

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter NN in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 6.2.2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA O vom 8.1.2008 betreffend Körperschaftsteuer 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem unstrittigen Sachverhalt aus.

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 2003 bis 2005 wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.7.2007 folgende Feststellung getroffen:

"Aufwand Abfertigungsverpflichtung 2005:

Im Jahr 2002 wurde die Abfertigungsrückstellung nach § 124 b Z. 68 EStG steuerfrei übertragen.

Im Jahr 2005 wurden Betriebsteile veräußert. Die Erwerber übernahmen die jeweiligen Arbeitnehmer. Es wurde vereinbart, dass bei einem Ausscheiden der Arbeitnehmer, bei denen durch die Übernehmer eine Abfertigung zu bezahlen ist, die Bf. die bis zur Veräußerung rechnerisch angefallenen Abfertigungen zu tragen hat.

Die für diese Arbeitnehmer bisher handelsrechtlich gebildete Abfertigungsrückstellung wurde im Wj. 2004/05 aufgelöst und steuerlich neutralisiert (€ 171.772.—).

Gleichzeitig wurde unter Rückstellungen für Abfertigungen "ungewisse Abfertigungsverpflichtungen" die schlimmstenfalls zu tragenden Beträge in voller Höhe aufwandswirksam eingebucht (€ 289.929,27).

§ 124 b Z 68 lit. b EStG bestimmt, dass bei einer Übertragung im Sinne der lit. a der Steuerpflichtige ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung keine Abfertigungsrückstellung bilden kann.

Die nunmehr eingestellte Rückstellung für ungewisse Abfertigungsverpflichtungen ist keine echte Verbindlichkeit, sondern eine sonstige ungewisse Verbindlichkeit.

Laut § 9 Abs. 1 EStG können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten nicht gebildet werden, wenn sie Abfertigungen betreffen.

Eine Rückstellungsbildung wäre somit nur nach § 14 EStG möglich, was jedoch durch die steuerneutrale Auflösung nicht möglich ist.

Dass die Verbindlichkeitsrückstellungen nicht Abfertigungen betreffen, wird nicht behauptet.

Laut Verwaltungsübung ist bei einer entgeltlichen Betriebsübertragung, wenn die Abfertigungsverpflichtungen nicht auf den Erwerberübergehen, die Abfertigungsrückstellung im Falle des Geltendmachens von Abfertigungsansprüchen zu Gunsten des laufenden Gewinnes aufzulösen(EStR Rz. 3346).

Die Bildung der Rückstellung kann somit steuerlich nicht anerkannt werden.

Das Betriebsergebnis 01/2005 erhöht sich um € 289.929,27.

Im Wj. 31.12.2005 wurde die Rückstellung auf € 268.008,59 vermindert.

Der Auflösungsbetrag (=Abfertigungsaufwand) ist auf fünf Jahre zu verteilen.

Gewinn	+ 289.929,27
Diff. 21.920,68 : 5	- 4.384,17
Gewinnerhöhung 2005	285.545,10"

Dieser Feststellung der Großbetriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt am 8.1.2008 im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Sachbescheid betreffend KöSt 2005, der zu einer Nachforderung in Höhe von 27.372,65 € führte.

In der dagegen, nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung wurde ausgeführt:

"Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Körperschaftssteuer in Höhe von € 27.372,65 sowie Anspruchszinsen in Höhe von € 1.739,37.

Begründung:

Im Jahr 2004 wurden zwei Teilbereiche des Kaufhauses Bf. ausgegliedert und von Fremdfirmen übernommen, die Räumlichkeiten vermietet und die Mitarbeiter von den neuen Firmen übernommen.

Zu den Übernahmezeitpunkten wurden insgesamt rund 45 Mitarbeiter abgemeldet, dabei gab es Vereinbarungen zwischen der Bf. und den Nachfolgefirmen, diejenigen Mitarbeiter, die in der alten Abfertigungsregelung geblieben sind, die Abfertigungszahlungen nach Anfall anteilmäßig rückzuerstatten.

Im Jahre 2002 wurde die Abfertigungsrückstellung nach § 124 b Z. 68 EStG steuerfrei übertragen, handelsrechtlich bestand die Rückstellung weiterhin.

Im Jahre 2004/05 wurde nach Ausscheiden der besagten Mitarbeiter auch die hr. Abfertigungsrückstellung aufgelöst, gleichzeitig aber die Zahlungsverpflichtung für zukünftige Abfertigungszahlungen, die dem Grunde nach gegeben sind, nicht jedoch die Höhe und der Zeitpunkt der Zahlung, rückgestellt.

Da die Mitarbeiter zum Bilanzstichtag bereits gekündigt waren, handelt es sich bei den gebildeten Rückstellungen um keine Vorsorge für Abfertigungen i.S. des § 14 EStG sondern um eine Rückstellung i.S. des § 9 EStG (vgl. EStR RZ 3332)."

Dieses Rechtsmittel wurde der Großbetriebsprüfung mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Diese führte dazu aus, dass der Rechtsstandpunkt der Groß—BP G in der NS über die SB dargestellt sei.

In der Berufung vom 6. 2.2008 werde vorgebracht, dass die Mitarbeiter zum Bilanzstichtag bereits gekündigt seien.

Die Mitarbeiter seien aber nicht unter Entstehen der konkreten Abfertigungsansprüche gekündigt worden, sondern unter Wahrung ihrer Abfertigungsansprüche von den Erwerbern der Unternehmensteile übernommen worden. Wären sie bereits gekündigt worden, wäre der noch zu ermittelnde Aufwand gem. § 124 b Z 68 c EStG auf fünf Jahre verteilt abzusetzen.

Selbst wenn man der Auffassung der Berufung folgte, bliebe im Berufsbegehren die Höhe der steuerlich einzustellenden Rückstellung offen.

Es sei nämlich ungewiss, ob und wann Abfertigungszahlungen anfielen.

Diese Stellungnahme wurde der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht, eine Gegenäußerung dazu ist unterblieben.

Rechtslage

§ 124b Z. 68 lautet:

Wurde am Ende des letzten vor dem 1. Jänner 2002 endenden Wirtschaftsjahres eine Abfertigungsrückstellung gebildet, gilt Folgendes:

a) Der Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung kann, soweit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt werden, im ersten vor dem 1. Jänner 2003 endenden Wirtschaftsjahr auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen werden. Erfolgt in diesem Wirtschaftsjahr keine Übertragung, so kann der Gesamtbetrag der am Ende dieses Wirtschaftsjahres bestehenden Abfertigungsrückstellung, soweit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt oder an eine BV-Kasse übertragen werden, im folgenden Wirtschaftsjahr auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen werden. Dies gilt auch, wenn im unternehmensrechtlichen

Jahresabschluss weiterhin eine Rückstellung für Abfertigungen (§ 198 Abs. 8 Z 4 lit. a des Unternehmensgesetzbuches) gebildet wird.

b) Erfolgt eine Übertragung im Sinne der lit. a, kann der Steuerpflichtige ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung keine Abfertigungsrückstellung bilden.

c) Treten nach einer Übertragung im Sinne der lit. a Verpflichtungen zur Auszahlung von Abfertigungen im Sinne des § 14 Abs. 1 Z 1 und 2 ein oder erfolgt eine Übertragung der Abfertigungsansprüche an eine BV-Kasse, sind die entstehenden Aufwendungen (Ausgaben) gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre abzusetzen.

Die lit. a bis c gelten sinngemäß für steuerfreie Beträge nach § 14 Abs. 6.

§ 9 EStG lautet auszugsweise:

Abs. 1: Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Abs. 2: Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

Abs. 3: Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. 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.

Erwägungen

Die Beschwerdeführerin (Bf.) geht selbst davon aus, dass es sich bei der von ihr gebildeten Rückstellung um eine nach § 9 EStG handelt und nicht um eine nach § 14, was nach § 124 b Z 68 ohnehin nicht zulässig wäre.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für das Jahr 2005 maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn sie nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.

Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0157, und die dort zitierte Judikatur). Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen

Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann, voraus (BFH 19.9.2012 IV R 45/09).

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist.

Entsprechend der Bestimmung des § 198 Abs. 8 UGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

Wie den obigen Feststellungen entnommen werden kann, konnte die Bf., worauf bereits durch die Finanzverwaltung unwidersprochen hingewiesen wurde, nicht glaubhaft nachweisen, wann und in welcher Höhe sie davon ausgeht, im Zusammenhang mit den vereinbarten Abfertigungszahlungen konkret in Anspruch genommen zu werden.

Die Bildung der Rückstellung für ungewisse Abfertigungsverpflichtungen in Höhe von 289.929,27 € war daher unrechtmäßig und dem Betriebsergebnis des Jahres 2005 hinzuzurechnen.

Zulässigkeit einer Revision

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 keiner der oben angesprochenen Gründe vorliegt, es vielmehr gesicherte Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen gibt, ist die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 21. November 2017

