

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Stadtwerke T GmbH, XXXX T, Y-Gasse, gegen die Bescheide des FA Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 17.11.2006, betreffend Körperschaftsteuer 2002, 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerbeträge sind den diesem Erkenntnis angeschlossenen Beilagen zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig, da der hier zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Entscheidungsgründe

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem unbestritten gebliebenen Sachverhalt aus:

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde eine Rückstellung für Abfertigungszahlungen für von der Stadtgemeinde T an die beschwerdeführende Stadtwerke T GmbH (Bf.) abgestellte Dienstnehmer als Rückstellung nach den Grundsätzen des § 14 EStG beurteilt, welche bisher von der Bf. als Kostenersatz-Rückstellung iSd § 9 Abs. 1 Z 3 EStG dotiert wurde.

Des Weiteren wurde aufgrund der fehlenden Wertpapierdeckung (§ 14 Abs. 5 Z 1 EStG) ein Erhöhungsbetrag gem. § 14 Abs. 5 Z 2 EStG festgesetzt.

Dagegen wendet sich die gegenständliche als Beschwerde zu behandelnde rechtzeitig eingebrachte Berufung, in der wie folgt ausgeführt wurde:

Sachverhalt:

Die Stadtwerke T GmbH setzt Personal ein, dass mittels Vertrag vom 7. 11.1996 (Personalübereinkommen) von der Stadtgemeinde T zur Verfügung gestellt wird. Die Kosten dieser Dienstnehmer werden von der Stadtgemeinde an die GmbH verrechnet. § 4 Abs. 2 des Vertrages sieht außerdem vor, dass Zahlungen in Zusammenhang mit der Auflösung von Dienstverhältnissen von der Stadtgemeinde an die Dienstnehmer geleistet werden, die Stadtwerke T GmbH jedoch den in der Zeit seit 1.1. 1996 entfallenden Anteil zu tragen hat.

Auf Basis dieser zivilrechtlichen Vereinbarung wurden von der Stadtwerke T GmbH die voraussichtlichen Zahlungen berechnet und eine Rückstellung nach § 9 (1) Z 3 EStG 1988 gebildet.

Rechtliche Grundlagen:

Nach § 9 (1) Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Nach § 9 (3) EStG 1988 dürfen diese Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden und sind nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, wonach mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Voraussetzung für eine Rückstellung nach § 9 (1) Z 3 EStG 1988 ist eine Verpflichtung gegenüber Dritten (privatrechtliche Verpflichtung auf vertraglicher Grundlage), die zu einem zukünftigen Vermögensabfluss führt.

Außerdem muss die wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr gegeben sein und dem Grunde nach zum Bilanzstichtag bereits vorliegen.

Würdigung:

Da die Stadtwerke T GmbH von der Stadtgemeinde die jeweiligen Personen nur "anmietet", bestehen keine direkten arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen der GmbH und den Dienstnehmern. Dienstgebereigenschaft (sowohl rechtlich als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) hat nur die Stadtgemeinde T. Dies geht aus den §§ 2 und 3 des Personalübereinkommens hervor.

Im Personalübereinkommen ist auch geregelt, dass die Stadtwerke bei Ausscheiden der Dienstnehmer aliquote Teile der anfallenden Aufwendungen ab 1. 1. 1996 zu tragen hat.

Die Verpflichtung zur Übernahme von Abfertigungen und sonstiger Ansprüche im Zuge des Ausscheidens der Dienstnehmer ergibt sich daher nicht aus Gesetz oder Kollektivvertrag, wie in § 14 EStG 1988 gefordert, sondern auf Basis einer zivilrechtlichen Vereinbarung.

Die in § 14 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen

- Gesetzlich/kollektivvertragliche Ansprüche
- Zusagen, die dem Ausmaß nach gesetzlichen/kollektivvertraglichen Ansprüchen entsprechen
- Direktansprüche gegenüber dem Arbeitgeber

- Dienstnehmereigenschaft der Anspruchsberechtigten (arbeitsrechtliche Dienstnehmereigenschaft)

sind bei der Stadtwerke T GmbH weder nach rechtlicher noch nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise gegeben.

Es liegen jedoch die oben angeführten Voraussetzungen des § 9 (1) 3 EStG 1988 vor.

Folgt man der Auffassung der Betriebsprüfung, kommt es zu einem verfassungsrechtlichen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz: Bei "angemieteten" Dienstnehmern von einem Personalleasingunternehmen sind alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (daher auch die eingerechneten anteiligen Auflösungskosten) sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Werden nicht sämtliche Aufwendungen des von der Stadtgemeinde gestellten Personals anerkannt, erscheint das gleichheitswidrig.

Es wird daher ersucht, die Rückstellungen, wie in den Körperschaftsteuererklärungen 2002 -2004 angesetzt anzuerkennen und die Hinzurechnungsbeträge lt. Betriebsprüfung wieder zu stornieren wie folgt:

Hinzurechnung für die Jahre

2002 28.864,16 €

2003 12.134,73 €

2004 -2.951,64 €

Weiters liegt auf Basis obiger Ausführungen kein Anwendungsbereich für eine Wertpapierdeckung nach § 14 EStG 1988 vor, sodass die Hinzurechnung wegen Wertpapierunterdeckung aus unserer Sicht nicht gerechtfertigt ist. Wir ersuchen daher um ersatzlose Streichung der Hinzurechnungsbeträge:

Hinzurechnung für die Jahre

2002 8.779,66 €

2003 7.250,41 €

2004 7.579,49 €

Das Finanzamt hat hiezu in der abweisenden Berufungsvorentscheidung wie folgt erwogen:

Entscheidungsgrundlagen:

Die Stadtgemeinde T brachte mehrere Betriebe gewerblicher Art (Energieversorgungsunternehmen, Elektroinstallation, Wasserinstallation, Elektrohandel,

Bestattung und Freibad) per 1.1.1996 in die Stadtwerke T GmbH ein, bei welcher die Stadtgemeinde T eine 100%ige Beteiligung hält.

Im Personalübereinkommen vom 12.12.1996 wurden folgende Regelungen getroffen:

1. Überlassung der Bediensteten

Gemäß § 5 des Sacheinlagevertrages verbleiben die in den eingebrachten Betrieben und die in den Gestionsbetrieben beschäftigten Dienstnehmer im Dienstverhältnis zur Gemeinde und werden von dieser zur Dienstleistung bei der Gesellschaft abgestellt. Die Gemeinde bleibt Dienstgeber der abgestellten Dienstnehmer (Beamte und VB).

2. Personalaufwand

Alle sich aus dem Dienstverhältnis der abgestellten Dienstnehmer ergebenden laufenden Aufwendungen (insb. Gehälter und Entgelte) werden über Auftrag und für Rechnung der Stadtgemeinde von der Gesellschaft bezahlt. Es entsteht kein Rückersatzanspruch der GmbH an die Gemeinde. (§ 4 Abs. 1 Personalübereinkommen).

Abfertigungen und sonstige mit der Auflösung von Dienstverhältnissen in Zusammenhang stehende Ansprüche werden von der Stadtgemeinde ausbezahlt, wobei die GmbH der Stadtgemeinde den seit dem 1.1.1996 entstandenen aliquoten Teil der Abfertigungsansprüche der abgestellten Dienstnehmer zu ersetzen hat.

Allfällige Aufwendungen für Pensionen oder Pensionszuschüsse werden zur Gänze von der Stadtgemeinde getragen, ohne Kostenersatz seitens der GmbH.

Ergänzend sei auch erwähnt, dass nach dem Steiermärkischen Gemeindebediensteten RuhebezugsleistungsG 1985 Abfertigungszahlungen der Gemeinde vom Land Steiermark zu 100% ersetzt werden, wenn die Gemeinde einen Beitrag von 12% der Leistungen für das Personal (nur Vertragsbedienstete, da Beamte keine Abfertigung erhalten) an das Land Steiermark entrichtet.

Hiezu ist festzuhalten, dass die Stadtgemeinde T für die zur Dienstleistung bei der GmbH abgestellten Vertragsbediensteten diesen Beitrag von 12% seit der Abstellung nicht mehr entrichtet.

Rechtliche Würdigung der Entscheidungsgrundlagen:

Bereits in der Vorprüfung im Jahre 2000 für den Zeitraum 1996 - 1998 wurde festgestellt, dass die genannten Rückstellungen nur nach den Grundsätzen des § 14 EStG zu dotieren seien und dafür auch eine Wertpapierdeckung gemäß den gesetzlichen Bestimmungen erforderlich sei.

Demgemäß ergingen auch die geänderten KöSt-Bescheide für den Prüfungszeitraum. Gegen diese Feststellungen wurde seitens der GmbH nicht berufen.

In der geprüften GmbH wurde aber weiterhin (ab dem ersten Folgejahr der Bp) eine Rückstellungsbildung gem. § 9 Abs. 1 Z 3 EStG durchgeführt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde daher für die Jahre 2002 bis 2004 die Rückstellung nach den Grundsätzen des § 14 EStG ermittelt und nur mit 47,5% im Jahr 2002 bzw. 45% ab 2003 der fiktiven Abfertigungsansprüche (60% für ON über 50 Jahre) angesetzt (bisher 100%).

Des Weiteren wurden aufgrund der fehlenden Wertpapierdeckung die gesetzlichen Hinzurechnungsbeträge vorgeschrieben.

Der in der Berufung angeführte Vergleich mit Leihpersonal einer Personalleasingfirma kann nach Ansicht der Abgabenbehörde hier nicht angestellt werden.

Einerseits besteht im vorliegenden Fall eine ganz enge rechtliche Verstrickung zwischen der Stadtgemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts und ihrer für den Betrieb einiger BgA's gegründeten Stadtwerke GmbH (100 %ige Anteilsinhaberin der Kapitalgesellschaft).

Andererseits lassen sich die von einer fremden Leiharbeitsfirma verrechneten Entgelte, welchen eine eigene Kalkulation zugrunde liegt, nicht mit den laufenden Personalaufwendungen für die abgestellten Dienstnehmer, welche ohne allfällige Aufschläge und weitere Kalkulationen über Auftrag und für Rechnung der Stadtgemeinde von der GmbH bezahlt werden, vergleichen.

Auch hat die Gemeinde keinen eigenen BgA "Personalleasingfirma" gegründet. Die betroffenen Arbeitnehmer arbeiten ausschließlich am selben Arbeitsplatz und in der selben Funktion weiter (mit allen rechtlichen Schutznormen des öffentlichen Dienstes).

Am freien Arbeitsmarkt tritt die Stadtgemeinde T keinesfalls auf und ist somit jedenfalls nicht mit einer Personalleasingfirma vergleichbar.

Vielmehr ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen eines "echten BgA", dh wenn die Stadtgemeinde ihre Betriebe nicht in eine Kapitalgesellschaft auslagert, auch nur zu einer Rückstellungsbildung gem. § 14 EStG kommen kann und es verfassungsrechtlich bedenklich wäre, bei ausgelagerten Betrieben eine 100%ige (bzw. gem. § 9 Abs. 5 EStG 80%ige) Dotierung der Abfertigungsansprüche vornehmen zu können.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde mit Datum 22.8.2006 eine schriftliche Anfrage hinsichtlich der Datierungsmöglichkeit einer "Abfertigungsrückstellung" einer gemeindeeigenen GmbH für die von der Gemeinde abgestellten Dienstnehmer an den bundesweiten Fachbereich ESt/KöSt gestellt. In seiner Anfragebeantwortung vom 25.10.2006 schließt sich der bundesweite Fachbereich nach Rücksprache mit der zuständigen Fachabteilung des BMF der Rechtsansicht der Großbetriebsprüfungsabteilung an und stellt fest, dass Personalarückstellungen in den ausgegliederten GmbH's analog zu der in § 14 EStG normierten Vorgangsweise zu bilden sind.

In Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes teilt die Abgabenbehörde 1. Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung diese Rechtsansicht, weshalb das Berufungsbegehren vollinhaltlich abzuweisen war.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde in Ergänzung zur Berufung bzw. Beschwerde weiters vorgebracht, die Stadtwerke T GmbH sei im 100 % Eigentum der Stadtgemeinde T. Beide Körperschaften seien als juristische Personen Träger von Rechten und Pflichten und seien jeweils ein eigenes Steuersubjekt. Die ertragsteuerliche Behandlung der Stadtgemeinde T (Stichwort "BgA Personalleasing") könne demnach nicht ausschlaggebend für die körperschaftsteuerliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes bei der Stadtwerke T GmbH sein.

Zu beachten sei lediglich der Grundsatz der Fremdüblichkeit: Alle Rechtsbeziehungen zwischen den beiden Rechtsträgern seien aus steuerlicher Sicht so zu gestalten, wie das unter fremden, unbeteiligten Dritten üblich wäre. Die rechtliche Verstrickung sei aus steuerlicher Sicht nur insoweit relevant, als der Grundsatz der Fremdüblichkeit eingehalten werden müsse. Für den gegenständlichen Vertrag sei dies von der Finanzverwaltung nie in Frage gestellt worden. Erfülle die Stadtwerke T GmbH ihre Verpflichtungen für die abgestellten Dienstnehmer auf Basis des Vertrages, müsse sie auch berechtigt sein, Rückstellungen nach § 9 Abs. 1 Z 3 EStG zu bilden.

Bei einem Vertrag mit einem "fremden Dritten" wäre die Rückstellungsdotierung überhaupt nie Diskussionspunkt bei der Finanzverwaltung, zumal der zugrunde liegende Vertrag auch konform mit § 22 BAO sei.

Es werde daher ersucht, die Rückstellungen, wie in den Körperschaftsteuererklärungen 2002 bis 2004 angesetzt anzuerkennen und die Hinzurechnungsbeträge lt. Betriebsprüfung wieder zu stornieren.

Es werde außerdem ersucht, die bisher nicht geltend gemachte Lehrlingsausbildungsprämie für das Veranlagungsjahr 2004 in Höhe von € 12.000,-- auf Basis der beiliegenden Erklärung zuzuerkennen.

Rechtslage

Gemäß § 9 EStG 1988 in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung lautet:

"§ 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.

....

(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.

...

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen."

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für die Jahre 2004 und 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, hatte die Bf. ernsthaft damit zu rechnen, dass sie der Stadtgemeinde anlässlich der Beendigung von Arbeits- bzw. Dienstverhältnissen von "gemieteten" Arbeitskräften anteilmäßig die Abfertigungsbeträge zu zahlen hat. Auf Grund der wirtschaftlichen Abhängigkeit bestand für die Bf. eine mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eintretende Zahlungsverpflichtung.

Folgt man der Argumentation der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes, wäre die Gemeinde nicht mehr Dienstgeber der betroffenen Dienstnehmer, da die Bf. GmbH verpflichtet sein soll, die entsprechende Abfertigungsrückstellung samt Wertpapierdeckung zu dotieren. Aus dem Vorbringen und dem Personalübereinkommen aus dem Jahr 1996 ist aber klar ersichtlich, dass die Dienstgebereigenschaft bei der Stadtgemeinde verbleibt.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der Bf., aufgrund der vertraglichen Vereinbarung und der dargestellten konkret vorliegenden Umstände, ein zukünftiger Aufwand aus der Verpflichtung zur Zahlung der anteilmäßigen Abfertigungsansprüche ernsthaft droht.

Entgegen der Ansicht der Bp ist daher die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schon dem Grunde nach zulässig. Die Bildung der Rückstellung wurde daher zu Unrecht versagt.

Graz, am 26. Jänner 2015