

## Offene Abfertigungsfünftel sind bei einer Betriebsaufgabe absetzbar

Dr. Romuald Kopf, Landessenatsvorsitzender des UFS Feldkirch



Die Behandlung offener Fünftelbeträge im Fall einer Betriebsaufgabe wird in der Übergangsbestimmung des § 124b Z 68 lit. c EStG nicht dezidiert geregelt. Aus diesem Grund sind offene Fünftel nach geltendem Dauerrecht im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns absetzbar.

→ UFS 20. 8. 2010, RV/0041-F/09

§§ 24 Abs. 2, 32 Z 2, 124b Z 68 lit. c EStG 1988

### 1. Der Fall

Ein Steuerpflichtiger hat die bis zum Jahr 2001 dotierte Abfertigungsrückstellung im Jahr 2002 gemäß § 124b Z 68 EStG 1988 steuerfrei auf das Kapitalkonto übertragen. Anlässlich der Betriebsaufgabe am 31. 3. 2005 wurden sämtliche Dienstverhältnisse beendet. Die Kündigungen erfolgten unter Einhaltung der Kündigungsfristen bereits Ende 2004. Der Steuerpflichtige stellte in der Bilanz zum 31. 12. 2004 den Gesamtbetrag der Abfertigungsansprüche als „*Verbindlichkeit Abfertigung*“ ein, wobei er vier Fünftel des Betrags außerbilanziell wieder hinzurechnete. Im Jahr 2005 machte er aufgabebedingt die restlichen vier Fünftel als Aufwand geltend.

Diese Vorgangsweise wurde von der Betriebsprüfung beanstandet. Das Finanzamt vertrat unter Berufung auf Rz. 3351a EStR folgende Auffassung: Werde von der Möglichkeit zur steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellung Gebrauch gemacht, seien später anfallende Abfertigungsansprüche steuerlich gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre abzusetzen. Im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe seien noch nicht abgesetzte Fünftelbeträge als nachträgliche Betriebsausgaben zu behandeln.

### 2. Die Entscheidung



Der UFS stimmt dem Berufungswerber zu, dass die in Rz. 3351a EStR getroffene Differenzierung, je nachdem, ob eine Betriebsaufgabe oder Liquidation vorliegt, in § 124b Z 68 lit. c EStG keine Deckung findet. Freilich liegt eine Differenz im Sachverhalt vor, die – rechtspolitisch gesehen – die in den EStR vorgesehenen steuerlichen Konsequenzen verdienen könnte. Denn wer in den Genuss gekommen ist, zunächst die gewinnwirksam gebildete Abfertigungsrückstellung steuerfrei aufzulösen und ungeachtet dessen die danach anfallenden Abfertigungszahlungen voll (wenn auch verteilt auf mehrere Jahre) als Betriebsausgaben abzusetzen, wer also in den Genuss doppelter Absetzungen (*Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 14 Tz. 14/2; *Binder/Schifko*, Die Abfertigungsrückstellung im System Abfertigung Neu, SWK-Heft 26/2002, S 691) gelangt ist bzw. gelangt, mag in weiterer Folge durchaus schlechter gestellt werden, wenn er die betriebliche Tätigkeit im Wege einer steuerlich begünstigten Betriebsaufgabe und nicht im Wege einer nicht begünstigten Abwicklung beendet. In diesem Sinne kann die Richtliniensaussage durchaus als pragmatische, nicht unsachgerecht differenzierende Problemlösung gesehen werden. Dies umso mehr, wenn berücksichtigt wird, dass die Regierungsvorlage zum BMSVG, BGBl. I Nr. 100/2002, noch keine (später eröffnete bedingungslose) Möglichkeit zur steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellungsmöglichkeit, sondern die Gegenverrechnung vorsah (siehe auch *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG, § 14 Tz. 14.2).

Entscheidend ist aber nicht, ob die in den EStR vorgesehene Differenzierung sachlich gerechtfertigt ist. Entscheidend ist vielmehr, ob und inwieweit diese Differenzierung im Ge-

setz Deckung findet. Aus den nachfolgenden Gründen ist der UFS der Überzeugung, dass § 124b Z 68 lit. c EStG lediglich im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung Bedeutung hat und keinen Eingriff in die bestehenden Regeln über die Vorgangsweise bei einer Betriebsaufgabe darstellt:

- Die Regelungen betreffend die Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG) finden sich im dritten Abschnitt des zweiten Teils des EStG und stellen inhaltlich Vorschriften über die Ermittlung des laufenden Gewinns dar. § 124b Z 66 bis 68 EStG bezieht sich eindeutig auf § 14 EStG und stellt daher ebenfalls eine nur die laufende Gewinnermittlung betreffende Norm dar, wofür auch ihr Inhalt spricht.
- Hätte der Gesetzgeber mit § 124b Z 68 lit. c EStG die Anwendung von § 24 EStG einschränken bzw. jene von § 32 EStG ausdehnen wollen, so hätte er dies deutlich(er) zum Ausdruck gebracht.
- Formalrechtlich stellt § 124b EStG Übergangsrecht dar. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, in einer formalrechtlichen Übergangsbestimmung das bestehende Recht betreffend die Ermittlung eines Aufgabegewinns abzuändern, so hätte er dies deutlich zum Ausdruck gebracht.
- Gegen die in den Richtlinien vorgesehene Behandlung von bei Betriebsaufgabe noch offenen Fünfteln als nachträgliche Betriebsausgaben spricht, dass nach § 32 Z 2 EStG nur solche Einkünfte bzw. Verluste zu erfassen sind, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ereignen und daher im Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt sind (*Doralt*, EStG<sup>12</sup>, § 32 Tz. 62; VwGH 22. 10. 1996, 95/14/0018). Für eine Behandlung von bei Betriebsaufgabe noch offenen Fünfteln als nachträgliche Betriebsausgaben hätte es daher einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedurft.
- Die Veräußerung eines Betriebs stellt wie dessen Aufgabe den letzten Akt der gewerblichen Tätigkeit dar. Durch die Aufgabe des Betriebs muss der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben. Bei Betriebsaufgabe ist der Aufgabegewinn nach den Vorschriften des § 24 EStG zu ermitteln. Durch § 24 EStG sollen unter anderem die durch die Betriebsaufgabe verwirklichten, aber bis dahin steuerlich unberücksichtigt gebliebenen Gewinne erfasst werden (VwGH 11. 5. 1962, 97/60). Gleiches gilt naturgemäß für Verluste bzw. Betriebsausgaben. Das bei der Aufgabe eines Betriebs erzielte Betriebsergebnis ist Teil des Betriebserfolgs, nämlich der letzte aus dem Betrieb des Unternehmens. Da es sich dabei nicht um Einkünfte aus einer besonderen Einkunftsart, sondern um die Einkünfte aus dem betreffenden Betrieb handelt, ist ein Ausgleich mit dem Ergebnis aus dem laufenden Betrieb vorzunehmen (VwGH 19. 6. 1959, 2335/58; *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 24 Tz. 40).

Zusammenfassend teilt der UFS die im Ergebnis vertretene Auffassung des Berufungswerbers, dass die Behandlung offener Abfertigungsfünftel im Fall einer Betriebsaufgabe in der Übergangsbestimmung des § 124b Z 68 lit. c EStG nicht geregelt ist. Aus diesem Grund sind offene Fünftel nach geltendem Dauerrecht im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns abzusetzen. Wie der Berufungswerber zutreffend ausführte, sichert nur diese Interpretation die letztmals mögliche Verrechnung mit dem Ergebnis der ursächlichen Einkunftsquelle.

### 3. Praxishinweise



Gegen die von den EStR abweichende Entscheidung wurde keine Amtsbeschwerde eingebracht. Dies bedeutet aber nicht, dass das BMF die Rechtsmeinung der Berufungsbehörde teilt. Laut dem Newsletter des bundesweiten Fachbereichs vom November 2010 misst das BMF der UFS-Entscheidung keine über den Einzelfall hinausreichende Bedeutung bei. Die Finanzämter sind daher weiterhin an die gegenteilige Richtlinienaussage gebunden.