jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/4/17 2005/15/0107

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.04.2008

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119;
EStG 1988 §116 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Prochaska & Partner Rechtsanwälte GmbH in 1030 Wien, Daffingerstraße 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 13. Juli 2005, GZ. RV/4128- W/02, betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) betrieb in den Streitjahren einen Stahlgroßhandel; sie bilanzierte nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 28. (29.) Februar. In der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 1989/90 zum Stichtag 28. Februar 1990 wurde erstmals eine Pensionsrückstellung ausgewiesen.

Strittig ist, ob hinsichtlich der Pensionsrückstellung der Streitjahre eine hinreichende Wertpapierdeckung nicht vorliegt und dem zufolge für diese Jahre ein bestimmter Betrag dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 veranlagt. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde aus, eine die Streitjahre betreffende Betriebsprüfung habe in Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Februar 2000 folgende Feststellung getroffen:

"Wertpapierdeckung der Pensionsrückstellung

Die erstmalige Bildung der Rückstellung erfolgte auf Grund 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 Grunde beträgt:

..."

Die Beschwerdeführerin habe gegen die den Feststellungen und der Rechtsansicht der Betriebsprüfung folgenden erstinstanzlichen Bescheide Berufung erhoben. Darin habe sie ausgeführt, im Februar 1989 habe sie mit Helga F und Rudolf F Dienstverträge abgeschlossen, die Pensionszusagen gemäß den Bestimmungen des § 14 EStG enthalten hätten. Die Pensionsrückstellung sei erstmals im Wirtschaftsjahr 1989/90 "per Bilanz" 28. Februar 1990 dotiert worden. Die Wertpapierdeckung sei zum 28. Februar 1991 entsprechend den Übergangsbestimmungen gemäß § 116 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 mit 2,5 % berechnet worden.

Die steuerliche Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 sei mit Niederschrift vom 6. Dezember 1993 abgeschlossen worden. Als wesentliche Feststellung sei die Pensionsrückstellung der Höhe nach berichtigt und ein bestimmter Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden. Die Pensionsverträge und Wertpapierdepotauszüge seien vorgelegt und geprüft worden. Die Wertpapierdeckung sei unbeanstandet geblieben. Vor Abschluss dieser steuerlichen Betriebsprüfung habe die Beschwerdeführerin die Prüfungsorgane um Rücksprache mit dem Vorstand des zuständigen Finanzamtes ersucht, um eine Würdigung hinsichtlich strafrechtlich relevanter Tatbestände vorzunehmen. Über die am 29. November 1993 stattgefundene Besprechung sei eine Aktennotiz verfasst und diese 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 Betriebsprüfung" als auch vom Leiter des Finanzamtes bestätigt worden sei, dass die Berechnung der Pensionsrückstellung und die 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 Finanzamt 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 die Betriebsprüfung und den Amtsvorstand sei in den folgenden Jahren die Wertpapierdeckung korrekt fortgeführt und jeweils um ein Zwanzigstel aufgestockt worden. Dies sei auch in den jeweiligen, dem Finanzamt übermittelten Jahresabschlüssen offen gelegt worden und es habe der Referent jedes Jahr darüber befinden können. Die antragsgemäße Veranlagung der jeweiligen Jahre sei daher als Bestätigung der Richtigkeit der Wertpapierdeckung zu sehen und habe die Beschwerdeführerin davon ausgehen können, dass durch die Steuerbescheide diese Rechtsmeinung auch bestätigt worden sei.

Sollte die Berufungsbehörde zur Auffassung gelangen, dass die Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992, der Amtsvorstand und der Referatsleiter sich in den Jahren 1989 bis 1997 geirrt und eine falsche Rechtsansicht vertreten hätten, so wäre der Beschwerdeführerin dadurch ein Schaden in Höhe der Körperschaftsteuernachforderung laut nunmehriger Betriebsprüfung entstanden. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen.

Die Betriebsprüferin habe in ihrer Stellungnahme zur Berufung darauf hingewiesen, dass die Pensionszusage nicht datiert gewesen sei. Aus der erstmaligen Bildung der Rückstellung zum Bilanzstichtag 28. Februar 1990 habe sich der Schluss ergeben, dass die Zusagen erst nach dem Bilanzstichtag 1989, nämlich dem 28. Februar 1989, erfolgt seien.

In der Gegenäußerung habe die Beschwerdeführerin neuerlich darauf hingewiesen, dass die Pensionsrückstellung bereits bei der Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 ein Diskussionspunkt gewesen sei und damals diesbezügliche Feststellungen getroffen worden seien. Es müsse davon ausgegangen werden, dass sich die Betriebsprüfung zu diesem Zeitpunkt auch mit der erstmaligen Pensionszusage und dem Zeitpunkt der Zusage auseinander gesetzt habe. Nach Abschluss der Prüfung sei der Schluss gezogen worden, dass die Pensionszusage richtig behandelt und auch die Wertpapierdeckung entsprechend den Vorschriften des EStG vorgenommen worden sei.

Der Schluss der nunmehrigen Betriebsprüferin, dass die Zusage erst nach dem Bilanzstichtag 1989 erfolgt sei, sei völlig aus der Luft gegriffen und widerspreche den seinerzeitigen Prüfungsergebnissen. Warum die Betriebsprüfung im Jahr 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.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung habe die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag eingebracht. Darin habe sie ausgeführt, die Pensionszusagen seien im Februar 1989 abgeschlossen worden. Die steuerliche Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 habe auch das Datum der Pensionszusage zur Kenntnis genommen und nicht beanstandet. Das Datum der Zusage sei relevant, wenn man die derzeit geltenden EStR 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. Es werde darauf hingewiesen, dass nach den EStR RZ 3406 eine Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen erstmalig am Schluss des ersten im Kalenderjahr 1991 endenden Wirtschaftsjahres gegeben sein müsse. Diese Vorschrift habe die Beschwerdeführerin eingehalten.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde nach auszugsweiser Wiedergabe des § 14 EStG 1988 aus, die Umstellung der nach dem EStG 1972 gebildeten Pensionsrückstellungen auf die durch die rechtlichen Änderungen des EStG 1988 bedingten neuen Rückstellungspositionen sei abweichend vom sonstigen Inkrafttreten des EStG 1988 nicht im Jahr 1989, sondern gemäß § 116 Abs. 4 Z. 1 erst im Jahr 1990 erfolgt. Auf Rückstellungen für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1990 geendet haben, wären demnach noch die Bestimmungen des EStG 1972 anzuwenden gewesen. Die Bestimmung des § 116 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 beziehe sich auf Rückstellungen, die zum Stichtag des letzten vor dem 1. Jänner 1990 geendeten Wirtschaftsjahres zu bilden gewesen seien oder hätten gebildet werden können. Das Wesen dieser Übergangsregelung sei die Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen der bis 1989 gebildeten Altrückstellung und einer auf Basis des EStG 1988 zu bildenden neuen Rückstellung, die für den Stichtag des letzten vor dem 1. Jänner 1990 endenden Wirtschaftsjahres zu errechnen sei. Aus dieser Bestimmung im Zusammenhang mit § 116 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 gehe klar hervor, dass für Pensionszusagen, für die erst nach dem letzten Bilanzstichtag 1989 Pensionsrückstellungen mit steuerlicher Wirkung hätten gebildet werden können, eine Wertpapierdeckung am Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres in Höhe von 50 % der Vorjahresrückstellung gegeben sein müsse. Nur für Pensionszusagen, für die vor dem ersten Bilanzstichtag 1990 Pensionsrückstellungen nach dem EStG 1972 hätten gebildet werden können, sei einschließlich der danach erworbenen Anwartschaften die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 maßgebend.

Dass die Pensionszusage im gegenständlichen Fall im (Kalender-)Jahr 1989 erteilt worden sei, sei insoweit unerheblich, als für die Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung des § 116 Abs. 4 Z. 4 EStG 1988 maßgeblich sei, dass die Pensionsrückstellung noch vor dem 1. Jänner 1990 habe gebildet werden können.

Die Betriebsprüfung habe dargelegt, dass die Pensionszusagen nicht datiert worden seien. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Pensionszusagen seien bereits im Februar 1989 erteilt worden, sei daher nicht nachvollziehbar. In diesem Fall hätte bereits in der Bilanz des Wirtschaftsjahres 1988/89 eine Pensionsrückstellung nach den Bestimmungen des EStG 1972 ausgewiesen werden müssen. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht behauptet, dass sie in den Wirtschaftsjahren vor 1989/90 das nach dem EStG 1972 noch zulässige deckungslose Zahlungsverfahren angewendet hätte. Die Betriebsprüfung habe daher zu Recht davon ausgehen können, dass es sich hier um eine Pensionszusage handle, für die erst nach dem 1. Jänner 1990 eine Pensionsrückstellung mit steuerlicher Wirkung habe gebildet werden können.

Zum Einwand, das Finanzamt habe gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, sei darauf hinzuweisen, dass das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot jedem anderen Grundsatz, somit auch dem Grundsatz von Treu und Glauben, vorangehe. Das Finanzamt sei daher im gegenständlichen Fall verpflichtet gewesen, von seiner gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung betreffend die Wertpapierdeckung abzugehen, wobei der Umstand, dass die Betriebsprüfung der Jahre 1990 bis 1992 die Wertpapierdeckung unbeanstandet gelassen habe, keinen Hinderungsgrund dargestellt habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin macht unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend, für die im Februar 1989 erteilte Pensionszusage habe noch vor dem 1. Jänner 1990, nämlich zum Bilanzstichtag 28. Februar 1989, eine Rückstellung gebildet werden können. Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führt die Beschwerdeführerin aus, die belangte Behörde ignoriere zwar den tatsächlichen Zeitpunkt der Pensionszusage im Februar 1989, gehe aber andererseits davon aus, dass es sich um eine Pensionszusage handle, für die erst nach dem 1. Jänner 1990 eine Pensionsrückstellung mit steuerlicher Wirkung habe gebildet werden können. Damit gehe die belangte Behörde von einem vermuteten Beweisergebnis aus, ohne sich mit dem Berufungsvorbringen zu befassen und die durch die Pensionsregelung begünstigten Geschäftsführer der Beschwerdeführerin dazu zu befragen.

Mit diesen Ausführungen ist die Beschwerdeführerin im Recht.

§ 116 Abs. 4 EStG 1988 (Stammfassung) lautet:

"(4) Für die Pensionsrückstellung gilt Folgendes:

1. Abweichend von § 125 Z 1 sind 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. Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, anzuwenden.

2. 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 mit dem genannten Bilanzstichtag jährlich um 5 % verminderten Unterdeckungsbetrages. 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 Rückstellungen jene Pensionsleistungen zu Grunde zu legen, die an dem genannten Stichtag zugesagt wurden.

3. Der Bundesminister für Finanzen kann vereinfachte Berechnungen der fiktiven Neurückstellung nach anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik durch Verordnung festlegen.

4. 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 gleichmäßig verteilt zu erreichen.

5. In den Fällen des § 14 Abs. 9 ist die steuerlich maßgebende Rückstellung in der Höhe anzusetzen, in der sie sich beim früheren Arbeitgeber (Vertragspartner) unter Berücksichtigung einer gleichen Pensionszusage nach Z 2 ergeben hätte."

Die belangte Behörde legt das Datum der Pensionszusagen nach dem Bilanzstichtag 28. Februar 1989 fest.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zur Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl. Ritz, BAO3, § 167, Tz 10, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur).

Die belangte Behörde trifft ihre Feststellungen über das Datum der Pensionszusagen, ohne ein Ermittlungsverfahren etwa durch Einvernahme der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin abzuführen oder sich mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinander zu setzen. Insbesonders mit den ausführlichen Darstellungen der Beschwerdeführerin über die Erörterung des Datums der Pensionszusagen im Rahmen der Betriebsprüfung der Vorjahre und dem dortigen Ergebnis, für welches bereits die zeitliche Nähe des Prüfungsverfahrens zum Abschluss der Pensionsverträge spricht, hat sie sich zu Unrecht nicht befasst. Sie geht vielmehr davon aus, dass die Beschwerdeführerin zum Bilanzstichtag 28. Februar 1989 keine Rückstellung gebildet hatte und dass daraus auf erst

nach diesem Zeitpunkt erfolgte Pensionszusagen zu schließen sei. Diese Folgerung erweist sich insofern als unschlüssig, als die Beschwerdeführerin bei Zutreffen der Beschwerdebehauptung, wonach die Pensionszusagen vor dem 28. Februar 1989 erfolgten, die Möglichkeit gehabt hätte, entweder Rückstellungen zu bilden oder nach dem deckungslosen Zahlungsverfahren vorzugehen. Bei dieser Wahlmöglichkeit war die Beschwerdeführerin nicht gehalten, von sich aus bekannt zu geben, ob sie von letzterem Gebrauch gemacht habe. Die Unterlassung eines diesbezüglichen Vorbringens lässt daher die Schlussfolgerung, sie habe davon keinen Gebrauch gemacht und Pensionsrückstellungen deshalb nicht gebildet, weil bis zum 28. Februar 1989 keine Pensionszusagen erteilt worden seien, nicht zu.

Damit hat die belangte Behörde den Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. April 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150107.X00

Im RIS seit

25.06.2008

Zuletzt aktualisiert am

26.09.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at