

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C.GmbH, Adresse, vertreten durch Steuerberater, vom 18. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 27. April 2004 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde bei der Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) festgestellt, dass sie im Zeitpunkt der Neugründung der GmbH sämtliche Arbeitnehmer der Firma F. mit allen Verpflichtungen (also auch der Abfertigungsansprüche unter Weiterführung der Abfertigungsrückstellung des vormaligen Arbeitgebers) Anfang des Jahres 2000 übernommen hatte. Zum ersten Bilanzstichtag (31. März 2000) war keine Wertpapierdeckung für die Abfertigungsrückstellung gegeben. Eine Buchung über den Zugang von Wertpapieren erfolgte erstmals zum 31. März 2001. Aufgrund der nicht gegebenen Wertpapierdeckung während des erforderlichen Zeitraumes wurde sowohl für das Jahr 2000 als auch für 2001 vom Finanzamt jeweils ein Zuschlag zum Gewinn wegen Wertpapierunterdeckung gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 im Ausmaß von je S 86.152,00

verhängt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass wenn im Falle eines Unternehmerwechsels die Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger übergingen, der Rechtsnachfolger auch die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung zu übernehmen habe. Die Wertpapierdeckung müsse grundsätzlich durchgehend während des gesamten Wirtschaftsjahres vorhanden sein. Betrage sie auch nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgebenden Rückstellung, sei der Gewinn um 60 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass sich die Ansicht des Finanzamtes (Erfordernis der lückenlosen Fortführung der Wertpapierdeckung durch den Rechtsnachfolger) aus dem Wortlaut des § 14 Abs. 5 EStG 1988 nicht ableiten lasse. Diese Bestimmung stelle zweifellos auf die eigene Schlussbilanz des übernehmenden Rechtsträgers ab. Da das Unternehmen der Bw. neu gegründet worden sei, sei die Wertpapierdeckung am Ende des ersten Wirtschaftsjahres konsequenterweise Null. Die Bedeckung müsse nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung am Ende des zweiten Wirtschaftsjahres vorhanden sein, was bei der Bw. der Fall gewesen sei. Die zeitliche Lücke der Wertpapierdeckung würde auch bei der Aufnahme neuer Mitarbeiter unter Anrechnung von Vordienstzeiten entstehen, da in diesem Fall trotz sofortiger zwingender Berücksichtigung bei der Berechnung der Abfertigungsdeckung eine entsprechende Wertpapierdeckung erst zum Bilanzstichtag des Folgejahres vorhanden sein müsse. Warum die differenzierte Behandlung (aus der Sicht des Dienstnehmers) nahezu gleicher Sachverhalte zu verschiedenen rechtlichen Konsequenzen im Hinblick auf den Zeitpunkt der Wertpapierdeckung führen solle, könne nicht nachvollzogen werden.

Fraglich sei darüber hinaus, ob es sich bei dem Tatbestand überhaupt um eine Betriebsübernahme im Sinne des Gesetzes handle, da von der neu gegründeten Firma C.GmbH lediglich die Mitarbeiter (unter Anrechnung der Vordienstzeiten) übernommen worden seien. Es seien keine Vermögenswerte übertragen worden, auch nicht die Wertpapiere zur Deckung der Abfertigungsdeckung. Es erhebe sich daher die Frage, ob der vorliegende Sachverhalt rechtlich überhaupt richtig gewürdigt worden sei oder ob nicht eine Neudotierung der Abfertigungsdeckung in Fünftelbeträgen die richtige Vorgangsweise gewesen wäre. Eine diesbezügliche Prüfung seitens der Betriebsprüfungsorgane sei unterblieben.

Weiters erachte die Bw. die Vorschreibung des Zuschlages für zwei Wirtschaftsjahre als exzessive Maßnahme, die mit der Zielsetzung des Gesetzgebers (teilweise Bedeckung der Abfertigungsverpflichtungen durch leicht realisierbare Werte, jedoch zeitliche Verschiebung zwischen Rückstellungsbildung und Pflicht zur Wertpapierdeckung) nicht im Einklang stehe und die darüber hinaus auch in keinem gerechtfertigten Verhältnis zum möglichen steuerlich abzugsfähigen Aufwand (im Berufungsfall Null, da Verbuchung Firmenwert / Abfertigungsdeckung) stehe.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht ergänzend aus, dass nach der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wirtschaftlich gesehen eine Betriebsübernahme vorliege (Personalübernahme samt Verpflichtungen, Übernahme der Waren, Halbfertig- und Fertigprodukte, Weiterverwendung der Immobilien und Mobilien als Mieter). Die Bw. habe dazu trotz Übermittlung zur Stellungnahme keine neuen Argumente vorgebracht. Weiters sei anzumerken, dass die Bw. offenbar selbst den Vorgang bei Erstellung ihrer Bilanzen als unter § 14 Abs. 4 EStG 1988 fallend angesehen habe, zumal die Abfertigungsrückstellung fortgeführt worden sei. Es sei von einem Unternehmerwechsel im Sinne des § 14 Abs. 4 EStG 1988 und somit der Verpflichtung zur Rückstellungsfortführung, welche auch die Verpflichtung zur ununterbrochenen Fortführung der Wertpapierdeckung inkludiere, auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 14 Abs. 4 EStG 1988 lautet: Gehen im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so ist die Rückstellung beim Rechtsvorgänger insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen.

Gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 9/1998 muss die Abfertigungsrückstellung durch Wertpapiere gedeckt werden. Für die Wertpapierdeckung gilt Folgendes:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein.
2. Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 60 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

Die C.GmbH hat im Zuge der Neugründung sämtliche Dienstnehmer der Firma F. am Betriebsort R. samt Abfertigungsverpflichtungen übernommen.

Ein Unternehmerwechsel iSd § 14 Abs. 4 EStG 1988 liegt vor, wenn das Arbeitsverhältnis unter Beibehaltung der arbeitsrechtlichen Ansprüche auf einen anderen übergeht (vgl. Wiesner / Atzmüller / Grabner / Leitner / Wanke, EStG 1988, § 14 Anm 14). Es ist demnach im berufungsgegenständlichen Fall vom Vorliegen eines Unternehmerwechsels iSd § 14 Abs. 4 EStG 1988 auszugehen mit der Konsequenz der Verpflichtung zur Weiterführung der Abfertigungsrückstellung, was die Bw. bei Erstellung der Bilanzen berücksichtigte, indem sie die Abfertigungsrückstellung fortführte.

Ob wirtschaftlich gesehen auch von einer Betriebsübernahme auszugehen ist (aufgrund der Übernahme der Waren und Weiterverwendung der Immobilien und Mobilien als Mieter), kann

letztlich dahingestellt bleiben, weil § 14 Abs. 4 EStG 1988 vom Begriff des Unternehmerwechsels ausgeht, welcher hier gegeben ist.

Hat die Bw. die Abfertigungsrückstellung weiterzuführen, trifft sie auch die in § 14 Abs. 5 EStG 1988 normierte Wertpapierdeckungspflicht. Sie hat demnach am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen zu halten.

Das erste Wirtschaftsjahr der Bw. begann mit Eintragung im Firmenbuch am 4. Feber 2000 und endete am 31. März 2000. Da das Unternehmen der Bw. neu gegründet wurde, ist das Wertpapierdeckungserfordernis am Ende des ersten (Rumpf)wirtschaftsjahres unter Anwendung des Gesetzeswortlautes Null, da sich im Vergleich mit einem (noch nicht vorhandenen) vorangegangenen Wirtschaftsjahr kein Wert ergeben kann. Insofern ist der Bw. Recht zu geben, wenn sie vermeint, dass § 14 Abs. 5 EStG 1988 auf die eigene Schlussbilanz des übernehmenden Unternehmens abstellt und die erforderliche Wertpapierdeckung der Bw. am 31. März 2001 zu Recht den Wert Null umfasste.

Ein Gewinnzuschlag für das Jahr 2000 erfolgte demnach zu Unrecht. (Zum selben Ergebnis kommen auch die ESt-RL, RZ 3359, wonach keine Bedenken bestehen, die Wertpapierdeckung erstmals in der ersten Schlussbilanz nach dem Übergang der Abfertigungsansprüche auszuweisen – also für das erste Jahr des Überganges noch keine durchgehende Wertpapierdeckung einzufordern. Siehe auch das Beispiel bei Wiesner / Atzmüller / Grabner / Leitner / Wanke, EStG 1988, § 14 Anm 23, wonach keine Wertpapierunterdeckung vorliegt, wenn der Erwerber eines zum 31.12.2001 veräußerten Betriebes die erforderlichen Wertpapiere am 31.12.2002 anschafft.)

Wohl aber hätte die Bw. für das (zweite) Wirtschaftsjahr 1. April 2000 bis 31. März 2001 nach den gesetzlichen Bestimmungen für eine durchgehende Wertpapierdeckung vorsorgen müssen. Am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (31. März 2000) war eine Abfertigungsrückstellung in ihrer Bilanz ausgewiesen, die gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 eine Wertpapierdeckung während des gesamten folgenden Wirtschaftsjahres bedingt. Eine Deckung jeweils zu den Bilanzstichtagen reicht nicht aus (vgl. Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 14 Tz 22). Die erstmalige Anschaffung mit 31. März 2001 hatte zur Folge, dass im Wirtschaftsjahr 2001 die Wertpapierdeckung nicht nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgebenden Rückstellung betrug und der Gewinn um 60 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen war (Vgl. auch Doralt, EStG, 4.Auflage, § 14 Tz 30).

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 17. August 2005