



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 4. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. April 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hatte mit ihrem Dienstnehmer DL ein am 15. Dezember 2006 beginnendes Altersteilzeitmodell vereinbart, wonach der Dienstnehmer sich verpflichtete, in der Zeit vom 15. Dezember 2006 bis 31. Jänner 2009 die volle Arbeitszeit zu leisten, hingegen in der Zeit vom 1. Februar 2009 bis 31. Juli 2011 Zeitausgleich in Anspruch zu nehmen.

Durch die Bw. wurden für aufgrund des Blockzeitmodells nicht ausbezahlte Gehälter sowie für den bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2011 fällig werdenden Abfertigungsanspruch handelsrechtlich Verbindlichkeiten gebildet bzw. (im Jahr 2007) erhöht.

Im Jahr 2006 wurde der Betrag von 16.703,72 Euro (1/5 des Abfertigungsbetrages) steuerwirksam geltend gemacht, für das Jahr 2007, da sich die bei Beendigung des Dienstverhältnisses auszahlende Abfertigung durch eine Gehaltserhöhung im Jahr 2007 geändert hatte, der Betrag von 16.795,80 Euro.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer hinsichtlich der Abfertigung die Ansicht, eine Verbindlichkeit könne nur eingestellt werden, wenn die Verpflichtung dem Grunde und der Höhe nach feststehe.

Im vorliegenden Fall sei die Verpflichtung aufgrund der weiterhin bestehenden Möglichkeit der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses unter Entfall der Abfertigung dem Grunde nach nicht sicher. Die Verpflichtung stehe auch der Höhe nach nicht fest, da in der Phase der Altersteilzeit Umstände eintreten könnten, durch deren Eintritt sich der Anspruch auf Abfertigung auch der Höhe nach verändern könne (z.B. bei Inanspruchnahme einer vorzeitigen Invaliditätspension). Falls der Dienstnehmer noch vor Antritt seiner Alterspension sterbe, bestehe eine Abfertigungsverpflichtung gegenüber den Angehörigen nur im Ausmaß von 50%.

Da die Verpflichtung zu Beginn der Altersteilzeit weder dem Grunde noch der Höhe nach ausreichend konkretisiert sei, könne die Einstellung einer Verbindlichkeit zu Beginn der Altersteilzeit steuerlich nicht anerkannt werden.

Da die Bildung einer Rückstellung aufgrund der in Vorjahren vorgenommenen steuerfreien Auflösung gem. § 124b Z 68 c ausgeschlossen sei, werde im Jahr 2006 der Betrag von 16.703,72 Euro, im Jahr 2007 der Betrag von 16.795,80 Euro dem Gewinn hinzugerechnet.

Das Finanzamt erließ unter Berücksichtigung dieser Gewinnzurechnung Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007.

In der Berufung wurde eingewendet, es sei arbeitsrechtlich unbestritten, dass die Vereinbarung über die Altersteilzeit zu einem befristeten Dienstverhältnis führe, welches mit Ende der Altersteilzeit als aufgelöst gelte. Da das Ende des Dienstverhältnisses fixiert sei, bedürfe es seitens des Arbeitnehmers keiner weiteren Schritte, um in den Genuss der Abfertigung zu kommen.

Nach den für die steuerrechtliche Gewinnermittlung geltenden Bestimmungen des Unternehmensrechtes seien Verbindlichkeiten nach dem Höchstwertprinzip zu bewerten. Eine Verbindlichkeit sei nach den EStR dann einzustellen, wenn diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach feststehe. Sie sei in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem sie dem Grunde nach auftrete. Dies treffe auf den vorliegenden Sachverhalt zu. Im Zeitpunkt der Vereinbarung über die Altersteilzeit stehe das Datum des Ausscheidens des Arbeitnehmers fest. Der Abfertigungsanspruch sei aufgrund der zurückgelegten Dienstzeit definiert und ändere sich in den nächsten Jahren nicht mehr, da bereits seit Langem der höchste Abfertigungsanspruch erreicht sei. Die minimale Wahrscheinlichkeit, dass eine Abfertigung bei

Angestellten der Bwn eventuell nicht ausbezahlt werden müsse, liege bei 1% und sei aufgrund des Höchstwertprinzips zu vernachlässigen.

Veränderungen der Abfertigung infolge jährlicher Kollektivvertragsanpassungen seien nach dem Grundsatz der Periodenreinheit im jeweiligen Jahr als Aufwand zu berücksichtigen.

Der Bw. wurde eine Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Kenntnis gebracht, in welcher dieser die Ansicht vertrat, Verbindlichkeiten seien steuerlich dann wirksam, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach feststehe.

Im vorliegenden Fall bestehen folgende Unsicherheiten: falls das Dienstverhältnis vor dem in der Altersteilzeitvereinbarung fixierten Ablauf durch Tod des Arbeitnehmers beendet werde, gebühre die Abfertigung in voller Höhe nur jenen Erben des Geschäftsleiters, zu dessen Erhaltung der Erblasser gesetzlich verpflichtet gewesen sei und die im gemeinsamen Haushalt gelebt haben. Der Abfertigungsanspruch bestehe nach allgemeinen arbeitsrechtlichen Vorschriften auch dann nicht, wenn der Arbeitnehmer selbst kündige oder wenn ihn ein Entlassungsgrund treffe.

Es möge zwar zutreffen, dass eine mögliche Entlassung wegen Dienstunfähigkeit bzw. Unterlassung der Dienstleistung in der Freizeitphase schon per definitionem als Freizeitphase weg falle. In der Aktivzeit bestehen diese Entlassungsgründe sehr wohl. In der Freizeitphase könne es wegen der Entdeckung von früheren Verfehlungen noch zu arbeits- bzw. dienstrechtlichen Konsequenzen für den Arbeitnehmer kommen, die den Abfertigungsanspruch dem Grunde und der Höhe nach verändern. Eine solche Veränderung in geringem Ausmaß sei -entgegen dem in der Berufung behaupteten Feststehen des Abfertigungsanspruches- auch im vorliegenden Fall im Jahr 2007 wegen einer kollektivvertraglichen Gehaltsanpassung vorgenommen worden.

Zu Beginn der Altersteilzeit sei eine Verpflichtung des Arbeitgebers, am Ende der Dienstzeit eine Abfertigung zahlen zu müssen, zwar sehr wahrscheinlich. Es könnten jedoch Umstände eintreten, durch welche der Anspruch auf Abfertigung dem Grunde nach erlischt (z.B. Tod des Dienstnehmers ohne im gemeinsamen Haushalt lebende unterhaltsberechtigten Erben, oder Entdeckung früherer Verfehlungen, die eine vorzeitige Entlassung rechtfertigen).

Das Höchstwertprinzip spiele in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Die Bw. teilte dazu mit, für sie seien, da sie den Gewinn gemäß § 5 (1) EStG ermittle, die unternehmensrechtlichen GoB maßgebend, weshalb das Höchstwertprinzip zur Anwendung kommen müsse.

Der Prüfer verweise zwar auf eventuelle Unsicherheiten bzw. auf eventuellen Wegfall der Abfertigungsverpflichtung. Es sei jedoch unbestritten, dass die Verbindlichkeit zum Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung feststehe und nur durch unvorhergesehene Einflüsse wegfallen könnte.

Die Bw. habe daher kein Wahlrecht für die Einstellung der Verbindlichkeit.

Aus derzeitiger Sicht müsse auch bei Tod des Arbeitnehmers der volle Anspruch an die Gattin ausbezahlt werden. Eine Kündigung des Dienstnehmers während der Altersteilzeit bzw. dessen Entlassung sei unwahrscheinlich und derzeit in der Steiermark noch nicht vorgekommen. Es komme im Wirtschaftsleben zwar immer wieder vor, dass bestehende Verbindlichkeiten nicht eingefordert werden. Diese minimale Wahrscheinlichkeit müsse aber in der Bewertung und im rechtzeitigen Ausweis nicht berücksichtigt werden.

Auch bei der Inanspruchnahme einer vorzeitigen Invaliditätspension könne sich der Abfertigungsanspruch nach einer rund 38-jährigen Dienstzeit nicht mehr reduzieren.

Da die Verbindlichkeit sowohl der Höhe nach aufgrund der bereits zurückgelegten Dienstzeit als auch dem Grunde nach (Austritt infolge Pensionsantritt) feststehe, werde um Stattgabe der Berufung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist die Frage zu klären, ob es sich bei der an den Dienstgeber bei Beendigung seines Dienstverhältnisses zu zahlenden Abfertigung bereits um eine Verbindlichkeit handelte.

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, Zl. 2006/15/0059, aus, dass sich Verbindlichkeitsrückstellungen durch das Merkmal der Ungewissheit von Verbindlichkeiten unterscheiden. Rückstellungen sind regelmäßig mit einem bestimmten Unsicherheitsfaktor behaftet, der sich etwa auf den Eintritt der Leistungsverpflichtung und die Höhe des Anspruches beziehen kann.

Im Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 86/13/0003 hat der Verwaltungsgerichtshof im Fall einer vor dem Bilanzstichtag erfolgten Kündigung eines Dienstverhältnisses die Ansicht vertreten, der Beschwerdeführer sei zur Bildung einer Rückstellung für die erst in der nachfolgenden Wirtschaftsperiode fällig werdende Abfertigungszahlung berechtigt und verpflichtet, wenn eine Abfertigungsverpflichtung zum Bilanzstichtag durch Kündigung des Dienstverhältnisses derart konkretisiert sei, dass bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses nur noch der Ablauf der Kündigungsfrist abzuwarten sei.

Im Erkenntnis vom 20. April 1995, 92/13/0071 hat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten, eine Abfertigungsverpflichtung sei eine aufschiebend bedingte Last. Der Dienstnehmer könne vom Dienstgeber bei Eintritt bestimmter Ereignisse entlassen werden und es könne sein, dass der Dienstnehmer den für die Abfertigung maßgeblichen Zeitpunkt nicht erlebe und dass bei seinem Ableben keine gesetzlichen Erben vorhanden seien.

Die Bw. hatte am Ende des vor dem 1. Jänner 2002 endenden Wirtschaftsjahres eine Abfertigungsrückstellung gebildet.

Durch das Bundesgesetz vom 10. Juli 2002, BGBl. 100/2002 wurde mit § 14 EStG die Vorsorge für Abfertigungen und Jubiläumsgelder neu geregelt.

§ 124b lit. a EStG ermöglichte für den Fall der Bildung einer Abfertigungsrückstellung am Ende des letzten vor dem 1. Jänner 2002 endenden Wirtschaftsjahres, den Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung, so weit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche auszuzahlen waren, im ersten vor dem 1. Jänner 2003 endenden Wirtschaftsjahr auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu übertragen.

Lit. b bestimmte, dass der Steuerpflichtige für den Fall der Übertragung im Sinne der lit. a ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung keine Abfertigungsrückstellung bilden kann.

Lit. c lautete: „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.“

Im vorliegenden Fall hatte die Bw. von der Möglichkeit der steuerfreien Übertragung der Abfertigungsrückstellung Gebrauch gemacht.

Im Jahr 2006, nachdem sie mit einem leitenden Angestellten eine Altersteilzeit-Vereinbarung geschlossen hatte, buchte sie für nicht ausbezahlte Gehälter aufgrund des Blockzeitmodells eine Verbindlichkeit ein und vertrat die Ansicht, auch die Abfertigung, die sie dem leitenden Angestellten bei dessen Ausscheiden aus dem Unternehmen voraussichtlich zu zahlen haben würde, stelle eine Verbindlichkeit dar, deren Dotierung gleichmäßig auf fünf Jahre abzusetzen sei. Sie bildete im Jahr 2006 und im Jahr 2007 je ein Fünftel dieser Abfertigung als Verbindlichkeit.

Sie vertrat dazu die Ansicht, sie sei als § 5-Ermittler dazu verpflichtet, da die handelsrechtlichen Bestimmungen auch im Steuerrecht anzuwenden seien.

§ 5 Abs. 1 EStG bestimmt, dass für Steuerpflichtige, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, (bzw. ab 1.1.2007: die nach [§ 189 UGB](#) oder anderen bundesgesetzlichen

Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen) die handelsrechtlichen (ab 1.1.2007 unternehmensrechtlichen) Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes (ab 1.1.2007: zwingende steuerrechtliche Vorschriften) treffen abweichende Regelungen.

Rechtlich erzwingbar ist der gegenständliche Abfertigungsanspruch allerdings erst, wenn das Dienstverhältnis tatsächlich beendet wird.

Die Behauptung durch die Bw., die Verbindlichkeit stehe im Zeitpunkt des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung fest und könne nur durch unvorhergesehene Einflüsse wegfallen, trifft im vorliegenden Fall daher nicht zu. Es kann zwar mit ziemlicher Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Dienstnehmer nicht selbst kündigt. Allerdings kann - ohne dem Dienstnehmer a priori Fehlverhalten unterstellen zu wollen - nicht ausgeschlossen werden, dass es auch im Fall einer Altersteilzeitvereinbarung noch zu einer berechtigten Entlassung mit der Konsequenz, dass eine Abfertigung nicht zusteht, kommt.

Im vorliegenden Fall kann daher nicht abschließend davon ausgegangen werden, dass eine Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung dem Grunde nach bereits feststeht.

Zusätzlich ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass im Fall des Todes des Dienstnehmers vor Beendigung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung nur an jene Erben ausbezahlt ist, für die er unterhaltsverpflichtet war und die mit ihm im gemeinsamen Haushalt gelebt haben.

Das bedeutet, dass er im Fall seines vor Beendigung des Dienstverhältnisses eintretenden Todes mit einem unterhaltsberechtigten Erben zusammen gelebt haben muss. Da auch das Vorliegen dieser Voraussetzung erst bei Eintritt des Erbanfalles zu beurteilen ist, kann von einer bereits mit Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung bestehenden Verpflichtung zur Leistung einer Abfertigung durch die Bw. nicht gesprochen werden.

Es ist daher davon auszugehen, dass eine Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung auch der Höhe nach nicht feststeht. Daher ist die Einstellung einer Verbindlichkeit nicht zulässig.

Da § 9 EStG idF StRG 1993 Rückstellungen für das EStG eigenständig regelt, ist der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff für das Steuerrecht von vornherein nicht maßgeblich (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz. 27 zu § 9 und die dort zitierten VwGH-Erkenntnisse).

§ 9 EStG Abs. 1 Z 1 idF. [BGBl. 818/1993](#) bestimmte, dass Rückstellungen nur für Anwartschaften auf Abfertigungen gebildet werden können. Gemäß Abs. 2 leg. cit. waren Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 nach § 14 zu bilden.

Rückstellungen sind für Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind; mit einer Verbindlichkeit muss ernsthaft gerechnet werden. Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits entstanden, dann ist nicht eine Rückstellung, sondern eine Verbindlichkeit einzustellen (Doralt³, § 9 Tz 7)

Laut Zorn in Hofstätter-Reichel, Tz 2.2 zu § 14 EStG wird eine Verpflichtung zur Leistung einer Abfertigung erst bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses existent. Solange das Dienstverhältnis besteht, ist nicht vorhersehbar, ob überhaupt jemals die Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung entstehen wird. Ob es zur Entstehung einer Abfertigungsverpflichtung kommt, hängt von der Art der Auflösung des Dienstverhältnisses ab. Kündigt der Dienstnehmer selbst oder wird er berechtigterweise entlassen, hat er in der Regel keinen Anspruch auf Abfertigung.

Nach Hofstätter/Reichel, Tz 7 zu § 14 mindert sich die Rückstellung, wenn **rechtlich erzwingbare** Abfertigungsansprüche entstanden sind, da in diesem Fall bereits eine Schuld einzustellen ist.

Im vorliegenden Fall ist die Regelung des § 124b Z 68 lit. b EStG zu beachten, da durch die Bw. im Jahr 2002 gemäß § 124b Z 68 lit. a EStG die steuerfreie Auflösung der Abfertigungsrückstellung, die zum Ende des vor dem 1. Jänner 2002 liegenden Wirtschaftsjahres bestanden hat, erfolgt ist.

Erfolgt eine Übertragung im Sinne der lit. a, kann der Steuerpflichtige gemäß § 124b Z 68 lit. b EStG ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung keine Abfertigungsrückstellung bilden.

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, sind gemäß lit. c dieser Bestimmung die entstehenden Aufwendungen (Ausgaben) gleichmäßig auf fünf Jahre verteilt abzusetzen.

Da die Verpflichtung zur Auszahlung der Abfertigung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses entsteht, sind erst ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre abzusetzen. Ob Aufwendungen entstehen, entscheidet sich erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses.

Da es sich bei der Bestimmung des § 124b Z 68 lit. c EStG um eine zwingende Bestimmung handelt, die vom Entstehen einer **Verpflichtung** zur Auszahlung von Abfertigungen ausgeht, sind anders lautende handelsrechtliche Bestimmungen nicht anzuwenden.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 24. Juli 2013