

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Oberrätin Aloisia Bergauer, Prokurist Peter Falle und Dr. Josef Mäder über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wilfried Schlick, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien, vertreten durch HR Mag. Martin Karner, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 nach der am 13. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und wurde am 14. November 1989 gegründet. Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1999 bis 2003 umfasste, wurde die folgende berufungsgegenständliche Feststellung, dargestellt im BP-Bericht vom 18. November 2005 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2005, getroffen:

Die Rückstellung für Abfertigungen zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 in Höhe von € 12.106.815,03 sei von der Bw. zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 durch Übertragung auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei aufgelöst worden. Der Unterschiedsbetrag aus der handelsrechtlichen Dotierung der Rückstellung für Abfertigungen (€ 302.275,34) und der steuerlichen Auflösung (€ 323.908,57) zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 sei in Höhe von € 626.183,91 von der Bw. außerbilanzmäßig zugerechnet worden. Die von der Bw. im Wirtschaftsjahr 1. März 2001 bis 28. Februar 2002 tatsächlich ausbezahnten Abfertigungen in Höhe von € 2.867.027,94 seien als Aufwand erfasst worden.

Entsprechend den Bestimmungen des § 124b Z 68 EStG 1988 und der Rz 3351a der Einkommensteuerrichtlinien 2000 sei eine außerbilanzmäßige Zurechnung in Höhe von € 2.360.334,66 vorzunehmen. Von den im Wirtschaftsjahr 1. März 2001 bis 28. Februar 2002 als Aufwand erfassten Abfertigungszahlungen stellten € 2.360.334,66 eine Verwendung der bereits in den Vorjahren aufwandswirksam gebildeten steuerlichen Abfertigungsrückstellung dar. Als steuerwirksamer Aufwand verbleibe im Wirtschaftsjahr 2002 somit der Differenzbetrag in Höhe von € 506.693,28. Es sei daher eine zusätzliche Zurechnung von € 2.036.426,13 vorzunehmen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ am 14. Dezember 2005 den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2006 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 und begründete diese wie folgt:

Die Bestimmung des § 124b Z 68 EStG 1988 habe keinerlei Bedeutung, da die Bw. jene Abfertigungsrückstellungen, die den im Wirtschaftsjahr 2002 getätigten Auszahlungen entsprechen, nicht auf eine als versteuert geltende Rückstellung übertragen habe (in den zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 ausgewiesenen bzw. aufgelösten Rückstellungen seien die im Wirtschaftsjahr 2002 ausbezahnten Abfertigungsansprüche nicht mehr enthalten). Dass nach der Übertragung auf die als versteuert geltende Rücklage keine steuerlich wirksame Abfertigungsrückstellung gebildet werden könne, entspreche dem Wortlaut des Gesetzes,

doch sei mit der Formulierung „*ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung*“ nur gesagt, dass in den auf die Übertragung folgenden Wirtschaftsjahren keine steuerlich wirksamen Rückstellungen gebildet werden könnten. Auch das Wort „im“ in der Formulierung des EStG (§ 124, Z 68, Punkt a), wonach die Übertragung auf eine als versteuert geltende Rücklage „im ersten vor dem 1.1.2003 endenden Wirtschaftsjahr“ erfolgen könne, lasse klar erkennen bzw. schließe jedenfalls nicht aus, dass die Übertragung auch in Höhe des Standes zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2002 erfolgen könne. Die in den Einkommensteuerrichtlinien vertretene Meinung, dass die steuerfreie Übertragung nur in Höhe des Standes zum Beginn des Wirtschaftsjahrs – nach Abzug der im Wirtschaftsjahr weggefallenen Ansprüche – auf die als versteuert geltende Rücklage erfolgen könne, finde im Wortlaut des Gesetzes keine Deckung. Im Übrigen stellten die Einkommensteuerrichtlinien keine Rechtsquelle dar. Auch sei anzumerken, dass nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers zwischen einer Übertragung in den Wirtschaftsjahren 2002 oder 2003 gewählt werden könne. Es werde daher der Antrag gestellt, den bekämpften Bescheid insofern abzuändern, als die von der BP vorgenommene Zurechnung zum steuerlichen Einkommen des Jahres 2002 von € 2,036.426,13 nicht vorgenommen und das steuerpflichtige Einkommen demzufolge um den genannten Betrag niedriger angesetzt werde.

Die BP nahm mit Schreiben vom 6. März 2006 wie folgt zur Berufung Stellung:

Der der Berufung zugrunde liegende Sachverhalt sei unbestritten und klar, beanstandet werde einzig die richtige rechtliche Würdigung der Rechtsnorm des § 124b Z 68 EStG 1988. Die Begründung für die Zurechnung liege nicht nur in lit. a und lit. b des § 124b Z 68 EStG 1988, sondern sei gesamt im Konnex mit dem Einleitungssatz zu sehen. Aus dem Gesetzeswortlaut gehe hervor, dass die Übertragung auf eine als versteuert geltende Rücklage den Gesamtbetrag der zum Ende des letzten vor dem 1. Jänner 2002 endenden Wirtschaftsjahrs gebildeten Abfertigungsrückstellung umfasse, soweit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt würden. Wollte man der Bw. folgen, hätte der Gesetzgeber nicht die vorliegende Formulierung gewählt (Einleitungssatz und lit. a und lit. b), sondern die steuerfreie Übertragung mit dem Betrag zum Ende des letzten vor dem 1. Jänner 2003 endenden Wirtschaftsjahrs vorgesehen. Dies sei insoweit relevant, als im Wirtschaftsprüfungsbericht des Wirtschaftsjahrs 2002 unter Textziffer 123 die Aufwendungen für Abfertigungen in Höhe von € 3,169.303,28 enthalten seien. Die darin enthaltene Zuführung zur Rückstellung für Abfertigungen in Höhe von € 302.275,34 sei im Zuge der Einkommensermittlung außerbilanzmäßig zugerechnet worden.

Richtig sei, dass der Stand der Abfertigungsrückstellung zum 28. Februar 2002 übertragen worden sei. Aus der Argumentation der Bw. ergebe sich, dass im Wirtschaftsprüfungsbericht 2002 als Abfertigungszahlungen dargestellte Aufwendungen in Höhe von € 2,036.426,13 Zuführungen zur Rückstellung für Abfertigungen darstellten. Diese seien jedoch gemäß § 124b Z 68 lit. b EStG 1988 im Jahr 2002 außerbilanzmäßig zuzurechnen. Erfolge eine Übertragung im Sinne der lit. a, könne der Steuerpflichtige ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung keine Abfertigungsrückstellung bilden. Die Ansicht der Bw., dass der Gesetzeswortlaut „ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung“, die auf die Übertragung folgenden Wirtschaftsjahre betreffe, könnten seitens der BP nicht geteilt werden. Meine der Gesetzgeber das Folgejahr, schreibe er auch „ab dem folgenden“ Wirtschaftsjahr. Aus der geschlossenen Sicht mit dem Einleitungssatz und dem dort zitierten Zeitraum vor der Übertragung sei ersichtlich, dass im Übertragungsjahr keine Abfertigungsrückstellung gebildet werden könne. Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 sei nach Ansicht der BP nicht stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit den Änderungen durch das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz (BGBl. Nr. 100/2002) wurde die „Abfertigung neu“ gesetzlich wie folgt umgesetzt: § 14 Abs. 1 erster Satz EStG 1988, 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 Abfertigungsansprüche gebildet werden. Nach den EB zur Regierungsvorlage (1131 BlgNR XXI. GP) sollte im Sinne einer steuerlichen Verstärkung des Anreizes, bei bestehenden Dienstverhältnissen in das neue „Abfertigungssystem“ nach dem Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetz überzuwechseln, das steuerlich zulässige Ausmaß der Bildung von Abfertigungsrückstellungen reduziert werden.

Zu § 14 Abs. 1 EStG 1988 bestehen in § 124b Z 68 EStG 1988 folgende Übergangsbestimmungen:

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 MV-Kasse übertragen werden, im folgenden Wirtschaftsjahr auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen werden. Dies gilt auch, wenn im handelsrechtlichen Jahresabschluss weiterhin eine Rückstellung für Abfertigungen (§ 198 Abs. 8 Z 4 lit. a des Handelsgesetzbuches) 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 MV-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 EB zur Regierungsvorlage (1131 BlgNR XXI.GP) führen zu Z 68 folgendes aus:

Abfertigungsrückstellungen, die deshalb weiter bestehen, weil

- das „alte“ System auf die volle Dauer der Dienstverhältnisse beibehalten wird oder
- für bestimmte Zeiträume das „alte“ System weitergeführt wird (Einfrieren alter Anwartschaften),

können steuerneutral auf Kapitalkonto oder eine versteuerte Rücklage übertragen werden.

Diese Übertragung ist – ungeachtet eines auch später möglichen Überwechsels in das „neue“ System – nur im Wirtschaftsjahr 2003 möglich. Die Übertragung ist nur für den gesamten Rückstellungsbestand möglich. Ausgenommen sind lediglich jene Rückstellungsbereiche, in denen eine Übertragung der Abfertigungsansprüche an eine Mitarbeitervorsorgekasse vorgenommen wird. Im Wirtschaftsjahr 2003 kann es somit zu einer gespaltenen Vorgangsweise kommen: Ein Teil des Gesamtbetrages an Abfertigungsrückstellungen kann an eine Mitarbeitervorsorgekasse überbunden, der restliche Teil auf Kapitalkonto bzw. versteuerte Rücklage übertragen werden.

Wird von der steuerneutralen Übertragung Gebrauch gemacht, sind spätere Aufwendungen (Eintritt der Verpflichtung bzw. Auszahlung der Abfertigung, Zahlungen auf Grund der Übertragung der Abfertigungsansprüche an eine Mitarbeitervorsorgekasse) in jener Weise gegenzurechnen, wie dies bei Fortbestand der Abfertigungsrückstellung zu erfolgen gehabt hätte. Es

wird diesbezüglich ein entsprechender Merkposten zu führen sein. Das Wegfallen der Abfertigungsansprüche ohne Zahlungsbelastung (also insbesondere Selbtkündigung) führt zu keiner steuerlichen Nacherfassung. Darin liegt auch der „bleibende“ Steuervorteil der Kapitalkonten- bzw. Rücklagenübertragung.

Die Erläuterungen bezüglich der Gegenverrechnung sind laut dem Gesetzestext § 124b Z 68 lit. c überholt.

Nach der Begründung des Plenums zum Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002, BGBl. Nr. 155/2002, sollen Abfertigungsrückstellungen einerseits bereits im Jahr 2002 steuerfrei aufgelöst werden können, andererseits soll die steuerfreie Auflösung zwei Jahre, nämlich in den Jahren 2002 und 2003 möglich sein.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Anwendung der Übergangsbestimmungen des § 124b Z 68 EStG 1988. Unstrittig ist dabei, dass am Ende des letzten vor dem 1. Jänner 2002 endenden Wirtschaftsjahres (1. März 2000 bis 28. Februar 2001) von der Bw. eine steuerrechtliche Abfertigungsrückstellung in Höhe von € 12,430.723,60 gebildet wurde. Laut Ansicht der BP ist dieser Rückstellungsbetrag erst nach Verrechnung mit den tatsächlich im darauf folgenden Wirtschaftsjahr 1. März 2001 bis 28. Februar 2002 ausbezahnten Abfertigungsansprüchen zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 auf eine als versteuert geltende Rücklage zu übertragen. Die Bw. vertritt dazu zusammengefasst jedoch die Ansicht, dass tatsächlich nur der Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 in Höhe von € 12,106.815,03 auf eine als versteuert geltende Rücklage zu übertragen ist. Die bereits vor diesem Bilanzstichtag im Wirtschaftsjahr 2002 tatsächlich ausbezahnten Abfertigungsansprüche seien im Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 gar nicht mehr enthalten und könnten daher auch nicht mehr berücksichtigt werden. Konsequenz dieser unterschiedlichen Beurteilung ist, dass von der Bw. die im Wirtschaftsjahr 2002 tatsächlich ausbezahnten Abfertigungen in Höhe von € 2,867.027,94 als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, die BP diesem Aufwand jedoch die Verwendung der Abfertigungsrückstellung in Höhe von € 2,360.334,66 gegengerechnet hat.

Soweit sich die BP auf den Inhalt der Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) beruft, ist dazu festzustellen, dass es sich bei den EStR 2000 nicht um Anordnungen des Gesetzgebers handelt. Da der unabhängige Finanzsenat eine weisungsfreie Behörde ist, ist er bei seinen rechtlichen Beurteilungen nicht an diese ihrer Rechtsnatur nach generelle Weisungen an

nachgeordnete Dienststellen darstellenden Rechtsinterpretationen des Bundesministeriums für Finanzen gebunden. In diesem Sinne ist vom unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, ob der mit Berufung angefochtene Bescheid den vom Gesetzgeber erlassenen Rechtsnormen entspricht. Die Interpretation einer gesetzlichen Bestimmung soll grundsätzlich den im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers erforschen. Dabei ist jener Bedeutung der Vorzug zu geben, die die Gesamtregelung konsequent erscheinen lässt und einzelnen Bestimmungen nicht jeden Anwendungsbereich nimmt.

Der Bw. ist zunächst darin zuzustimmen, dass der Wortlaut des § 124b Z 68 lit. a), wonach der Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung im ersten vor dem 1. Jänner 2003 endenden Wirtschaftsjahres auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen werden kann, nicht ausschließt, dass die Übertragung auch in Höhe des Standes zum Ende des Wirtschaftsjahres 2002 erfolgen könne. Im Gegensatz dazu hat jedoch der Gesetzgeber im § 124b Z 68 lt. a) bezüglich der Vorgangsweise bei Übertragung der Abfertigungsrückstellung im Folgejahr eine eindeutige und klare Regelung getroffen. Erfolgt im ersten vor dem 1. Jänner 2003 endenden Wirtschaftsjahres keine Übertragung, so kann der Gesamtbetrag der am Ende dieses Wirtschaftsjahres bestehenden Abfertigungsrückstellung, soweit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt oder an eine MV-Kasse übertragen werden, im folgenden Wirtschaftsjahr steuerfrei übertragen werden. Aus diesem das Folgejahr betreffenden klaren und eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 124b Z 68 lit. a) ergibt sich zweifellos, dass Grundlage für die steuerfreie Übertragung der Abfertigungsrückstellung der Gesamtbetrag der am Ende des der Übertragung vorangegangenen Wirtschaftsjahres bestehenden Abfertigungsrückstellung ist. Aus den dargestellten EB zur Regierungsvorlage und der Begründung des Plenums zum Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002 ergeben sich keine Hinweise dafür, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Übergangsbestimmungen im § 124b Z 68 EStG 1988 eine differenzierte Vorgangsweise in den Jahren 2002 und 2003 vorgesehen hat. Diese rechtliche Beurteilung führt daher zunächst zu dem Schluss, dass Grundlage für die von der Bw. zum Bilanzstichtag 28. Februar 2002 vorgenommene steuerfreie Übertragung der Abfertigungsrückstellung die von der Bw. zum Bilanzstichtag 28. Februar 2001 steuerrechtlich gebildete Abfertigungsrückstellung in Höhe von € 10,369.137,81 ist.

Diese zum Bilanzstichtag 28. Februar 2001 steuerrechtlich gebildete Abfertigungsrückstellung kann nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 124b Z. 68 lit. a) nur soweit steuerfrei übertragen werden, als nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche

ausbezahlt wurden. Daraus folgt, dass die BP zu Recht den Teil der zum Bilanzstichtag 28. Februar 2001 steuerrechtlich gebildeten Abfertigungsrückstellung in Höhe von € 2,360.334,66 ausgeschieden hat, der auf die tatsächlich von der Bw. im Wirtschaftsjahr der steuerfreien Übertragung der Abfertigungsrückstellung ausbezahlten Abfertigungen entfallen ist.

Die von der BP bzw. dem Finanzamt im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 vorgenommene Hinzurechnung in Höhe von € 2,036.426,13 entspricht somit dem Gesetz.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, 19. November 2007