



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 15. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 9. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, fand eine **Betriebsprüfung** statt. In Tz 1 des über die Prüfung erstatteten Berichtes hielt die Prüferin fest:

"Die bis zum Jahr 2001 dotierte Abfertigungsrückstellung iHv € 11.174,83 wurde im Jahr 2002 gem. den Bestimmungen des § 124b Z 68 EStG 1988 steuerfrei auf das Kapitalkonto übertragen. Anlässlich der Betriebsaufgabe am 31.3.2005 wurden sämtliche Dienstverhältnisse beendet, die Kündigungen erfolgten unter Einhaltung der Kündigungsfristen bereits Ende 2004. In der Bilanz zum 31.12.2004 wurde der Gesamtbetrag der Abfertigungsansprüche iHv. € 30.120,17 als "Verbindlichkeit Abfertigung" eingestellt, wobei 4/5 des Betrages außerbilanziell wieder hinzugerechnet wurden. Im Jahr 2005 wurden im Zuge der steuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen die restlichen 4/5 aufwandsmäßig geltend gemacht.

Wird von der steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellung Gebrauch gemacht, sind später anfallende Abfertigungsansprüche steuerlich gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre abzusetzen. Im Falle einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe sind noch nicht

abgesetzte Fünftelbeträge als nachträgliche Betriebsausgaben (§ 32 EStG 1988) zu behandeln.

Somit sind im Jahr 2004 (Entstehung der Verbindlichkeit im Zeitpunkt der Kündigung) und 2005 jeweils 1/5 der Abfertigungsverpflichtung als Betriebsausgabe absetzbar. In den Jahren 2006 bis 2008 sind die verbleibenden Fünftel (jeweils € 6.024,20) als nachträgliche Betriebsausgaben iS des § 32 zu behandeln."

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide, denen es die Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde legte.

Der Bw erhob **Berufung**, die er sinngemäß wie folgt begründete: § 124b Z 66 und 68 lit. c EStG ordne für den Fall der Übertragung bestehender Abfertigungsverpflichtungen an eine MVK als auch für den Fall einer Abfertigungsauszahlungsverpflichtung – soweit eine steuerfreie Auflösung der Abfertigungsrückstellung in den Jahren 2002/2003 erfolgte – die gleichmäßige Verteilung der Betriebsausgaben auf fünf Jahre an. Die Einkommensteuerrichtlinien sähen eine unterschiedliche Behandlung der noch offenen Fünftel je nach ihrem Ursprung vor, obwohl das Gesetz für beide Fälle die gleiche Rechtsfolge anordne. Stammten die noch offenen Fünftelbeträge aus der Übertragung von Abfertigungsansprüchen an eine MVK, sei nach den Einkommensteuerrichtlinien die sofortige Absetzbarkeit im Jahr der Betriebsaufgabe vorgesehen. Stammten die noch offenen Fünftel hingegen aus laufenden Abfertigungszahlungsverpflichtungen, sei die verteilte Absetzung als nachträgliche Betriebsausgaben vorgesehen. Diese Ungleichbehandlung sei sachlich nicht gerechtfertigt. Die steuersystematisch korrekte und wohl auch vom Gesetzgeber intendierte Lösung im Falle einer Betriebsaufgabe liege in der in Rz 3351d vertretenen Auffassung, wonach die noch offenen Fünftel im Jahr der Betriebsaufgabe in einem Betrag abzusetzen seien. Nur diese Interpretation führe zur im Aufgabzeitpunkt letztmalig möglichen Verrechnung mit dem Ergebnis der ursprünglichen Einkunftsquelle. Im schlechtesten Fall, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise gar keine Einkünfte mehr erziele, seien die Abfertigungszahlungen überhaupt nicht verwertbar, obwohl der Betrieb stets steuerpflichtige Gewinne erzielt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, wie Abfertigungsaufwendungen, die nach einer steuerfrei erfolgten Auflösung einer Abfertigungsrückstellung anfallen und gem. § 124b Z. 68 EStG gleichmäßig auf fünf Jahre zu verteilen sind, abgesetzt werden, wenn vor Ablauf des Verteilungszeitraumes eine Betriebsaufgabe erfolgt. Die zitierte Bestimmung 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."

Die Einkommensteuerrichtlinien sehen folgende differenzierende Lösung vor: Wird von der Möglichkeit der steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellung Gebrauch gemacht, sind später anfallende Abfertigungsansprüche und Übertragungsbeträge an eine Mitarbeitervorsorgekasse steuerlich gleichmäßig auf fünf Jahre verteilt abzusetzen. Im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe sind noch nicht abgesetzte Fünftelbeträge als nachträgliche Betriebsausgaben (§ 32 EStG 1988) zu behandeln. Im Fall einer Liquidation sind offene Fünftelbeträge in einem Betrag abzusetzen (EStR 2000 Rz 3351a, weder wertend noch begründend zitiert in Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, Rz 37).

Der Referent stimmt dem Bw zu, dass die in EStR Rz 3351a getroffene Differenzierung, je nachdem ob eine Betriebsaufgabe oder Liquidation vorliegt, in § 124b Z 68 lit c EStG keine Deckung findet. Freilich liegt eine Differenz im Sachverhalt vor, die – rechtspolitisch gesehen – die in den Richtlinien vorgesehenen steuerlichen Konsequenzen verdienen könnte. Denn wer in den Genuss gekommen ist, zunächst die gewinnwirksam gebildete Abfertigungsrückstellung steuerfrei aufzulösen und ungeachtet dessen die danach anfallenden Abfertigungszahlungen voll (wenn auch verteilt auf mehrere Jahre) als Betriebsausgaben abzusetzen, wer also in den Genuss von doppelten Absetzungen (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 14 Tz 14/2; SWK 2002, S 691) gelangt ist bzw gelangt, mag in weiterer Folge durchaus schlechter gestellt werden, wenn er die betriebliche Tätigkeit im Wege einer steuerlich begünstigten Betriebsaufgabe und nicht im Wege einer nicht begünstigten Abwicklung beendet. In diesem Sinne kann die Richtlinienaussage durchaus als pragmatische, nicht unsachgerecht differenzierende Problemlösung gesehen werden. Dies umso mehr, wenn berücksichtigt wird, dass die Regierungsvorlage zum BMVG, BGBl I 100/2002) noch keine (später eröffnete

bedingungslose) Möglichkeit zur steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellungsmöglichkeit, sondern die Gegenverrechnung vorsah (siehe auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 14 Tz 14.2). Weiters verdeutlichen die umfangreichen und differenzierenden Richtlinien, dass das BMF Auslegungsbedarf und Auslegungsspielraum in der strittigen Frage erblickt. Dies unterstreicht auch eine vom Bw zitierte E-Mail des BMF, die laut Berufungsvorbringen folgenden Wortlaut hat: *"Die unterschiedliche Behandlung offener Fünftelbeträge bei Betriebsaufgabe/Veräußerung in Rz 3351a und 3351d EStR erscheint tatsächlich widersprüchlich. Das BMF überlegt eine diesbezügliche Harmonisierung."*

Entscheidend ist aber nicht, ob die in den Einkommensteuerrichtlinien vorgesehene Differenzierung sachlich gerechtfertigt ist. Entscheidend ist vielmehr, ob und inwieweit diese Differenzierung im Gesetz Deckung findet. Aus den nachfolgend dargelegten Gründen ist der Referent der Überzeugung, dass dies nicht der Fall ist, dass vielmehr § 124b Z 68 lit c EStG lediglich im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung Bedeutung hat und keinen Eingriff in die bestehenden Regeln über die Vorgangsweise bei Betriebsaufgabe darstellt (wobei diese Auslegung wie auch eine andere oder gar eine gegenteilige – soweit erkennbar – weder in der Lehre noch in der Rechtsprechung und auch nicht in den Gesetzesmaterialien Erwähnung, geschweige denn Bestätigung oder Ablehnung findet).

- Die Regelungen betreffend die Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG) finden sich im dritten Abschnitt des zweiten Teils des EStG und stellen inhaltlich Vorschriften über die Ermittlung des laufenden Gewinnes dar. § 124b Z 66 - 68 EStG bezieht sich eindeutig auf § 14 EStG und stellt daher inhaltlich ebenfalls eine nur die laufende Gewinnermittlung betreffende Norm dar, wofür auch ihr Inhalt spricht. Mit der steuerfreien Übertragung der Rückstellung erfolgt ein gänzlich Ausklinken aus dem Rückstellungsregime (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 14 Tz 14.2). Hätte der Gesetzgeber mit § 124b Z 68 lit c EStG die Anwendung von § 24 EStG einschränken bzw jene von § 32 EStG ausdehnen wollen, so hätte er dies deutlich(er) zum Ausdruck gebracht.
- Formalrechtlich stellt § 124b EStG Übergangsrecht dar. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, in einer formalrechtlichen Übergangsbestimmung das bestehende Recht betreffend die Ermittlung eines Aufgabegewinnes abzuändern, so hätte er dies deutlich zum Ausdruck gebracht.
- Gegen die in den Richtlinien vorgesehene Behandlung von bei Betriebsaufgabe noch offenen Fünfteln als nachträgliche Betriebsausgaben spricht, dass nach § 32 Z 2 EStG nur solche Einkünfte bzw Verluste zu erfassen sind, die sich **nach** dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ereignen und daher im Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt sind

(Doralt, EStG12, § 32 Tz 62; VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Für eine Behandlung von bei Betriebsaufgabe noch offenen Fünfteln als nachträgliche Betriebsausgaben hätte es nach Überzeugung des Referenten einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedurft.

- Die Veräußerung eines Betriebes stellt wie dessen Aufgabe den **letzten** Akt der gewerblichen Tätigkeit dar. Durch die Aufgabe des Betriebes muss der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben. Bei Betriebsaufgabe ist der Aufgabegewinn nach den Vorschriften des § 24 EStG zu ermitteln. Durch § 24 EStG sollen unter anderem die durch die Betriebsaufgabe verwirklicht, aber bis dahin steuerlich unberücksichtigt gebliebenen Gewinne erfasst werden (VwGH 11.5.1962, 97/60). Gleiches gilt naturgemäß für Verluste bzw Betriebsausgaben. Das bei der Aufgabe eines Betriebes erzielte Betriebsergebnis ist Teil des Betriebserfolges, nämlich der **letzte** aus dem Betrieb des Unternehmens. Da es sich dabei nicht um Einkünfte aus einer besonderen Einkunftsart, sondern um die Einkünfte aus dem betreffenden Betrieb handelt, ist ein Ausgleich mit dem Ergebnis aus dem laufenden Betrieb vorzunehmen (VwGH 19.6.1959, 2335/58; Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 24 Tz 40). Wollte nun § 124b Z 68 lit c EStG entgegen den dargestellten Grundsätzen anordnen, dass noch offene Fünftel, deren Betriebsausgabencharakter unstrittig ist, nicht im Rahmen der **letzten** Gewinnermittlung, sondern erst in den Folgejahren, abzusetzen sind, so bedürfte es hierfür nach Überzeugung des Referenten einer klaren gesetzlichen Anordnung.

Zusammenfassend teilt der Referent die im Ergebnis vertretene Auffassung des Bw, dass die Behandlung offener Fünftel im Fall einer Betriebsaufgabe in der Übergangsbestimmung des § 124b Z 68 lit c EStG **nicht** geregelt ist. Aus diesem Grund sind offene Fünftel nach geltendem Dauerrecht im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinnes abzusetzen. Wie der Bw zutreffend ausführte, sichert nur diese Interpretation die letztmalig mögliche Verrechnung mit dem Ergebnis der ursächlichen Einkunftsquelle.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung stattzugeben.

Der Vollständigkeit halber erfolgt abschließend die Auseinandersetzung mit den Berufungsausführungen, soweit sie sich auf EStR Rz 3351d stützen. Die zuletzt zitierte Randziffer hat folgenden Inhalt: "*Wird eine Abfertigungsverpflichtung an eine MV-Kasse übertragen ohne dass die Abfertigungsrückstellung steuerfrei aufgelöst wird, ist aus Anlass der Übertragung der Abfertigungsverpflichtung die Abfertigungsrückstellung steuerwirksam aufzulösen. Übersteigt der an die MV-Kasse zu leistende Übertragungsbetrag den Auflösungsbetrag der Rückstellung, ist der Verpflichtungsüberhang (Bilanzierer) gleichmäßig auf fünf Jahre als Betriebsausgabe zu verteilen. Dies gilt auch für Einnahmen-Ausgaben-*

Rechner, und zwar ungeachtet des Zeitpunktes der tatsächlichen Zahlung(en). Im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe (Liquidation) sind noch nicht abgesetzte Fünftelbeträge im Veräußerungs- oder Aufgabejahr in einem Betrag abzusetzen'. Mit dem Hinweis auf die zitierte Richtlinienaussage wäre für den Bw nicht gewonnen gewesen. Denn diese Richtlinienaussage geht eindeutig davon aus, dass die Abfertigungsrückstellung **steuerwirksam** aufgelöst worden ist. Demgegenüber hat der Bw gemäß den getroffenen Feststellungen die bis zum Jahr 2001 dotierte Abfertigungsrückstellung im Jahr 2002 gemäß § 124b Z 68 EStG **steuerfrei** aufgelöst. Die Regelung in EStR Rz 3351d gibt demnach gar nicht die Rechtsauffassung des BMF zur zitierten Norm wieder. Sie tangiert auch nicht den Berufungsfall.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 20. August 2010