

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Michael Rauscher und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Franz Glashüttner, Dr. Christian Haid und Mag. Bruno Sundl im Beisein des Schriftführers Patrick Schirgi über die Beschwerde der X-GmbH, vertreten durch die Kanzlei Kleiner Eberl Brandstätter Steuerberatung GmbH, Burgring 22, 8010 Graz, vom 30.06.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 07.04.2014 betreffend Körperschaftsteuer 2011 nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 07.10.2015 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine Steuerberatungsgesellschaft (Geschäftsführer und einer der Gesellschafter: Dr. X).

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 07.04.2014 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer 2011 vorläufig mit 117.527 € fest (Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie in Abgabenerklärung: 482.548,71 €) und begründete die Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung damit, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Dagegen er hob die Beschwerdeführerin nach mehrfacher Verlängerung der Rechtsmittelfrist (in den Fristverlängerungsanträgen wird die mangelhafte Zustellung des angefochtenen Bescheides behauptet) mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 30.06.2014 die Beschwerde und beantragte die Festsetzung der Körperschaftsteuer ohne Vorläufigkeit, weil sich die Ergebnisse des laufenden Rechtsmittelverfahrens für die Jahre 2008 bis 2010 nicht auf die Körperschaftsteuer 2011 auswirkten.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 13.03.2015 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, hinsichtlich der "Rückstellung für Schadenersatz Fremdwährung"

auszuführen, worin der Schaden für die Privatstiftung bestehe. Es falle eine Abgabenbelastung an, die ohnehin bestanden hätte. Ein diesbezüglicher Schriftverkehr mit der Privatstiftung möge beigeschlossen werden.

Mit Schreiben vom 10.04.2015 beantwortete die Beschwerdeführerin das Ersuchschreiben durch ihren steuerlichen Vertreter wie folgt:

"Die Betriebsprüfung 2007-2010 der [Privatstiftung] führte zu 'vorläufigen' (Rechtsmittel gegen die U+K-Bescheide 2007 - 2010 aus der BP sind anhängig) steuerlichen Auswirkungen aus Kursverlusten bzw.-gewinnen in Höhe von insgesamt € 386.708,12. In der [Beschwerdeführerin]-Bilanz 2011 wurde eine Rückstellung Schadenersatz Fremdwährung in Höhe der zu erwarteten KÖST mit € 96.750,00 (= € 387.000,00, Wert gerundet x 25 %) eingestellt, als Schadensanspruch der [Privatstiftung] gegenüber der [Beschwerdeführerin]."

Dies war ein Beschluss des Stiftungsvorstandes mit dem Vorwurf einer 'Fehlberatung.'

Auch Banken wurden mit diesem Vorwurf konfrontiert und haben z. T. Schadenersatz geleistet (UniCredit Bank Austria, Erste Bank, Wien).

Im Jahresabschluss 2014 der [Beschwerdeführerin] wurde die Rückstellung aufgelöst, da in der Besprechung mit Dr. [P] als Vorstandsvorsitzenden der [Privatstiftung] am 03.03.2015 klargestellt wurde, dass die [Beschwerdeführerin] kein Verschulden aus 'Falschberatung' bezüglich der CHF-Finanzierung trifft."

Mit E-Mail vom 15.08.2014 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin zur Rückstellung für Schadenersatz mit, dass eine Schädigung der Privatstiftung nicht "plausibel" sei und daher mit einer Heranziehung zum Schadenersatz nicht ernstlich zu rechnen sei.

In der Folge setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer 2011 mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.10.2015 zwar nicht mehr vorläufig, nun aber unter Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 651.519,10 € mit 159.770 € fest (Abgabennachforderung: 42.243 €). Die Begründung lautet wie folgt:

"Das steuerpflichtige Einkommen wurde aufgrund des Ergebnisses des Vorhalteverfahrens wie folgt erhöht:

Steuerpflichtiges Eink. Lt. Vlg. 482.548,71

Zuschlag gem. § 14 Abs. 7 EStG 89.363,25 (30% v. 297.877,51)

Rückstellung Schadenersatz

[Privatstiftung] 96.750,00

1/7 TW-Abschreibung [Cafe] -17.142,86 (Lt. BP-Bericht)

Einkommen lt. BVE 651.519,10 €

Die Abänderung wurde mit e-mail vom 15_8.2015 mitgeteilt.

Die Rückstellung für Schadenersatz wird nicht anerkannt, da die diesbezügliche Körperschaftsteuer jedenfalls angefallen wäre, eine Schädigung somit nicht vorliegt und daher mit einer Inanspruchnahme nicht ernsthaft zu rechnen ist."

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 28.12.2015 beantragte die Beschwerdeführerin nach mehrfacher Verlängerung der Vorlageantragsfrist die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, wobei nun die erklärungsgemäße Abgabenfestsetzung beantragte. Der Begründung ist zu entnehmen, dass sich die Beschwerdeführerin gegen die Nichtanerkennung der Rückstellung für Schadenersatz sowie gegen die Begründung der belangten Behörde, dass die diesbezügliche Körperschaftsteuer jedenfalls angefallen wäre, eine Schädigung somit nicht vorliege und daher mit einer Inanspruchnahme nicht ernsthaft zu rechnen sei, ausspreche.

Mit Vorlagebericht vom 31.07.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne Darstellung des (steuerlichen) Sachverhaltes elektronisch vor. Der Stellungnahme ist zu entnehmen:

"Die Rückstellung wurde im Jahr 2014 nach eigener Beurteilung der Beschwerdeführerin aufgelöst, da kein Verschulden aus Falschberatung für die [Beschwerdeführerin] vorliege. Auf die Vorhaltsbeantwortung vom 10.04.2015 sowie Seite 20 des Jahresabschlusses 2014 der [Beschwerdeführerin] wird verwiesen."

Der von der belangten Behörde nachgereichten Darstellung des (steuerlichen) Sachverhaltes vom 26.09.2019 ist zu entnehmen:

"Bei einer Außenprüfung der [Privatstiftung] wurde festgestellt, dass Kursverluste aus einem Fremdwährungskredit als Werbungskosten abgezogen wurden. Daraus resultierte eine KöSt-Nachforderung von 96.750 Euro für die Jahre 2008 bis 2010.

Die [Beschwerdeführerin] war und ist die steuerliche Vertreterin der [Privatstiftung]. In der Bilanz 31.12.2011 wurde eine Rückstellung für Schadenersatzansprüche in Höhe der KöSt-Nachforderung eingestellt. Dies mit der Begründung, die Nachforderung sei durch einen Beratungsfehler der steuerlichen Vertretung zustande gekommen und sei daher mit einer entsprechenden Schadenersatzforderung der Privatstiftung zu rechnen.

Diese Rückstellung wurde bei der Veranlagung nicht anerkannt. Dies mit der Begründung, dass die Körperschaftsteuerbelastung bei richtiger Beratung ohnehin eingetreten wäre und somit kein Schaden entstanden ist."

Mit Schreiben vom 14.02.2020 brachte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ergänzend vor:

"Die [Beschwerdeführerin] hat im Jahr 2011 aus Gründen bewertungsrechtlicher Vorsicht die Rückstellung 'Schadenersatz Fremdwährung' über € 96.750,00 in ihr Rechnungswesen eingestellt.

Die Rückstellung betraf eine bei der [Privatstiftung] für die Jahre 2008 bis 2010 aufgetretene Feststellung der Außenprüfung. Die [Beschwerdeführerin] als steuerliche

Vertretung der [Privatstiftung], geführt von allen Mitgliedern des Vorstandes, hatte die Stiftung dahingehend beraten, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Kursverluste aus einer Schweizer Franken Finanzierung als Werbungskosten anzusetzen. Die Außenprüfung beurteilte die Fremdwährungsverluste als steuerlich nicht abzugsfähig, wodurch sich eine Steuernachzahlung für die [Privatstiftung] von € 96.750,00 ergeben hätte. Die Privatstiftung wertete die Beratung der [Beschwerdeführerin] als Schadensfall und verlangte von dieser die Übernahme der Körperschaftsteuerbelastung.

Aufgrund dieser drohenden Inanspruchnahme hat die [Beschwerdeführerin] vorsorglich eine Rückstellung in Höhe der der [Privatstiftung] drohenden Abgabennachforderung von € 96.750,00 in den Jahresabschluss 2011 eingestellt. Die Aussenprüfung fand im Jahr 2014 statt.

Durch die Nichtanerkennung der Rückstellung von € 96.750,00 im Jahre 2011 ergäbe sich für die [Beschwerdeführerin] im Jahr 2011 eine Körperschaftsteuernachforderung von € 24.187,50.

Im Jahr 2014 löste die [Beschwerdeführerin] die Fremdwährungsrückstellung wieder auf. Dies ist darauf zurückzuführen, dass im Zuge einer abschließenden Besprechung mit dem Stiftungsvorstand der [Privatstiftung] am 03.03.2015 klargestellt wurde, dass der Stiftungsvorstand der [Beschwerdeführerin] schlussendlich keine Schuld an der Falschberatung bezüglich der Schweizer Franken Finanzierung gibt und ein Schadensanspruch der Stiftung gegenüber der Steuerberatungskanzlei daher obsolet sei.

Bei einer Nichtanerkennung der Rückstellungsdotierung im Jahr 2011 ist folgerichtig im Jahr 2014 die ertragswirksame Auflösung der Rückstellung ebenfalls zu berichtigen. Da die [Beschwerdeführerin] das Jahr 2014 mit einem steuerlichen Verlust abgeschlossen hat, ergeben sich daraus keine steuerlichen Auswirkungen. Für die Zukunft erhöht sich allerdings der Verlustvortrag der [Beschwerdeführerin] um (-) € 96.750,00.

Im Jahr 2018 konnte die [Beschwerdeführerin] sämtliche noch bestehende Verlustvorträge verwerten. Durch die Erhöhung der Verlustvorträge um (-) € 96.750,00 verringert sich der steuerpflichtige Gewinn des Jahres 2018 um eben diesen Betrag, was zu einer Verringerung der Körperschaftsteuer im Jahr 2018 um (-) € 24.187,50 führt.

Im Falle einer abschlägigen Entscheidung des BFG betreffend die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 sind die Jahre 2011, 2014 und 2018 wieder aufzunehmen. Für 2011 ist eine Körperschaftsteuer von € 24.187,50 vorzuschreiben, während für 2018 eine Körperschaftsteuer von (-) € 24.187,50 gutzuschreiben ist. Es handelt sich somit jetzt nur mehr um eine zeitliche Verschiebung. Als endgültige Belastung würden Anspruchszinsen für die Steuernachforderung 2011 von rd. € 3.000,00 anfallen.

Wir ersuchen ökonomisch akzeptabel vorzugehen.

Der ursprüngliche Ausweis einer Rückstellung für 2011 hatte allein seine Ursache in der Entscheidung des Stiftungsvorstands. Dieser ist völlig unabhängig vom Stifter."

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

1. Zur Wirksamkeit der Zustellung des angefochtenen Bescheides

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 5b Abs. 1 FOnV nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

Ein Teilnehmer kann gemäß § 5b Abs. 3 FOnV in FinanzOnline auf die elektronische Form der Zustellung verzichten.

Elektronisch zugestellt Dokumente gelten gemäß § 98 Abs. 2 BAO als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsreich des Empfängers gelangt sind.

Der Zeitpunkt, an dem die Daten in den elektronischen Verfügungsreich des Empfängers gelangt sind, ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox (elektronischer Postkorb), zu der der Empfänger Zugang hat (vgl. Ritz, BAO6, § 98 Tz 4, mwA).

Dr. X war laut Datenbank der Finanzverwaltung vom 08.07.1998 bis 04.12.2014 und vom 04.12.2014 bis 05.04.2017 als zustellungsbevollmächtigter Parteienvertreter (WT 204836) angemerkt, weshalb die Zustellung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2011 vom 07.04.2011 an ihn verfügt wurde. Der Bescheid wurde am 08.04.2014 durch Einbringung der Daten in die Databox des Dr. X (SID 215918) elektronisch zugestellt (blieb jedoch ungelesen). Dr. X hatte zum Zeitpunkt der elektronischen Zustellung am 08.04.2014 als FinanzOnline-Teilnehmer nicht auf die elektronische Form der Zustellung verzichtet (die elektronische Zustellung für Klienten war von 05.03.2014 bis 10.06.2014 aktiv).

Der angefochtene Bescheid wurde daher wirksam zugestellt und die gegenständliche Beschwerde in der Sache zu erledigen.

2. Zur Rückstellungsbildung iZm einer Steuernachforderung beim Klienten

Rückstellungen können nur gebildet werden für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen (§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist (§ 9 Abs. 3 EStG 1988).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Verbindlichkeitsrückstellung zur Voraussetzung, dass die Verbindlichkeit ernsthaft droht,

für den Eintritt des Risikofalles also eine konkrete Wahrscheinlichkeit gegeben ist (vgl. z. B. VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085).

Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch für die Vorauszahlungen schon früher entstanden ist (vgl. § 4 Abs. 1 lit a Z. 1 BAO).

Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 Abs. 4 BAO).

Vom Abgabenanspruch zu unterscheiden ist der Abgabenzahlungsanspruch; das ist die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich (bei zu veranlagenden Abgaben) aus einer bescheidmäßigen Festsetzung gemäß § 198 BAO (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/16/0036).

Berücksichtigt ein Steuerberater bei der Einkünfteermittlung für einen Abgabepflichtigen zu Unrecht einen Aufwand als Betriebsausgabe oder Werbungskosten (sodass die festgesetzte Abgabe niedriger als der gesetzliche Abgabenanspruch ist) und wird dieser Aufwand von der Abgabenbehörde in der Folge steuerlich nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten anerkannt und dem Abgabepflichtigen deshalb nachträglich eine Abgabennachforderung vorgeschrieben (sodass die festgesetzte Abgabe dem gesetzlichen Abgabenanspruch entspricht), so hat dies bloß eine zeitliche Verschiebung der Einforderung eines Teiles des gesetzlichen Abgabenanspruches zugunsten des Abgabepflichtigen bewirkt. Ein Schaden ist dem Abgabepflichtigen daraus nicht entstanden.

Damit war - unbesehen der Entscheidung des Stiftungsvorstands, für die Abgabennachforderung einen "Schadenersatz" von der Beschwerdeführerin zu verlangen - mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit für die Beschwerdeführerin aus rechtlichen Gründen nicht ernsthaft zu rechnen, weshalb die Voraussetzung für eine Verbindlichkeitsrückstellung nicht vorlag.

Dass der Stiftungsvorstand im Streitjahr auch einen Schadenersatz für allfällige Anspruchszinsen (soweit sie den Zinsvorteil aus der erst späteren Abgabenentrichtung überstiegen haben) verlangt haben, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet.

3. Zur vorläufigen Abgabenfestsetzung

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist (vgl. § 200 Abs. 1 BAO).

Eine vorläufige Abgabenfestsetzung ist nur zulässig, wenn eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt, nicht jedoch, weil für einen anderen Abgabenzeitraum der Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens ungewiss ist. Die vorläufige Festsetzung der beschwerdegegenständliche Abgabe durch den angefochtenen Bescheid war daher unzulässig.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß der Beschwerdevorentscheidung abzuändern und die Körperschaftsteuer 2011 endgültig festzusetzen.

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 diese Voraussetzung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht vorliegt.

Graz, am 27. Februar 2020