

TE Vwgh Erkenntnis 2009/10/28 2005/15/0014

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.10.2009

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

60/01 Arbeitsvertragsrecht;

Norm

AVRAG 1993 §3 Abs1;

EStG 1988 §14;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §5;

EStG 1988 §9;

1. EStG 1988 § 14 heute
2. EStG 1988 § 14 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. EStG 1988 § 14 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
4. EStG 1988 § 14 gültig von 30.07.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
5. EStG 1988 § 14 gültig von 01.09.2011 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2011
6. EStG 1988 § 14 gültig von 02.08.2011 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
7. EStG 1988 § 14 gültig von 16.06.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. EStG 1988 § 14 gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. EStG 1988 § 14 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. EStG 1988 § 14 gültig von 09.11.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2006
11. EStG 1988 § 14 gültig von 27.06.2006 bis 08.11.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
12. EStG 1988 § 14 gültig von 21.08.2003 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
13. EStG 1988 § 14 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
14. EStG 1988 § 14 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
15. EStG 1988 § 14 gültig von 15.07.1999 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
16. EStG 1988 § 14 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
17. EStG 1988 § 14 gültig von 10.01.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
18. EStG 1988 § 14 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
19. EStG 1988 § 14 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
20. EStG 1988 § 14 gültig von 01.07.1990 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
21. EStG 1988 § 14 gültig von 30.07.1988 bis 30.06.1990
1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 5 heute
2. EStG 1988 § 5 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 5 gültig von 01.04.2012 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
4. EStG 1988 § 5 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
5. EStG 1988 § 5 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. EStG 1988 § 5 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
7. EStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
8. EStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 257/1990
9. EStG 1988 § 5 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1990

1. EStG 1988 § 9 heute
2. EStG 1988 § 9 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. EStG 1988 § 9 gültig von 21.08.2003 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
5. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
6. EStG 1988 § 9 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
7. EStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 49/1998
8. EStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des JK in K, vertreten durch Dr. Karl Haas, Dr. Georg Lugert, Mag. Andreas Friedl und Mag. Hannes Huber, Rechtsanwälte in 3100 St. Pölten, Dr.-Karl-Renner-Promenade 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Dezember 2004, GZ. RV/1881-W/02, betreffend u.a. Einkommensteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen - hinsichtlich Einkommensteuer 1996 - wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer führte ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Sondermaschinenbau. Mit 31. März 1997 gab er das Unternehmen auf, vermietete alle Anlagegüter an eine neu gegründete GmbH, deren Alleingesellschafter der Beschwerdeführer ist, die auch alle Mitarbeiter mit sämtlichen Rechten und Pflichten übernahm.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde u.a. über die Einkommensteuer 1996 und 1997 entschieden. Die belangte Behörde führte in der Begründung ihres Bescheides aus, im Jahre 1998 sei eine Betriebsprüfung durchgeführt worden, wobei - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - Folgendes festgestellt worden sei:

Eine in Deutschland situierte KG habe im Juni 1996 eine Kanalroboteranlage vom Beschwerdeführer erworben und bezahlt. Im April 1998 habe diese KG den Wunsch zum Rückkauf der Roboteranlage geäußert und am 5. Mai 1998 ein konkretes Anbot zum Rückkauf der Anlage dem Beschwerdeführer vorgelegt. Da zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 und 31. Dezember 1997 der Rückkauf der Kanalroboteranlage weder verlangt noch vertraglich vereinbart worden sei, könne eine Verbindlichkeit aus diesem Geschäftsfall in den Schlussbilanzen dieser Jahre nicht eingestellt werden.

Für die Errichtung einer Umweltschutzanlage (Filteranlage) könne selbst dann keine Rückstellung gebildet werden,

wenn sie behördlich vorgeschrieben sei. Der Erwerb oder die Herstellung einer solchen Anlage stelle nämlich einen aktivierungspflichtigen Geschäftsfall dar, der zu keinem sofort absetzbaren Aufwand führe. Eine Rückstellung für solche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sei nicht möglich. Die 1996 gebildete Rückstellung für Umweltauflagen sei gemäß § 9 EStG 1988 unzulässig und daher aufzulösen. Für die Errichtung einer Umweltschutzanlage (Filteranlage) könne selbst dann keine Rückstellung gebildet werden, wenn sie behördlich vorgeschrieben sei. Der Erwerb oder die Herstellung einer solchen Anlage stelle nämlich einen aktivierungspflichtigen Geschäftsfall dar, der zu keinem sofort absetzbaren Aufwand führe. Eine Rückstellung für solche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sei nicht möglich. Die 1996 gebildete Rückstellung für Umweltauflagen sei gemäß Paragraph 9, EStG 1988 unzulässig und daher aufzulösen.

Die Arbeitnehmer des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers seien von der - neu gegründeten - GmbH mit allen Rechten und Pflichten übernommen worden. Die Arbeitsverhältnisse seien unter Anrechnung der Vordienstzeiten fortgeführt worden.

Abfertigungsansprüche der Arbeitnehmer seien nicht fällig geworden. In der Schlussbilanz zum 31. März 1997 sei eine sonstige Verbindlichkeit in Höhe der "tatsächlichen" Abfertigungsansprüche der Arbeitnehmer eingestellt worden. Da vom Beschwerdeführer weder gegenüber den Arbeitnehmern noch gegenüber der GmbH eine Verpflichtung zur Leistung der Abfertigungsansprüche eingegangen worden sei, sei eine Abfertigungsverpflichtung nicht zu passivieren. Die sonstigen Verbindlichkeiten seien für das Jahr 1997 um diesen Betrag zu vermindern. Die Abfertigungsrückstellung sei nicht gegen den laufenden Gewinn, sondern gegen den Aufgabegewinn aufzulösen.

Das Finanzamt habe - teils nach Wiederaufnahme von Verfahren -

den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Sachbescheide erlassen.

Der Beschwerdeführer habe in der Berufung dagegen Folgendes

ausgeführt:

Rückkauf einer Kanalroboieranlage:

Im Juni 1996 habe die deutsche KG eine Anlage erworben und bezahlt. Im April 1998 sei von der Käuferin der Wunsch geäußert worden, die Anlage an den Beschwerdeführer zurückzugeben und am 5. Mai 1998 wäre ein konkretes Angebot zum Rückkauf der Anlage vorgelegt worden. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz 1996 sei bereits bekannt gewesen, dass die Käuferin beabsichtige, die Kanalroboieranlage zurückzugeben. Da mit der Rücknahme ernsthaft zu rechnen gewesen sei, sei für den Rückkauf ein Betrag gewinnmindernd zurückzustellen gewesen.

Rückstellung für Umweltauflage:

Im Unternehmen würden Roboter gefertigt, die zur Kanalsanierung eingesetzt werden. Bei der Produktion werde Styrol verwendet, das als Additiv Harzen beigemischt werde, damit die Harze die Eigenschaft behielten, schnell durch ultraviolettes Licht auszuhärten. Während der Produktion dampfe Styrol aus. Styrol habe eine derart aggressive Wirkung, dass es die Wände, Böden und Maschinenteile angegriffen habe. Auf Grund dieser Aggressivität sei durch die Bezirkshauptmannschaft eine Sanierung der Räumlichkeiten zwingend vorgeschrieben worden. Da das Unternehmen zum 31. März 1997 aufgegeben worden sei, hätten die voraussichtlichen Kosten der Sanierung als Rückstellung in die Bilanz eingestellt werden müssen.

Abfertigungsverpflichtung:

Das protokollierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers sei mit 31. März 1997 aufgegeben worden, die Anlagegüter seien in die Vermietung und Verpachtung übertragen worden. Die Mitarbeiter seien mit sämtlichen Rechten und Pflichten von der GmbH übernommen worden. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sei somit für sämtliche Mitarbeiter die volle Abfertigungsverpflichtung, für die der auf Grund der gesetzlichen Vorschrift zu ermittelnde Abfertigungsaufwand gebildet und als Betriebsausgabe verbucht worden sei, entstanden. Die bis dahin gebildete Abfertigungsrückstellung gem. § 14 EStG 1988 sei demgegenüber gewinnerhöhend aufgelöst worden. Die volle Abfertigungsverpflichtung sei in der GmbH als Abfertigungsrückstellung in die Bilanz eingestellt worden. Die Dotierung von Abfertigungsrückstellungen müsse solange gewinnneutral erfolgen, bis die in der GmbH nach steuerlichen Grundsätzen gebildete Abfertigungsrückstellung die Höhe der übernommenen Abfertigungsverpflichtung erreiche. Erst wenn die Abfertigungsrückstellung die Abfertigungsverpflichtung übersteige, sei die Dotierung der Abfertigungsrückstellung als Betriebsausgabe zulässig. Das protokollierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers

sei mit 31. März 1997 aufgegeben worden, die Anlagegüter seien in die Vermietung und Verpachtung übertragen worden. Die Mitarbeiter seien mit sämtlichen Rechten und Pflichten von der GmbH übernommen worden. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sei somit für sämtliche Mitarbeiter die volle Abfertigungsverpflichtung, für die der auf Grund der gesetzlichen Vorschrift zu ermittelnde Abfertigungsaufwand gebildet und als Betriebsausgabe verbucht worden sei, entstanden. Die bis dahin gebildete Abfertigungsrückstellung gem. Paragraph 14, EStG 1988 sei demgegenüber gewinnerhöhend aufgelöst worden. Die volle Abfertigungsverpflichtung sei in der GmbH als Abfertigungsrückstellung in die Bilanz eingestellt worden. Die Dotierung von Abfertigungsrückstellungen müsse solange gewinnneutral erfolgen, bis die in der GmbH nach steuerlichen Grundsätzen gebildete Abfertigungsrückstellung die Höhe der übernommenen Abfertigungsverpflichtung erreiche. Erst wenn die Abfertigungsrückstellung die Abfertigungsverpflichtung übersteige, sei die Dotierung der Abfertigungsrückstellung als Betriebsausgabe zulässig.

Der Betriebsprüfer habe zur Berufung wie folgt Stellung genommen:

Rückkauf einer Kanalroteranlage:

Wegen des 1998 eingetretenen Umstandes des möglichen Rückkaufes sei im Jahresabschluss 1996 eine Verbindlichkeit ausgewiesen worden. Aus den zu diesem Sachverhalt vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 und 1997 die ernsthafte Möglichkeit eines Rückkaufes der Anlage nicht bestanden habe. Erst im Schreiben vom 16. April 1998 sei der Wunsch des Rückkaufes der Anlage von der Käuferin geäußert worden. Zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses (17. September 1998) sei noch offen gewesen, ob und zu welchen Bedingungen die Anlage vom Beschwerdeführer zurückgekauft werde. Dieses nach den Bilanzstichtagen 31. Dezember 1996 und 31. Dezember 1997 "eintretende Ereignis" habe bei der Gewinnermittlung für 1996 und 1997 unberücksichtigt bleiben müssen.

Rückstellung für Umweltauflagen:

Der Beschwerdeführer habe die Rückstellungsbildung zunächst damit begründet, dass für die Laminatherstellung im Container auf Grund von Anrainerbeschwerden von der Bezirkshauptmannschaft der Einbau einer Absaug- bzw. Filteranlage aufgetragen worden sei. Nachdem dem Beschwerdeführer während der Prüfung dargelegt worden sei, dass für die Filteranlage keine Rückstellung gebildet werden könne, habe der Beschwerdeführer erklärt, die Rückstellung sei aus einem anderen Grund gebildet worden. Die Herstellung der stark styrolhaltigen GFK-Lamine habe bis zur Anzeige der Anrainer in der Maschinenhalle stattgefunden. Das dabei austretende Styrol habe die Halle beschädigt. Für die Behebung dieser Schäden sei die Rückstellung vom steuerlichen Vertreter gebildet worden. Bisher habe der Beschwerdeführer die Halle noch nicht sanieren lassen. Das Vorliegen eines verpflichtenden behördlichen Auftrages zur Sanierung der Halle sei erstmals in der Berufung behauptet worden. Im Falle der Beschädigung der eigenen Halle durch Umgang mit Styrol bestehe weder eine privatrechtliche noch eine öffentlichrechtliche Verpflichtung zur Schadensbehebung.

Abfertigungsverpflichtung:

Die GmbH habe die Verpflichtung zur Leistung der Abfertigungen für jene Dienstnehmer, deren Dienstverhältnis fortgesetzt worden sei, übernommen. Der Beschwerdeführer sei dadurch von der Verpflichtung zur Leistung von Abfertigungen befreit worden. Den Beschwerdeführer habe keine Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen gegenüber den ehemaligen Mitarbeitern getroffen, weil deren Abfertigungsansprüche durch die unveränderte Fortführung der Dienstverhältnisse durch die GmbH nicht fällig geworden seien. Wie der Beschwerdeführer bestätigt habe, habe er sich auch nicht zur Zahlung bisher entstandener Abfertigungsansprüche gegenüber der GmbH verpflichtet. Diese Darstellung finde ihre Bestätigung auch in den Büchern der GmbH, in denen eine solche Forderung nicht ausgewiesen sei. Da die Betriebseinstellung für den Beschwerdeführer mit keiner Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen oder zur Zahlung für übernommene Abfertigungsansprüche verbunden gewesen sei, fehle jede Grundlage, eine solche Abfertigungsverbindlichkeit bei ihm zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer habe sich zur Stellungnahme der Betriebsprüfung dahingehend geäußert, dass das Einzelunternehmen aufgelöst und die GmbH neu gegründet worden sei. Die GmbH habe sämtliche Abfertigungsverpflichtungen und die Wertpapiere übernommen.

Das Finanzamt habe mit Berufungsvorentscheidung der Berufung hinsichtlich der Abfertigungsverbindlichkeiten Folge gegeben und im Übrigen die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer habe einen Vorlageantrag gestellt und darin ergänzend Folgendes ausgeführt:

Rückkauf einer Kanalroteranlage:

Erkennbare Risiken und drohende Verluste müssten berücksichtigt werden, auch wenn sie zum Bilanzstichtag am Markt noch nicht realisiert worden seien. Ergänzt werde das Imparitätsprinzip durch den Grundsatz der Wertaufhellung. Erkennbare Risiken und drohende Verluste seien auch dann zu berücksichtigen, wenn diese Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Erstellung des Jahresabschlusses bekannt würden. Das Unternehmen des Beschwerdeführers sei im Firmenbuch eingetragen gewesen, weshalb die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu erfolgen habe. Der Beschwerdeführer habe daher auch die handelsrechtlichen Vorschriften zu berücksichtigen gehabt. Erkennbare Risiken und drohende Verluste müssten berücksichtigt werden, auch wenn sie zum Bilanzstichtag am Markt noch nicht realisiert worden seien. Ergänzt werde das Imparitätsprinzip durch den Grundsatz der Wertaufhellung. Erkennbare Risiken und drohende Verluste seien auch dann zu berücksichtigen, wenn diese Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Erstellung des Jahresabschlusses bekannt würden. Das Unternehmen des Beschwerdeführers sei im Firmenbuch eingetragen gewesen, weshalb die Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG 1988 zu erfolgen habe. Der Beschwerdeführer habe daher auch die handelsrechtlichen Vorschriften zu berücksichtigen gehabt.

Rückstellung für Umweltauflagen:

Im Unternehmen sei in der Produktionshalle ein Container zur Produktion von Styrol gestanden. Auf Grund der bei der Produktion von Styrol entstandenen Dämpfe sei durch die Bezirkshauptmannschaft und das Arbeitsinspektorat die Sperre des Containers verfügt worden. Die aggressive Wirkung des Styrols habe dazu geführt, dass Wände, Böden, Decken und Maschinenteile angegriffen worden seien.

Die belangte Behörde habe den Beschwerdeführer davon in Kenntnis gesetzt, dass sie die Anerkennung von aufwandswirksamen Abfertigungsverpflichtungen, wie in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen, nicht aufrecht erhalten werde.

Im Erwägungsteil stellte die belangte Behörde folgenden

Sachverhalt fest:

Rückkauf einer Kanalroteranlage:

Der Beschwerdeführer habe im Juni 1996 an eine näher bezeichnete KG eine Kanalroteranlage verkauft. Im Schreiben der Käuferin vom 16. April 1998 an den Beschwerdeführer sei auszugsweise ausgeführt worden, "auf Grund der erheblichen Fehlleistungen, bedingt durch die mangelhafte Technik der Anlage, sehen wir uns veranlasst, Ihnen die komplette Anlage zum Rückkauf anzubieten ... Bitte teilen Sie uns ihre Entscheidung vor Beginn der ENTSORGA in Köln (12.5.-16.5.1998) mit ...". Mit Schreiben vom 5. Mai 1998 habe die Käuferin dem Beschwerdeführer mitgeteilt, "...daraufhin bieten wir Ihnen nunmehr den Rückkauf der Anlage incl. Fahrzeug zum Restbuchwert von DM 420.000,- an ...". In einem weiteren Schreiben vom 6. Juli 1998 an den Beschwerdeführer habe die Käuferin unter dem Titel "Besprechungstermin vom 20.5.1998, 14 Uhr" angeführt, "... bei der o. g. Besprechung in unserem Haus sagten Sie zu, uns innerhalb der nächsten 14 Tage ein Angebot über die Rückgabe der ... Anlage zu unterbreiten ...".

Rückstellung für Umweltauflagen:

Die Verhandlungsschrift der Bezirkshauptmannschaft vom 5. Februar 1996 laute auszugsweise:

"In einem Stahlcontainer im Ausmaß von ca. 4 x 5 m werden für

Versuchszwecke Kanalrohre und Verbindungsstücke mit Polyesterharz

innenseitig ausgekleidet. ... Der Container ist mit einer

mechanischen Abluft in undefinierbarer Größenordnung ausgestattet.

... Da einerseits durch die Verwendung des Lösungsmittels Styrol

und andererseits durch die Beheizung mittels offener Flüssiggasflamme Brand- und Explosionsgefahr für das Leben

und Gesundheit von Menschen (Arbeitnehmer) nicht auszuschließen sind und dieser Betriebsanlagenteil gewerbebehördlich nicht genehmigt ist, muss diese Anlage sofort außer Betrieb gesetzt werden und darf bis zum Vorliegen einer entsprechenden Genehmigung nicht mehr betrieben werden. ... Der Vertreter des Arbeitsinspektorates schließt sich der Stellungnahme des maschinenbautechnischen Amtssachverständigen vollinhaltlich an, außerdem wird aufgrund des Vorfindens von 220 Liter styrolhaltigen Fässern innerhalb des Containers (kein Ex-Schutz, Vorhandensein von Zündquellen wie eine flüssiggasbetriebene Heizkanone) gem. § 10 Arbeitsinspektoratsgesetz 1993 die Sperre verfügt. Ein Weiterbetreiben dieses Betriebsanlagenteiles bedarf einer Genehmigung gem. § 93 des ArbeitnehmerInnenschutzgesetzes ..."und andererseits durch die Beheizung mittels offener Flüssiggasflamme Brand- und Explosionsgefahr für das Leben und Gesundheit von Menschen (Arbeitnehmer) nicht auszuschließen sind und dieser Betriebsanlagenteil gewerbebehördlich nicht genehmigt ist, muss diese Anlage sofort außer Betrieb gesetzt werden und darf bis zum Vorliegen einer entsprechenden Genehmigung nicht mehr betrieben werden. ... Der Vertreter des Arbeitsinspektorates schließt sich der Stellungnahme des maschinenbautechnischen Amtssachverständigen vollinhaltlich an, außerdem wird aufgrund des Vorfindens von 220 Liter styrolhaltigen Fässern innerhalb des Containers (kein Ex-Schutz, Vorhandensein von Zündquellen wie eine flüssiggasbetriebene Heizkanone) gem. Paragraph 10, Arbeitsinspektoratsgesetz 1993 die Sperre verfügt. Ein Weiterbetreiben dieses Betriebsanlagenteiles bedarf einer Genehmigung gem. Paragraph 93, des ArbeitnehmerInnenschutzgesetzes ..."

In der Stellungnahme des Amtssachverständigen für Luftreinhaltung des Amtes der Landesregierung vom 10. Juni 1996 werde - auszugsweise - Folgendes ausgeführt:

"... Die Herstellung von GFK-Laminaten ist somit bei unmittelbarer Anwendung des Standes der Technik im Freien nicht möglich, da die entstehenden Luftschadstoffe nicht erfasst werden und, so wie o.a., abgeleitet werden könnten. Es wäre somit für den Bearbeitungsplatz unter Beachtung der Styrolkonzentration in der Abluft eine ausreichend dimensionierte Absauganlage mit entsprechender Abluftführung vorzusehen ..."

Der von der Firma K. erstellte "Beratungsbericht - Hilfe bei der Reduktion von Styrol-Emission" laute auszugsweise:

"Es wurde die K. beauftragt, die Firma des Beschwerdeführers 'In der Frage Hilfe bei der Reduktion der Styrol-Emission' zu beraten. Der nachstehende Beratungsbericht ist als Kurzbericht bzw. Protokoll über die Informationsgespräche vom 12. Mai 1997 und 21. Mai 1997 zu verstehen. ... Die Firma ... will in einem Container, welcher im Freien stehen soll, für den Wasser- und Kanalbau glasfaserverstärkte, lichthärtbare Halbzeuge ('runde Hütchen' und Flachlamine) herstellen. ... Es sollen für das Vorhaben alle gewerbe- und arbeitnehmerschutzrechtlichen Probleme aufgezeigt und ansatzweise (soweit in diesem Auftrag durchführbar) gelöst werden, um eine gewerberechtliche Genehmigung zu erhalten.

..."

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. Mai 1999 werde - vom Beschwerdeführer unwidersprochen - ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Durchführung der Prüfung im Unternehmen der auf dem Betriebsgelände befindliche Container mit einer Filteranlage ausgestattet gewesen sei. Nach den Angaben des Beschwerdeführers sei diese Filteranlage selbst hergestellt worden. Unterlagen zur Ermittlung der Herstellungskosten für diese selbsthergestellte Anlage seien vom Beschwerdeführer trotz öfteren Verlangens durch den Betriebsprüfer nicht vorgelegt worden.

Ein zwingender Sanierungsauftrag der Bezirkshauptmannschaft für die nach Angaben des Beschwerdeführers durch die aggressive Wirkung des Styrols beschädigte Halle (Böden und Wände) sowie Maschinenteile sei nicht vorgelegt worden.

Abfertigungsverpflichtung:

Das protokollierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers sei mit 31. März 1997 aufgegeben worden. Die Mitarbeiter seien mit sämtlichen Rechten und Pflichten von der GmbH übernommen worden. Die GmbH habe sämtliche Abfertigungsverpflichtungen und die Wertpapiere übernommen. Die Arbeitsverhältnisse seien unter Anrechnung der Vordienstzeiten weitergeführt worden. Abfertigungszahlungsansprüche der Arbeitnehmer seien nicht fällig geworden. Vom Beschwerdeführer sei weder gegenüber den Arbeitnehmern noch gegenüber der GmbH eine

Verpflichtung zur Leistung der Abfertigungsansprüche eingegangen worden. Die Betriebsaufgabe sei für den Beschwerdeführer mit keiner Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen oder zur Zahlung für übernommene Abfertigungsansprüche verbunden gewesen.

Diese Feststellungen der Betriebsprüfung seien unwidersprochen geblieben. Der Beschwerdeführer habe die bestehende Abfertigungsrückstellung gewinnwirksam aufgelöst und habe die volle Abfertigungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe abzüglich eines Ertrages aus Wertpapieren als Aufwand verbucht.

Die rechtliche Beurteilung dieser Sachverhalte - so die belangte Behörde weiter - sei wie folgt vorzunehmen:

Rückkauf einer Kanalroteranlage:

Der Beschwerdeführer habe darauf verwiesen, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanzen 1996 (Einreichung der Bilanz 1996 beim Finanzamt am 4. Mai 1998) bereits bekannt gewesen sei, dass die Käuferin beabsichtige, die Kanalroteranlage zurückzugeben (Schreiben der Käuferin vom 16. April 1998) und am 5. Mai 1998 sei ein konkretes Angebot zum Rückkauf vorgelegt worden. Der Beschwerdeführer sei darauf zu verweisen, dass dieser Umstand erst im Jahr 1998 eingetreten sei. Dieser Umstand sei nicht im Geschäftsjahr 1997 oder in einem früheren Geschäftsjahr entstanden und stelle somit keinen "werterhellenden" Umstand dar. Vor dem Schreiben der Käuferin vom 5. Mai 1998 habe es für den Beschwerdeführer keine Veranlassung gegeben, eine aufwandswirksame Verbindlichkeit in die Bilanz einzustellen. Bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 und 31. Dezember 1997 sei der Rückkauf der Anlage weder verlangt noch vertraglich vereinbart worden. Es könne daher eine Verbindlichkeit aus diesem Geschäftsfall in den Schlussbilanzen dieser Jahre nicht eingestellt werden.

Rückstellung für Umweltauflagen:

Der Auftrag der Bezirkshauptmannschaft an den Beschwerdeführer, zur Vermeidung der Schadstoffbelastung den Einbau einer Absaug-Filteranlage vorzunehmen, könne dem Berufungsvorbringen zu keinem Erfolg verhelfen, weil für Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen keine Rückstellung gebildet werden dürfe. Der Aufwand für solche Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge sei im Rahmen der Abschreibung zu berücksichtigen.

Die vom Beschwerdeführer in der Berufung angeführte öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die angeblich von der Bezirkshauptmannschaft zwingend vorgeschriebene Sanierung der Räumlichkeiten, könne den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden. Es liege im gegenständlichen Fall weder eine privatrechtliche noch eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Schadensbehebung vor. Rückstellungen, die für künftigen Aufwand gebildet würden und bei denen eine Verpflichtung gegenüber Dritten fehle, seien Aufwandsrückstellungen. Diese dürften gemäß § 9 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden. Auch der Hinweis, die Kosten der Sanierung hätten auf Grund der Betriebsaufgabe zum 31. März 1997 als Rückstellung in die Bilanz eingestellt werden müssen, könne dem Berufungsvorbringen nicht zum Erfolg verhelfen, weil das Einkommensteuergesetz keine Norm kenne, wonach unterlassene Instandhaltungen im Falle einer Betriebsaufgabe als Rückstellung zu erfassen wären. Die vom Beschwerdeführer in der Berufung angeführte öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die angeblich von der Bezirkshauptmannschaft zwingend vorgeschriebene Sanierung der Räumlichkeiten, könne den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden. Es liege im gegenständlichen Fall weder eine privatrechtliche noch eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Schadensbehebung vor. Rückstellungen, die für künftigen Aufwand gebildet würden und bei denen eine Verpflichtung gegenüber Dritten fehle, seien Aufwandsrückstellungen. Diese dürften gemäß Paragraph 9, EStG 1988 nicht berücksichtigt werden. Auch der Hinweis, die Kosten der Sanierung hätten auf Grund der Betriebsaufgabe zum 31. März 1997 als Rückstellung in die Bilanz eingestellt werden müssen, könne dem Berufungsvorbringen nicht zum Erfolg verhelfen, weil das Einkommensteuergesetz keine Norm kenne, wonach unterlassene Instandhaltungen im Falle einer Betriebsaufgabe als Rückstellung zu erfassen wären.

Abfertigungsverbindlichkeiten:

Die Arbeitnehmer des Beschwerdeführers seien mit allen Rechten und Pflichten von der GmbH übernommen worden, die Arbeitsverhältnisse seien im Hinblick auf die Abfertigungsansprüche unter Anrechnung der Vordienstzeiten weitergeführt worden. Die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Berufung, die Mitarbeiter seien mit sämtlichen Rechten und Pflichten in die GmbH übernommen worden und es sei somit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe für sämtliche Mitarbeiter die volle Abfertigungsverpflichtung entstanden, gingen daher ins Leere. Ein

Abfertigungsanspruch anlässlich des Dienstgeberwechsels sei nicht entstanden. Eine aufwandswirksame Einstellung der vollen Abfertigungsverpflichtung zum Stichtag der Betriebsaufgabe könne daher nicht zugelassen werden. Da die Betriebsaufgabe für den Beschwerdeführer mit keiner Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen oder zur Zahlung für übernommene Abfertigungsansprüche verbunden gewesen sei, fehle die Grundlage für die Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer eingestellten Verbindlichkeit.

Zur dennoch gebotenen Auflösung der gebildeten Abfertigungsrückstellung sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1965, 2126/64, zu verweisen. Die Aussage dieses Erkenntnisses habe die Betriebsprüfung mit dem Verweis darauf, dass die Abfertigungsrückstellung nicht gegen den laufenden Gewinn, sondern gegen den Veräußerungsgewinn (Aufgabegewinn) aufzulösen sei, umgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Rückkauf einer Kanalroboteranlage:

Der Beschwerdeführer führt hiezu aus, der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt sei dahingehend zu berichtigen, dass zwar tatsächlich am 5. Mai 1998 ein Anbot der Käuferin zum Rückverkauf gelegt worden sei, diesem Anbot jedoch nicht ein Wunsch der Käuferin zu Grunde gelegen sei, sondern eine "sehr ausdrückliche und intensive" Bemängelung der Anlage. Tatsache sei, dass diese Bemängelungen von Anbeginn an stattgefunden hätten und nicht erst zwei Jahre später. Dies bedeute jedoch nichts anderes, als dass zivilrechtlich die Konsequenzen der im Jahre 1998 erfolgten Rückabwicklung bereits 1996 absehbar gewesen seien. Wenn die belangte Behörde aus dem konkreten Anbot der Käuferin vom 5. Mai 1998 zum Rückverkauf schließe, dass es zum Zeitpunkt der Lieferung der Anlage keine Veranlassung gegeben habe, eine aufwandswirksame Verbindlichkeit in die Bilanz einzustellen, dann sei dies insofern unrichtig und entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Der Beschwerdeführer ist zunächst daran zu erinnern, dass die Betriebsprüfung sowohl im Betriebsprüfungsbericht als auch in der Stellungnahme zur Berufung ausgeführt hat, dass erstmals im Schreiben vom 16. April 1998 der Wunsch des Rückverkaufes der Anlage von der Käuferin geäußert worden ist. Von diesen tatsächlichen Verhältnissen geht auch die Berufung aus. Im Vorlageantrag wurde lediglich auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 und auf die Berücksichtigung der handelsrechtlichen Vorschriften hingewiesen. Soweit der Beschwerdeführer daher in der Beschwerde und vor allem in der Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde Umstände vor April 1998 ins Spiel bringen will, ist darauf zufolge des Neuerungsverbotes nicht einzugehen. Der Beschwerdeführer ist zunächst daran zu erinnern, dass die Betriebsprüfung sowohl im Betriebsprüfungsbericht als auch in der Stellungnahme zur Berufung ausgeführt hat, dass erstmals im Schreiben vom 16. April 1998 der Wunsch des Rückverkaufes der Anlage von der Käuferin geäußert worden ist. Von diesen tatsächlichen Verhältnissen geht auch die Berufung aus. Im Vorlageantrag wurde lediglich auf die Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG 1988 und auf die Berücksichtigung der handelsrechtlichen Vorschriften hingewiesen. Soweit der Beschwerdeführer daher in der Beschwerde und vor allem in der Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde Umstände vor April 1998 ins Spiel bringen will, ist darauf zufolge des Neuerungsverbotes nicht einzugehen.

Im Jahr 1998 ist es zum Rückverkauf der Anlage zum aktuellen Buchwert von DM 420.000,-- gekommen. Dass der Wert der Anlage unter diesem Preis von DM 420.000,-- gelegen wäre, wird in der Beschwerde nicht dargetan. Ein schwebendes Kaufgeschäft führt als solches zu keinem Ausweis in der Bilanz (vgl. Hofstätter/Reichel, Im Jahr 1998 ist es zum Rückverkauf der Anlage zum aktuellen Buchwert von DM 420.000,-- gekommen. Dass der Wert der Anlage unter diesem Preis von DM 420.000,-- gelegen wäre, wird in der Beschwerde nicht dargetan. Ein schwebendes Kaufgeschäft führt als solches zu keinem Ausweis in der Bilanz vergleiche , Hofstätter/Reichel,

Die Einkommensteuer - Kommentar § 4 Abs. 1, Tz 135, Schwebende Geschäfte). Selbst unter der Annahme, dass der Kauf bereits vor 1998 vereinbart worden wäre, zeigt die Beschwerde sohin nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht eine Passivierung im Zusammenhang mit diesem Geschäft nicht anerkannt hat. Die Einkommensteuer - Kommentar Paragraph 4, Absatz eins., Tz 135, Schwebende Geschäfte). Selbst unter der Annahme, dass der Kauf bereits vor 1998 vereinbart worden wäre, zeigt die Beschwerde sohin nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht eine Passivierung im Zusammenhang mit diesem Geschäft nicht anerkannt hat.

Rückstellung für Umweltauflagen:

Der Beschwerdeführer bekämpft die Annahme der belangten Behörde, ein Sanierungsauftrag der Bezirkshauptmannschaft für die nach Angaben des Beschwerdeführers durch die aggressive Wirkung des Styrols beschädigte Halle (Böden und Wände) sowie Maschinenteile sei nicht vorgelegen. Er habe wiederholt darauf hingewiesen, dass entsprechende Auflagen im Verwaltungsverfahren erteilt worden seien, dass die von Styrol angegriffenen Wände, Böden und Maschinenteile zu sanieren seien. Es möge richtig sein, dass der Hallenstandort in der Verhandlungsschrift vom 5. Februar 1996 nicht ausdrücklich genannt worden sei, doch bezögen sich die diesbezüglichen Feststellungen der Verwaltungsbehörde ausdrücklich auf das verwendete Mittel Styrol und somit auf sämtliche Räumlichkeiten, in denen dieses Mittel zur Anwendung gekommen sei. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass allein mit Rücksicht auf die vom Beschwerdeführer beschäftigten Dienstnehmer ihm aufgetragen worden sei, Veränderungen und Sanierungen an jenen Örtlichkeiten vorzunehmen, in und auf denen Styrol Verwendung gefunden habe.

Der Beschwerdeführer ist darauf zu verweisen, dass den von ihm im Verwaltungsverfahren und auch in der Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde vorgelegten Urkunden, nämlich dem Protokoll der Bezirkshauptmannschaft vom 5. Februar 1996 und dem Schreiben des Amtes der NÖ Landesregierung vom 10. Juni 1996 der von ihm behauptete Auftrag zur Sanierung einer Halle nicht entnommen werden kann. Das Finanzamt hat aus diesem Grund den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23. Mai 2000 ersucht, den Bescheid der BH hinsichtlich Umweltauflagen vorzulegen. In Befolgung dieses Auftrages hat der Beschwerdeführer lediglich eine Kopie der Verhandlungsschrift der Bezirkshauptmannschaft vom 5. Februar 1996 vorgelegt. In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass trotz eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens der Beschwerdeführer nicht habe nachweisen können, dass die Kriterien für die Bildung einer Umweltrückstellung erfüllt seien. Insbesondere ließen sich solche aus der Verhandlungsschrift der Bezirkshauptmannschaft nicht entnehmen. Im Vorlageantrag hat der Beschwerdeführer sich lediglich wiederum ganz allgemein haltend auf das Protokoll der Bezirkshauptmannschaft vom 5. Februar 1996 bezogen. Bei diesem Verfahrensgang kann der Behörde eine Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht vorgeworfen werden; die von ihr getroffenen Feststellungen finden in den vom Beschwerdeführer beigebrachten Unterlagen Deckung.

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus einem Gesetz oder einer Verordnung ergibt oder durch einen Bescheid konkretisiert ist und wenn die hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Steuerpflichtige zur Einhaltung der Verpflichtung gezwungen wird (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 9, Tz 53). Eine derartige öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist im Beschwerdefall nicht dargetan worden. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus einem Gesetz oder einer Verordnung ergibt oder durch einen Bescheid konkretisiert ist und wenn die hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Steuerpflichtige zur Einhaltung der Verpflichtung gezwungen wird vergleiche , Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Paragraph 9,, Tz 53). Eine derartige öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist im Beschwerdefall nicht dargetan worden.

Soweit der Beschwerdeführer argumentiert, mit dem Bewusstsein der Notwendigkeit von Sanierungsarbeiten habe auch die Rückstellung für diese vorgenommen werden müssen, übersieht er, dass in der Steuerbilanz für Aufwandsrückstellungen kein Raum ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2000/14/0181). Soweit der Beschwerdeführer argumentiert, mit dem Bewusstsein der Notwendigkeit von Sanierungsarbeiten habe auch die Rückstellung für diese vorgenommen werden müssen, übersieht er, dass in der Steuerbilanz für Aufwandsrückstellungen kein Raum ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2000/14/0181).

Abfertigungsverpflichtung:

Nach Ausweis der Verwaltungsakten hat der Beschwerdeführer in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 Rückstellungen für Abfertigungen in Höhe von S 194.033,-- (das sind 50% des errechneten Anspruches) gebildet. Der Beschwerdeführer hat in der Gewinn- und Verlustrechnung 1. Jänner bis 31. März 1997 einen Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen in Höhe von S 194.033,-- und als Personalaufwand Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen in Höhe von S 334.266,-- verbucht sowie in der Schlussbilanz zum 31. März 1997 anlässlich der Betriebsaufgabe unter den "sonstigen Verbindlichkeiten" eine "Verbindlichkeit Abfertigungen 334.266,-- abzüglich Wertpapiere 67.126,50, sohin 267.139, 50" eingestellt.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass den Beschwerdeführer auf Grund des Überganges der Arbeitsverhältnisse mit allen Rechten und Pflichten auf die GmbH keine Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen gegenüber den ehemaligen Dienstnehmern getroffen habe und er sich auch nicht zur Zahlung bisher entstandener Abfertigungsansprüche gegenüber der GmbH verpflichtet habe. Es fehle daher die Grundlage, eine Verbindlichkeit für Abfertigungen zu berücksichtigen.

Eine Abfertigungsrückstellung kann in einem bestimmten Ausmaß der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienstverhältnisses an die Arbeitnehmer bezahlt werden müssten. Der Beschwerdeführer als § 5-Gewinnermittler war zur Bildung einer Rückstellung verpflichtet (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 14, Tz 3). Nach dem Bilanzstichtag sind die Arbeitsverhältnisse auf einen anderen Arbeitgeber übergegangen. Eine Abfertigungsrückstellung kann in einem bestimmten Ausmaß der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienstverhältnisses an die Arbeitnehmer bezahlt werden müssten. Der Beschwerdeführer als Paragraph 5 -, G, e, w, i, n, n, e, r, m, i, t, l, e, r, war zur Bildung einer Rückstellung verpflichtet vergleiche , Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Paragraph 14,, Tz 3). Nach dem Bilanzstichtag sind die Arbeitsverhältnisse auf einen anderen Arbeitgeber übergegangen.

Geht ein Unternehmen, Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber über (Betriebsübergang), so tritt dieser als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein (§ 3 Abs. 1 AVRAG). Diese Regelung umfasst sowohl die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge als auch der Einzelrechtsnachfolge (vgl. Binder, Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, § 3 Rz 14, Schrammel in Tomandl/Schrammel, Arbeitsrecht 2, 5. Auflage, Seite 202). Geht ein Unternehmen, Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber über (Betriebsübergang), so tritt dieser als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein (Paragraph 3, Absatz eins, AVRAG). Diese Regelung umfasst sowohl die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge als auch der Einzelrechtsnachfolge vergleiche , Binder, Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, Paragraph 3, Rz 14, Schrammel in Tomandl/Schrammel, Arbeitsrecht 2, 5. Auflage, Seite 202).

Die belangte Behörde hat keine Feststellungen getroffen, ob ein Fall des § 3 Abs. 1 AVRAG vorliegt. Sie hat festgestellt, dass die GmbH die Dienstverhältnisse der Arbeitnehmer des Beschwerdeführers (einschließlich der Abfertigungsansprüchen) übernommen habe. Es fehlen allerdings Feststellungen, welche konkreten Vereinbarungen der Fortsetzung der Dienstverhältnisse, insbesondere der Übernahme der Abfertigungslasten (im Innenverhältnis) zu Grunde liegen. Die belangte Behörde hat keine Feststellungen getroffen, ob ein Fall des Paragraph 3, Absatz eins, AVRAG vorliegt. Sie hat festgestellt, dass die GmbH die Dienstverhältnisse der Arbeitnehmer des Beschwerdeführers (einschließlich der Abfertigungsansprüchen) übernommen habe. Es fehlen allerdings Feststellungen, welche konkreten Vereinbarungen der Fortsetzung der Dienstverhältnisse, insbesondere der Übernahme der Abfertigungslasten (im Innenverhältnis) zu Grunde liegen.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben; im Übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG aufzuheben; im Übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war insoweit gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden. Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG Abstand genommen werden.

Der Spruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Der Spruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Oktober 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2005150014.X00

Im RIS seit

07.12.2009

Zuletzt aktualisiert am

29.03.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at