



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0218-L/04,
miterledigt RV/0842-L/04

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stockhammer & Stellnberger Steuerberatungs GmbH, 4400 Steyr, L.-Werndl-Straße 9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) übt das Transportgewerbe in der Rechtsform einer GmbH aus und erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1999 bis 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG).

In den Jahresabschlüssen machte sie jeweils eine Abfertigungsrückstellung gemäß § 14 EStG 1988 in Höhe von 1,130.898,00 S (1999), 1,350.506,00 S (2000), 1,483.025,00 S (2001) und 105.207,48 € (2002) geltend.

Das Finanzamt führte zunächst für die Jahre 1999 bis 2001 eine erklärungsgemäße Veranlagung durch (Bescheide vom 21. Dezember 2000, 25. April 2001, 14. Mai 2002).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1999 bis 2001 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen:

Wertpapierunterdeckung (Tz 17):

Mit 1. April 1998 habe die Bw. 18 Arbeitnehmer von der W. GmbH & Co KG mit allen Rechten und Pflichten übernommen. Dabei seien sämtliche Abfertigungsansprüche übergegangen,

was bedeute, dass die jährlich zu bildende Abfertigungsrückstellung auch entsprechend § 14 Abs. 5 EStG 1988 mit Wertpapieren zu decken sei. Das erforderliche Ausmaß der Wertpapierdeckung bestimme sich nach dem Ausmaß der fortzuführenden Abfertigungsrückstellung des vorherigen Arbeitgebers (Rückstellung der KG per 28. Februar 1998). Eine entsprechende Aufstockung des Wertpapierdepots sei bisher unterblieben.

WP-Unterdeckung	1998	1999	2000	2001
Abfertigungs-RSt lt. HB	1.082.730,00	1.130.898,00	1.350.506,00	1.483.025,00
erforderliche WP-Deckung, 50 %		541.365,00	565.449,00	675.253,00
vorhandene WP-Deckung		142.500,00	142.500,00	142.500,00
Unterdeckung		-398.865,00	-422.949,00	-532.753,00
60 % der Unterdeckung		239.319,00	253.769,00	319.652,00
Zurechnung WP-Unterdeckung lt. BP		239.319,00	253.769,00	319.652,00

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers die Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2001 (Bescheide vom 8. Juli 2003).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 22. Juli 2003 Berufung und beantragte, die Zurechnungen rückgängig zu machen, da eine Wertpapierunterdeckung nicht vorliege.

Begründend führte sie aus, sie sei Komplementärin der W. GmbH & Co KG und grundsätzlich als Arbeitsgesellschafterin konzipiert. Aus wirtschaftlichen Gründen (Vermeidung der Prüfungspflicht, eingeschränkte Offenlegungspflicht) habe sie im Jänner 1998 die notwendige Anzahl der Mitarbeiter der KG übernommen (Ummeldung bei der Gebietskrankenkasse, Bildung der Abfertigungsrückstellung). Anlässlich der Übertragung der Dienstnehmer habe ihr die KG mit Schreiben vom 28. Jänner 1998 mitgeteilt, dass die genannten Mitarbeiter mit allen Rechten und Pflichten ins Dienstverhältnis der GmbH übernommen würden.

Zu diesem Zeitpunkt seien in der KG Wertpapiere im Sinn des § 14 EStG in einem Ausmaß vorhanden gewesen, welches ein Vielfaches der geforderten Wertpapierdeckung für beide Gesellschaften ausgemacht habe. Mit Schreiben vom 28. Jänner 1998 habe die KG einen Nominalwert von 700.000,00 S der 5,857 % Bundesanleihe 1996 bis 2006/2007 an sie übertragen. Aus diesem Grund habe sie keine weiteren eigenen Wertpapiere angeschafft.

Im Zuge der Veranlagung 2002 stellte das Finanzamt wiederum eine Wertpapierunterdeckung fest und führte eine Hinzurechnung in Höhe von 26.119,20 € durch (Körperschaftsteuerbescheid vom 17. Mai 2004).

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 25. Juni 2004 Berufung und verwies zur Begründung auf ihre Berufungsausführungen vom 22. Juli 2003.

Das Finanzamt legte in weiterer Folge beide Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Betriebsprüfer hat festgestellt, dass das erforderliche Ausmaß an Wertpapieren im Betriebsvermögen nicht vorhanden ist. Die unten dargestellte geplante Vorgangsweise hat weder in den Bilanzen der KG noch in jenen der Bw. ihren Niederschlag gefunden.

Der Text des Schreibens der W. GmbH & Co KG an die Bw. vom 28. Jänner 1998 lautet wie folgt:

Beiliegend findest Du eine Liste jener Mitarbeiter, welche von der KG auf die GmbH übertragen werden.

Ich habe mit den Mitarbeitern gesprochen, sie stimmen einer Übertragung zu, wenn sie mit allen Rechten und Pflichten übernommen werden.

Das heißt, dass in Zukunft nicht nur die laufenden Löhne und Gehälter durch die GmbH zu bezahlen sind, sondern auch sämtliche Abfertigungsverpflichtungen zu übernehmen sind.

Dies hat weiters zur Folge, dass die Wertpapierdeckung für die Abfertigungen in Zukunft durch die GmbH zu erfüllen sind.

Ich habe mit Mag. Stellnberger gesprochen, er meint, dass ein eigener Nachkauf der Wertpapiere durch die GmbH nicht notwendig ist, wenn die KG ihre Wertpapiere anteilig auf die W. GmbH überträgt.

In der KG haben wir Bundesanleihen im Ausmaß von 5 Mio. S, Stellnberger meint, dass eine Übertragung von 0,7 Mio. S mittelfristig genügen müsste. Wir übertragen somit einen Nominalwert von 700.000,00 S der 5,875 % Bundesanleihen 1996 bis 2006/2007 aus unserem Depot bei der V-Bank an die GmbH.

Wir ersuchen Dich, diese Eigentumsübertragung bei der Bank durchzuführen.

Bis zur Durchführung verwahren wir die genannten Wertpapiere für die GmbH in unserem Depot.

Die geplante Eigentumsübertragung auf ein Wertpapierdepot der Bw. hat nicht stattgefunden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I 009/1998 muss die Abfertigungsrückstellung durch Wertpapiere gedeckt werden. Für die Wertpapierdeckung gilt Folgendes:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) 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 entsprechend obiger Gesetzesbestimmung zur Wertpapierdeckung angeschafften Wertpapiere gehören zum notwendigen Betriebsvermögen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, § 14 Tz 26).

Dies bedeutet, dass sie auch als solches erkennbar sein müssen. Ein Ausweis in der Bilanz ist daher unumgänglich erforderlich. Ebenso müssen die Wertpapiere im Wertpapierdepot des jeweiligen Unternehmens, dessen notwendiges Betriebsvermögen sie sind, vorhanden sein.

Gehen im Fall des Unternehmerwechsels die Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so hat der Rechtsnachfolger mit der Verpflichtung zur Weiterführung der Abfertigungsrückstellung auch die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung zu übernehmen. Dabei genügt es, die Wertpapierdeckung erstmals in der ersten Schlussbilanz nach dem Übergang der Abfertigungsansprüche auszuweisen; das erforderliche Ausmaß der Wertpapierdeckung wird sich dabei nach dem Ausmaß der fortzuführenden Abfertigungsrückstellung bestimmen (Doralt, a.a.O., § 14 Tz 30).

Im gegenständlichen Fall ist weder ein Ausweis in der Bilanz noch eine Übertragung der Wertpapiere in ein Depot der Bw. erfolgt.

Entgegen der Auffassung der Bw. ist – nach Ansicht des UFS – die im Schreiben vom 28. Jänner 1998 angesprochene beabsichtigte Übertragung der Wertpapiere an die Bw. nicht als Eigentumsübertragung zu werten.

Eine Wertpapierunterdeckung ist daher gegeben.

Liegt eine Wertpapierunterdeckung vor, so hat dies auf die Fortführung der Abfertigungsrückstellung keinen Einfluss. Die Rückstellung ist nicht etwa (anteilig) aufzuteilen, sondern auch in diesem Fall zwingend weiterzuführen. Die Sanktion für eine Wertpapierunterdeckung ist die Verrechnung eines Zuschlags. Der Zuschlag erhöht den jeweiligen Jahresgewinn. Der Zuschlag beträgt 60 % der Wertpapierunterdeckung, dies entspricht 30 % des nicht gedeckten Rückstellungsanteiles (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 14 Tz 29).

Das Finanzamt hat daher richtigerweise den ermittelten Zuschlag dem jeweiligen Jahresgewinn hinzugerechnet.

Linz, am 14. Oktober 2004