



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Kanzlei, Anschrift, vom 5. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 21. Juni 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 (gemäß § 293b BAO berichtigt durch den Bescheid vom 27. Juni 2006) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 21. Juni 2006 in der gemäß § 293b BAO berichtigten Fassung vom 27. Juni 2006 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. bezeichnet) wies in den Passiva des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2004 unter dem Titel "Rückstellungen für Abfertigungen" folgende Beträge aus:

Zusammensetzung und Entwicklung:	Stand 1.1.2004 €	Zuweisung €	Stand 31.12.2004 €
Abfertigungen	27.786,00	18.111,00	45.897,00

Dazu wurde erläuternd ausgeführt, dass die Berechnung nach finanzmathematischen Grundsätzen unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 4 % erfolgt sei.

In der für das Jahr 2004 auf elektronischem Weg eingereichten Körperschaftsteuererklärung nahm die Bw. unter Kennzahl 9282 eine Korrektur des Bilanzgewinnes in Form einer außerbücherlichen Gewinnerhöhung von 500,92 € vor. In der übermittelten Beilage zur

Körperschaftsteuererklärung 2004 (Anlage III) wurde die betragsmäßige Höhe der vorgenommenen Zurechnung wie folgt aufgeschlüsselt (Beträge in €):

Standunterschiede

		31.12.2003	31.12.2004	Erfolgsauswirkung
--	--	------------	------------	-------------------

Kennzahl 9282 – Korrekturen iZm Sozialkapitalrückstellungen (§ 14 EStG):

Abfertigungs-RSt						
Stand lt HB			27.786,00	45.897,00		
Stand lt StB			13.988,27	34.116,23		
StU			13.797,73	11.780,77		
StU Vorjahr				13.797,73		- 2.016,96
Strafzuschlag WP-Deckung (vgl EStR 2000 Rz 3352)						
WP Deckung 2004		30%		4.196,48		
vorhandene Wertpapiere				0,00		
Strafzuschlag		60%		2.517,89		2.517,89
Summe Kennzahl 9282						500,92

Außerdem brachte die Bw. in der Körperschaftsteuererklärung für 2004 unter der Kennziffer 616 betreffend die gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 mit Gewinnanteilen aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer zu verrechnenden Verluste aus Investitionsfreibeträgen einen Betrag in Höhe von 656.757,68 € zum Ansatz. Die im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2004 betragen - 1.297.911,32 €.

Das Finanzamt führte die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer für 2004 unter Berücksichtigung des von der Bw. ermittelten Gewinnzuschlages von 2.517,89 € durch. Im Zuge der Körperschaftsteuerveranlagung kürzte das Finanzamt außerdem die erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb von - 1.297.911,32 € um verrechenbare Verluste aus Vorjahren im Ausmaß von 656.757,68 € und ermittelte so den Gesamtbetrag der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit - 1.954.669,00 €. Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 21. Juni 2006 mit einem Betrag von - 5.584,10 € fest, was zu einer Abgabengutschrift von 7.334,10 € führte.

Mit Bescheid vom 27. Juni 2006 wurde der vorgenannte Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 21. Juni 2006 insofern gemäß § 293b BAO berichtigt, als von einer Kürzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um verrechenbare Verluste aus Vorjahren nunmehr Abstand genommen und der Gesamtbetrag der Einkünfte mit - 1.297.911,32 € festgestellt wurde. Die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2004 erfolgte mit einem Betrag von - 5.584,10 €. In der Bescheidbegründung wurde folgendes ausgeführt: "Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber

dem Bescheid vom 21.6. 2006 wird auf das Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs hingewiesen." Der Berichtigungsbescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2004 enthielt außerdem den folgenden Hinweis: "Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 21.06. 2006 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte:

- Verrechenbaren Verlust".

Mit Schriftsatz vom 5. Juli 2006 brachte die Bw. Berufung gegen den "berichtigten Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 27. Juni 2006" ein, im Rahmen welcher die Festsetzung des 60%-igen Strafzuschlages gemäß § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 angefochten und verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Bestimmung geäußert wurden. Im konkreten begründete die Bw. ihre Einwendungen wie folgt:

In der eingereichten Körperschaftsteuererklärung für 2004 sei für die Wertpapierunterdeckung des Veranlagungsjahres 2004 gemäß § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 der 60%-ige Strafzuschlag in Höhe von 2.517,89 € gewinnerhöhend angesetzt worden und die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 1.297.911,32 € erfolgt, was auch in den bezughabenden Beilagen offen gelegt worden sei. Ohne Ansatz dieses Strafzuschlages würden sich jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - 1.300.429,21 € ergeben haben. Den weiteren Ausführungen zufolge habe der Verfassungsgerichtshof zu der Frage, ob die Wertpapierdeckung ein taugliches Sicherungsmittel darstelle, ein (näher bezeichnetes) Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet. Nach Ansicht des Gerichtshofes stehe nämlich das steuerliche Erfordernis der Wertpapierdeckung bei sonstiger Erhöhung des steuerlichen Gewinnes im Widerspruch zu dem aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Sachlichkeitsgebot. Auch hege der Verfassungsgerichtshof Bedenken, dass der in § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 vorgesehene 60%-ige Strafzuschlag für den Zeitraum der Unterdeckung sachlich nicht gerechtfertigt sei.

Abschließend stellte die Bw. unter Bezugnahme auf die vorherigen Ausführungen den Antrag, den Strafzuschlag gemäß § 14 Abs. 5 Z 2 EStG in Höhe von 2.517,89 € nicht festzusetzen und den Körperschaftsteuerbescheid 2004 aufzuheben. Außerdem wurde die Anberaumung und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO beantragt.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung gegen den berichtigten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2004 gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Sowohl die Berechnung der berufungsgegenständlichen Abfertigungsrückstellung als auch die Ermittlung der Wertpapierunterdeckung und des Gewinnzuschlages wurden von der Amtspartei weder sachlich noch ziffernmäßig beeinsprucht.

Mit ergänzender Faxeingabe vom 24. August 2006 stellte die Bw. ausdrücklich klar, dass sich die mit Schriftsatz vom 5. Juli 2006 eingebrachte Berufung gegen den berichtigten Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 21. Juni 2006, jedoch in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 27. Juni 2006 richte. Außerdem wurde bestätigend festgehalten, dass die Berufung nicht hinsichtlich der gemäß § 293b BAO erfolgten Berichtigung (verrechenbare Verluste) erhoben worden sei. Die Berufung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sei ausschließlich gegen die Festsetzung eines 60%-igen Strafzuschlages aufgrund einer Wertpapierunterdeckung im Jahre 2004 gemäß § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 2.517,89 € gerichtet. Dieser Strafzuschlag sei sowohl in dem berichtigten Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 21. Juni 2006 als auch in dem Berichtigungsbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2004 vom 27. Juni 2006, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – 1.297.911,32 € festgesetzt worden seien, gewinnerhöhend berücksichtigt worden. Die Berufung werde mit der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens des VfGH zu der Frage, ob die Wertpapierdeckung ein taugliches Sicherungsmittel darstelle, begründet. In diesem Zusammenhang verwies die Bw. erneut auf die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes, wonach das steuerliche Erfordernis der Wertpapierdeckung bei sonstiger Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes im Widerspruch zu dem aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Sachlichkeitsgebot stehe.

Mit Eingabe vom 24. August 2006 zog die Bw. darüber hinaus den Antrag auf Entscheidung über die Berufung im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist davon auszugehen, dass ein berichtigender Bescheid nicht an die Stelle des durch ihn berichtigten Bescheides tritt, worauf das Finanzamt in dem von ihm erlassenen Berichtigungsbescheid auch ausdrücklich hingewiesen hat (vgl. VwGH 25.2.1998, 98/14/0020). Der berichtigende Bescheid ergänzt den fehlerhaften Bescheid vielmehr, tritt zum berichtigten Bescheid hinzu und bildet mit diesem eine Einheit, sodass der ursprüngliche Bescheid in Verbindung mit dem Berichtigungsbescheid zu verstehen ist (vgl. etwa VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190 oder Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 2827 zu § 293). Wird daher ein vor Eintritt der Rechtskraft berichtigter

Bescheid angefochten, so umfasst die Berufung den Bescheid in seiner berichtigten Fassung (vgl. dazu VwGH 20.5.1987, 86/13/0088 oder Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2838 zu § 293b oder Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3., Stand: 1994, überarbeitete Auflage, Rz. 3 zu § 274, Seite 806).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass der von der Bw. zulässigerweise mit Berufung bekämpfte berichtigte Körperschaftsteuerbescheid 2004 in seiner durch die Berichtigung mit Bescheid vom 27. Juni 2006 bewirkten Form als angefochten gilt.

2) Verfassungsrechtliche Bedenken

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 in der berufungsgegenständlichen Fassung, welche bei Fehlen einer Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung einen gewinnerhöhenden Zuschlag von 60 % des Unterdeckungsbetrages normiert.

In concreto führt die ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelnde Bw. unter Verweis auf ein vom Verfassungsgerichtshof eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren ins Treffen, dass die steuerlich erforderliche Wertpapierdeckung bei sonstiger Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes im Widerspruch zu dem aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Sachlichkeitsgebot stehe bzw. der Gerichtshof Bedenken hege, dass der in § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 vorgesehene 60%-ige Strafzuschlag für den Zeitraum der Unterdeckung sachlich gerechtfertigt sei.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988, BGBI. 400/1988, sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 198 Abs. 8 HGB in der für das Berufungsjahr 2004 geltenden Fassung gilt für Rückstellungen folgendes:

1. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlußtichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.
2. Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußtichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

3. Andere Rückstellungen als die gesetzlich vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um Beträge von untergeordneter Bedeutung handelt.

4. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für

- a) Anwartschaften auf Abfertigungen,
- b) laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
- c) Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfallasten und Produkthaftungsrisiken,
- d) auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.

§ 211 Abs. 2 HGB, in der Fassung des BGBl. 475/1990, sieht vor, dass Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie ähnliche Verpflichtungen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen sind. Anwartschaften auf Abfertigungen sind entsprechend zu bewerten, wobei jedoch vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.

Die handelsrechtliche Verpflichtung zur Bildung einer Abfertigungsrückstellung läuft auf Grund der aus § 5 Abs. 1 EStG 1988 abgeleiteten Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auf eine steuerrechtliche Pflicht zur Bildung von Rückstellungen unter diesem Titel hinaus. Den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften stehen allerdings zwingende steuerrechtliche Bestimmungen gegenüber, sodass der Ansatz des versicherungsmathematischen Rückstellungsbetrages in der Handelsbilanz vom steuerrechtlichen Ansatz abweichen kann (siehe Korntner, Leitfaden des österreichischen Einkommensteuerrechtes, Stand 1.3.1997, Seite 159).

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 in der für die Veranlagung 2004 anzuwendenden Fassung können Rückstellungen gebildet werden, für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen.

§ 9 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 28/1999 normiert außerdem, dass Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 nach § 14 EStG zu bilden sind.

Die Bestimmung des § 14 EStG 1988 im hier maßgeblichen Zeitraum regelt in den Absätzen 1 bis 4 folgendes:

- (1) Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, kann eine Abfertigungsrückstellung im Ausmaß bis zu 47,5%, für die folgenden Wirtschaftsjahre eine solche bis zu 45% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden.

Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienst- bzw.

Anstellungsverhältnisses bezahlt werden müssten

1. an Arbeitnehmer als Abfertigung auf Grund

- gesetzlicher Anordnung oder

- eines Kollektivvertrages, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können,

2. an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung,

3. an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können.

Die Abfertigungsrückstellung kann insoweit bis zu 60% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden, als die Arbeitnehmer oder anderen Personen, an die die Abfertigungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müssten, am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.

(2) Die Rückstellung ist in der Bilanz gesondert auszuweisen.

(3) Bei erstmaliger Bildung der Rückstellung hat der Steuerpflichtige das prozentuelle Ausmaß der Rückstellung festzulegen. Dieses Ausmaß ist gleichmäßig auf fünf aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre verteilt zu erreichen. Eine Änderung des Ausmaßes ist unzulässig.

(4) Gehen im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so ist die Rückstellung beim Rechtsvorgänger insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen.

§ 14 Abs. 5 EStG 1988, in der für die Veranlagung 2004 maßgeblichen Fassung ordnet an, dass die Abfertigungsrückstellung durch Wertpapiere gedeckt werden muss. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

"(5) Die Abfertigungsrückstellung muß durch Wertpapiere gedeckt werden. Für die Wertpapierdeckung gilt folgendes:

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 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 60% 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 Absinkens der fiktiven Abfertigungsansprüche 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.

4. Als Wertpapiere gelten:

- a) Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht gemäß § 2 des Kapitalmarktgesetzes, BGBl. Nr. 625/1991, gilt, ausgenommen Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.
- b) Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht nur wegen § 3 des Kapitalmarktgesetzes nicht gilt, ausgenommen unter § 3 Abs. 1 Z 10 des Kapitalmarktgesetzes fallende Schuldverschreibungen und Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.
- c) Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, die vor Inkrafttreten des Kapitalmarktgesetzes ausgegeben worden sind, ausgenommen Schuldverschreibungen, bei denen der Nominalwert der Gesamtemission 600 000 S nicht überschreitet und Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.
- d) Forderungen aus Schuldscheindarlehen an die Republik Österreich.
- e) Anteilscheine an Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes, BGBl. Nr. 192/1963, bzw. des Investmentfondsgesetzes 1993, BGBl. Nr. 532, die nach den Fondsbestimmungen ausschließlich Wertpapiere der in lit. a bis d genannten Art veranlagen oder deren Fondsbestimmungen den Veranlagungsvorschriften des § 25 des Pensionskassengesetzes entsprechen. Geschäfte mit derivativen Produkten im Sinne des § 21 des Investmentfondsgesetzes 1993 können zur Absicherung des Fondsvermögens durchgeführt werden. Wertpapierleihgeschäfte gemäß § 4 Abs. 8 des Investmentfondsgesetzes 1993 sind zulässig. An die Stelle des Nennwertes tritt bei solchen Wertpapieren der Erstausgabepreis.

Die Bestimmung des § 124b Z 69 EStG 1988, in der Fassung des BGBl. 71/2003, regelt folgendes:

69. Die Wertpapierdeckung im Sinne des § 14 Abs. 5 vermindert sich in den nach dem 31. Dezember 2002 endenden Wirtschaftsjahren wie folgt:

- im ersten Wirtschaftsjahr auf 40%,
- im zweiten Wirtschaftsjahr auf 30%,
- im dritten Wirtschaftsjahr auf 20%,
- im vierten Wirtschaftsjahr auf 10%,

des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Rückstellungs-
betrages. Ab dem fünften Wirtschaftsjahr besteht keine Verpflichtung zur Wertpapierdeckung.
Die Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen (§ 14 Abs. 7 Z 7) ist davon nicht berührt.

Aus der im vorigen dargestellten Rechtslage ergibt sich zusammenfassend, dass eine
steuerliche Abfertigungsrückstellung unabhängig von der Behandlung in der Handelsbilanz nur
im Umfang des § 14 EStG 1988 gebildet werden darf (siehe Sterl, SWK 1994, A 42). Danach
können für künftige Abfertigungen, die auf Grund gesetzlicher Anordnung oder auf Basis eines
Kollektivvertrages bezahlt werden müssten, Rückstellungen im Ausmaß von höchstens 60 %
der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Ansprüche gebildet werden, wobei der gewählte
Prozentsatz steuerlich bei erstmaliger Bildung einer Abfertigungsrückstellung gleichmäßig
verteilt auf fünf aufeinander folgende Wirtschaftsjahre zu erreichen ist (siehe Doralt/Ruppe,
Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 8. Auflage, Rz. 417. Seite 176). Der
Beginn der Rückstellung erfolgt daher in der Form, dass durch fünf Jahre hindurch jeweils ein
Fünftel des gewählten Rückstellungsmaßes neu zugeführt wird (siehe Lahodny-Karner, ecolex
1991, 420).

Zusätzlich ist die nur steuerlich erforderliche Wertpapierdeckung zu beachten. Die
Bestimmung des § 14 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung des Berufungszeitraumes normiert für
die steuerliche Bildung einer Abfertigungsrückstellung das zwingende Erfordernis einer
Wertpapierdeckung im Ausmaß von 50% des am Schluss des vorangegangenen
Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages. Nach § 124b Z 69 EStG
1988 vermindert sich die Wertpapierdeckung bei Abfertigungsrückstellungen graduell in den
nach dem 31. 12 2002 endenden Wirtschaftsjahren und ist ab dem fünften Wirtschaftsjahr
nicht mehr erforderlich. Im Wirtschaftsjahr 2003 ist daher lediglich eine Wertpapierdeckung
von 40 %, 2004 von 30 %, 2005 von 20 % und 2006 von 10 % erforderlich. Dazu kommt,
dass die Wertpapierdeckung vom Prinzip der Dauerdeckung getragen ist, weshalb die
Deckung vom Beginn des Deckungserfordernisses ein volles Wirtschaftsjahr hindurch dauernd
gegeben sein muss (siehe dazu Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand:
Oktober 1992, Tz. 22 zu § 14, Seite 579). Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr
auch nur vorübergehend weniger, ist der Gewinn um 60 % des Unterdeckungsbetrages zu
erhöhen. Die Folge der Wertpapierunterdeckung entfällt jedoch, soweit die Wertpapiere
getilgt und innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden. Das Prinzip der
Dauerdeckung ist auch insofern durchbrochen, als bei unterjährigem Absinken der fiktiven
Abfertigungsansprüche der Wertpapierbestand Zug um Zug mit dem Absinken entsprechend
herabgesetzt werden kann, wobei von der Abfertigungsrückstellung zum Ende des
Wirtschaftsjahres vor dem Absinken der Ansprüche jener Betrag abzuziehen ist, mit dem die
im Folgejahr weggefallene Ansprüche in der Rückstellung berücksichtigt sind (vgl. dazu

Jusits/Weyss, SWK 1996, A 215). Liegt eine Wertpapierunterdeckung vor, so hat dies auf die Fortführung der Abfertigungsrückstellung selbst aber keinen Einfluss. Die Rückstellung ist nicht etwa anteilig aufzulösen, sondern auch in diesem Fall zwingend fortzuführen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz. 29 zu § 14, Seite 582). Eine fehlende Wertpapierdeckung berührt demnach nicht die Rückstellungsbildung, sondern zieht zwingend den Gewinnzuschlag nach sich (vgl. erneut Lahodny-Karner, ecolex 1991, 420).

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass eine Wertpapierdeckung erstmalig wieder für Abfertigungsrücklagen mit Artikel I Z 1 des Abgabenänderungsgesetzes 1973, BGBl. Nr. 27/1974 rückwirkend ab der Veranlagung 1973 eingeführt wurde.

§ 14 Abs. 4 EStG 1972 in der Fassung des Artikel I Ziffer 1 des Abgabenänderungsgesetzes 1973 lautete:

"Spätestens am Schluß jedes Wirtschaftsjahres müssen österreichische festverzinsliche Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 25 v. H. des am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rücklagenbetrages für künftige Abfertigungen im Betriebsvermögen vorhanden sein. In dem Wirtschaftsjahr, in welchem der Nennbetrag der im Betriebsvermögen vorhandenen Wertpapiere der im ersten Satz genannten Art auch nur vorübergehend unter 25 v. H. des maßgebenden Rücklagenbetrages sinkt, vermindert sich das gewählte prozentuale Ausmaß der Rücklage (Abs. 2) in dem Verhältnis, in welchem die Wertpapierdeckung nicht gegeben war; der Steuerpflichtige bleibt an dieses verminderte Ausmaß gebunden. Diese Verminderung tritt jedoch nicht ein, soweit die Wertpapiere getilgt und innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden.....".

Den dazu getroffenen Erläuternden Bemerkungen ist zu entnehmen, dass die Wertpapierdeckung "zur Vermeidung von möglichen ungünstigen Auswirkungen auf den Wertpapiermarkt" wieder eingeführt werden sollte.

Mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977, BGBl. Nr. 645/1977, erfolgte insofern eine einschneidende Änderung der steuerlichen Behandlung des Sozialkapitals, als bei Fehlen der vorgeschriebenen Wertpapierdeckung nunmehr der steuerpflichtige Gewinn um 30 Prozent des nicht durch Wertpapiere gedeckten Teiles der Abfertigungsvorsorge erhöht wurde, während die Fortführung der Rücklagenbildung selbst nicht mehr berührt wurde.

§ 14 Abs. 4 EStG 1972 in der genannten Fassung lautet demnach auszugsweise wie folgt:

"...In jedem Wirtschaftsjahr, in welchem der Nennbetrag der im Betriebsvermögen vorhandenen Wertpapiere der im ersten Satz genannten Art auch nur vorübergehend weniger als 50 v. H. der maßgebenden Rücklage beträgt, ist der Gewinn um 30 v. H. des durch

Wertpapiere nicht gedeckten Rücklagenteiles zu erhöhen. Die Fortführung der Rücklagenbildung selbst wird durch diesen Zuschlag nicht berührt. Der Zuschlag entfällt, soweit die Wertpapiere getilgt und innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden...".

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 2. Abgabenänderungsgesetz 1977 (626 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XIV.GP) wird dazu folgendes ausgeführt:

"...Im Falle einer Wertpapierunterdeckung soll nicht mehr, wie bisher, das prozentuale Ausmaß der Rücklage (auf Dauer) herabgesetzt werden...., sondern ein außerbilanzmäßiger Gewinnzuschlag in Höhe von 30 v.H. des unterdeckten Rücklagenbetrages erfolgen. Dadurch wird einerseits die Rücklagenbildung selbst nicht beeinträchtigt, und andererseits doch eine echte Sanktion bei fehlender (mangelhafter) Wertpapierdeckung getroffen...".

Besonderes Augenmerk ist zudem auf die Erläuterungen zu der mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBI Nr. 818/1993, in Artikel I Ziffer 9 b erfolgten Neufassung des § 14 Abs. 5 EStG 1988 zu legen, wo wörtlich von einer "möglichst wirksamen Besicherung von Abfertigungs- und Pensionsansprüchen durch Wertpapiere...." (1237 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP) gesprochen wird. Aus dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 1993 geht in diesem Zusammenhang außerdem hervor, dass bei der Wertpapierdeckung "Klarstellungen" vorgenommen wurden.

Die vorliegende Berufung richtet sich nun gegen die im Rahmen des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2004 erfolgte Zurechnung eines Gewinnzuschlages in Höhe von 60 Prozent der Wertpapierunterdeckung der Abfertigungsrückstellung.

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Sach- und Rechtslage ergibt sich aber für den Berufungszeitraum 2004 zum einen, dass eine steuerlich geltend gemachte Abfertigungsrückstellung durch Wertpapiere im Nennbetrag von 30 Prozent des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages gedeckt sein muss. Zum anderen geht aus der vorhergehenden Darstellung der Rechtslage hervor, dass bei Fehlen der nach § 14 EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 69 EStG 1988 erforderlichen Wertpapierdeckung der handelsrechtliche Gewinn um 60 % des Unterdeckungsbetrages zu erhöhen ist.

Unbestritten ist nun, dass die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Berufungsjahr 2004 allein auf Grundlage der im Berufungszeitraum geltenden Gesetzeslage zu erfolgen hatte.

Außer Streit steht ferner, dass hinsichtlich der gegenständlichen Abfertigungsrückstellung im Berufungsjahr keine Wertpapierdeckung gegeben war, sodass im vorliegenden Fall auf

Grundlage der Bestimmung des § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 ein gewinnwirksamer Zuschlag im Wege einer außerbücherlichen Zurechnung anzusetzen war.

In diesem Zusammenhang ist weiters festzuhalten, dass die von der Bw. erfolgte Ermittlung der gegenständlichen Abfertigungsrückstellung sowie die Berechnung der Wertpapierdeckung und des diesbezüglichen Gewinnzuschlages nicht von der Amtspartei beeinsprucht wurden. Auf Basis der vorliegenden Aktenlage sowie auf Grund der vorgelegten Unterlagen und Erläuterungen der Bw. werden daher die Berechnungsgrundlagen als sachlich und ziffernmäßig richtig erachtet und der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

Fest steht zudem, dass in der Begründung des Berufungsbegehrens nicht die unrichtige Anwendung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen eingewendet wird. Die Bw. richtet ihre Berufung vielmehr gegen die der Einkommensermittlung zu Grunde gelegte Regelung des § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 in der berufungsgegenständlichen Fassung und äußert diesbezüglich verfassungsrechtliche Bedenken.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG haben aber die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen. Die Beurteilung, ob die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wurde, steht dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch nicht zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen

Wien, am 29. August 2006