



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des FA betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt einen Stahlgroßhandel. Eine die Jahre 1995 bis 1997 betreffende Betriebsprüfung gelangte laut Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Februar 2000 zu folgender Feststellung:

#### *Wertpapierdeckung der Pensionsrückstellung*

*Die erstmalige Bildung der Rückstellung erfolgte aufgrund einer Zusage, welche im Wirtschaftsjahr 1989/90 vom Unternehmen erteilt wurde, zum Stichtag 28. Februar 1990. Auf Rückstellungen, die nicht erstmals bereits an einem Stichtag vor dem 1. 1. 1990 gebildet wurden, ist § 14 Abs. 7 Z 7 ohne die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG anzuwenden. Das heißt, dass ab dem auf die Dotierung folgenden Stichtag eine 50%ige Deckung der Rückstellung des Vorjahres durch Wertpapiere gegeben sein muss.*

*Im Falle einer Unterdeckung ist ein Betrag in Höhe von 60 % der fehlenden Wertpapierdeckung außerbilanzmäßig dem Ergebnis zuzurechnen. Die Zurechnung aus diesem Grund beträgt:*

1995	S 783.199,00
1996	S 781.226,00
1997	S 789.441,00

Gegen diese Feststellung richtet sich die Berufung vom 7. Juli 2000. Danach seien im Februar 1989 zwischen der Bw. und Frau Helga F. bzw. Herrn Rudolf F. Dienstverträge abgeschlossen worden, die Pensionszusagen gemäß den Bestimmungen des § 14 EStG enthalten hätten. Insofern sei die Aussage in Punkt 5 der Niederschrift *die erstmalige Bildung der Rückstellung erfolgte aufgrund einer Zusage, welche im Wirtschaftsjahr 1989/90 vom Unternehmen erteilt wurde, zum Stichtag 28. 2. 1990* hinsichtlich des Zusagedatums nicht korrekt. Die Pensionsrückstellung sei erstmals im Wirtschaftsjahr 1989/1990 per Bilanz 28. Februar 1990 dotiert worden. Die Wertpapierdeckung sei zum 28. Februar 1991 entsprechend den Übergangsbestimmungen gemäß § 116 Abs. 4 Z 4 EStG mit 2,5 % berechnet worden.

Im Kommentar Doralt (Einkommensteuergesetz, dritte Auflage, Seite 625) werde ausgeführt: *...für die Wertpapierdeckung gelten die Vorschriften zur Abfertigungsrückstellung; die Wertpapierdeckung muss jedoch erstmals am Schluss des im Kalenderjahr 1991 endenden Wirtschaftsjahres gegeben sein; das prozentuelle Ausmaß von 50 % ist auf 20 Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt zu erreichen (§ 116 Abs. 4 Z 4). Bei ab dem Jahr 1990 gegebenen Zusagen müssen jedoch die vollen 50 % der Rückstellung durch Wertpapiere gedeckt sein.*

Im Kommentar werde deutlich zwischen Wirtschaftsjahr und Jahr unterschieden. Nachdem die Zusage im gegenständlichen Fall im Jahr 1989 erfolgt sei, seien die Übergangsbestimmungen des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG anzuwenden.

In der SWK, Heft 5/6, vom 20. Februar 1997 werde u. a. ausgeführt, *für die Rückstellung für nach 1989 eingegangene Pensionsverpflichtungen müsse die Wertpapierdeckung mit 50 % des Rückstellungsbetrages der Vorjahresbilanz vorhanden sein* – dies bedeute, dass für Rückstellungen für 1989 eingegangene Pensionsverpflichtungen die Übergangsbestimmung Geltung habe.

Mit Niederschrift vom 6. Dezember 1993 sei die steuerliche Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 abgeschlossen worden. Als wesentliche Feststellung sei die Pensionsrückstellung der Höhe nach berichtigt und ein Betrag von S 160.000,00 als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden. Die Pensionsverträge und Wertpapierdepotauszüge seien vorgelegt und geprüft worden. Die Wertpapierdeckung sei unbeanstandet geblieben.

Vor Abschluss der steuerlichen Betriebsprüfung habe die Bw. die Prüfungsorgane um Rücksprache mit dem Vorstand des zuständigen FA ersucht, um eine Würdigung hinsichtlich finanzstrafrechtlich relevanter Tatbestände vorzunehmen. Über die am 29. November 1993 stattgefundene Besprechung sei eine Aktennotiz verfasst und auch in die Niederschrift über die Schlussbesprechung aufgenommen worden. Auch dabei sei die Pensionsrückstellung zur Sprache gekommen, die Wertpapierdeckung jedoch nicht beanstandet worden. Nachdem sowohl von den Sachverständigen der BP als auch vom Leiter des FA bestätigt worden sei,

dass die Berechnung der Pensionsrückstellung und der Wertpapierdeckung den gesetzlichen Vorschriften entspreche, sei man auch in den Folgejahren entsprechend vorgegangen.

Wie aus den Bilanzen ersichtlich, seien in sämtlichen Jahren genügend liquide Mittel vorhanden gewesen um eine Wertpapierdeckung in höherem Ausmaß zu schaffen. Hätte das FA seinerzeit die Wertpapierdeckung beanstandet, wäre diese entsprechend aufgestockt worden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dafür gegeben gewesen wären.

Auf Basis der vorliegenden Kommentare und Literaturmeinungen und auch der Bestätigung durch Betriebsprüfung und Amtsvorstand sei in den folgenden Jahren die Wertpapierdeckung korrekt fortgeführt und jeweils um ein Zwanzigstel aufgestockt worden. Dies sei auch in den jeweiligen dem FA übermittelten Jahresabschlüssen offen gelegt worden und es habe der sachkundige Referent jedes Jahr darüber befinden können.

Die laut Betriebsprüfung der Jahre 1995 bis 1997 festgestellte Wertpapierunterdeckung sei so deutlich, dass diese auch bei oberflächlicher Durchsicht des Jahresabschlusses jedem hätte auffallen müssen. Die antragsgemäße Veranlagung dieser Jahre sei daher als Bestätigung der Richtigkeit der Wertpapierdeckung zu sehen und konnte die Bw. davon ausgehen, dass durch die Steuerbescheide diese Rechtsmeinung auch bestätigt worden sei.

Sollte die Berufungskommission zu der Meinung gelangen, die BP der Jahre 1991 bis 1992, der Amtsvorstand und das Referat in den Jahren 1989 bis 1997 hätten geirrt und eine falsche Rechtsansicht vertreten, sei der Gesellschaft dadurch ein Schaden in Höhe der Körperschaftsteuernachforderung laut BP entstanden. Gemäß dem Grundsatz von Treu und Glauben der BAO habe jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und dürfe sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 152; VwGH 14. 10. 1992, 90/13/0009).

Im Erkenntnis vom 17. 1. 1958, 2351/55 werde ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dann angenommen, wenn das FA eine bestimmte Bewertung genehmige und in weiterer Folge eine rückwirkende Änderung vornehme. Gemäß Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. 1. 1980, B 29/77, 1981, 107 dürfe bei vertretbarer Rechtsansicht (unklare Rechtslage) eine bisher unterlassene Rückstellung nicht zu einer Berichtigung der Bilanzen aus rechtskräftig veranlagten Jahren führen.

§ 307 Abs. 2 BAO normiere, dass in der Sachentscheidung eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, sie sich auf ein Erkenntnis des Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des BMF stütze, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden dürfe.

Gemäß Ritz (ÖStZ 1991, 288) sei der Grundsatz von Treu und Glauben vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen. Dies würde insbesondere voraussetzen, Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft. Etwaige Körperschaftsteuernachzahlungen aufgrund falscher Dispositionen seien sohin im Rahmen der Amtshaftung rückzufordern.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 27. Juli 2000 verweist die Betriebsprüferin auf Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie auf eine Rechtsauskunft der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 29. März 2000.

Zum Vorbringen, dass das Zusagedatum von der BP nicht korrekt wiedergegeben worden sei, sei anzumerken, dass die Zusagen nicht datiert gewesen seien (auf die Beilage werde verwiesen). Aus der erstmaligen Bildung der Rückstellung zum Bilanzstichtag 28. 2. 1990 habe sich der Schluss ergeben, dass die Zusagen erst nach dem Bilanzstichtag 1989, nämlich dem 28. 2. 1989 erfolgt seien. Hingegen werde nun in der Berufung auf Zusagen aus dem Februar 1989 hingewiesen. Zum Grundsatz von Treu und Glauben werde auf die beiliegende Rechtsauskunft der FLD Bezug genommen.

Im Schreiben vom 29. März 2000 erteilt die Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. zu dem von der Betriebsprüferin geschilderten Sachverhalt folgende Rechtsauskunft:

*"....Gemäß § 116 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind, abweichend von § 125 Z 1 EStG, auf Rückstellungen für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1990 enden, noch die Bestimmungen des EStG 1972 in Verbindung mit Abschnitt I Art. II Z 2 des 2. Abgabenrechtsänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, und in weiterer Folge auch die Bestimmung des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 anzuwenden. Aus dem Umkehrschluss ist zu entnehmen, dass auf Rückstellungen, die an einem Stichtag nach dem 1. Jänner 1990 gebildet wurden, § 14 Abs. 7 EStG 1988, welcher wiederum auf § 14 Abs. 5 EStG 1988 verweist und wonach am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden seien müssen, ohne die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z 4 anzuwenden ist. Der von der Großbetriebsprüfung vertretenen Rechtsansicht wird gefolgt.*

*Da nach der Judikatur des VwGH (z.B. 18.12.1996, 94/15/0151) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen von Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt und der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht daran hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10. 10. 1996, 95/15/0208, 0209; 19. 11. 1998, 98/15/0150), wird die Abgabenbehörde verpflichtet sein,*

---

*von der als gesetzwidrig erkannten bisherigen Verwaltungsübung abzugehen und 60 % der fehlenden Wertpapierdeckung der Jahre 1995 bis 1997 außerbilanzmäßig dem Ergebnis zuzurechnen.“*

In seiner Gegenäußerung vom 12. September 2000, wiederholt der steuerliche Vertreter der Bw. im Wesentlichen die Ausführungen der Berufung. Besonders hingewiesen wird neuerlich auf den Umstand, dass die Pensionsrückstellung bereits bei der Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 ein Diskussionspunkt gewesen sei und sogar diesbezügliche Feststellungen getroffen worden seien. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass sich die Sachverständigen zu diesem Zeitpunkt auch mit der erstmaligen Pensionszusage und dem Zeitpunkt der Zusage auseinandersetzt hätten. Sie seien nach Abschluss ihrer Prüfung zu dem Schluss gelangt, dass die Pensionszusage richtig behandelt und auch die Wertpapierdeckung entsprechend den Vorschriften des EStG vorgenommen worden sei.

Der Schluss der Betriebsprüferin in der Stellungnahme, dass die Zusage erst nach dem Bilanzstichtag 1989 – nämlich nach dem 28. Februar 1989 – erfolgt sei, sei völlig aus der Luft gegriffen und widerspreche den seinerzeitigen Prüfungsergebnissen. Auch die damaligen Prüfer hätten sofort für die Jahre 1990 bis 1992 Feststellungen hinsichtlich der Wertpapierdeckung ab dem Februar 1991 einbringen müssen. Warum die BP des Jahres 2000 ein anderes Datum des Abschlusses der Pensionszusage vermute als die Vorprüfung, sei nicht nachvollziehbar, es entspreche jedoch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine zeitnahe Prüfung wesentlich mehr Beweissicherheit bringe.

Bezüglich des Grundsatzes von Treu und Glauben sei festzuhalten, dass die Erstprüfung der Pensionsrückstellung 1989/90 und Wertpapierdeckung 1991 sowie die weitere Behandlung durch das FA nicht als falsche Rechtsauslegung gewürdigt werden könne, sondern richtig erfolgt sei und nur die Feststellungen der BP der Jahre 1995 bis 1997 nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2002 wies das FA die Berufung ab, wobei als Begründung die seitens der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. erteilte Rechtsauskunft übernommen wurde.

Dagegen brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein und führte ergänzend aus, dass das FA einem Rechtsirrtum unterliege, wenn es im "Umkehrschluss" die neu eingeführte Wertpapierdeckung des § 14 Abs. 7 EStG ohne Zusammenhalt mit der Übergangsregelung des § 116 Abs. 4 Z 4 anwende. Die Wertpapierdeckung sei bisher für Pensionsrückstellungen nicht erforderlich gewesen. Abweichend von § 125 Abs. 1 EStG würden die Bestimmungen des BGBl. 1993/818 erst ab 31. Dezember 1991 in Kraft treten.

Für die Wertpapierdeckung bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren habe man eine Übergangsregelung schaffen müssen. Die Wertpapierdeckung müsse gemäß § 14 Abs. 5 Z 1 EStG am 28. Februar 2001 gegeben sein. Daher schreibe der § 114 Abs. 4 Z 4 EStG [sic!] die Wertpapierdeckung "erstmalig" am Schluss des im Kalenderjahr 1991 endenden Wirtschaftsjahres vor (siehe RZ 3406 EStRL), im Beschwerdefall daher spätestens am 28. 2. 1991. Diese Wertpapierdeckung sei gegeben und in der Bilanz 28. 2. 1991 ausgewiesen gewesen.

Grundsätzlich sei der § 14 Abs. 7 EStG mit dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens gemäß § 125 Abs. 1 EStG anzuwenden. Im § 14 Abs. 7 Z 7 EStG hieße es wörtlich: *Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs. 5.* In Abs. 5 sei sowohl die Höhe der Deckungsprozente wie auch der Abwicklungsmodus der Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung geregelt. Daher habe der Gesetzgeber für die Wertpapierdeckung der Pensionsrückstellung in § 116 Abs. 4 Z 4 letzter Satz die Bestimmung ...*Abweichend von § 14 Abs. 7 Z 7 ist das prozentuelle Ausmaß von 50 % auf 20 Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt zu erreichen...* aufnehmen müssen, da andernfalls der sofortige Deckungsstock von 50 % im ersten Jahr aller bisherigen bilanzierbaren Pensionsrückstellungen unlogisch und wirtschaftlich nicht verkraftbar gewesen wäre. Genau nach Bestimmung sei im vorliegenden Fall vorgegangen und die Verteilung auf 20 Jahre vorgenommen worden. Diese Rechtsansicht sei an den Beispielen 3406 und 3410 der EStRL demonstriert.

Dem Betriebsprüfer und auch dem FA sei daher nicht nur ein bedeutender folgenschwerer Rechtsirrtum mit hohen Steuernachforderungen unterlaufen, sondern sei es durch die Unterlassung der rechnerischen Darstellung nicht möglich, die nur im Endergebnis anzu-führenden Zuschläge wegen Unterdeckung der Pensionsrückstellung zu überprüfen.

Sollte die Abgabenbehörde II. Instanz wider Erwarten zu einem anderen Ergebnis kommen, ersuche man im Sinne einer ökonomischen Verwaltungsübung zur Beseitigung des eklatanten Rechtsirrtums gem. § 299 Abs. 1 Z b BAO die Überprüfung durch die Aufsichtsbehörde.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei die Pensionszusage im Februar 1989 für Frau Helga F. und Herrn Rudolf F. abgeschlossen worden. Die steuerliche Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 habe auch die Pensionsrückstellung geprüft und für richtig befunden, somit auch das Datum der Pensionszusage zur Kenntnis genommen und nicht beanstandet. Insoweit sei die Aussage der BP 1995 bis 1997 in der Niederschrift: *Die erstmalige Bildung der Rückstellung erfolgte aufgrund einer Zusage, welche im Wirtschaftsjahr 1989/90 vom Unternehmen erteilt wurde, zum Stichtag 28. 2. 1990 nicht nachvollziehbar.* Die Aussage in der Niederschrift sei nicht korrekt.

Das Datum der Zusage sei relevant, wenn man die derzeit geltenden EStRL zu RZ 3407 zu berücksichtigen habe. Dabei werde festgehalten, dass die Übergangsregelung des § 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 für Pensionszusagen maßgebend sei, für die im letzten Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Jänner 1990 ende, eine Pensionsrückstellung zu bilden oder zu bilden möglich gewesen sei.

Nochmals werde darauf hingewiesen, dass in den EStRL RZ 3406 darauf hingewiesen werde, dass die Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen erstmalig am Schluss des ersten im Kalenderjahr 1991 endenden Wirtschaftsjahres gegeben sein müsse. Diese Vorschrift habe die Bw. eingehalten.

Auf Anfrage betreffend die Berechnung der Gewinnzurechnung, sei beiliegendes Fax übermittelt worden (Anm: Fax der GroßBP Wien-KOEST vom 5. 9. 2002). Dabei sei für 1997 eine Unterdeckung von -S 795.790,10 gerechnet worden, ein anderer Betrag als im Besprechungsprotokoll vom 25. 1. 2000 angeführt sei. Es werde diesbezüglich um Klärung ersucht.

Zu den in der Berufung vom 7. Juli 2000 angeführten Begründungen betreffend "Grundsatz von Treu und Glauben" sei zu vermerken, dass die dabei zitierten VwGH-Erkenntnisse nicht zielführend seien, da im vorliegenden Fall eine gesetzeskonforme Auslegung der bezüglichen Übergangsbestimmungen betreffend Pensionsrückstellung erfolgt sei. Die damals gebildeten Pensionsrückstellungen und entsprechenden Wertpapierdeckungen seien gemäß Wissensstand, Literatur und gesetzlicher Auslegung in diversen Kommentaren erstellt worden, so dass auch die damals stattgefundene BP zu dem damals gültigen richtigen Entschluss gekommen sei. Die Aussage in der Bescheidbegründung vom 8. 8. 2002 betreffend abgabenbehördliche Prüfung und unbeanstandete Vorgangsweise des Abgabepflichtigen habe den Grund der rechtlichen Deckung, so dass der Grundsatz von Treu und Glauben und alle dazu zu ergehenden Rechtsfolgen einzuhalten seien. Insofern gelten die auf Seite 6 und 7 der Berufung vom 7. Juli 2002 angeführten Bestimmungen und Konsequenzen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob hinsichtlich der Pensionsrückstellung der Jahre 1995 bis 1997 eine Wertpapierunterdeckung vorliegt und demzufolge für das Jahr 1995 ein Betrag von S 783.199,00, für das Jahr 1996 ein Betrag von S 781.226,00 und für das Jahr 1997 ein Betrag von S 789.441,00 dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

Die Betriebsprüfung gelangte zu der Ansicht, dass die Pensionsrückstellung nicht ausreichend durch Wertpapiere gedeckt sei und der Gewinn der Jahre 1995 bis 1997 daher gemäß § 14 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 um 60 % der fehlenden Wertpapierdeckung zu erhöhen sei. Da die

erstmalige Bildung der Pensionsrückstellung zum Bilanzstichtag 28. Februar 1990 erfolgt sei, sei § 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988 ohne die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 anzuwenden. Folglich müsse ab dem auf die Dotierung folgenden Stichtag eine 50%ige Deckung der Rückstellung des Vorjahres durch Wertpapiere gegeben sein.

Dagegen wendete die Bw. im Wesentlichen ein, dass die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 im konkreten Fall zur Anwendung gelange und die Wertpapierdeckung zum 28. Februar 1991 daher gesetzeskonform mit 2,5 % berechnet worden sei, da die Dienstverträge, die die Pensionszusagen enthalten hätten, bereits im Februar 1989 geschlossen worden seien. Die Pensionsrückstellung sei dann erstmals im Wirtschaftsjahr 1989/90 per Bilanz zum 28. Februar 1990 dotiert worden.

Im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung der Pensionsrückstellung sowie deren Wertpapierdeckung durch eine Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 bzw. das zuständige FA, wendet die Bw. weiters ein, dass die Feststellungen der BP der Jahre 1995 bis 1997 diesbezüglich gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen.

Mit dem EStG 1988 wurde die Bildung von Pensionsrückstellungen neu geregelt. § 14 Abs. 7 EStG 1988 (in der im gegenständlichen Fall relevanten Fassung des BGBl.Nr. 400/1988) lautet:

*Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, können für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen Pensionsrückstellungen bilden. Für die Bildung gilt folgendes:*

1. *Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden.*
2. *Die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden, wobei Veränderungen der Pensionszusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.*
- .....
6. *Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen.*
7. *Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs. 5.*

Nach Abs. 5 Z 1 dieser Gesetzesstelle, müssen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres Wertpapiere im Nennbetrag von mindesten 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein.

Die Umstellung der nach dem EStG 1972 gebildeten Pensionsrückstellungen auf die durch die rechtlichen Änderungen des EStG 1988 bedingten neuen Rückstellungspositionen erfolgte abweichend vom sonstigen Inkrafttreten des EStG 1988 nicht im Jahr 1989, sondern gemäß

§ 116 Abs. 4 Z 1 erst im Jahr 1990. Auf Rückstellungen für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1990 endeten, waren demnach noch die Bestimmungen des EStG 1972 anzuwenden.

§ 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 lautet: *Übersteigt zum Schluss des letzten vor dem 1. Jänner 1990 endenden Wirtschaftsjahres die Rückstellung, die sich nach § 14 errechnen würde (fiktive Neurückstellung), die steuerwirksam gebildete Rückstellung (Altrückstellung), so ergibt sich die jeweils steuerlich maßgebende Rückstellung aus der Rückstellung nach § 14 abzüglich eines seit dem genannten Bilanzstichtag jährlich um 5 % verminderten Unterdeckungsbetrag. Der Unterdeckungsbetrag ergibt sich aus dem Unterschied zwischen der fiktiven Neurückstellung und der Altrückstellung. Vermindert sich die nach § 14 berechnete Rückstellung gegenüber der nach § 14 zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres berechneten Rückstellung, so vermindert sich der Unterdeckungsbetrag im gleichen Verhältnis; dabei sind der Berechnung der zu vergleichenden Rückstellung jene Pensionsleistungen zugrunde zu legen, die an dem genannten Stichtag zugesagt werden.*

Obige Bestimmung bezieht sich auf Rückstellungen, die zum Stichtag des letzten vor dem 1. 1. 1990 endenden Wirtschaftsjahres zu bilden waren oder hätten gebildet werden können (deckungsloses Zahlungsverfahren). Das Wesen dieser Übergangsregelung ist die Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen der bis 1989 gebildeten Altrückstellung und einer auf Basis des EStG 1988 zu bildenden Neurückstellung, die für den Stichtag des letzten vor dem 1. 1. 1990 endenden Wirtschaftsjahres zu errechnen ist.

§ 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 lautet: *Die Wertpapierdeckung muss erstmalig am Schluss des im Kalenderjahr 1991 endenden Wirtschaftsjahres gegeben sein. Abweichend von § 14 Abs. 7 Z 7 ist das prozentuelle Ausmaß von 50 % auf 20 Wirtschaftsjahre verteilt zu erreichen.*

Aus diesen Bestimmungen geht klar hervor, dass für Pensionszusagen, für die erst nach dem (letzten) Bilanzstichtag 1989 Pensionsrückstellungen mit steuerlicher Wirkung gebildet werden konnten, eine Wertpapierdeckung am Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres in Höhe von jeweils 50 % der Vorjahresrückstellung gegeben sein muss (§ 14 Abs. 5 Z 1 EStG 1988). Nur für Pensionszusagen, für die **vor** dem (ersten) Bilanzstichtag 1990 Pensionsrückstellungen noch nach dem **EStG 1972** gebildet werden konnten, ist – einschließlich der danach erworbenen Anwartschaften – die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 maßgebend.

Die Bw. bilanziert nach vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 28. Februar. Unbestritten ist, dass die Pensionsrückstellung nach den Bestimmungen des § 14 Abs. 7 **EStG 1988** gebildet und **erstmals** in der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 1989/90 zum Stichtag 28. Februar 1990 ausgewiesen wurde.

Dass die Pensionszusage im gegenständlichen Fall im (Kalender-)Jahr 1989 erteilt wurde, ist insoweit unerheblich, als nach der oben dargestellten Rechtslage für die Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 maßgeblich ist, dass die Pensionsrückstellung noch **vor dem 1. 1. 1990** gebildet werden konnte.

Wie die Betriebsprüferin bereits dargelegt hat, sind die die Pensionszusagen enthaltenden Geschäftsführerverträge zwischen der Bw. und Herrn bzw. Frau F. (Arbeitsbogen der BP, Seite 230 ff) nicht datiert. Die Behauptung in der Berufung, die Pensionszusagen seien bereits im Februar 1989 erteilt worden, ist daher nicht nachvollziehbar und hätte in diesem Fall auch bereits in der Bilanz des Wirtschaftsjahres 1988/89 eine Pensionsrückstellung – und zwar nach den Bestimmungen des EStG 1972 – ausgewiesen werden müssen. Nach dem klaren Wortlaut des § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 und auch des § 14 Abs. 6 EStG 1972 ist die Pensionsrückstellung **erstmals** im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden. Die Bw. hat auch nicht behauptet, dass sie in den Wirtschaftsjahren vor 1989/90 das – nach dem EStG 1972 noch zulässige deckungslose Zahlungsverfahren (es erfolgt keine Rückstellungsbildung, sondern erst die laufenden Pensionszahlungen wirken sich als Betriebsausgaben aus) angewendet hätte. Die Betriebsprüfung konnte daher zu Recht davon ausgehen, dass es sich hier um eine Pensionszusage handelt, für die erst **nach dem 1. 1. 1990** (hier am 28. 2. 1990) eine Pensionsrückstellung mit steuerlicher Wirkung gebildet werden konnte.

Auch die von der Bw. in der Berufung vertretene Ansicht, die Übergangsregelung des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 sei für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre geschaffen worden und die (volle) Wertpapierdeckung gemäß § 14 Abs. 5 Z 1 müsse im gegenständlichen Fall daher erst am 28. Februar **2001** gegeben sein, kann weder aus dem Gesetzestext noch den Kommentaren abgeleitet werden.

Die seitens der BP erfolgte rechnerische Ermittlung der Wertpapierunterdeckung bzw. die sich daraus ergebenen Zuschläge sind ausgehend von den Bilanzwerten nachvollziehbar und schlüssig:

	<b>28. 2. 1994</b>	<b>28. 2. 1995</b>	<b>28. 2. 1996</b>	<b>28. 2. 1997</b>
Abfertigungsrückstellung	709.540,00	728.327,00	867.491,00	694.392,80
Pensionsrückstellung	4.026.074,00	4.000.710,80	3.888.928,80	3.554.645,80
Summe	4.735.614,00	4.729.037,80	4.756.419,80	
Soll-Deckung 50 % Vj.		2.367.807,00	2.364.518,90	2.378.209,90
vorhandene WP des AV		1.062.475,00	1.062.475,00	1.062.475,00

daher Unterdeckung		1.305.332,00	1.302.043,90	1.315.734,90
davon 60 %		<b>783.199,20</b>	<b>781.226,34</b>	<b>789.440,94</b>

Die solcherart ermittelten Beträge wurden laut Tz. 27 des BP-Berichtes vom 20. April 2000 dem Einkommen hinzugerechnet. Bei dem im Vorlageantrag angesprochenen im Fax der BP vom 5. September 2002 ausgewiesenen Betrag von minus S 795.790,10 für 1997, handelt es sich offensichtlich um einen Schreib- oder Rechenfehler bzw. einen Übertragungsfehler (Formelfehler) aus der im Arbeitsbogen (Blatt 223) befindlichen Excel-Tabelle.

Zum in der Berufung vorgebrachten Einwand die Behörde habe gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen (wegen der Anerkennung bzw. Nichtbeanstandung der Wertpapierdeckung durch eine frühere Betriebsprüfung bzw. durch das FA habe die Bw. weiterhin auf eine diesbezügliche Beurteilung vertraut) ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das in Art. 18 Abs. 1 BVG normierte Legalitätsgebot jedem anderen Grundsatz, somit auch dem Grundsatz von Treu und Glauben, vorangeht.

*Das Abgehen von einer Verwaltungsübung, von einer einmal bezogenen und fortgeführten Rechtsauffassung oder einer einmal eingeschlagenen Tatsachenwürdigung (vor allem bei wiederholenden gleichartigen Sachverhalten oder Dauersachverhalten) bedeutet keine Rechtswidrigkeit, wenn die Behörde eine nachträglich als gesetzwidrig, also als objektiv unrichtig erkannte Position aufgibt und zu einer gesetzmäßigen, richtigen Position übergeht. Hierzu ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern aus Gründen des Art 118 Abs. 1 B-VG sogar verpflichtet. Aus einer rechtswidrigen Verwaltungsübung kann kein Anspruch auf Beibehaltung weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft abgeleitet werden. (Stoll, BAO-Kommentar, § 115, Seite 1305). Niemand habe (auch nicht aus Treu und Glauben) Anspruch, darauf, dass sich eine Behörde, die sich in früheren Jahren zu einer unrichtigen Rechtsauffassung oder verfehlten Tatsachenwürdigung bekannt und dies auch bescheidmäßig zum Ausdruck gebracht habe, weiterhin unrechtmäßig verhalte (Stoll, aaO, Seite 1306).*

Die Behörde ist verpflichtet, von einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Auch 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. die Erkenntnisse des VwGH vom 20. Dezember 2000, 98/13/0236; vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179; vom 7. Juni 2001, 98/15/0065 und vom 26. Juni 2002, 98/13/0172).

---

Das FA war daher im gegenständlichen Fall verpflichtet, von seiner gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung die Wertpapierdeckung betreffend abzugehen, wobei auch der Umstand, dass die Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 die Wertpapierdeckung unbeanstandet gelassen hat, nach der oben dargestellten Judikatur, keinen Hinderungsgrund darstellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juli 2005