

Ertragsteuern

RSt für Abfertigungen bei Betriebsveräußerung
Verfahrenskosten iZm Strafen

Umsatzsteuer

Rechnung für Vorsteuerabzug nötig?

Abgabenverfahren

Neuerung bei Wiederaufnahme –
wessen Kenntnis ist relevant?

Auf Eigenkapital übertragene Abfertigungsrückstellungen im Rahmen einer Betriebsveräußerung

§§ 14, 124 b
Z 68 EStG

Abfertigungs-
rückstellung;
Betriebs-
veräußerung;
Übertragung auf
Eigenkapital

Gem § 124 b Z 68 EStG konnten bestehende Abfertigungsrückstellungen im Zuge des Übergangs auf das System der „Abfertigung neu“ (Betriebliche Mitarbeitervorsorge) steuerneutral auf Eigenkapital oder eine als versteuert geltende Rücklage übertragen werden. Nach Ansicht des BMF (EStR 2000 Rz 3345) erhöhen die vom Erwerber im Rahmen eines Betriebserwerbs übernommenen Abfertigungsansprüche in diesem Fall „zunächst“ den Veräußerungsgewinn. Der Beitrag zeigt, dass die Rechtsansicht des BMF unzutreffend ist.

SABINE KANDUTH-KRISTEN

A. Problemstellung

Werden Abfertigungsverpflichtungen (nach dem System der „Abfertigung alt“) in Anrechnung auf den Kaufpreis im Rahmen einer Betriebsveräußerung auf den Übernehmer übertragen, ist die Abfertigungsrückstellung beim Rechtsvorgänger gem § 14 Abs 4 EStG insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen.¹⁾ Beim Veräußerer vermindern Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert der Rückstellung und dem im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungserlöses angesetzten Wert der Verpflichtungen den Veräußerungsgewinn (negative stille Reserve/stille Last).²⁾ Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach der Bruttomethode³⁾ sind die vom Erwerber übernommenen Schulden (und damit auch die übernommene Abfertigungsrückstellung) mit dem Buchwert anzusetzen. Im Rahmen der Nettomethode sind die vom Erwerber übernommenen Betriebsschulden nicht gesondert anzusetzen, sie schlagen sich vielmehr im Kapitalkonto (Wert des Betriebsvermögens) nieder.

Im Zuge der Einführung der Betrieblichen Mitarbeitervorsorge (nunmehr: Betriebliche Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorge) wurde in § 124 b Z 68 EStG eine Übergangsregelung geschaffen, die Steuerpflichtige in Anspruch nehmen konnten, die am Ende des letzten vor dem 1. 1. 2002 endenden Wirtschaftsjahres eine Abfertigungsrückstellung gebildet hatten:⁴⁾

- Gem § 124 b Z 68 lit a EStG konnte der Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung, soweit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt wurden, im ersten vor dem 1. 1. 2003 endenden Wirtschaftsjahr auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen werden. Erfolgte in diesem Wirtschaftsjahr keine Übertragung, so konnte der Gesamtbetrag der am Ende dieses Wirtschaftsjahres bestehenden Abfertigungsrückstellung, soweit nicht die zugrunde liegenden Abfertigungsansprüche ausbezahlt oder an eine BV-Kasse übertragen wurden, im folgenden Wirtschaftsjahr auf das

Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei übertragen werden.⁵⁾

- Bei Inanspruchnahme der steuerneutralen Übertragung auf Eigenkapital oder Rücklagenbildung konnte der Steuerpflichtige ab dem Wirtschaftsjahr der Übertragung keine Abfertigungsrückstellung mehr bilden (§ 124 b Z 68 lit b EStG).
- Bei nachfolgender Auszahlung von Abfertigungen oder Übertragung der Abfertigungsansprüche an eine BV-Kasse waren/sind die entstehenden Aufwendungen (Ausgaben) gem § 124 b Z 68 lit c EStG gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre abzusetzen.

Hat der Steuerpflichtige die Regelung in Anspruch genommen und wird der Betrieb unter Mitübertragung der (Alt-)Abfertigungsansprüche veräußert, stellt sich die Frage nach der steuerlichen Behandlung der (nicht mehr rückgestellten) Abfertigungsansprüche im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung.

B. Ansicht des BMF

Das BMF vertritt in Rz 3345 der EStR 2000 die Ansicht, dass die Übernahme der Abfertigungsverpflichtung durch den Erwerber (im vereinbarten betragslichen Ausmaß) im Falle einer vorangehenden steuerneutralen Auflösung der Abfertigungsrückstellung

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

- 1) Vgl dazu Doralt in Doralt et al, EStG (12. Lfg, September 2008) § 14 Rz 23; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2016) § 14 Rz 23.
- 2) Vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 24 Rz 61; Doralt in Doralt et al, EStG (12. Lfg, September 2008) § 14 Rz 24; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2016) § 24 Rz 72; EStR 2000 Rz 3345.
- 3) Vgl dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2016) § 24 Rz 60.
- 4) Die Regelung war auf steuerfreie Beträge nach § 14 Abs 6 EStG sinngemäß anzuwenden. Zum Übergang auf das System der „Abfertigung neu“ s Kristen/Pinggera/Schön, Überblick über die Neuregelungen durch das betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz, RdW 2002, 386 ff; Seicht, Die „Abfertigung Neu“, RWZ 2002, 299 ff.
- 5) Dies galt unabhängig von der Weiterführung der Rückstellung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss.

gem § 124 b Z 68 EStG – abweichend von der unter Punkt A dargestellten Vorgangsweise – beim Veräußerer zunächst den Veräußerungsgewinn erhöht.⁶⁾ In weiterer Folge sei der Betrag für die Übernahme der Abfertigungsverpflichtung beim Veräußerer „*wirtschaftlich einer Abfertigungszahlung entsprechend*“ auf fünf Jahre verteilt abzusetzen (analog zu § 124 b Z 68 lit c EStG). Bei Veräußerung des ganzen Betriebs liegen hinsichtlich der Fünftelbeträge nach Ansicht des BMF nachträgliche negative Einkünfte iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG vor (Verweis auf EStR 2000 Rz 3351 a).⁷⁾

C. Eigene Ansicht

Bei den steuerneutral auf Eigenkapital übertragenen Abfertigungsrückstellungen (sowie den danach entstehenden, nicht mehr rückstellungsfähigen Ansprüchen) handelt es sich um betriebliche Schulden, die – weil es der Gesetzgeber ausdrücklich zugelassen hat – beim Veräußerer mit einem Buchwert von null anzusetzen sind.⁸⁾ Es liegt daher in Höhe des Wertes der Abfertigungsansprüche eine den Veräußerungsgewinn mindernde stille Last vor. Im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach der Bruttomethode sind diese vom Erwerber übernommenen Verpflichtungen folglich mit einem Buchwert in Höhe von null anzusetzen.

Schon die Aussage in EStR 2000 Rz 3345, wonach die Übernahme der Abfertigungsverpflichtung „*zunächst*“ den Veräußerungsgewinn *erhöht*, ist daher mE abzulehnen. Es kommt dadurch im Jahr der Betriebsveräußerung zur Besteuerung eines Gewinns, der alleine auf die vorangehende Übertragung der Abfertigungsrückstellung auf Eigenkapital zurückzuführen ist. Nach EStR 2000 Rz 3345 wird in weiterer Folge dadurch ein Ausgleich geschaffen, dass die Übernahme der Abfertigungsverpflichtung durch den Erwerber *beim Veräußerer* als „*Abfertigungszahlung*“ gewertet wird (wiewohl eine solche nicht vorliegt), die steuerlich analog zu § 124 b Z 68 lit c EStG auf fünf Jahre verteilt geltend gemacht werden kann. In einer Gesamtbetrachtung – allerdings erst nach Ablauf von fünf Jahren – ergibt sich für den Veräußerer insoweit ein „Nullergebnis“.

Wird dieser mE systematisch unzutreffende Ansatz gewählt, müsste konsequenterweise in weiterer Folge die in EStR 2000 Rz 3351 a angezeigte Vorgangsweise eingeschlagen werden: Die offenen Fünftel wären im Falle einer Betriebsveräußerung *sofort* im Rahmen des Veräußerungsgewinns absetzbar und würden den vom BMF vertretenen Gewinn erhöhenden Ansatz der Verpflichtungen daher unmittelbar neutralisieren. Damit wird aber das Besteuerungsergebnis erzielt, das sich auch ergibt, wenn die Abfertigungsverpflichtungen im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung mE zutreffend mit null angesetzt werden.

D. Beispiel

In EStR 2000 Rz 3345 findet sich folgendes Beispiel:
Angabe: Die Schlussbilanz des Veräußerers zum 31. 12. 2003 weist Aktiva und ein Eigenkapital mit einem Buchwert von jeweils 320 aus, der Teilwert der Aktiva inkl Fir-

menwert beträgt 500. Die Abfertigungsrückstellung ist vom Veräußerer 2002 steuerneutral auf das Kapitalkonto übertragen worden. Im Zuge der Betriebsveräußerung zum 31. 12. 2003 werden Abfertigungsverpflichtungen in Höhe von 60 mitübernommen, der Barkaufpreis beträgt daher statt 500 nur 440.

Buchwert	Teilwert	Buchwert	Teilwert
Aktiva	320	Eigenkapital	320
	500	AbfertigungsRSt	0
Bilanzsumme	320	Bilanzsumme	320
			60
			500

Lösung lt BMF: Der Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG beträgt 180 (500 – 320). In den Jahren 2003 bis 2007 sind jeweils zwölf als (nachträgliche) Betriebsausgabe absetzbar.

Korrekterweise beträgt der Veräußerungsgewinn allerdings nur 120:

Veräußerungsgewinn nach der Bruttomethode:

Barkaufpreis	440
zuzüglich übernommene Betriebs-schulden zum Buchwert	0
Zwischensumme	440
abzüglich Buchwert der Aktiva	320
Veräußerungsgewinn	120

Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Summe der stillen Reserven zuzüglich Firmenwert abzüglich der aus den Abfertigungsansprüchen resultierenden stillen Lasten.

Dieses Ergebnis wird auch erzielt, wenn die offenen Fünftel (5 x 12 = 60) der Aussage in EStR 2000 Rz 3351 a entsprechend im Rahmen der Betriebsveräußerung *sofort* vom Veräußerungsgewinn abgesetzt werden.

- 6) Richtigerweise ist gemeint, dass die „stille Last“ der nicht rückgestellten Ansprüche den Veräußerungsgewinn nicht vermindert.
- 7) Beim Erwerber ist der Betrag der übernommenen Verpflichtung zu passivieren. Bei Schlagendwerden der Abfertigungsansprüche ist der Passivposten Gewinn erhöhend aufzulösen, die Aufwendungen (Ausgaben) aus der Zahlung der Abfertigung sind nicht zu fünfeln (vgl EStR 2000 Rz 3345 a).
- 8) Dass im Falle einer späteren Auszahlung der Abfertigungsansprüche der dem Rückstellungsbetrag entsprechende Teil des Auszahlungsbetrags erneut (neben der vorangehenden Rückstellungsdotierung) zu einer Betriebsausgabe wird, nahm der Gesetzgeber ausdrücklich in Kauf (Abänderungsantrag im Arbeits- und Sozialausschuss, s *Kristen/Pingger/Schön*, RdW 2002, 386 ff FN 13; zu den „*Wohlthaten von Z 68 lit a und lit c*“ s auch *Seicht*, RWZ 2002, 299 ff [Kapitel 6]).

SCHLUSSTRICH

Im Falle einer vorangehenden steuerneutralen Übertragung von Abfertigungsrückstellungen auf Eigenkapital gem § 124 b Z 68 EStG erhöhen Abfertigungsansprüche, die vom Erwerber im Rahmen einer Betriebsveräußerung in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen werden, den Veräußerungsgewinn entgegen der in EStR 2000 Rz 3345 vom BMF vertretenen Ansicht nicht. Damit ist auch die in EStR 2000 Rz 3345 aufgestellte Fiktion einer auf fünf Jahre zu verteilenden Abfertigungszahlung beim Veräußerer hinfällig.