



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 und Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 und Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird als gegenstandslos erklärt.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern in Euro zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die ebenfalls beiliegenden Berechnungsblätter in ATS dienen der Information.

Die Fälligkeit der mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbeträge an Einkommensteuer 1996 und 1997 sind aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) betrieb im streitgegenständlichen Zeitraum ein Unternehmen, dessen Unternehmensgegenstand der Bau von Sondermaschinen war.

Beim Bw. fand im Jahr 1998 eine von der Grossbetriebsprüfung durchgeführte Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997 statt. Der Betriebsprüfer traf folgende – im Berufungsverfahren streitgegenständliche – Feststellungen:

Der Vorsteuerabzug für das Kraftfahrzeug Pontiac Transport könne deshalb nicht anerkannt werden (vgl. Tz 14 des Berichtes), da bei dem angeführten Leasingfahrzeug es sich um einen sogenannten "Fiskal-Lkw" handle. Ausgaben hierfür berechtigten gemäß der Verordnung, BGBl. 273/1996 nicht mehr zum Abzug der Vorsteuer. In den Jahren 1996 und 1997 wurden die Vorsteuern aus Instandhaltung, Treibstoff und Leasingraten des angeführten Kraftfahrzeuges um S 19.477,88 (1996) und S 19.313,03 (1997) gekürzt.

Die Firma K.KG habe im Juni 1996 eine Kanalroteranlage des Bw. um S 2.950.000,00 erworben und bezahlt. Im April 1998 sei von der K.KG der Wunsch zum Rückkauf der Anlage geäußert und am 5. Mai 1998 ein konkretes Anbot zum Rückkauf der Anlage dem geprüften Unternehmen vorgelegt worden. Da zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 und 31. Dezember 1997 der Rückkauf einer Kanalroteranlage weder verlangt noch vertraglich vereinbart worden sei, könne eine Verbindlichkeit aus diesem Geschäftsfall in den Schlussbilanzen 1996 und 1997 nicht eingestellt werden. Die sonstigen Verbindlichkeiten seien daher in den genannten Jahren um S 2.950.000,00 zu vermindern (vgl. Tz 25 b des Berichtes).

Die Arbeitnehmer des Einzelunternehmens des Bw. seien von der Firma C.GmbH mit allen Rechten und Pflichten übernommen worden. Die Arbeitsverhältnisse hätten unter Anrechnung der Vordienstzeiten fortbestanden. Abfertigungszahlungsansprüche der Arbeitnehmer seien nicht fällig geworden. In der Schlussbilanz zum 31. März 1997 sei eine sonstige Verbindlichkeit in Höhe der tatsächlichen Abfertigungsansprüche der Arbeitnehmer (S 267.139,50) eingestellt worden. Da vom Abgabepflichtigen weder gegenüber den Arbeitnehmern noch gegenüber der Firma C.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 S 267.139,50 zu vermindern. Die Abfertigungsrückstellung sei nicht gegen den laufenden Gewinn sondern gegen den Veräußerungsgewinn bzw. Aufgabegewinn aufzulösen (vgl. Tz 25 e und Tz 26 des Berichtes).

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 Herstellungsvorgänge sei nicht möglich. Die 1996 in Höhe von S 800.000,00 gebildete Rückstellung für Umweltauflagen sei gemäß § 9 EStG 1988 unzulässig und daher aufzulösen (vgl. Tz 27 des Berichtes).

Das Finanzamt erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO zu den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1995 und 1996 – am 14. Jänner 1999 neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 und folgte darin den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Mit Schriftsatz vom 15. Februar 1999 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1995, 1996 und 1997, sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995, 1996 und 1997 Berufung, und richtete sich die Berufung gegen 1. die Nichtanerkennung des Rückkaufes einer Kanalroboteranlage um S 2.950.000,00 als Betriebsausgabe, 2. die Nichtanerkennung der Bildung eines Abfertigungsaufwandes in der Höhe von S 267.139,50, 3. die Nichtanerkennung der Rückstellung für Umweltauflagen – Immissionen in Höhe von S 800.000,00 als Betriebsausgabe und 4. die Nichtanerkennung des Pontiac Trans Sport 2,3 16 V, Baujahr 1993 als LKW.

Begründend führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, das Unternehmen des Bw. betreibe ein Maschinenbauunternehmen und sei im Firmenbuch beim Landes- als Handelsgericht X. eingetragen. Das Unternehmen ermittle den Gewinn gem. § 5 EStG 1988. Nach dieser Vorschrift seien die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes treffen abweichende Regelungen.

Zum Rückkauf einer Kanalroboteranlage wurde in der Berufung darauf verwiesen, dass im Juni 1996 von der Firma K.KG eine Kanalroboteranlage erworben und bezahlt worden sei. Im April 1998 wäre von der Firma K.KG der Wunsch geäußert worden, die Anlage an die Firma des Bw. zurückzugeben und am 5. Mai 1998 wäre ein konkretes Angebot zum Rückkauf der Anlage der Firma des Bw. vorgelegt worden. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz 1996 sei bereits bekannt gewesen, dass die Firma K.KG beabsichtige die Kanalroboteranlage zurückzugeben. Da mit der Rücknahme ernsthaft zu rechnen gewesen wäre, wäre für den Rückkauf der Kanalroboteranlage ein Betrag von S 2.950.000,00 Gewinn mindernd zurückzustellen gewesen, da das sogenannte imparitätische Realisationsprinzip anzuwenden sei, wonach noch nicht verwirklichte Verluste ausgewiesen werden müssten und noch nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürften. Eine einkommensmindernde Erfassung des Betrages von S 2.950.000,00 im Jahr 1998 sei daher nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. unrichtig, da sämtliche zum Zeitpunkt der Bilanzierung

bekannten Daten bei der Bilanzierung berücksichtigt werden müssten.

Betreffend den Berufungspunkt Abfertigungsverpflichtungen führt der steuerliche Vertreter des Bw. begründend aus, dass das protokollierte Einzelunternehmen des Bw. mit 31. März 1997 aufgegeben worden sei, die Anlagegüter seien in die Vermietung und Verpachtung übernommen worden, die Mitarbeiter seien mit sämtlichen Rechten und Pflichten in die Firma C.GmbH übernommen worden. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sei somit für sämtliche Mitarbeiter die volle Abfertigungsverpflichtung, für die der aufgrund der gesetzlichen Vorschrift zu ermittelnde Abfertigungsaufwand gebildet und als Betriebsausgabe verbucht worden sei, entstanden. Die bis dahin gebildete Abfertigungsrückstellung gem. § 14 EStG sei demgegenüber gewinnerhöhend aufgelöst worden. Die volle Abfertigungsverpflichtung sei in der Firma C.GmbH als Abfertigungsrückstellung in die Bilanz eingestellt worden. Die Dotierung von Abfertigungsrückstellungen müsse solange gewinnneutral erfolgen, bis die in der C.GmbH nach steuerlichen Grundsätzen gebildete Abfertigungsrückstellung die Höhe der übernommenen Abfertigungsverpflichtung erreicht. Erst wenn die Abfertigungsrückstellung die Abfertigungsverpflichtung übersteigt, seien die Dotierung der Abfertigungsrückstellung als Betriebsausgabe zulässig.

Die Berufung führt zur Rückstellung für Umweltauflagen – Immissionen aus, dass das Unternehmen Roboter fertige, die zur Kanalsanierung eingesetzt würden. 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 und Böden und Maschinenteile angegriffen habe. Aufgrund dieser Aggressivität sei durch die Bezirkshauptmannschaft eine Sanierung der Räumlichkeiten zwingend vorgeschrieben worden. Da das Unternehmen zum 31. März 1998 (richtig wohl: 31. März 1997) aufgegeben worden sei, hätten die voraussichtlichen Kosten der Sanierung in Höhe von S 800.000,00 als Rückstellung in die Bilanz eingestellt werden müssen. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. sei die Rückstellung für Immissionen der Rückstellung für Abraumbeseitigung vergleichbar.

In der Begründung zum Berufungspunkt der Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges beim Kfz Pontiac Trans Sport wird vom steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt, dass im protokollierten Unternehmen des Bw. obiges Fahrzeug verwendet worden sei. Es sei richtig, dass dieses Fahrzeug nicht in der Verordnung BGBl 273/1996 enthalten sei. Gemäß § 21 (1) BAO sei aber für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Beim gegenständlichen Auto seien die Rücksitze zur Gänze entfernt worden, weil im Fahrzeug eine Vorführranlage befestigt gewesen sei und somit die

Nutzung als Personenkraftwagen nicht mehr möglich gewesen sei. Der steuerliche Vertreter des Bw. sei daher der Ansicht, dass es sich aufgrund des wirtschaftlichen Sachverhaltes um einen Klein-LKW handle, der zum Vorsteuerabzug berechtige.

Der Betriebsprüfer verweist in seiner Stellungnahme zur Berufung vom 27. Mai 1999 darauf, dass Einwände gegen Feststellungen, welche die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für 1995 betreffen, in der Berufung nicht erhoben worden seien.

Zur Nichtanerkennung einer Betriebsausgabe wegen eines Rückkaufes einer Kanalroteranlage wird angeführt, dass wegen des 1998 eingetretenen Umstandes des möglichen Rückkaufes ein Schadensfall (Aufwand) von S 2.950.000,00 gegen Verbindlichkeiten im Jahresabschluss 1996 ausgewiesen worden sei. Aus den zu diesem Sachverhalt vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 und 1997 nicht einmal die ernsthafte Möglichkeit eines Rückkaufes der Anlage bestanden habe. Erst im Schreiben vom 16. April 1998 werde der Wunsch des Rückkaufes der Anlage von der Firma K.KG geäußert. Zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses (17. September 1998) sei noch offen gewesen, ob und zu welchen Bedingungen die Anlage zuzüglich des Lkw vom Abgabepflichtigen gekauft werde, und davon sei abhängig, ob und in welchem Ausmaß allenfalls eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sei. Dieses nach Ansicht des Prüfers zweifelsfrei erst nach den Bilanzstichtagen 31. Dezember 1996 und 31. Dezember 1997 eintretende Ereignis habe daher bei der Gewinnermittlung für 1996 und 1997 unberücksichtigt bleiben müssen.

In der Stellungnahme verweist der Betriebsprüfer weiters darauf, dass von der Firma C.GmbH auch die Verpflichtung zur Leistung der Abfertigungen für jene Dienstnehmer deren Dienstverhältnis bei der angeführten GmbH fortgesetzt wurde, übernommen worden sei, soweit anspruchsberechtigte Dienstverhältnisse endeten. Der Bw. sei dadurch von der Verpflichtung zur Leistung von Abfertigungen befreit worden. Den Bw. habe keine Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen gegenüber den ehemaligen Mitarbeitern getroffen, da deren Abfertigungsansprüche durch die unveränderte Fortführung der Dienstverhältnisse durch die C.GmbH überhaupt nicht fällig geworden seien. Wie der Bw. dem Betriebsprüfer bestätigt habe, habe er sich auch nicht zur Zahlung bisher entstandener Abfertigungsansprüche gegen über der Firma C.GmbH verpflichtet. Diese Darstellung finde ihre Bestätigung auch in der Büchern der Firma C.GmbH, in denen eine solche Forderung nicht ausgewiesen sei. Da die Betriebseinstellung für den Bw. 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.

Betreffend die von der Betriebsprüfung nicht anerkannte Rückstellung für Umweltauflagen

wird vom Betriebsprüfer angeführt, der Bw. habe die Rückstellungsbildung zunächst damit begründet, dass für die Laminatherstellung im Container aufgrund von Anrainerbeschwerden von der Bezirkshauptmannschaft X. der Einbau einer Absaug- bzw. Filteranlage aufgetragen worden sei. Nachdem dem Bw. während der Prüfung dargelegt worden sei, dass für die Filteranlage keine Rückstellung gebildet werden könne (vgl. dazu Tz 27 des Betriebsprüfungsberichtes), habe dieser erklärt, die Rückstellung sei aus einem anderen Grund gebildet worden. Die Herstellung der stark styrolhaltigen GFK-Lamine habe bis zur Anzeige der Anrainer bei der BH X. 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. Der Bw. habe die genauen steuerlichen Hintergründe für die Bildung der Rückstellung nicht gekannt. Bisher habe er die Halle noch nicht sanieren lassen. Das Vorliegen eines verpflichtenden behördlichen Auftrages zur Sanierung der Halle werde erstmals in der Berufung des Bw. erklärt.

Aufwandrückstellungen seien Rückstellungen, die für künftigen Aufwand gebildet würden. Der Paradefall seien Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, ihr Wesensmerkmal sei die fehlende Verpflichtung gegenüber Dritten. Im Fall der Beschädigung der eigenen Halle durch Umgang mit Styrol bestehe weder eine privatrechtliche noch eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Schadensbehebung.

In der Stellungnahme des Prüfers wird bezüglich des Kraftfahrzeuges Pontiac Trans Sport 2,3, 16 V, darauf verwiesen, dass dieses ursprünglich als sogenannter Fiskal-Lkw eingestuft worden sei. Mit Verordnung BGBl 273/1996 seien die Anforderungen für das Vorliegen eines "Fiskal-Lkw" geändert worden, mit der Folge, dass der o.a. Pontiac Transport nicht mehr als solcher einzustufen gewesen sei. Für dieses Fahrzeug sei daher ab 31. März 1996 von den Betriebskosten (Instandhaltung, Treibstoff) kein Vorsteuerabzug zulässig gewesen (§ 12 Abs. 2 der Verordnung BGBl 273/1996) und ab 31. Dezember 1996 auch der Vorsteuerabzug von den Leasingraten ausgeschlossen (§ 12 Abs. 3 der o.a. Verordnung) gewesen.

In der Stellungnahme des Bw. vom 28. Juli 1999 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird darauf verwiesen, dass die Ausführungen in der Berufung weiterhin aufrechterhalten werden, und unter dem Titel "Fahrzeug" und zu den Abfertigungsverpflichtungen Folgendes ausgeführt:

Der Bw. sei der Ansicht, das Fahrzeug könne nicht isoliert betrachtet werden, weil es mit dem Kanalroboter eine wirtschaftliche Einheit bilde. Da der Wert des Kanalroboters weitaus höher sei als der Wert des Fahrzeuges, könne der Roboter als Hauptsache und das Fahrzeug als Nebensache bezeichnet werden. Die Nebensache teile stets das Schicksal der Hauptsache. Aus diesem Grund seien Roboter und Fahrzeug nicht getrennt zu betrachten, sondern als

Maschine insgesamt. Ein Anruf bei der zuständigen Versicherung habe ergeben, dass das Fahrzeug nicht als Kraftfahrzeug eingestuft sei, sondern als selbstfahrendes Arbeitsmittel. Bezüglich der Abfertigungsverpflichtungen teile der Bw. dem Finanzamt mit, dass es sich beim betrieblichen Vorgang nicht um einen Vorgang nach dem Umgründungssteuergesetz handle, sondern dass das Einzelunternehmen aufgelöst worden sei und die C.GmbH neu gegründet worden sei. Die GmbH habe sämtliche Abfertigungsverpflichtungen und die Wertpapiere übernommen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 23. Mai 2000 wurde der Bw. "ersucht eine Versicherungsbestätigung und ein Foto von der "selbstfahrenden" Arbeitsmaschine vorzulegen. Weiters wird ersucht den Bescheid der BH hinsichtlich Umweltauflagen vorzulegen."

Der Bw. übermittelte daraufhin dem Finanzamt "in Kopie die angeforderte Versicherungsbestätigung zur selbstfahrenden Arbeitsmaschine." Weiters wurde eine Kopie der Verhandlungsschrift vom 5. Februar 1996 der Bezirkshauptmannschaft X., sowie ebenfalls in Kopie der Beratungsbericht "Hilfe bei der Reduktion der Styrol-Emission" vom 21. Mai 1997 der Firma A.KG vorgelegt.

Das Finanzamt erließ am 5. Oktober 2000 eine Berufungsvorentscheidung, und verwies nach Anführung von Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung für Umweltauflagen auf Folgendes: Trotz umfangreichem Ermittlungsverfahren habe der Bw. nicht nachweisen können, dass er die angeführten Kriterien für die Bildung einer Umweltrückstellung erfülle. Insbesondere ließen sich sowohl aus der Verhandlungsschrift der Bezirkshauptmannschaft, als auch aus dem vorgelegten Beratungsbericht keine Sachverhaltselemente entnehmen, die die Bildung einer Rückstellung rechtfertigten. In ersterer wäre lediglich festgestellt worden, dass die Containeranlage nicht mehr betrieben werden dürfe, und in letzterer wäre die Vorgangsweise hinsichtlich eines Genehmigungsverfahrens erörtert worden. Die Berufung sei daher diesbezüglich abzuweisen.

Zur Frage der beantragten und von der BP nicht anerkannten Abfertigungsaufwendungen zitiert die Berufungsvorentscheidung unter dem Titel "Abfertigungsrückstellung bei Betriebsverpachtung" die Randziffern 3348 und 3349 der Einkommensteuerrichtlinien 2000, und gab diesbezüglich der Berufung statt.

Die Berufung gegen die Nichtanerkennung des Rückkaufes einer Kanalroboteranlage als Betriebsausgabe werde in der Berufungsvorentscheidung deshalb abgewiesen, da nach dem Erkenntnis des VwGH vom 18.1.1984, 82/13/173 (ÖStZB 1984, 374), im allgemeinen der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes mit dem Anschaffungspreis übereinstimme. Von einer rechtfertigenden Fehlinvestition könne nur dann gesprochen werden, wenn sich nach der Anschaffung Umstände herausstellten, die den vereinbarten

Anschaffungspreis als überhöht erscheinen ließen. Teilwertabschreibung könnten nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten sei.

Gegenständlich bedeute dies, dass die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes und die anschließende Rückübertragung gegen ein höheres Entgelt keinen Einfluss auf den seinerzeitigen Verkauf darstelle. Diese Umstände seien erst im Jahr des Rückkaufes zu berücksichtigen. Diesbezüglich sei die Berufung abzuweisen.

Betreffend des Berufungspunktes "Vorsteuerabzug Kraftfahrzeug Pontiac Trans Sport" wird vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auf die Verordnung BGBl. 273/1996 verwiesen. Danach seien bestimmte Fahrzeugkategorien, und zwar insbesondere Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse, als Fahrzeuge definiert, die nicht als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen seien und für die daher der Vorsteuerabzug zulässig sei. Die maßgeblichen Voraussetzungen für die Einstufung eines Fahrzeuges unter diese Fahrzeugkategorien lasse sich unmittelbar aus der angeführten Verordnung ableiten. Der Nachweis, ob diese Voraussetzungen für ein bestimmtes Fahrzeug zuträfen, wäre daher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der für ein bestimmtes Fahrzeug den Vorsteuerabzug in Anspruch nehme, zu erbringen. Dieser Nachweis sei vom Bw. nicht erbracht worden. In diesem Berufungspunkt sei die Berufung daher abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 6. November 2000 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. den "Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz betreffend Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995, 1996 und 1997 und gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995, 1996 und 1997" ein und ergänzte die Berufung um folgende Ausführungen:

Betreffend den Rückkauf einer Kanalroteranlage, verweist der steuerliche Vertreter des Bw. darauf, dass für Verluste das Imparitätsprinzip gelte. Erkennbare Risiken und drohende Verluste müssten berücksichtigt werden, auch wenn diese Verluste 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 Ausstellung des Jahresabschlusses bekannt würden. Da das Unternehmen des Bw. im Firmenbuch eingetragen gewesen sei, habe die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 erfolgen müssen, weshalb auch die handelsrechtlichen Vorschriften zu berücksichtigen gewesen seien.

Die Rückstellung für Umweltauflagen – Immissionen betreffend wird im Vorlageantrag angeführt, im Unternehmen habe in der Produktionshalle ein Container zur Produktion von Styrol gestanden. Aufgrund der bei der Produktion von Styrol entstandenen Dämpfe wäre durch die Bezirkshauptmannschaft X. und durch das Arbeitsinspektorat die Sperre des

Containers verfügt worden (siehe Protokoll vom 5. Februar 1996). Das Verbot der Produktion habe in weiterer Folge zu Umsatzausfällen, zur Nichteinstellung von neuen Arbeitskräften und zum Zukauf von Laminatprodukten in Deutschland geführt. Die aggressive Wirkung des Styrols habe dazu geführt, dass Wände, Böden, Decken und Maschinenteile angegriffen worden seien. Der steuerliche Vertreter verweise auch auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 1996, 93/15/0223 und vom 10. Oktober 1996, 94/15/0089.

Zur Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für das KFZ Pontiac Trans Sport verweist der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend auf die Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 1 vom 28. Juli 1999 betreffend den Vorhalt vom 24. Juni 1999.

Der steuerliche Vertreter des Bw. zog – nach fernmündlicher Mitteilung des Referenten, dass in der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1995 keine Begründung vorgebracht worden sei – mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2004 die Berufung gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 1995 zurück.

Im Hinblick darauf, dass der unabhängige Finanzsenat der Entscheidung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2000 betreffend die Anerkennung von aufwandswirksamen Abfertigungsverpflichtungen nicht folgen wird, wurde mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. die Frage der Zurücknahme der Berufungen (Vorlageanträge) betreffend die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 am 7. Dezember 2004 fernmündlich erörtert. Der steuerliche Vertreter des Bw. stellte dazu fest, er könne sich eine Zurücknahme der Berufungen (Vorlageanträge) nicht vorstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Sachverhalt zum Rückkauf einer Kanalroboteranlage:

A) Der Bw. verkaufte im Juni 1996 an die Firma K.KG eine Kanalroboteranlage (siehe Rechnung vom 19. März 1996, ABP S 414 f).

B) Im Schreiben der K.KG an den Bw. vom 16. April 1998 wird auszugsweise wie folgt ausgeführt:

" ... Aufgrund 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 (12.05. – 16.05.1998) mit. ..." (siehe ABP S 405).

C) Mit Schreiben vom 5. Mai 1998 teilte die Firma K.KG dem Bw. mit:

" ... daraufhin bieten wir Ihnen nunmehr den Rückkauf der Anlage incl. Fahrzeug zum

Restbuchwert von DM 420.000,-- an. ..." (siehe ABP S 404).

D) In einem weiteren Schreiben vom 6. Juli 1998 der Firma K.KG an den Bw. wird unter dem Titel "Besprechungstermin vom 20.05.1998, 14.00 Uhr" angeführt:

"... bei der o.g. Besprechung in unserem Hause sagten Sie zu, uns innerhalb der nächsten 14 Tage ein Angebot über die Rückgabe der ... –Anlage zu unterbreiten. ..." (siehe ABP S 403).

Sachverhalt zur Rückstellung für Umweltauflagen – Immissionen:

A) Die Verhandlungsschrift der Bezirkshauptmannschaft X. vom 5. Februar 1996 lautet 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. ..." (siehe E-Akt S 82/1997).

B) In der Stellungnahme des Amtssachverständigen für Luftreinhaltung des Amtes der ... Landesregierung vom 10. Juni 1996 wird – auszugsweise zitiert – 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. ..." (siehe ABP 2. Teil S 536, vgl. dazu das Schreiben der Bezirkshauptmannschaft X. 14. Juni 1996, ABP S 534).

C) Der von der Firma A.KG erstellte "Beratungsbericht – Hilfe bei der Reduktion von Styrol-Emission" lautet auszugsweise:

Es wurde die A.KG beauftragt die Firma des Bw. "in der Frage "Hilfe bei der Reduktion der Styrol-Emission" zu beraten. Der nachstehende Beratungsbericht ist als Kurzbericht bzw.

Protokoll über die Informationsgespräche vom 12.05.1997 und 21.05.1997 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. ..." (siehe E-Akt S 84 ff/1997).

D) In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. Mai 1999 wird – vom Bw. unwidersprochen – ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Durchführung der Prüfung im Unternehmen (7-9/98) der auf dem Betriebsgelände befindliche Container mit einer Filteranlage ausgestattet war. Nach Angaben des Bw. sei diese Filteranlage selbst hergestellt worden. Unterlagen zur Ermittlung der Herstellungskosten für diese selbsterstellte Anlage wurden vom Bw. trotz öfteren Verlangens durch den Betriebsprüfer nicht vorgelegt (siehe E-Akt S 66/1997).

E) Ein zwingender Sanierungsauftrag der Bezirkshauptmannschaft für die nach Angaben des Bw. durch die aggressive Wirkung des Styrol beschädigte Halle (Böden und Wände) sowie Maschinenteile wurde – entsprechend den Ausführungen des Bw. in seiner Berufung: "Aufgrund dieser Aggressivität wurde durch die Bezirkshauptmannschaft eine Sanierung der Räumlichkeiten zwingend vorgeschrieben." – im gegenständlichen Verfahren nicht vorgelegt.

Sachverhalt zur Bildung eines Abfertigungsaufwandes – Abfertigungsverpflichtung:

A) Das protokollierte Einzelunternehmen des Bw. wurde mit 31. März 1997 aufgegeben. Die Mitarbeiter wurden mit sämtlichen Rechten und Pflichten von der Firma C.GmbH übernommen. Die C.GmbH hat sämtliche Abfertigungsverpflichtungen und die Wertpapierte übernommen (vgl. Berufung und Schriftsatz des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 28. Juli 1999, E-Akt S 69/1997).

Die Arbeitsverhältnisse bestanden unter Anrechnung der Vordienstzeiten fort.

Abfertigungszahlungsansprüche der Arbeitnehmer wurden nicht fällig. Vom Bw. wurde weder gegenüber den Arbeitnehmern noch gegenüber der Firma C.GmbH eine Verpflichtung zur Leistung der Abfertigungsansprüche eingegangen. Die Betriebsaufgabe war für den Bw. mit keiner Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen oder zur Zahlung für übernommene Abfertigungsansprüche verbunden (vgl. BP-Bericht Tz 25 b; Stellungnahme der BP vom 27. Mai 1999 zur Berufung). Diese Feststellungen der Betriebsprüfung blieben seitens des Bw. unwidersprochen. Der Bw. löste die bestehende Abfertigungsrückstellung gewinnwirksam auf, und verbuchte die volle Abfertigungsverpflichtung zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe abzüglich eines Ertrages aus Wertpapieren als Aufwand in Höhe von S 267.139,50.

B) Das Finanzamt gab – unter Zitierung der Randziffern 3348 und 3349 der

Einkommensteuerrichtlinien 2000 – in seiner Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2000 der Berufung betreffend die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Abfertigungsaufwendungen der Berufung statt.

Sachverhalt zum Vorsteuerabzug KFZ Pontiac Trans Sport

A) Der Bw. beantragte für das Leasingfahrzeug PKW Pontiac Trans Sport 2,3 16V, Baujahr 1993 in den Jahren 1996 und 1997 die Vorsteuer für Instandhaltung, Treibstoff und Leasingraten.

2.) Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

A) Rückkauf einer Kanalroboteranlage:

Verluste sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 auch dann zu berücksichtigen, wenn sie noch nicht realisiert sind. Drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften ist durch Rückstellungen Rechnung zu tragen. Auch Wertverluste im Betriebsvermögen sind auszuweisen, während Wertsteigerungen als nicht realisierte Gewinne unberücksichtigt bleiben. Wegen der gegensätzlichen Behandlung nicht realisierter Verluste einerseits und der nicht realisierten Gewinne andererseits spricht man hier von Imparitätsprinzip.

Das Imparitätsprinzip ist in der Handelsbilanz als allgemeiner Grundsatz verankert (§ 201 Abs. 2 Z 4):

"Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind

- a) nur die am Abschlußstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,
- b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,
- c) Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt."

Das im Imparitätsprinzip ausgeprägte Vorsichtsprinzip wird sowohl in den Bilanzansatzvorschriften (insbesondere Rückstellungen, § 198 Abs. 8 HGB) als auch in den Bewertungsvorschriften (zB außerplanmäßige Abschreibungen nach § 204 Abs. 2 HGB) konkretisiert. In der Steuerbilanz kommt das Imparitätsprinzip in den Bewertungsvorschriften (Teilwertabschreibung) und in den ausdrücklichen Regelungen für Rückstellungen zum Ausdruck. Als Ausdruck des Vorsichtsprinzips ist das Imparitätsprinzip in der Steuerbilanz nicht in vergleichbarer Weise zwingend (vgl. Doralt, EStG(4), § 6 Tz 50 u. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 44).

Die Bewertung in der Bilanz hat sich nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellen. Ein erst später eintretendes Ereignis, das am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar war, ist daher nicht zu berücksichtigen. Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag sind daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie **vor der Bilanzerstellung** bekannt werden. Dazu gehört zB auch die Änderung oder Aufhebung eines Vertrages nach dem Bilanzstichtag (vgl. Doralt, EStG(6), § 6 Tz 14; vgl. VwGH 29.4.1992, 90/13/0228). Zu berücksichtigen ist hingegen die spätere bessere Einsicht über die **am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse** ("werterhellende" Umstände). Es kommt nicht auf das Wissen am Bilanzstichtag an, sondern auf die Erkenntnisse, die bis zur Bilanzerstellung über die **Verhältnisse am Bilanzstichtag** gewonnen worden sind (vgl. VwGH 13.12.1995, 92/13/0081; vgl. auch Doralt, EStG(6), § 6 Tz 14 u Tz 17).

Es sind also der Bewertung im Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Verhältnisse zum Bilanzstichtag zugrunde zu legen. Wertänderungen, die während des Bilanzerstellungszeitraumes eintreten (sog. "wertverändernde Umstände"), dürfen nicht berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn diese Wertveränderungen vor der Bilanzerstellung bekannt werden. Treten innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes hingegen nicht Wertänderungen ein, sondern gewinnt der Steuerpflichtige nach dem Bilanzstichtag lediglich bessere Einsichten in die bereits **zum Bilanzstichtag gegebenen Verhältnisse** (Auftreten sogenannter "werterhellender" Umstände), so müssen diese besseren Einsichten berücksichtigt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 36).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. im Vorlageantrag ausführt, erkennbare Risiken und drohende Verluste seien auch dann zu berücksichtigen, wenn diese Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt würden, zitiert er damit den § 201 Abs. 2 Z 4 HGB, allerdings ist das Zitat unvollständig. Denn § 202 Abs. 2 Z 4 HGB normiert wie oben angeführt, dass "erkennbare Risiken und drohende Verluste, **die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind**, zu berücksichtigen [sind], selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind."

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Berufung weiters darauf verweist, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz 1996 (Einreichung der Bilanz 1996 beim Finanzamt am 4. Mai 1998, vgl. dazu auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Rahmen einer Vorsprache beim Finanzamt E-Akt S 71/1997) bereits bekannt gewesen sei, dass die Firma K.KG beabsichtige die Kanalroboieranlage zurückzugeben (diesbezügliches Schreiben der K.KG an den Bw. vom 16. April 1998, ABP S 405) und wäre am 5. Mai 1998 ein konkretes Angebot

zum Rückkauf der Anlage der Firma des Bw. vorgelegt worden, ist er darauf zu verweisen, dass Umstände – wie im gegenständlichen Fall – die erst im Bilanzerstellungszeitraum, nämlich im Jahre 1998, eingetreten sind, nicht solche sind, die in dem Geschäftsjahr 1997 oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, und damit auch keine "werterhellenden" Umstände darstellen. Es wird auf die obigen Ausführungen zum imparitätischen Realisationsprinzip und zur Werterhellung zu verwiesen.

Da der Bw. in seiner Berufung selbst darauf verweist, dass die Firma K.KG erst im April 1998 den Wunsch geäußert hat, die Anlage an die Firma des Bw. zurückzugeben und am 5. Mai 1998 ein konkretes Angebot zum Rückkauf der Anlage der Firma des Bw. vorgelegt habe, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass für die Firma des Bw. vor diesem Zeitpunkt keine Veranlassung gegeben war, eine aufwandswirksame Verbindlichkeit in die Bilanz einzustellen. Aufgrund der Tatsache, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 und 31. Dezember 1997 der Rückkauf der Kanalroboieranlage weder verlangt noch vertraglich vereinbart worden war, kann eine Verbindlichkeit aus diesem Geschäftsfall in den Schlussbilanzen 1996 und 1997 nicht eingestellt werden.

Es gehen daher auch die Ausführungen des Bw. zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz 1996 sei bereits bekannt gewesen, dass die Firma K.KG beabsichtige die Kanalroboieranlage zurückzugeben, und müssten sämtliche zum Zeitpunkt der Bilanzierung bekannten Daten bei der Bilanzierung berücksichtigt werden, mit Hinweis auf das oben zum imparitätischen Realisationsprinzip und zur Werterhellung Ausgeführte, ins Leere. Es kann die vom steuerlichen Vertreter des Bw. beantragte einkommensmindernde Erfassung des Betrages von S 2.950.000,00 im Jahr 1996 und 1997 nicht erfolgen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. verwies gegenüber dem Referenten fernmündlich am 7. Dezember 2004 auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.3.2003, 99/15/0148, und könnten aus diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes für den Erfolg seiner Berufung hinsichtlich der Berücksichtigung eines Aufwandes im Jahre 1996 bzw 1997 Argumente abgeleitet werden. Im Erkenntnis wird u.a. ausgeführt:

"Die Beschwerdeführerin hat weder dargetan, dass sie bei Bilanzerstellung 1994 mit einem Forderungsausfall rechnen musste, noch bei der Bilanzerstellung 1995 ein solcher Ausfall über den vom Prüfer berücksichtigten Betrag zu erwarten war."

Die Ausführungen des Gerichtshofes können nur so ausgelegt werden, dass eine spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse und damit eine Wertänderung bis zum Bilanzstichtag nicht vorlag, also "werterhellende" Umstände bei Bilanzerstellung nicht haben berücksichtigt werden können. Dies kommt auch in den weiteren Ausführungen es o.a. Erkenntnisses zum Ausdruck:

"In der Bilanz sind nur solche Ereignisse zu berücksichtigen, die bereits eingetreten sind.

Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, können nicht berücksichtigt werden.

Konkrete erkennbare Risiken und Wertminderungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG – eine solche liegt im Beschwerdefall vor – zwingend zu berücksichtigen. Sie müssen jedoch ihre Ursache vor dem Bilanzstichtag gehabt haben."

Damit kann aber dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw., im Bilanzerstellungszeitraum (Abgabe der Erklärung beim Finanzamt 4. Mai 1998) seien Umstände vorgelegen (Schreiben vom 16. April 1998 der Firma K.KG betreffend des Rückkaufes einer Kanalroteranlage durch den Bw.), welche die Einstellung einer aufwandswirksamen Verbindlichkeit in die Bilanz 1996 rechtfertigten, kein Erfolg zukommen.

B) Rückstellung für Umweltauflagen – Imissionen:

§ 9 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für ...

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten ...

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. ..."

Ein Verbindlichkeitsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht. Künftige Abschreibung darf nicht im Wege der Rückstellung vorgenommen werden (vgl. VwGH 26.5.2004, 99/14/0261).

Der Auftrag der Bezirkshauptmannschaft X. an den Bw. (öffentlich-rechtliche Verpflichtung) zur Vermeidung der Schadstoffbelastung den Einbau einer Absaug- bzw. Filteranlage vorzunehmen, kann dem Berufungsvorbringen des Bw. im Hinblick auf die Einstellung einer Rückstellung insofern zu keinen Erfolg verhelfen, da für Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen keine Rückstellung gebildet werden darf. Der Aufwand für solche Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge wird – wie oben ausgeführt – im Rahmen der Abschreibung berücksichtigt.

Die vom Bw. in seiner Berufung angeführte öffentlich-rechtliche Verpflichtung, nämlich die angeblich von der Bezirkshauptmannschaft X. zwingend vorgeschriebene Sanierung der Räumlichkeiten, in welchen Styrol Wände, Böden und Maschinenteile angegriffen habe, kann den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden.

Die vom Bw. unter dem Titel "Rückstellung für Umweltauflagen – Imissionen" beantragten Aufwendungen betreffen damit einen unterlassenen Instandhaltungsaufwand. Es liegt im gegenständlichen Fall weder eine privatrechtliche noch eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Schadensbehebung vor. Rückstellungen, die für künftigen Aufwand gebildet werden und

bei denen eine Verpflichtung gegenüber Dritten fehlt sind sogenannte Aufwandsrückstellungen. Diese dürfen gem § 9 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

Auch der Hinweis die Kosten der Sanierung hätten aufgrund die Betriebsaufgabe zum 31. März 1997 als Rückstellung in Bilanz eingestellt werden müssen, kann dem Berufungsvorbringen nicht zum Erfolg verhelfen, da das EStG keine Norm kennt, wonach unterlassene Instandhaltungen im Falle einer Betriebsaufgabe als Rückstellung zu erfassen wären.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Berufung anführt, dass die Rückstellung für Immissionen der Rückstellung für Abraumbeseitigung vergleichbar sei, ist er auf Folgendes zu verweisen:

Der VwGH hat in einem jüngst veröffentlichten Erkenntnis, VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181, entschieden, dass Rückstellungen für Abraumbeseitigung, bei denen keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht, Aufwandsrückstellungen sind, und daher steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Auch im gegenständlich Fall geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass keine Verpflichtung gegenüber Dritten zur Vornahme der Sanierung vorliegt.

Der Gerichtshof traf im o.a. Erkenntnis folgende Aussage: "Ein wesentlicher Unterschied zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Rückstellungsbildung liegt ... darin, dass steuerliche die Bildung von Aufwandsrückstellungen jedenfalls nicht zulässig ist, während handelsrechtlich dazu unterschiedliche Auffassungen vertreten werden. Kennzeichnend für Aufwandsrückstellung ist, dass keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht und in der Regel keine wirtschaftliche Veranlassung des Aufwandes vor dem Bilanzstichtag gegeben ist."

Der Verweis des steuerlichen Vertreters auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.03.1996, 93/15/0223 geht deshalb ins Leere, da Sachverhaltsgrundlage dieses Erkenntnisses, eine allenfalls (mittelbare) Inanspruchnahme des damaligen Bf. war, jedenfalls aber eine Verpflichtung gegenüber Dritten – im Gegensatz zum gegenständlichen Fall - im Raum stand, was in der Frage der Inanspruchnahme des damaligen Bf. in der folgend zitierten Ausführung des Erkenntnisses auch klar zum Ausdruck kommt:

"Davon ausgehend wäre es Aufgabe der belangten Behörde gewesen unter Einbindung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers im einzelnen zu ermitteln, ob und auf welcher Rechtsgrundlage dem Beschwerdeführer bezogen auf den Zeitraum, für den er die Rückstellung gebildet hat, ernsthaft eine erfolgreiche Inanspruchnahme aus den von ihm getätigten mangelhaften Lieferung drohte und warum er die mit Vergleich vereinbarte Summe getragen hat."

Im vom steuerlichen Vertreter des Bw. weiters angeführten Erkenntnis des VwGH vom 10.10.1996, 94/15/0089 hat gerade die fehlende Sachverhaltsgrundlage in Bezug auf die eine

Rückstellung rechtfertigende öffentlich-rechtliche Leistungspflicht zur Aufhebung des angefochtenen Bescheid geführt, und ist daher für den gegenständlichen Fall, bei dem nach Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates weder eine privatrechtlich noch eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Schadensbehebung vorliegt, nichts zu gewinnen.

C) Abfertigungsverbindlichkeiten

§ 14 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

"(4) Gehen im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so ist die Rückstellung beim Rechtsvorgänger insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen."

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 5.7.1994, 91/14/0110 zu einer im Rahmen einer (Teil)Betriebsveräußerung erfolgten Übernahme eines Teils des Personals durch die Erwerberin im Hinblick auf die Entstehung von Abfertigungsansprüchen Folgendes aus:

"Die Beschwerdeführerin traf zunächst nach Maßgabe des § 14 EStG 1972 für künftige Abfertigungen ihrer Dienstnehmer Vorsorge. Im Zuge der (Teil)Betriebsveräußerung an die R-GmbH wurde von dieser ein Teil des Personals übernommen; dabei wurden rücksichtlich der Abfertigung die bei der Beschwerdeführerin verbrachten Vordienstzeiten angerechnet, was des Entstehen eines Abfertigungsanspruches anlässlich des Dienstgeberwechsels verhinderte (vgl. § 23 Abs. 3 AngG)."

Im gegenständlichen Verfahren liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor, da die Arbeitnehmer des Bw. mit allen Rechten und Pflichten von der Firma C.GmbH übernommen worden sind, und die Arbeitsverhältnisse im Hinblick auf die Abfertigungsansprüche unter Anrechnung der Vordienstzeiten fortbestanden.

Es gehen die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. in der Berufung, die Mitarbeiter seien mit sämtlichen Rechten und Pflichten in die Firma C.GmbH übernommen worden, und sei somit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe für sämtliche Mitarbeiter die volle Abfertigungsverpflichtung, für die der aufgrund der gesetzlichen Vorschrift zu ermittelnde Abfertigungsaufwand gebildet und als Betriebsausgabe verbucht worden sei, entstanden, ins Leere, da ein Abfertigungsanspruch anlässlich des Dienstgeberwechsel nicht entstanden ist. Eine aufwandswirksame Einstellung der vollen Abfertigungsverpflichtung zum Stichtag der Betriebsaufgabe kann daher nicht zugelassen werden.

Da die Betriebsaufgabe für den Bw. mit keiner Verpflichtung zur Zahlung von Abfertigungsansprüchen oder zur Zahlung für übernommene Abfertigungsansprüche verbunden gewesen war, fehlt die Grundlage für die Berücksichtigung der vom Bw. eingestellten Verbindlichkeit.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich aus den angeführten Erwägungen der in diesem

Berufungspunkt der Berufung Folge gebenden Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2000 nicht an, und war daher die Berufung betreffend die aufwandswirksame Berücksichtigung von Abfertigungsverpflichtungen abzuweisen.

Es konnte die vom Bw. beantragte – erfolgswirksam verbuchte – Abfertigungsverbindlichkeit in Höhe von S 267.139,50 nicht berücksichtigt werden.

Zur dennoch gebotenen Auflösung der gebildeten Abfertigungsrückstellung ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.4.1965, 2126/64 zu verweisen: "Bei der Bewertung des Betriebsvermögens im Sinne der Bestimmungen des § 16 EStG. [Einkommensteuergesetz 1953 (EStG.)] kann nun nicht außer Betracht bleiben, daß die Bestimmungen des § 6b Abs. 4 letzter Satz EStG. [nunmehr: § 14 Abs. 4 EStG 1988], soweit im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsansprüche gegen den Rechtsnachfolger bestehen, den bisherigen Unternehmer ebenso wie auch seinen Rechtsnachfolger verpflichten, die Rücklage für Abfertigungen weiterzuführen, (... ist die Rücklage nicht gewinnmindernd aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen). Mit dieser Bestimmung hat aber der Gesetzgeber für die Rücklage für Abfertigungen sowohl beim bisherigen Unternehmer als auch bei seinem Rechtsnachfolger die dem Eigenkapital begrifflich innewohnende freie Dispositionsmöglichkeit aufgehoben und an die gebildete Rücklage bilanzsteuerrechtliche Folgerungen geknüpft, die es rechtfertigen, die Rücklage im Sinne des Standpunktes der belangten Behörde nicht als Teil des Eigenkapitals, sondern als Passivpost zu behandeln und als solche bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes in Anschlag zu bringen."

Die Aussage des angeführten Erkenntnisses hat die Betriebsprüfung mit dem Verweis darauf, dass die Abfertigungsrückstellung nicht gegen den laufenden Gewinn sondern gegen den Veräußerungsgewinn bzw. im gegenständlichen Fall Aufgabegewinn aufzulösen sei, umgesetzt.

D) Vorsteuerabzug Kfz, Pontiac Trans Sport

Der EuGH hat mit Urteil vom 8 Jänner 2002, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler, C-409/99, - auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes – ausgeführt:

Die Regelung eines Mitgliedstaates, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG, im Folgenden Richtlinie (für Österreich ist die Richtlinie zum Zeitpunkt des Beitritts zur EU am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten), die bestehenden Vorsteuerauschlussstatbestände erweitere und sich damit vom Ziel der Richtlinie entferne, verstoße gegen deren Art. 17 Abs. 2 und stelle keine nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 zulässige Ausnahme dar. Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie enthalte eine "Stand-still" Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlussstatbestände vom Vorsteuerabzug vorsehe, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in Geltung gestanden seien. Mit dieser Bestimmung

sollten die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des innerstaatlichen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzuges beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich angewandt hätten. "Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates" (Rz 49). Der EuGH betont im genannten Urteil, es sei einem Mitgliedstaat nach Art 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Richtlinie verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie für solche Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministeralerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Mitgliedstaates gewährt worden sei.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich aus der Entscheidung des EuGH für den gegenständlichen Fall, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb des Pontiac Trans Sport nicht deshalb versagt werden darf, weil dieses Fahrzeug nicht die im § 10 der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, BGBl. Nr. 273/1996, festgelegten Anforderungen erfüllt, wenn nach der auf dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18 November 1987, AÖF 330/1987, beruhenden Praxis der Behörden der Vorsteuerabzug gewährt wurde.

Der vom Bw. geleaste Pontiac Trans Sport ist in der Liste der Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse (Stand 30. September 1995), welche nach der Verwaltungspraxis nicht als Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen eingestuft wurden, enthalten (siehe SWK 1995, A 660). Der Pontiac Trans Sport wurde in der Liste unter die Kleinbusse eingeordnet. Daher ist der Vorsteuerabzug für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Kraftfahrzeug Pontiac Trans Sport für die streitgegenständlichen Jahre 1996 (in Höhe von S 19.477,88) und 1997 (in Höhe von S 19.313,03) berechtigt.

Im Hinblick darauf, dass der Vorsteuerabzug für das Leasingfahrzeug Pontiac Trans Sport anzuerkennen war, ergeben sich folgende ertragssteuerliche Auswirkungen:

Die von der Betriebsprüfung aufwandswirksam passivierte Umsatzsteuer (siehe Bericht Tz 14, Tz 28 und Tz 34) entfällt durch die Anerkennung der Vorsteuer für das Leasingfahrzeug Pontiac Trans Sport in den Jahren 1996 und 1997. Somit ergibt sich eine erfolgswirksame Hinzurechnung von S 19.477,88 im Jahr 1996 und eine Hinzurechnung von S 19.313,03 im Jahr 1997.

E) Zurücknahme der Berufung gegen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 1995:

Die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 wurde mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2004 zurückgenommen. Der unabhängige Finanzsenat hatte daher gem. § 256 Abs. 3 BAO die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Dezember 2004