

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B GmbH, Str. 10-12, PIZI C, vertreten durch D GmbH, E Straße 41, PIZI F, über die Beschwerde vom 23.03.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes F betreffend Körperschaftsteuer 2013 mit Ausfertigungsdatum 22.02.2016

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zum 31.12. eines jeden Kalenderjahres. Die am 23.10.2014 bei der Abgabenbehörde elektronisch eingereichte Körperschaftsteuererklärung 2013 wurde mit dem am 24.10.2014 ausgefertigten Körperschaftsteuerbescheid erklärungsgemäß veranlagt.
2. Im Zuge der bei der Bf. durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass in der unternehmensrechtlichen Bilanz zum 31.12.2013 eine Verbindlichkeit in Höhe von € 201.476,01 eingebucht worden sei, die steuerrechtlich in der Mehr-Weniger-Rechnung (MWR) insofern eine Korrektur erfuhr, als der *"darin enthaltene (grds.) gesetzliche Abfertigungsanspruch des tatsächlichen Jahresbruttogehaltes 2013"*

iHv € 190.906,70 mit 4/5 gem. § 124b Z 68 lit. c wieder hinzugerechnet (Fünftelung 2014-2017)", wurde.

Grund für diese Buchungsmaßnahmen bildete die am 18.12.2013 zwischen der Bf. und ihrem Geschäftsführer Ing. VN NN abgeschlossene Vereinbarung, deren Punkt I. folgenden Inhalt habe:

"Sollte das Dienstverhältnis von Herrn Ing. NN mit der B GmbH aus welchen Gründen auch immer (so beispielsweise bei Dienstnehmerkündigung oder auch im Todesfall) aufgelöst werden, verpflichtet sich die B GmbH Herrn Ing. NN (bzw. beispielsweise und allenfalls auch seinen Erben) eine Abfertigung in Höhe des höchsten jemals ausgezahlten Bruttojahresgehaltes (inkl. Prämie) auszubezahlen, wobei als Mindestsumme ein Betrag von € 200.000 als vereinbart gilt (entspricht dem Bruttoverdienst des Jahres 2012)."

Der Prüfer ging vom Vorliegen einer sonstigen ungewissen Verbindlichkeit gem. § 9 Abs. 1 Z 3 i.V.m. Abs. 3 EStG 1988 aus, die unternehmensrechtlich rechtmäßig in die Bilanz eingestellt worden sei. Steuerrechtlich komme jedoch die Norm des § 14 EStG 1998 als lex specialis zur Anwendung, mit der Folge, dass in der MWR keine Fünftelung vorzunehmen, sondern die Verbindlichkeit den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend erst bei Zahlung zu berücksichtigen sei (Bericht vom 25.2.2016, ABNr. xxx/15, Tz. 1). Es erfolge eine außerbilanzielle Hinzurechnung von € 48.750,65 (Egalisierung € 201.476,01 - korr. MWR 152.725,36 = € 48.740,65).

3. Den Prüfungsfeststellungen folgend verfügte die Abgabenbehörde mit Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 und fertigte gleichzeitig am 22.2.2016 einen neuen Sachbescheid aus.

4. In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid erhobenen Beschwerde (der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens erwuchs in Rechtskraft) wurde auf die bereits erfolgte Stellungnahme während des Prüfungsverfahrens verwiesen. Dort wurde vorgebracht:

"Die Außenprüfung zitiert Punkt 1 der zwischen Herrn NN und der B GmbH getroffenen Vereinbarung. Darin wird explizit festgehalten, dass Herrn Ing. NN bei Beendigung seines Dienstverhältnisses aus welchen Gründen auch immer die vereinbarte Abfertigung zusteht.

Es handelt sich somit keinesfalls um eine Verbindlichkeitsrückstellung sondern um eine Verbindlichkeit.

Sämtliche Ausführungen der Betriebsprüfung zu diesem Punkt stellen aber auf den Begriff der Rückstellung ab. Es handelt sich aber nicht um eine ungewisse Verbindlichkeit, sondern ist die Verpflichtung, den Abfertigungsbetrag zu bezahlen, mit Unterschrift unter die entsprechende Vereinbarung in voller Höhe entstanden. Dies ist auch der erklärte Parteinwille!

Hierzu wird ergänzend auch die Pfandurkunde vom Februar 2015 vorgelegt. Herrn NN wurde zur Besicherung seiner FORDERUNG aus der Vereinbarung vom 18.12.2013 bereits ein Sparbuch übergeben, auf dem er zeichnungsberechtigt ist, und das er bei sich zu Hause aufbewahrt. Herr NN ist berechtigt, bei Fälligkeit seiner Forderung, das Sparbuch zur Hereinbringung seiner Forderungen zu realisieren.

Es war daher sowohl im UGB Abschluss als auch steuerrechtlich eine Verbindlichkeit einzustellen und der entsprechende Aufwand zu erfassen. Da der Anspruch jeweils zum Bilanzstichtag exakt berechnet werden kann und daher weder eine Ungewissheit hinsichtlich der Höhe noch dem Grunde nach besteht, und lediglich die Fälligkeit in der Zukunft liegt, bleibt für die Bildung einer Rückstellung kein Platz.

Die Überlegungen der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der Fünftelung des von der Vereinbarung umfassten gesetzlichen Abfertigungsanspruchs beruht auf der wortgetreuen Interpretation des § 124b Z 68 lit c EStG, der lautet: „Treten VERPFLICHTUNGEN zur Auszahlung von Abfertigungen im Sinne des g 14/1/1 ein, sind die entstehenden Aufwendungen gleichmäßig auf 5 Jahre abzusetzen.“

Verpflichtungen zur Auszahlung des Abfertigungsanspruches sind mit Unterzeichnung der Vereinbarung definitiv entstanden. In der einschlägigen Norm des Einkommensteuergesetzes wird somit nicht auf die Zahlung sondern auf den Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung abgestellt.

Durch die im Zwischenbericht der Außenprüfung angestellten Überlegungen hat sich die steuerliche Vertretung mit der von ihr vorgenommenen Fünftelung erneut inhaltlich auseinandergesetzt. Wir kommen zu dem Schluss, dass die im Jahr 2013 vom Abgabepflichtigen vorgenommene Fünftelung des gesetzlichen Abfertigungsanspruchs gar nicht durchzuführen, sondern der Aufwand auch steuerrechtlich zu 100% im Jahr der Zusage anzuerkennen ist. Dies da die Verbindlichkeit zur Auszahlung der Abfertigung bereits im Jahr 2013 entstanden ist, und zwar auch für den Fall, dass gar kein gesetzlicher Abfertigungsanspruch aufgrund der Art des Ausscheidens - entsteht. Es handelt sich nicht mehr um einen Aufwand für einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch, sondern um eine Verbindlichkeit für die Zusage einer Zahlung, völlig losgelöst davon, ob ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch besteht oder nicht. § 14 EStG oder § 124b Z 68 EStG greifen daher im vorliegenden Fall nicht.

Festgehalten wurde in der Vereinbarung lediglich, dass für den Fall, dass ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch beim Ausscheiden besteht, dieser von der zugesagten Zahlung auch mitumfasst ist. In Punkt 2 ist formuliert, dass für den Fall, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses auch eine gesetzlich vorgesehene Abfertigung auslöst, der jeweils höhere Betrag zur Auszahlung kommt. Es ist somit schon aus dieser Formulierung ganz klar zu entnehmen, dass auch die Auflösung des Dienstverhältnisses aus Gründen, die keine gesetzliche Abfertigung auslösen (Entlassung, Dienstnehmerkündigung etc.), zu einer Zahlung des vereinbarten Betrages führt. Somit hätte sich die Bildung einer Abfertigungsrückstellung im steuerrechtlichen Sinne ohnehin erübrigt, da diese ja nur für gesetzliche Abfertigungsansprüche gebildet werden darf und im vorliegenden Fall eine

Zahlungszusage für alle Fälle des Ausscheidens vorliegt, die den gesetzlichen Anspruch jedenfalls abdeckt und umfasst.

Es wird somit beantragt, steuerlich den gesamten zurecht als Verbindlichkeit auszuweisenden Betrag aus der Abfertigungszusage als Aufwand anzuerkennen und die vorgenommene Hinzurechnung von 4/5-tel in der Mehr-Wenigerrechnung im Jahr 2013 rückgängig zu machen."

In der Beschwerde wurde ergänzend ausgeführt: "dass die vorliegende Verpflichtung dem Grunde nach durch Unterzeichnung der entsprechenden Vereinbarung rechtswirksam zu Stande gekommen ist, und auch zu jedem beliebigen Stichtag die Höhe dieser Verpflichtung exakt berechnet werden könne, somit auch deren Höhe gewiss ist. Da daher aber Gewissheit im Grunde und der Höhe nach gegeben ist, ist im vorliegenden Fall für den Ausweis einer Rückstellung kein Platz. Es kann nur eine Verbindlichkeit ausgewiesen werden, die dann auch steuerrechtlich als Aufwand anzuerkennen ist. Es sei an dieser Stelle die Rz 56 des Kommentars zum Bilanzrecht, herausgegeben 2010 von Prof. Hirschler, zu § 198 Abs. 8 zitiert:

"Eine Verpflichtung ist nur dann als Rückstellung auszuweisen, wenn sie dem Grunde und oder der Höhe nach ungewiss ist. Eine Ungewissheit dem Grunde nach besteht dann, wenn entweder der Sachverhalt und/oder die rechtliche Würdigung noch nicht endgültig geklärt ist. Der Höhe nach besteht eine Ungewissheit, wenn die Belastung nicht feststeht, weil über die Höhe gestritten wird oder der Umfang noch ungeklärt ist. Unklarheiten über andere juristische Aspekte (zB Fälligkeit, Aufrechnungsmöglichkeiten) führen nicht zu einem Ausweis der Verpflichtung als Rückstellung, sondern verlangen die Bilanzierung als Verbindlichkeit. Eine Ungewissheit über den Zeitpunkt der Inanspruchnahme ist unerheblich (BFH 28.3.2000 BStBl II 2000, 612)."

"Somit wäre die von der Betriebsprüfung vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnung von € 201.476,01 zu unterlassen, woraus sich auch ein entsprechend geringerer steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von € 28.472,75 ergibt."

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.7.2016 wurde die Beschwerde abgewiesen. Die Abgabenbehörde vertrat die Rechtsansicht, dass die Verpflichtung aus der Vereinbarung dem Grunde nach gewiss, allerdings der Höhe nach ungewiss sei. Die Höhe der Verbindlichkeit sei zwar bis zum Ausmaß von € 200.000,00 bestimmt, aber die darüber hinausgehende Verpflichtung sei unbestimmt, womit die gesamte Verpflichtung mit Ungewissheit behaftet sei und diese nicht als Verbindlichkeit beurteilt werden könne.

6. In dem zum Vorlageantrag vom 12.8.2016 nachgereichten Schriftsatz, wurde ausgeführt, dass die nach Punkt I. der Vereinbarung ermittelte Abfertigung im Falle dass diese dem Mindestbetrag von € 200.000 entspreche, dieser Betrag wertgesichert mit dem VPI 2010 Basismonat Oktober 2013 zu verstehen sei (laut Punkt III. der Vereinbarung). Zum Bilanzstichtag sei die Höhe der Verpflichtung exakt feststellbar, da diese entweder dem wertgesicherten Betrag von € 200.000 oder einem höheren Jahresgehalt (sollte eine solcher in den zurückliegenden Jahren ausbezahlt worden sein) entspreche. Der jeweilige

Wert zum Bilanzstichtag könne exakt bemessen werden und sei jedenfalls mindestens zu bezahlen. Sinn der Vereinbarung sei, eine Loslösung des Geschäftsführers von der Bf. bei Verschlechterung der Ertragssituation und damit einhergehender Reduzierung des Jahresgehaltes hintanzuhalten. Der zum Bilanzstichtag ausgewiesene Betrag stelle in der vollen Höhe eine Verbindlichkeit dar, da er hinsichtlich der Höhe nicht mit Unsicherheit behaftet sei. Die Verbindlichkeit könne sich nur erhöhen, keinesfalls aber absinken.

7. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 6.2.2017 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Rechtslage

1. § 124b Z 68 EStG 1988 bestimmt:

"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.

2. § 14 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 77/2011 lautet:

"Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, kann eine Abfertigungsrückstellung im Ausmaß bis zu 47,5%, für die folgenden Wirtschaftsjahre eine solche bis zu 45% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses bezahlt werden müßten

1. an Arbeitnehmer als Abfertigung auf Grund

- gesetzlicher Anordnung oder*
- eines Kollektivvertrages,*

wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können,

2. an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung,

3. an Arbeitnehmer oder andere Personen auf Grund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können.

Die Abfertigungsrückstellung kann insoweit bis zu 60% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden, als die Arbeitnehmer oder anderen Personen, an die die Abfertigungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten, am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.

(2) Die Rückstellung ist in der Bilanz gesondert auszuweisen."

3. Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen 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.

Nach Abs. 2 leg. cit. sind Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder nach § 14 EStG 1988 zu bilden.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 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.

III. Sachverhalt

1.1. Die Beschwerdeführerin hat mit ihrem Geschäftsführer am 18.12.2013 eine Vereinbarung geschlossen, wonach dieser unabdingbar und unabhängig vom Grund seines Ausscheidens aus dem Unternehmen der Bf., eine Abfertigung in Höhe des höchsten jemals ausbezahlten Bruttojahreslohnes inklusive der Prämien mindestens jedoch € 200.000,00 zu erhalten hat (siehe Punkt I. 2.).

1.2. In dieser Vereinbarung wurde, hier auszugsweise wiedergegeben, weiters festgelegt: *"Löst die Auflösung des Dienstverhältnisses auch eine gesetzlich vorgesehene Abfertigung aus gelangt der jeweils höhere Betrag zur Auszahlung (siehe dazu auch die Beispiele zu A). Sollte die sich nach Punkt 1 zu ermittelnde Abfertigung dem Mindestbetrag von € 200.000 entsprechen, ist dieser wertgesichert mit dem VPI 2010 Basismonat Oktober 2013 zu verstehen (Punkte 2. und 3.). Es wird vereinbart, dass die H GmbH für die hiermit vereinbarte Abfertigungszahlung die volle Haftung übernimmt (Punkt 4.). Im Gegenzug verpflichtet sich Herr Ing. NN im Falle einer Dienstnehmerkündigung*

eine Kündigungsfrist von 6 Monaten zum jeweiligen Monatsletzten einzuhalten (Punkt 6.). Herr Ing. H wird den Betrieb nach Ausscheiden von Herrn Ing. VN NN mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht weiterführen. Aufgrund seines Alters und der vermehrten Entfernung vom Tagesgeschäft sieht sich Herr Ing. H dazu außerstande. Sollte Herr Ing. VN NN somit eine Beendigung seines Dienstverhältnisses in Betracht ziehen, oder aus z.B. wirtschaftlichen Gründen auch eine Veräußerung oder Liquidation des Betriebes als sinnvoll erachten, so erklärt sich dieser bereit, Herrn Ing. H davon umgehend in Kenntnis zu setzen und für Gespräche über die Zukunftsszenarien des Betriebs bis zu seinem Ausscheiden zur Verfügung zu stehen. Herr Ing. VN NN erklärt sich zudem bereit, Herrn Ing. H bei der Abwicklung des sich ergebenden Zukunftsszenario nach besten Wissen und Gewissen zur Seite zu stehen."

Punkt 5. der Vereinbarung regelt die Prämienberechnung und Sonstiges. Die Berechnungsbeispiele A zu Punkt 2. zeigen jeweils auf welcher Betrag des Abfertigungsanspruches aufgrund einer gesetzlichen Abfertigung begünstigt besteuert würde. Die Beispiele zu B betreffen die Prämienberechnung.

2. Zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 8.6.2018 nahm die Bf. mit Antwortschreiben vom 27.6.2018 sachverhaltsergänzend wie nachfolgend ausgeführt Stellung.

"Herr NN war ab 4.7.1988 als Autoverkäufer bei der Autohaus I GmbH & CoKG (FN...) angestellt. Seit 3.6.1999 war er Geschäftsführer seines Arbeitgebers und zu diesem Zweck als handelsrechtlicher Geschäftsführer bei der Komplementärin der I GmbH (FN ...) eingetragen.

Sein Dienstverhältnis wurde im Rahmen der Einbringung des Autohausbetriebs mit nachfolgender Steuerspaltung und Zusammenschluss (alles rückwirkend zum Stichtag 31.12.2003 und unter das Umgründungssteuergesetz fallend) von der B GmbH & CoKG (FN ...) als Gesamtrechtsnachfolgerin gemäß § 3 AVRAG - und daher mit allen Ansprüchen - übernommen. Da es für Dienstverhältnisse keine Rückwirkung gibt, ging das Dienstverhältnis mit 1.10.2004 (erster Monatserster nach Anmeldung der Umgründung beim Firmenbuch) auf die B GmbH & CoKG über. Mit 1.10.2004 wurde Herr NN als handelsrechtlicher Geschäftsführer der B GmbH (FN ...) ins Firmenbuch eingetragen. Diese wurde als Komplementärin im Zuge der Umgründung mit dem abgespaltenen Autohausbetrieb als Kommanditistin zur B GmbH & Co KG zusammengeschlossen und führt ex lege deren Geschäfte. Mit 1.1.2005 wurde das Angestelltenverhältnis von Herrn NN von der B GmbH übernommen. Gem. § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG gilt bei diesem Wechsel innerhalb eines Konzerns die bisherige Abfertigungs(alt)regelung weiter.

Die Anstellung von Herrn NN geht daher auf den 4.7.1988 zurück und erfolgten die Dienstgeberwechsel nur nach den Bestimmungen in § 3 AVRAG bzw. § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG. Sein Dienstverhältnis fällt daher nach wie vor unter die Abfertigung alt. Es wurden folglich auch nie Beträge in die Mitarbeitervorsorgekasse für ihn einbezahlt" (Punkt 1.).

Die Verpflichtung zur Bildung der Abfertigungsrückstellung beruhte auf § 211 UGB, da der Geschäftsführer gem. § 23 AngG Anspruch auf eine Abfertigung habe. Daraus resultiere deren bilanzielle Erfassung (Punkt 2.2.).

Im Jahr 2003 habe die Unternehmerin von der Möglichkeit der steuerfreien Auflösung der steuerrechtlich gebildeten Abfertigungsrückstellung gemäß § 124b Z 68 Gebrauch gemacht (Punkt 2.6.). Deshalb wurden die im Jahr 2004 und in den Folgejahren unternehmensrechtlich gebildeten Rückstellungen steuerrechtlich in der Mehr-Weniger-Rechnungen wieder neutralisiert (Punkt 2.4.).

Die bestehende unternehmensrechtliche Abfertigungsrückstellung sei im Jahr 2013 erlöswirksam aufgelöst und zeitgleich die Verbindlichkeit, aufgrund der mit Herrn NN 2013 geschlossenen Abfertigungsvereinbarung, die einen Abfertigungsanspruch bei Selbstkündigung vorsah, aufwandwirksam eingebucht worden. Da es keine steuerliche Abfertigungsrückstellung mehr gegeben habe, sei die Auflösung 2013 steuerneutral erfolgt (Punkt 2.5.).

Aufgrund des § 23 AngG und den geschilderten Umständen habe Herr NN im Jahr 2013 einen Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung gehabt, wenn er von der Bf. gekündigt worden wäre (Punkt 3.1.).

Aufgrund des seit 4.7.1988 bestehenden Dienstverhältnisses habe der gesetzliche Abfertigungsanspruch zum 31.12.2013 € 190.906,70 betragen, bezogen auf den durchschnittlichen Verdienst der 12 Monate vor dem Abfertigungsstichtag (Punkt 3.2.).

Der Wechsel von Herrn NN im Konzern sei mit Anrechnung aller Vordienstzeiten erfolgt. Entschädigungszahlungen an die vorherige Dienstgeberin seien keine geleistet worden, wobei ein Dienstgeberwechsel aufgrund von Umgründungsmaßnahmen (§ 3 AVRAG) mit Gesamtrechtsnachfolge nicht stattgefunden habe (Punkt 4.).

Die Bf. habe mit dem Geschäftsführer keinen schriftlichen Dienstvertrag abgeschlossen. Vorgelegt werden der Dienstvertrag aus dem Jahr 1988, der allerdings noch die Anstellung als Autoverkäufer regle und der Vertrag über die Übernahme der Geschäftsführung ab 1999.

Zum Ersuchen einen im Jahr 2004 allenfalls mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag inhaltlich im Detail darzulegen, wurde auf die bereits bekannte Vereinbarung über die Abfertigung aus dem Jahr 2013 verwiesen (Punkt 5.).

3. Im Jahresabschluss zum 31.12.2014 verbuchte die Bf. € 201.476,01 (€ 200.000,00 plus Indexsteigerung von 10/13 bis 12/13 in Höhe von € 1.476,01) als Lohnaufwand an sonstige Verbindlichkeiten und nahm in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung unter anderem eine Hinzurechnung von € 152.725,36 aus *"Dotierung 4/5tel der Abfertigungsverpflichtung 2013"* sowie eine steuerliche Kürzung von € 33.585,00 betreffend *"Auflösung Abfertigungsrückstellung"* vor.

4. Tatsache und außer Streit steht, dass die steuerrechtlich gebildete Abfertigungsrückstellung im Jahr 2003 auf Basis der gemäß § 124b Z 68 lit. a EStG 1998 steuerfrei aufgelöst wurde (Punkt 2.6.).

5. Im Beschwerdejahr lag keine Verbindlichkeit, sondern eine der Höhe nach noch ungewisse Abfertigungsverpflichtung vor.

IV. Erwägungen

In Streit steht, ob der mit Vereinbarung vom 18.12.2013 festgelegte Abfertigungsanspruch bereits eine Verbindlichkeit darstellt, die in der Bilanz zum 31.12.2013 im Betrag von € 201.476,01 aufwandwirksam zu erfassen ist.

1. Dem Arbeitnehmer steht nach den arbeitsrechtlichen Bestimmungen eine Abfertigung in dem Fall zu, dass er nach einer bestimmten Dauer seines Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber gekündigt wird, dass das Dienstverhältnis einvernehmlich aufgelöst wird (§ 23 AngG) oder dass die Kündigung aufgrund des Pensionsalters eintritt (vgl. *Doralt*, EStG¹², § 14 Tz 2). Diese fiktiven Abfertigungsansprüche berechtigen den Arbeitgeber zur Bildung einer Abfertigungsrückstellung.

2. Abfertigungsansprüche sind nach den Bestimmungen des § 198 Abs. 8 Abs. 4 UGB in der Unternehmensbilanz rückzustellen. Das Unternehmensrecht unterscheidet nicht zwischen den einzelnen Grundlagen für die Entstehung eines Abfertigungsanspruchs. Unternehmensrechtlich sind daher auch freiwillige Abfertigungen (Abfertigungen aufgrund eines Dienstvertrages) bei der Berechnung der Rückstellung zu berücksichtigen. Klargestellt ist, dass für Abfertigungen Rückstellungen zu bilden sind und hier kein Wahlrecht besteht (vgl. Ch. Nowotny in Straube, UGB, Band II, § 198 Tz 143).

Abgabepflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln, sind aufgrund der Maßgeblichkeit verpflichtet, Abfertigungsrückstellungen zu bilden, wobei die Höhe mit dem Höchstausmaß des § 14 EStG 1988 begrenzt ist (vgl. *Mühlehner* in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 14 Tz 3). Die Rückstellung kann steuerlich nur für solche fiktiven Abfertigungsansprüche (aus der Sicht des Bilanzstichtages) gebildet werden, die den Arbeitnehmern aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund eines Kollektivvertrages bei Auflösung des Dienstverhältnisses entrichtet werden müssen (vgl. *Mühlehner* in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 14 Tz 4).

3. Die Neufassung des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normiert, dass Abfertigungen (sowie Pensionen und Jubiläumsgelder) ausschließlich nach den Regelungen des § 14 EStG 1988 rückzustellen sind. In der neu geschaffenen Ziffer 3 des § 14 Abs. 1 EStG 1988 wird die Bildung von Abfertigungsrückstellungen für (einzelnvertragliche) Abfertigungszusagen Vorstandsmitglieder geregelt. Solche Abfertigungszusagen berechtigen allerdings nur dann und insoweit zur Rückstellungsbildung, als sie sich in vergleichbarem Ausmaß einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung bewegen. Einzelvertragliche Abfertigungszusagen, die zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden sind damit ausgeschlossen (vgl. *Mühlehner* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 9 Tz 175 und § 14 Tz 4.1).

4. Bei der im Jahr 2013 abgeschlossenen Vereinbarung handelt es sich jedenfalls um eine - zur gesetzlich bestehenden Abfertigungsverpflichtung (alt) - freiwillig eingegangene Abfertigungsverpflichtung, die speziell dann zum Tragen kommt, wenn der Geschäftsführer auf eigenem Wunsch oder aus anderen Gründen (zB im Todesfall) aus dem Unternehmen ausscheidet. Diese Vereinbarung erfüllt nicht die Voraussetzungen, die für einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch (zB bei Kündigung durch den Arbeitgeber, einvernehmlicher Auflösung oder Pensionsantritt) gelten.

Diese Ansicht vertrat auch die Bf. bereits in ihrem Schriftsatz an das Prüfungsorgan, indem sie einräumte, dass sich die Bildung einer Abfertigungsrückstellung im steuerrechtlichen Sinn erübrige, da diese nur gesetzliche Abfertigungsansprüche umfasse, während im gegenständlichen Fall für alle Fälle des Ausscheidens eine Zahlungszusage vorliege und ein eventuell gesetzlicher Anspruch jedenfalls abgedeckt sei.

5. Nach dem unstrittig festgestellten Sachverhalt wurde die steuerrechtlich gebildete Abfertigungsrückstellung auf Basis der im § 124b Z 68 lit. a EStG 1988 geschaffenen Übergangsregelung, im Jahr 2003 steuerfrei (Antwortschreiben vom 29.6.2018, Punkt 2.6.) aufgelöst.

§ 124b Z 68 lit. b EStG 1988 bestimmt bei einer Übertragung im Sinne der lit. a, dass der Abgabepflichtige ab diesem Wirtschaftsjahr keine Abfertigungsrückstellung bilden darf. Diese Rückstellungsauflösung ist unabhängig von der Unternehmerbilanz. Der § 5-Ermittler hat in der Unternehmensbilanz weiterhin die Rückstellung für die ihn treffenden Abfertigungslasten zu bilden.

6. Im gegenständlichen Beschwerdefall hätte die gesetzliche Abfertigung zum 31.12.2013 bei Kündigung durch die Arbeitgeberin einen Betrag von € 190.906,70 ausgemacht (Antwortschreiben vom 29.6.2018, Punkt 3.2.).

7. Die Bf. beehrte in der Bilanz zum 31.12.2013 den Ansatz einer Verbindlichkeit für den Abfertigungsanspruch in Höhe von € 201.476,01 (Mindestbetrag von € 200.000,00 zuzüglich Wertsicherung) aufgrund der Vereinbarung vom 18.12.2013.

8. Dem Vorbringen der Bf. im Schreiben an das Prüfungsorgan, es handle sich *"um eine Verbindlichkeit für die Zusage einer Zahlung, völlig losgelöst davon, ob ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch besteht oder nicht"*, kann nicht gefolgt werden. Aus der Vereinbarung geht ausdrücklich hervor, dass ein freiwilliger Abfertigungsanspruch vertraglich festgelegt wurde. Die Bf. führte im selben Schriftsatz aus, dass, sollte im Zeitpunkt des Ausscheidens ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch bestehen, dieser von der freiwillig vereinbarten Abfertigungsverpflichtung mitumfasst sei. Die Bf. gelangte in der Folge zur Erkenntnis, dass für diese freiwillig vereinbarte Abfertigungsverpflichtung eine Abfertigungsrückstellung im steuerrechtlichen Sinn nicht gebildet werden könne.

Wenn zur gesetzlich unbestritten vorliegenden Abfertigungsverpflichtung zusätzlich eine wesentlich weiter gefasste, die gesetzlichen Rahmenbedingungen überschreitende Vereinbarung getroffen wird, die steuerlich einer Rückstellungsbildung nicht zugänglich ist, kann deshalb nicht zwangsläufig vom Vorliegen einer Verbindlichkeit ausgegangen werden.

Auch unternehmensrechtlich ist keine Verbindlichkeit auszuweisen, weil die Bf. aufgrund der Bestimmungen des § 198 Abs. 8 Z 4 UGB zur Bildung einer Rückstellung für die Anwartschaft einer Abfertigung verpflichtet ist.

9. Wie bereits ausgeführt war den gesetzlichen Vorgaben entsprechend eine Rückstellungsbildung unzulässig. Dies zum einen, weil eine Neudotierung einer Abfertigungsrückstellung für den Geschäftsführer nicht statthaft war, da die bestehende Abfertigungsrückstellung steuerfrei übertragen worden ist. Zum andern die freiwillig vereinbarte Abfertigungsverpflichtung entgegen den gesetzlichen Anspruchsgründen auch im Falle der Kündigung durch den Geschäftsführer oder bei dessen Versterben zusteht. Letztlich ist der Zahlungszeitpunkt und die Form der Beendigung des Dienstverhältnisses mit möglicherweise unterschiedlichen steuerlichen Folgen (zB. § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 - die Abfertigungszahlungen sind als Betriebsausgaben gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre absetzbar) ebenso ungewiss.

10. Dem Argument, dass vom Vorliegen einer Verbindlichkeit auszugehen sei, weil der Abfertigungsanspruch zu einem jeden Bilanzstichtag exakt berechnet werden könne, ist entgegenzuhalten, dass im Beschwerdejahr der zu leistende Mindestbetrag einer Abfertigungszahlung zwar festgelegt, allerdings das darüber hinausgehende Ausmaß der tatsächlichen Verpflichtung noch ungewiss ist. Damit ist aber die gesamte Abfertigungsverpflichtung der Höhe nach noch ungewiss und nicht als Verbindlichkeit zu beurteilen.

11. Der im Jahr 2015 zwischen der Bf. und dem Geschäftsführer erstellte und unterfertigte Pfandbestellungsvertrag, wonach dem Geschäftsführer zur Besicherung seiner Abfertigungsansprüche ein Sparbuch mit einem Kontostand von € 210.000 ausgehändigt wurde, ist für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht von Relevanz. Soweit in der Beschwerde auf die Ausführungen im Kommentar zum Bilanzrecht, 2010, von Prof. Hirschler, § 198 Abs. 8, Rz 156, verwiesen wird, ist damit für das Beschwerdebegehren nichts gewonnen. In dieser Passage werden Aussagen zur Ungewissheit einer Verpflichtung gemacht. Danach sei eine Verpflichtung der Höhe nach ungewiss, wenn die Belastung nicht feststeht, weil über die Höhe gestritten wird oder der Umfang noch ungeklärt ist. Das zitierte Judikat des BFH ist zu einem gänzlich anderen Sachverhalt ergangen. Danach sei Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zukünftiger Gebäudeabbruchskosten zu bilden, auch dann, wenn ungewiss sei, zu welchem Zeitpunkt das Nutzungsverhältnis ende.

12. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. 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. Soweit ersichtlich, liegt zur Frage, ob ein Abfertigungsverpflichtung - die einen gesetzlichen und einen vereinbarten Abfertigungsanspruch umfasst, aber einer Rückstellungsbildung nicht zugänglich ist - als Verbindlichkeit in Ansatz gebracht werden kann, wenn die Abfertigungsverpflichtung zum jeweiligen Bilanzstichtag exakt berechnet werden kann, nicht vor. Der Lösung dieser Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu.

Innsbruck, am 12. Juli 2018