Die Beschwerdeführerin hat den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Strittig ist, ob für die Pensionsrückstellung, die vom Betrieb gewerblicher Art der Stadtgemeinde für Pensionsleistungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern dieses Betriebs und deren Angehörigen gebildet und nach Einbringung dieses Betriebs von der Beschwerdeführerin fortgeführt wurde (keine neuen Zuweisungen), das Wertpapierdeckungserfordernis (§ 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988) bestanden hat, sodass wegen Wertpapierunterdeckung in den Streitjahren die von der Abgabenbehörde angesetzten Gewinnerhöhungen (§ 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988) vorzunehmen waren.

§ 14 EStG 1988 lautet:

(7) Für die Pensionsrückstellung besteht folgendes Deckungserfordernis:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein. Auf das Deckungserfordernis können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für die Lebensversicherung im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 oder für die kapitalanlageorientierte Lebensversicherung im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 4a jeweils in Verbindung mit § 78 des Versicherungsaufsichtsgesetzes geführt werden, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals angerechnet werden. Dies gilt auch für vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen gegenüber Versicherern, die in

einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind. Ist der Rückkaufswert höher als das versicherungsmathematische Deckungskapital, kann der Rückkaufswert angerechnet werden. Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen nicht ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis.

2. Beträgt die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

(...)

(8) Abs. 6 und Abs. 7 gilt auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

(11) Abs. 7 sind auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) nicht anzuwenden.

Mit dem EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wurde das Wertpapierdeckungserfordernis auch für Pensionsrückstellungen eingeführt (§ 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988). Gleichzeitig wurde eine Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts geschaffen (§ 14 Abs. 11 EStG 1988). Nach Aufhebung auch der Bestimmung betreffend das Wertpapierdeckungserfordernis für Pensionsrückstellungen (§ 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988) mit Erkenntnis des VfGH vom 06.10.2006, G48/06 (kundgemacht mit BGBl. I Nr. 155/2006), wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 das Wertpapierdeckungserfordernis auch für Pensionsrückstellungen wiedereingeführt (§ 14 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 24/2007). Die Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 14 Abs. 11 EStG 1988) behielt ihre Geltung.

Für die Streitjahre normiert somit § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ein Wertpapierdeckungserfordernis für Pensionsrückstellungen und § 14 Abs. 11 EStG 1988, dass dieses Wertpapierdeckungserfordernis auf Betriebe gewerblicher Art nicht anzuwenden ist.

Das Wertpapierdeckungserfordernis findet seine Rechtfertigung (nur) darin, die Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten zu bewirken, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes zu bieten (vgl. VfGH 06.10.2006, G 48/06, wonach die Verknüpfung einer steuerlichen Rückstellungsbildung im Bereich des Sozialkapitals mit einer Wertpapierdeckung dann unbedenklich sein, wenn sie eine solche Besicherung bewirkt). Um dem zu entsprechen,

normiert § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2007 im letzten Satz ausdrücklich, dass Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, soweit sie nicht ausschließlich der Besicherung von Pensionsanswartschaften oder Pensionsansprüchen dienen, das Deckungserfordernis nicht erfüllen.

Der Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art (§ 14 Abs. 11 EStG 1988) liegt der gesetzgeberische Gedanke zugrunde, dass eine Besicherung von Pensionsverpflichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts nicht erforderlich ist.

Die übernehmende Körperschaft ist im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre (§ 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG; zum Zeitpunkt der Einbringung: § 18 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG).

Im Falle einer Buchwerteinbringung im Sinne des § 16 Abs. 1 bewirkt die Fiktion der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden. Damit hat die übernehmende Körperschaft die Abschreibungsgrundsätze fortzuführen, steuerfrei gebildete Rücklagen fortzuführen bzw. offene Verwendungsfristen hinsichtlich solcher Rücklagen zu beachten, offene Behaltefristen zu wahren, übergehende Schwebeverluste in Evidenz zu halten, den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen, für die ununterbrochene Wertpapierdeckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ab dem Einbringungsstichtag Sorge zu tragen usw. Die Gesamtrechtsnachfolgefiktion bezieht sich nach Abs. 1 nur auf das materielle Recht. Verfahrensrechtlich bleibt es - mit Ausnahme der Einbringungen nach § 8 a KWG und § 61 a VAG - bei der Einzelrechtsnachfolge (266 der Beilagen XVIII. GP – Regierungsvorlage zu § 18 Abs. 1 und 2).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Beschwerdeführerin im Rahmen der Buchwerteinbringung zur Fortführung der Pensionsrückstellung verpflichtet, wobei auch die Rechtswirkung der Ausnahmeregelung (§ 14 Abs. 11 EStG 1988) auf die Beschwerdeführerin übergegangen ist, weil die Pensionsleistungsverpflichtungen bei der Stadtgemeinde verblieben sind, sodass die notwendige Rechtfertigung für das Wertpapierdeckungserfordernis, die Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten zu bewirken, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes zu bieten, nicht vorliegt.

Die Abgabenbehörde leitet das Wertpapierdeckungserfordernis für die gegenständliche Rückstellung auch aus § 14 Abs. 8 EStG 1988 ab, wonach Abs. 6 und Abs. 7 (des § 14 EStG 1988) auch für Rückstellungen gelten, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden (siehe 7 der Beilage zum BP-Bericht).

Nach 621 der Beilagen XVII. GP – Regierungsvorlage zu § 14 EStG 1988 werde durch § 14 Abs. 8 EStG 1988 ausdrücklich festgehalten, dass Zusagen von Kostenersätzen für

Pensionsverpflichtungen eines Dritten (z.B. der inländische Arbeitgeber verpflichtet sich zum Ersatz der von einer ausländischen Konzernunternehmung für seine Arbeitnehmer übernommenen Pensionsverpflichtung) nur im Rahmen des § 14 rückgestellt werden dürften. Damit werde Umgehungen des § 14 vorgebeugt.

Die *Fortführung* einer Pensionsrückstellung im Rahmen der Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1 UmgrStG) stellt, auch wenn die Beschwerdeführerin mit der Stadtgemeinde eine Ersatzleistungsverpflichtung vereinbart hat, keine dem Wortlaut der Bestimmung entsprechende *Bildung* einer Rückstellung für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten dar. Es liegt im Beschwerdefall auch keine dem Normzweck des § 14 Abs. 8 EStG 1988 entsprechende Umgehung des Wertpapierdeckungserfordernisses vor.

Die angefochtenen Bescheide waren daher insoweit abzuändern, als die Einkünfte ohne die Gewinnerhöhungen (§ 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988) festzustellen waren. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung Gruppenträger waren jedoch im Hinblick auf die unbestritten gebliebenen Feststellungen der Abgabenbehörde als unbegründet abzuweisen.

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. Da zur strittigen Rechtsfrage eine Rechtsprechung fehlt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 28. Februar 2022