

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf***, ***Bf-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 Feststellung Gruppenträger 2016 sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12.03.2019 betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger 2015 und 2016 werden abgeändert.

FESTSTELLUNG GRUPPENTRÄGER 2015

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

im Jahr 2015 beträgt	3.445.691,65 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.445.691,65 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	3.445.691,65 €
Einkommen des Gruppenträgers	3.445.691,65 €

FESTSTELLUNG GRUPPENTRÄGER 2016

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

im Jahr 2016 beträgt	3.595.302,37 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.595.302,37 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 3.595.302,37 €

Einkommen des Gruppenträgers 3.595.302,37 €

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

Entscheidungsgründe

Zum Sachverhalt und zum Verfahrensablauf wird auf das Erkenntnis des BFG vom 28.02.2022, RV/2100727/2019, verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden im fortgesetzten Verfahren erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 08.09.2022, Ro 2022/15/0017, im Beschwerdefall das BFG bindend entschieden hat, verpflichtet der Ausweis der Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 in der Bilanz jedenfalls zur Wertpapierdeckung.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin verweist auf den Grundsatz von Treu und Glauben, weil die Abgabenbehörde die Frage der Wertpapierdeckung in drei vorangegangenen Außenprüfungen nicht aufgegriffen habe, wobei sie sich in der letzten Außenprüfung damit „aktiv auseinandergesetzt“ und diesen Punkt nach entsprechender rechtlicher Würdigung nicht weiterverfolgt habe (siehe Seite 5 des Beschwerdeschreibens). Gegen eine Wiederaufnahme der Verfahren spreche der Grundsatz von Treu und Glauben (VwGH 11.12.1996, 94/13/0070). Aus den Erkenntnissen des VwGH vom 21.10.2004, 2000/13/0179, und vom 21.12.2005, 2002/14/0148, gehe hervor, dass ein Verstoß gegen diesen Grundsatz vorliege, wenn die Abgabenbehörde in bereits geprüfte Zeiträume eingreife. Der VwGH halte dazu 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 folge eindeutig, dass ein Eingriff in bereits geprüfte Zeiträume nicht zulässig sei, sondern nur eine Änderung für spätere zukünftige Zeiträume. Selbst wenn dieser - eindeutigen - Aussage nicht gefolgt werde, so könne eine nunmehrige Wiederaufnahme maximal die Notwendigkeit einer Wertpapierdeckung für Zeiträume nach der letzten steuerlichen Außenprüfung, in welcher das Fehlen einer Wertpapierdeckung nicht beanstandet worden sei, feststellen. Die Schlussbesprechung der letzten steuerlichen Außenprüfung habe im Dezember 2010 (für die Jahr 2006 bis 2008) statt. Bis zum Ende des Jahres 2010 hätte die Beschwerdeführerin jedenfalls davon ausgehen und darauf vertrauen können, dass eine Wertpapierdeckung nicht

notwendig sei. Erst ab dem Jahr 2011 könnte nunmehr eine Pflicht zur Wertpapierdeckung festgestellt werden. Der Ansammlungszeitraum von 20 Jahren für die erstmalige Bildung der Wertpapierdeckung könne daher auch frühestens im Jahr 2011 beginnen, sodass in den Jahren 2014 bis 2016 lediglich vier Zwanzigstel, fünf Zwanzigstel und sechs 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).

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt ua. bei der Nachsicht (§ 236 BAO), bei der Ermessensübung für die amtswegige Verfahrenswiederaufnahme (§ 303 BAO) und bei der Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) zu (vgl. Ritz, BAO/Koran⁷, § 114 Rz. 12). Im Abgabefestsetzungsverfahren und im vorgelagerten Feststellungsverfahren (entscheidungsgegenständlich sind die Feststellungsbescheide, nicht die Wiederaufnahmebescheide) ist der Grundsatz aufgrund des Legalitätsprinzips nicht anzuwenden. Im Übrigen schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. z.B. VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075). Dies ist hier der Fall: Die Abgabenbehörde hat die fehlende Wertpapierunterdeckung in den vorangegangenen Außenprüfungen unbeanstandet gelassen, was sie nicht daran hindert, diese Vorgangsweise für den Prüfungszeitraum 2014 bis 2016 als rechtswidrig zu beurteilen. Dass die Abgabenbehörde bei der angesprochenen letzten der drei Außenprüfungen mit der Frage der Wertpapierdeckungspflicht „aktiv auseinandergesetzt“ und diesen Punkt nach entsprechender rechtlicher Würdigung nicht weiterverfolgt hat, würde für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben (in einem Verfahren, wo der Grundsatz Relevanz hat) nicht ausreichen. Dem auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützten Begehren der Beschwerdeführerin, den Beginn des Ansammlungszeitraums (nach Beendigung der letzten Außenprüfung im Dezember 2010) frühestens im Jahr 2011 zu beginnen, war daher nicht zu folgen.

Strittig ist weiter, ob die Abgabenbehörde - zusätzlich zu den Gewinnerhöhungen von 156.0008,41 € (2014), 150.023,75 € (2015) und 122.969,84 € (2016) – weitere Gewinnerhöhungen von 156.008,41 € (2015) und 150.023,75 € (2016) machen durfte.

Die Abgabenbehörde begründet die weiteren Gewinnerhöhungen (2015, 2016) damit, dass sich laut den gesetzlichen Bestimmungen sowie den Richtlinien wie auch den einschlägigen Kommentaren im Falle der Unterdeckung der doppelte Ansatz des Unterdeckungsbetrages ergebe, es sei denn, es komme innerhalb von zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag zu einer „Nachschaffung“ im erforderlichen Ausmaß. Da seitens der Beschwerdeführerin keine Wertpapiere „nachgeschafft“ worden seien, ergebe sich gemäß Rz. 3403, 3403a und b bzw. JAKOM EStG zu § 14 Rz. 65 und 66 die steuerliche Gewinnerhöhung (siehe Seite 8 der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung).

Die steuerliche Außenprüfung führe – so der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin - 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 widerspreche dem klaren Wortlaut und dem Normzweck des § 14 Abs. 7 Z. 2 und 3 EStG 1988. Im Gesetz selbst finde sich kein Anhaltspunkt dafür, einen doppelten Strafzuschlag zu verhängen. Eine „Strafe“ ohne gesetzliche Grundlage widerspreche den verfassungsrechtlich gewährleisteten Grundprinzipien der österreichischen Rechtsordnung. Die von der steuerlichen Außenprüfung ins Treffen geführte 2-Monatsfrist betreffe nur die Nachbeschaffung von getilgten Wertpapieren. Das Beziehen auf eine Nachbeschaffung setze per se allerdings ein vormaliges Vorhandensein von Wertpapieren voraus, was ja im vorliegenden Fall nicht zutreffe. Die zitierte Rz. 3403a EStR bezöge sich ebenfalls lediglich auf die Nachbeschaffung von getilgten Wertpapieren und könne 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 könne (siehe Seite 6 bis 7 des Beschwerdeschreibens).

§ 14 Abs. 7 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. (...)*
- 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. (...)*

In EStR 2000 Rz 3403b EStR 2000, auf die die Abgabenbehörde Bezug nimmt, wird zum Fall der fortgesetzten Wertpapierunterdeckung ausgeführt, dass eine Wertpapierunterdeckung zu

einem Bilanzstichtag *in zwei Wirtschaftsjahren* zur Gewinnerhöhung führt, weil die Wertpapierunterdeckung in einem solchen Fall sowohl zum Schluss des einen als auch zum Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres vorliegt. Da es aber unbillig erscheint, dass eine Wertpapierdeckung gleichen Ausmaßes nur deswegen zu einem zweifachen Gewinnzuschlag führt, weil sie nicht nur während eines Wirtschaftsjahres, sondern schon am vorangegangenen Bilanzstichtag vorgelegen hat, bestehen keine Bedenken, von einer Gewinnerhöhung für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen, wenn die fehlenden Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Ende des ersten Wirtschaftsjahres „nachgeschafft“ werden.

In Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2021, § 14, Rz. 66, auf die die Abgabenbehörde auch Bezug nimmt, wird ausgeführt, dass, wenn an einem Bilanzstichtag eine Wertpapierunterdeckung besteht, dies den 30%igen (ab 2007) Gewinnzuschlag auslöst. Werden die fehlenden Wertpapiere binnen zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeschafft, bestehen nach EStR 3403b keine Bedenken, vom Gewinnzuschlag für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen. Unterbleibt die Nachbeschaffung, ist auch für das Folgejahr ein Gewinnzuschlag anzusetzen. Der Gewinnzuschlag ist jeweils von der höchsten bestehenden Unterdeckung zu berechnen, eine Mehrfachberechnung für ein Wirtschaftsjahr bei länger andauernden oder mehrmaligen Unterdeckungen ist nicht vorzunehmen.

Das BFG kann für den Fall der fortgesetzten Wertpapierunterdeckung weder den gesetzlichen Bestimmungen noch den von der Abgabenbehörde herangezogenen Richtlinien- und Literaturquellen entnehmen, dass eine Wertpapierunterdeckung in einem Wirtschaftsjahr - neben einer Gewinnerhöhung nach Maßgabe der (höchsten) Wertpapierunterdeckung in diesem Wirtschaftsjahr – im selben Wirtschaftsjahr auch eine Gewinnerhöhung nach Maßgabe der Wertpapierunterdeckung im vorangegangenen Wirtschaftsjahr (also eine nochmalige Gewinnerhöhung in demselben Wirtschaftsjahr) nach sich zieht.

Die Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger 2015 und 2016 waren daher insoweit abzuändern, als die strittigen Gewinnerhöhungen von 156.008,41 € (2015) und 150.023,75 € (2016) nicht vorzunehmen waren. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 – der von den strittigen Gewinnerhöhungen nicht betroffen ist - war 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 19. Oktober 2022