



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 21. April 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), die von 1995 bis zum 31. Juli 2009 ein X-Nahversorgungsgeschäft in C betrieb (die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988), fand im Jahr 2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, ua. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008, sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO statt. Dabei traf die Betriebsprüferin des Finanzamtes A ua. folgende Feststellungen:

"[...]"

Tz 1 Feststellung zur Führung der Bücher

Mit 31.7.2009 wurde der Betrieb (X-Markt) in C geschlossen.

[Die Bw.] bezieht seitdem nur mehr eine Pension (Einkünfte aus nsA).

[...]"

Tz 3 Abfertigungsrückstellung

Die Abfertigungsrückstellung, die in der Bilanz zum 31.12.2004 mit einem Wert in Höhe von 2.667,50 € ausgewiesen wurde, kann im Jahr 2005 nicht steuerneutral aufgelöst werden, eine steuerfreie Auflösung im Sinne des § 124b Z 63 ff [EStG 1988] konnte nur in den Jahren 2002 und 2003 erfolgen. Diese Abfertigungsrückstellung wird in Form

einer Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.2006 in die Bilanz eingestellt und an die Abfertigungsansprüche angepasst. Die Anpassung der Abfertigungsrückstellung wird, wie folgt dargestellt, berücksichtigt.

In der Bilanz 2008 wurde neuerlich eine Rückstellung für Abfertigungen in Höhe von 11.000,00 € eingestellt mit der Begründung, dass im Bilanzerstellungszeitraum (vorgelegte Vereinbarungen vom 3.2.2009, 4.3.2009 bzw. 27.2.2009) bekannt wurde, dass mit 31.7.2009 die Schließung des Betriebes fixiert wurde und somit Abfertigungszahlungen zum 31.7.2009 anfallen.

Die Sozialkapitalrückstellungen sind in § 14 EStG 1988 abschließend geregelt. Soweit ihrer Art nach darunter fallende Aufwendungen gemäß § 14 [EStG 1988] nicht rückstellungsfähig sind oder die Rückstellungsbildung durch § 14 [EStG 1988] der Höhe nach begrenzt ist, kommt auch keine Dotierung als allgemeine Verbindlichkeitsrückstellung in Betracht.

Eine Rückstellung wäre auch nur im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Schuldgrundes zu bilden. Treten innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes bessere Einsichten in die bereits zum Bilanzstichtag gegebenen Verhältnisse auf (Auftreten sogenannter "werterhellender Umstände"), so wären diese besseren Einsichten zu berücksichtigen.

Einstufung als Verbindlichkeit zum 31.12.2008

Eine Verpflichtung kann im bilanzrechtlichen Sinn erst dann als Verbindlichkeit angesehen werden, wenn es sich dabei um ein negatives Wirtschaftsgut handelt. Die Verpflichtung muss, um als Verbindlichkeit angesehen zu werden, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach feststehen. Eine Verbindlichkeit ist in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem die betreffende Belastung dem Grunde nach auftritt. Zum Bilanzstichtag 31.12.2008 haben weder dem Grunde noch der Höhe nach Abfertigungspflichten bestanden.

Mit 1.1.2006 wird eine Eröffnungsbilanzberichtigung in Höhe von 2.667,50 € durchgeführt. Die neuerliche Dotierung im Jahr 2008 in Höhe von 11.000,00 € ist zu korrigieren.

	2006	2007	2008
Anpassung Abfertigungsrückstellung	585,00 €	480,00 €	1.265,00 €
Steuerliche Auswirkungen			
Zeitraum	2006	2007	2008
<u>Einkommensteuer:</u>			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb			11.000,00 €
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-585,00 €	-480,00 €	- 1.265,00 €"

Das Finanzamt A folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin, nahm am 21. April 2010 die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide.

Gegen den neuen Einkommensteuerbescheid (Sachbescheid) für das Jahr 2008, mit dem die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 11.231,24 € festgesetzt wurde, erhob der steuerliche Vertreter der Bw. am 3. Mai 2010 Berufung, in der er beantragte, die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 1.496,24 € und das Einkommen 2008 mit 12.529,00 € festzusetzen sowie die Abfertigungsverbindlichkeiten mit 100% zum 31. Dezember 2008 zum Abzug zu bringen. Begründend führte der steuerliche Vertreter dazu folgendes aus:

Die Bw., die am 31. Dezember 2008 das Y. Lebensjahr vollendet habe, habe seit 1995 ein X-Nahversorgungsgeschäft in C betrieben. Der Betrieb sei seinerzeit von ihr unter der Bedingung der Übernahme der bestehenden Abfertigungsverpflichtungen erworben worden.

Im Geschäftsjahr 2008 sei durch die X-Z AG ein neuer X-Markt in C eingerichtet und im Oktober 2008 eröffnet worden. Die Bw. habe daher beschlossen, das Nahversorgungsgeschäft im Jahr 2009 zu beenden, da es offensichtlich nicht im Interesse der X-Organisation gewesen sei, zwei Einzelhandelsgeschäfte, die gegenseitig im Wettbewerb stünden und die gleichen Produkte anböten, in der Gemeinde C, die annähernd 1.500 Personen umfasse, zu unterstützen. Auch der Vermieter des alten X-Markts der Bw., Herr D, der inzwischen den neuen X-Markt errichtet und vermietet und schon lange Pläne zu einer andersartigen Verwendung des alten X-Markts gehabt habe, sei an einer Auflösung des Mietverhältnisses mit der Bw. bemüht gewesen. Diese Interessen seien durch die Gewährung von Geldmitteln (Vereinbarungen mit der X-Organisation vom 3. Februar und 4. März 2009 und Kostenbeitrag von 10.000,00 €; Vereinbarung mit Herrn D über drei Monate Mietfreistellung vom 27. Februar 2009) dokumentiert worden. Als Einstellungszeitpunkt sei der 31. Juli 2009 vereinbart und eingehalten worden. In der mit 15. Mai 2009 datierten Bilanz seien die Abfertigungsverbindlichkeiten daher mit 100% der Abfertigungsverpflichtungen eingestellt worden.

Dass Abfertigungsverbindlichkeiten zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 dem Grunde nach bestanden hätten, könne nicht ernsthaft bezweifelt werden. Dies sei durch die Gesetzgebung zum § 14 EStG 1988 hinreichend dokumentiert. In Diskussion stehe daher lediglich die Bewertung der Abfertigungsverpflichtungen.

Für die Bewertung von Verbindlichkeiten gelte das gemilderte Höchstwertprinzip. § 5-Ermittler müssten, § 4 Abs. 1-Ermittler könnten den höheren Teilwert zum Bilanzstichtag ansetzen. Die Bw. sei § 4 Abs. 1-Ermittlerin und habe von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und die Abfertigungsverbindlichkeiten mit 100% in Höhe von 11.000,00 € angesetzt. Tatsächlich sei ein Betrag von 10.969,76 € im Geschäftsjahr 2009 ausgezahlt worden. Maßgeblich für den Ausweis einer Verbindlichkeit sei das wirtschaftliche Bestehen einer konkreten Belastung (die

Eröffnung des neuen X-Markts); der Zeitpunkt der Passivierung sei von der Fälligkeit unabhängig (EStR 2000 Tz 2418).

Bei der Bewertung von Verbindlichkeiten sei auf die Verhältnisse des Bilanzstichtags abzustellen. Werterhellende Tatsachen nach dem Bilanzstichtag dürften bis zum Bilanzierungszeitpunkt Berücksichtigung finden, wertbeeinflussende Umstände dürften keine Berücksichtigung finden. Obwohl die Bw. den Betrieb noch gerne einige Jahre fortgeführt hätte, sei sie durch die Eröffnung des neuen X-Markts im Herbst 2008 gezwungen gewesen, eine vernünftige Entscheidung herbeizuführen. Die der Bewertung der Abfertigungsverpflichtungen zu Grunde liegenden Umstände seien daher bereits im Geschäftsjahr 2008 eingetreten und nicht erst durch die Firmenschließung in 2009.

"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" (*Adler/Düring/Schmaltz*, zitiert in: *Doralt*, EStG, § 6 Tz 17). Erkennbare Risiken und drohende Verluste seien im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 wahlweise zu berücksichtigen, wenn sie vor Bilanzerstellung bekannt würden. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen seien die Abfertigungsverpflichtungen zum 31. Dezember 2008 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unzweifelhaft festgestanden: Werterhellende Tatsachen könnten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

In der Berufung werde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 1.496,24 € in Ansatz zu bringen. Laut Bescheid machten diese 11.231,24 € aus. Die Differenz von 9.735,00 € resultiere daraus, dass einerseits 11.000,00 € Abfertigungsrückstellung laut Bilanz nicht anerkannt würden und andererseits durch die Betriebsprüfung eine Anpassung der Abfertigungsrückstellung in Höhe von 1.265,00 € erfolgt sei (auf Grund der Berechnung des steuerlichen Vertreters), sodass per 31. Dezember 2008 eine Abfertigungsrückstellung in Höhe von 5.700,00 € in der Bilanz auszuweisen sei (siehe Tz 3 des Bp-Berichts).

Die Berufung richte sich nun gegen diese Änderung. Es werde beantragt, in der Bilanz für das Jahr 2008 die Abfertigungsverbindlichkeiten mit 100% der Abfertigungsverpflichtung anzuerkennen. Tatsächlich sei im Jahr 2009 ein Betrag von 10.969,76 € ausbezahlt worden. Bereits im Bilanzerstellungszeitpunkt sei bekannt gewesen, dass 2009 die Schließung des Betriebs erfolgen werde und somit die Abfertigungszahlungen anfallen würden. In der Berufung werde damit argumentiert, dass auf die Verhältnisse des Bilanzstichtags abzustellen sei.

Durch die Eröffnung des neuen X-Markts im Herbst 2008 sei die Bw. gezwungen gewesen, eine vernünftige Entscheidung herbeizuführen. Die der Bewertung der Abfertigungsverpflichtungen zu Grunde liegenden Umstände seien daher bereits im Geschäftsjahr 2008 eingetreten und nicht erst durch die Firmenschließung in 2009.

Dazu werde seitens des Finanzamts festgestellt, dass die Sozialkapitalrückstellungen (darunter falle auch die Vorsorge für Abfertigungen) in § 14 EStG 1988 abschließend geregelt seien. Soweit ihrer Art nach darunter fallende Aufwendungen gemäß § 14 EStG 1988 nicht rückstellungsfähig seien oder die Rückstellungsbildung durch § 14 leg. cit. der Höhe nach begrenzt sei, komme auch keine Dotierung als allgemeine Verbindlichkeitsrückstellung in Betracht.

Bemessungsgrundlage für die Abfertigungsrückstellung seien die am jeweiligen Bilanzstichtag bestehenden, "fiktiven Abfertigungsansprüche", prozentuell davon werde die Rückstellung berechnet.

Sei hingegen ein Dienstverhältnis zum Bilanzstichtag bereits gekündigt worden und sei lediglich die Kündigungsfrist abzuwarten, so sei die konkretisierte Abfertigungsverpflichtung rückstellbar (VwGH 5.7.1994, 91/14/0110).

Dieser Sachverhalt sei jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 seien keine Abfertigungszahlungen zu leisten.

Aus den vorliegenden Vereinbarungen vom 3. Februar und 4. März 2009 bzw. 27. Februar 2009 gehe hervor, dass die Schließung des Betriebs mit 31. Juli 2009 fixiert worden sei. Die Fälligkeit der Abfertigungszahlung sei somit auch im Jahr 2009 gelegen.

Das im Imparitätsprinzip ausgeprägte Vorsichtsprinzip werde sowohl in den Bilanzansatzvorschriften (insbesondere Rückstellungen) als auch in den Bewertungsvorschriften (zB außerplanmäßige Abschreibungen) konkretisiert. In der Steuerbilanz komme das Imparitätsprinzip in den Bewertungsvorschriften (Teilwertabschreibung) und in den ausdrücklichen Regelungen für Rückstellungen zum Ausdruck.

Die Bewertung in der Bilanz habe sich nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellten. Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag seien daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie *vor der Bilanzerstellung* bekannt würden. Dazu gehöre zB auch die Änderung oder Aufhebung eines Vertrags nach dem Bilanzstichtag (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 6 Tz 14; vgl. VwGH 29.4.1992, 90/13/0228).

Zu berücksichtigen sei hingegen die spätere bessere Einsicht über die *am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse* ("werterhellende Umstände"). Es komme nicht auf das Wissen am

Bilanzstichtag an, sondern auf die Erkenntnisse, die bis zur Bilanzerstellung über die *Verhältnisse am Bilanzstichtag* gewonnen worden seien (vgl. VwGH 13.12.1995, 92/13/0081; vgl. auch *Doralt*, EStG⁶, § 6 Tz 14, Tz 17).

Es seien also der Bewertung im Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Verhältnisse zum Bilanzstichtag zu Grunde zu legen. Wertänderungen, die während des Bilanzerstellungszeitraums eintreten ("wertverändernde Umstände"), dürften nicht berücksichtigt werden. Dies gelte auch dann, wenn diese Wertveränderungen vor der Bilanzerstellung bekannt würden.

In der Bilanz seien nur solche Ereignisse zu berücksichtigen, die bereits eingetreten seien. Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, könnten nicht berücksichtigt werden. Konkrete erkennbare Risiken und Wertminderungen seien bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 bzw. könnten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg. cit. berücksichtigt werden. Sie müssten jedoch ihre Ursache vor dem Bilanzstichtag gehabt haben.

Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Die Abfertigungsverpflichtung bestehe erst im Jahr 2009. Wie bereits ausgeführt, sei im § 14 EStG 1988 gesetzlich geregelt, wie derartige Verpflichtungen in den Vorjahren zu behandeln seien. Diesen Bestimmungen sei seitens der Betriebsprüfung Rechnung getragen worden.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2010 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Im Juli 2010 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Rückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Anwartschaften auf Abfertigungen) nach § 14 leg. cit. zu bilden.

Nach § 14 Abs. 1 EStG 1988 kann für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, eine Abfertigungsrückstellung im Ausmaß bis zu 47,5%, für die folgenden Wirtschaftsjahre eine solche bis zu 45% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses va. an Arbeitnehmer bezahlt werden müssten.

Gemäß § 14 Abs. 2 EStG 1988 ist diese Rückstellung in der Bilanz gesondert auszuweisen.

Im gegenständlichen Fall hat der steuerliche Vertreter in die den Gewerbebetrieb der Bw. (X-Nahversorgungsgeschäft in C) betreffende Bilanz für das Jahr 2008 für die am 31. Juli 2009 -

dem Datum der Schließung des Gewerbebetriebes durch die Bw. – anfallenden Abfertigungszahlungen keine Abfertigungsrückstellung gemäß § 14 Abs. 1 EStG 1988 in der dort normierten Höhe, sondern eine allgemeine Rückstellung in Höhe von 11.000,00 € (100% der am 31. Juli 2009 zu zahlenden Abfertigungsverpflichtungen) eingestellt. In seiner Berufung hat der steuerliche Vertreter beantragt, die am 31. Juli 2009 zu leistenden Abfertigungen mit 100% (somit in Höhe von 11.000,00 €) als Verbindlichkeit per 31. Dezember 2008 zum Abzug zu bringen. Nach seinen Ausführungen sei bei der Bewertung von Verbindlichkeiten auf die Verhältnisse des Bilanzstichtags abzustellen; die der Bewertung der Abfertigungsverpflichtungen zu Grunde liegenden Umstände seien bereits im Geschäftsjahr 2008 eingetreten und nicht erst durch die Firmenschließung in 2009. Bereits im Erstellungszeitpunkt der mit 15. Mai 2009 datierten Bilanz sei bekannt gewesen, dass im Jahr 2009 die Schließung des Betriebs erfolgen werde und somit die Abfertigungszahlungen anfallen würden.

Die Betriebsprüfung ist dieser Sichtweise des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt; sie hat per 31. Dezember 2008 die oa. allgemeine Rückstellung in Höhe von 11.000,00 € nicht anerkannt und lediglich eine Abfertigungsrückstellung von (nach Anpassung) 5.700,00 € gewährt. Begründend hat sie dazu ausgeführt, die Sozialkapitalrückstellungen seien in § 14 EStG 1988 abschließend geregelt; soweit ihrer Art nach darunter fallende Aufwendungen gemäß § 14 leg. cit. nicht rückstellungsfähig seien oder die Rückstellungsbildung durch § 14 leg. cit. der Höhe nach begrenzt sei, komme auch eine Dotierung als allgemeine Verbindlichkeitsrückstellung nicht in Betracht. Auch eine Einstufung als Verbindlichkeit zum 31. Dezember 2008 sei nicht zulässig. Eine Verbindlichkeit sei in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem die betreffende Belastung dem Grunde nach auftrete. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 hätten weder dem Grunde noch der Höhe nach Abfertigungsverpflichtungen bestanden.

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist dazu festzuhalten, dass nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 2 EStG 1988 (siehe oben) Abfertigungsrückstellungen nach § 14 EStG 1988 zu bilden *sind*; sie sind in § 14 leg. cit. abschließend geregelt. Soweit, wie die Betriebsprüfung zu Recht ausführt, ihrer Art nach darunter fallende Aufwendungen gemäß § 14 leg. cit. nicht rückstellungsfähig sind oder die Rückstellungsbildung durch § 14 leg. cit. der Höhe nach begrenzt ist, kommt auch eine Dotierung als allgemeine Rückstellung nicht in Betracht. Somit erweist sich die Vorgangsweise des steuerlichen Vertreters, in die Bilanz für das Jahr 2008 keine Abfertigungsrückstellung gemäß § 14 Abs. 1 EStG 1988 in der dort normierten Höhe, sondern eine allgemeine Rückstellung in (voller) Höhe von 11.000,00 € (100% der am 31. Juli 2009 zu zahlenden Abfertigungsverpflichtungen) einzustellen, als rechtswidrig.

Lediglich für den Fall, dass die Dienstverhältnisse am Bilanzstichtag - dem 31. Dezember 2008 - bereits gekündigt, aber noch nicht beendet worden wären (zum Bilanzstichtag sind bereits *rechtlich erzwingbare* Abfertigungsansprüche entstanden: siehe *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1988, § 14 Tz 7), käme für den Ausweis am Bilanzstichtag § 14 EStG 1988 nicht mehr zur Anwendung und eine Rückstellung in Höhe der vollen Abfertigungsansprüche bzw. der Ausweis einer Verbindlichkeit wäre zulässig (vgl. *Doralt*, EStG¹², § 14 Tz 4, Tz 22 mit Verweis auf *Zorn in Hofstätter/Reichel*, § 14 Tz 7); allerdings findet sich in den vorgelegten Akten des Finanzamtes kein Anhaltspunkt dafür, dass diese Sachverhaltskonstellation im hier zu beurteilenden Fall gegeben ist und wurde dies vom steuerlichen Vertreter auch nicht einmal behauptet. Dazu kommt, dass (erst) aus den Vereinbarungen mit der X-Organisation vom 3. Februar und 4. März 2009 und der Vereinbarung mit Herrn D über drei Monate Mietfreistellung vom 27. Februar 2009 hervorgeht, dass die Schließung des Gewerbebetriebs der Bw. mit 31. Juli 2009 fixiert wurde (diesem Vorbringen des Finanzamts in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2010, der Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125), ist der steuerliche Vertreter nicht entgegen getreten); daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass die betreffende Belastung bereits per 31. Dezember 2008 dem Grunde nach aufgetreten wäre (zumal die Dienstverhältnisse an diesem Bilanzstichtag noch nicht aufgekündigt waren, siehe oben), womit auch die Qualifikation der Belastung als zu berücksichtigender "werterhellender Umstand" nicht in Betracht kommt, sind doch in der Bilanz nur solche Ereignisse bzw. Verhältnisse zu berücksichtigen, die am Bilanzstichtag bereits eingetreten sind bzw. bestanden haben. Demgegenüber sind "wertverändernde Umstände", also Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, nicht zu berücksichtigen. Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juni 2013