

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H. GesmbH., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgabenfestsetzung für den Körperschaftsteuerbescheid 1996 beträgt
öS 11.807.350,- (€ 858.073,59)

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden eine Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der H. GesmbH (i.d.F. Bw.) ist die Erzeugung von Armaturen und Regelgeräten.

Die Bw. reichte per 30. Juli 1997 eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 beim Finanzamt für Körperschaften ein.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin einen erklärungskonformen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996.

Mit Eingabe vom 1. Februar 1999 wurde fristgerecht Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid erhoben.

In dem mit S 34.782.471,- festgesetzten Einkommen sei der Auflösungsbetrag der Jubiläumsgeldrückstellung gem. Art. I Z 64 Steuerreformgesetz 1993 i.H.v. S 55.000,- enthalten.

Da es sich bei der Jubiläumsgeldrückstellung um eine Rückstellung i.S.d. § 14 Abs. 12 EStG idF BGBl I Nr. 28/1999 handle, sei diese nach § 124 b Z 33 lit b EStG 1988 nicht aufzulösen.

Unter Berücksichtigung der Korrektur betrage das Einkommen der Bw. für 1996 S 34.727.471,-. Darüber hinaus sei die Regelung des § 9 Abs. 3 EStG 1988 sowie Art. I Z 64 Steuerreformgesetz 1993 unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 9.12.1997, G 403/97-6 nach Ansicht der Bw. verfassungswidrig.

Die laufende Dotierung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung i.H.v. S 336.000,- sowie die Hälfte des Standes der Gewährleistungsrückstellung zum 31.12.1993 i.H.v. S 2.617.500,- seien daher nicht dem Gewinn hinzuzurechnen.

Es werde beantragt, das Einkommen der Bw. für 1996 mit S 31.773.971,- festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

§ 9 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400 (EStG 1988)

idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 1998 (AbgÄG 1998), BGBl. I

28/1999, lautete:

"Rückstellungen

§ 9 (1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs 1 Z 1 und 2 sind nach § 14 zu bilden.

(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.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden."

Diese Fassung hatte § 9 EStG 1988 durch Art I Z 6 SteuerreformG 1993 erhalten.

Art I Z 64 SteuerreformG 1993 lautet:

"Die Z 5 und 6 sind erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1993 enden. Pauschale Wertberichtigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet worden sind, die vor dem 1. Jänner 1994 geendet haben, sind mit dem im Jahresabschluss des letzten dieser Wirtschaftsjahre angesetzten Betrag im folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen.

Soweit für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1994 geendet haben, für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung Rückstellungen gebildet worden sind, die nicht der Z 6 dieses Bundesgesetzes entsprechen, gilt folgendes:

a) Die Rückstellungen sind mit jenem Betrag gewinnerhöhend aufzulösen, mit dem die Rückstellungen im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr angesetzt werden.

b) Die gewinnerhöhende Auflösung ist innerhalb jener fünf

Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem

1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen."

Mit Art 43 StrukturanpassungsG 1996 BGBl. 201 erhielt Art I Z 64 lit b SteuerreformG 1993 folgenden Wortlaut:

"b) Die gewinnerhöhende Auflösung ist innerhalb jener vier Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen. In dem nach dem 31. Dezember 1995 endenden Wirtschaftsjahr sind mindestens 50 % jenes Betrages, der im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr angesetzt wurde, aufzulösen."

Durch Art I Z 12 b und 13 AbgÄG 1998 wurde §124 b EStG 1988 geändert; diese Bestimmungen lauten wie folgt:

13. In § 124 b werden als Z 33 bis 36 angefügt:

'33. a) § 14 Abs 12 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999 anzuwenden. Es darf dabei nur jener Betrag der Rückstellung zugeführt werden, der bei der Verteilung des Gesamtaufwandes auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt. Die Wertpapierdeckung muss erstmalig am Schluss des im Kalenderjahr 2000 endenden Wirtschaftsjahres gegeben sein. Abweichend von § 14 Abs 12 in Verbindung mit § 14 Abs 7 Z 7 ist das prozentuelle Ausmaß von 50 % auf 20 Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt zu erreichen.

b) Art I Z 64 des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, gilt nicht für Rückstellungen im Sinne des §14 Abs12 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999. Wurde in endgültig rechtskräftig veranlagten Fällen eine Auflösung derartiger Rückstellungen vorgenommen, so sind diese auf Antrag des Steuerpflichtigen wiederaufzunehmen. Der

Antrag kann bis 30. Juni 1999 gestellt werden.'

Mit der Ergänzung des § 124 b EStG 1988 um die vorstehend zitierte Z 33 wurde einerseits eine gesetzliche Grundlage für die Dotierung von Jubiläumsgeldrückstellungen ab dem Kalenderjahr 1999 geschaffen (lit a), andererseits die in Art I Z 64 des SteuerreformG 1993 (idF des StrukturanpassungsG 1996 BGBl. 201) normierte Forderung nach Auflösung von bereits gebildeten Jubiläumsgeldrückstellungen zurückgenommen (lit b). Die Zurücknahme der Auflösungsverpflichtung dürfte nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ihren

Grund darin haben, dass der Gesetzgeber nach dem erwähnten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 15040/1997, mit dem die die Neubildung von Jubiläumsgeldrückstellungen verhindernde Wortfolge des § 9 Abs 4 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben worden war, davon ausgegangen ist, dass auch die die Auflösung derartiger Rückstellungen anordnende Vorschrift mit Verfassungswidrigkeit behaftet sein könnte.

Die Z 33 lit b des §124 b EStG 1988 ist dabei nach dem Erkenntnis des VfGH B1136/98 vom 9.6.1999 so zu interpretieren, dass die Zurücknahme der Auflösungsverpflichtung alle Rückstellungen betrifft, die ihrer Art nach in § 14 Abs 12 EStG 1988 idF des AbgÄG 1998 genannt sind (somit "Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums"), weil es diese Rückstellungen waren, die das Erkenntnis VfSlg. 15040/1997 zum Gegenstand hatte. Der VfGH geht ferner davon aus, dass die Wiederaufnahme unabhängig davon zu erfolgen hat, ob die Auflösung im Einzelfall nach Art I Z 64 lit b SteuerreformG 1993 in der Stammfassung oder in der Fassung des StrukturanpassungsG 1996 vorgenommen wurde (vgl. VfGH 11.3.1999, B3097/97, und 11.3.1999, B3120/97).

Der Berufung der Bw. über die vorgenommene Auflösung der Jubiläumsgeldrückstellung gemäß obigen Bestimmungen ist stattzugeben. Das Einkommen der Bw. ist um den Auflösungsbetrag i.H.v. S 55.000,- zu kürzen.

Die Bw. wendet in weiterer Folge unter Bezugnahme auf das VfGH-Erkenntnis G 403/97-6 vom 9.12.1997 ein, die Regelungen des § 9 Abs. 3 EStG sowie des Art I Z 64 Steuerreform-Gesetz 1993 seien ihrer Meinung nach verfassungswidrig.

Mit dem erwähnten Erkenntnis wird die Gleichheitswidrigkeit des generellen Ausschlusses der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für Dienstnehmerjubiläumsgelder im EStG 1988 idF des SteuerreformG 1993 festgestellt.

In dem Erkenntnis wird weiters festgehalten, dass sich Dienstjubiläumsgelder, die auf einer rechtsverbindlichen Zusage beruhen, nicht von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten gem. § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterscheiden. Während gem. § 9 Abs. 4 EStG 1988 die Rückstellung für Dienstnehmerjubiläumsgelder steuerlich generell unbeachtlich blieb, wurden im Gegensatz dazu bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten Einzelrückstellungen mit steuerlicher Wirksamkeit grundsätzlich anerkannt.

Die Frage, ob der bekämpfte Bescheid wegen Verletzung verfassungsmäßiger Rechte aufzuheben wäre, bleibt einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vorbehalten.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

	1996
	öS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	34.784.836
abzügl. Auflösung der Jubiläumsgeldrückstellung	<u>-55.000</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	34.729.836

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe beträgt:

Körperschaftsteuer

	1996	
	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	34.729.836	
Sonderausgaben	-2.365	
Einkommen	34.727.471	
gerundet	34.727.500	
Körperschaftsteuer 34%	11.807.350	858.073,59

Wien, 17. Februar 2004