

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

20.06.1990

## Geschäftszahl

86/13/0003

## Beachte

### Besprechung in:

ÖStZB 1991, 50;

## Betreff

X gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. Oktober 1985, Zl. 6/2-2067/3/84, betreffend Umsatzsteuer 1977 bis 1979, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1976 bis 1979 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner der Jahre 1977 bis 1980

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer 1976, die Umsatzsteuer 1977 und den Einheitswert des Betriebsvermögens sowie Vermögensteuer ab dem 1. Jänner der Jahre 1977 bis 1979 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; soweit der angefochtene Bescheid die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer 1979 sowie den Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1980 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.019,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden GmbH ist das Erstellen von Computerprogrammen bzw. die Verarbeitung von Daten. Gesellschafter waren ab 8. September 1976 die Ö-GmbH & Co KG (90 %) und E. (10 %). Letzterer war auch bis 30. Juni 1980 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Für die Jahre 1976 bis 1979 fand bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung statt, bei der unter anderem folgende Feststellungen getroffen wurden:

1. Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden (1977: S 1.090,63, 1978: S 1.427,57 und 1979: S 5.036,41) sei die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen.

2. Für Honorare an Magister R. (netto S 103.700,--) und Univ.Prof. Dr. K. (netto S 104.000,--), die im Jahr 1976 als Aufwand geltend gemacht worden seien, fehle es an entsprechenden Gegenleistungen der genannten Personen, die ihre Honorarnoten erst im Dezember 1977 gelegt hätten. Der Aufwand sei daher nicht anzuerkennen.

3. In der Bilanz zum 31. Dezember 1979 sei eine Rückstellung in Höhe von S 287.980,-- für eine an den Gesellschafter-Geschäftsführer E. zu leistende Abfertigung gebildet worden. E. habe am 19. Oktober 1979 per 30. Juni 1980 das bis dahin zur Beschwerdeführerin bestandene Dienstverhältnis aufgekündigt. Laut Dienstvertrag habe E. zwar auch für den Fall Anspruch auf eine Abfertigung gehabt, daß er selbst das Dienstverhältnis aufkündigen sollte; nach Ansicht des Betriebsprüfers sei aber der durch die Abfertigung entstehende Aufwand erst im Jahr 1980 zu berücksichtigen, weil vorher "noch keine fällige, das abgelaufene Jahr wirtschaftlich betreffende Schuld" bestanden habe.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Bei den bewirteten Geschäftsfreunden handle es sich um Personen, mit denen eine enge wirtschaftliche Zusammenarbeit bestehe. So seien z.B. im Jahr 1976 ein Auftrag in Höhe

von rund S 689.000,--, im Jahr 1978 Aufträge von insgesamt S 1,145.000,-- und im Jahr 1979 solche von insgesamt S 1,641.900,-- erteilt worden. Bei den Bewirtungen habe es sich um Arbeitsgespräche gehandelt, bei denen Fragen der Auftragsdurchführung besprochen worden seien. Überdies seien die Beträge nur geringfügig. Eine zu kleinliche Praxis der Finanzverwaltung wäre als leistungsfeindlich anzusehen.

Zu den nicht als Aufwand anerkannten Honoraren sei zu sagen, daß die Honorarempfänger sehr wohl eine entsprechende Leistung für die Beschwerdeführerin erbracht hätten. Es handle sich dabei um die termingerechte Fertigstellung des "Material- und Leistungsverzeichnisses". Der schriftliche Niederschlag der erbrachten Leistungen sei nach Ablieferung und Annahme des Werkes nicht weiter archiviert worden, weil die Aufbewahrung dieser Papiere keinen Sinn gehabt, aber Kosten verursacht hätte. Der Gesellschafter-Geschäftsführer E. hätte keine Veranlassung gehabt, nicht erbrachte Leistungen zu honorieren. Im übrigen seien die Honorare von den Leistungsempfängern ordnungsgemäß versteuert worden.

Die Bildung der Rückstellung für die Abfertigungszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer E. entspreche den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Der Aufwand habe seine Verursachung in der Vergangenheit und sei durch die Kündigung als Anspruch rechtlich entstanden. Die spätere Fälligkeit des Aufwandes sei für die Rückstellungsbildung ohne Bedeutung. Eine nach handelsrechtlichen Vorschriften erstellte Bilanz sei auch für das Steuerrecht maßgeblich.

Der Berufung waren Schreiben des E., der Mag. R. sowie des Univ.Prof. Dr. K. angeschlossen, in denen die Art der honorierten Leistungen näher beschrieben wurde. E. erklärte, es wäre ihm unmöglich gewesen, das vom Österreichischen Bundesinstitut für Gesundheitswesen in Auftrag gegebene Material- und Leistungsverzeichnis ohne zusätzliche personelle Hilfe termingerecht zu erstellen. Das Material- und Leistungsverzeichnis sei Teil einer Verordnung gewesen, mit der (bundesweit) ein Kostenstellenrechnungssystem für Krankenanstalten geschaffen worden sei.

Mag. R. beschrieb ihre Tätigkeit als umfangreiche Korrekturarbeiten. Ihre Aufgabe habe in der Kontrolle der jeweils erstellten EDV-Listen hinsichtlich der richtigen Einordnung der im Material- und Leistungsverzeichnis verwendeten Begriffe bestanden. Die Arbeiten seien von ihr so durchgeführt worden, daß sie in den EDV-Listen die entsprechenden Änderungen eingetragen habe. Insgesamt habe es sich um mehr als 30 Durchläufe mit mehr als 50.000 Datenzeilen gehandelt. Nach ihrer Erinnerung hätten die gesamten Leistungen mehrere tausend Seiten umfaßt.

Univ.Prof. Dr. K. bestätigte im wesentlichen die Angaben der Mag. Ingrid R. Auch er habe auf den bereits erstellten Listen Ausbesserungen vorgenommen, sodaß das Ergebnis seiner Tätigkeit in die letztendlich erstellten Unterlagen für das Material- und Leistungsverzeichnis eingegangen seien.

Auf einen Vorhalt, warum die Honorarnoten für eine angeblich bereits im Dezember 1976 abgeschlossene Leistung erst am 18. Dezember 1977 bzw. 13. Dezember 1977 gelegt worden seien, teilte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin mit, daß sich dies der Kenntnis der derzeitigen Geschäftsführung entziehe. Es sei aber vorstellbar, daß die damalige Geschäftsführung aus Liquiditätsgründen die Abrechnung nicht ürgiert habe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Aufwand für die Bewirtung von Geschäftsfreunden keinesfalls abzugsfähig. Es sei daher unerheblich, ob und in welchem Ausmaß die Bewirtung im betrieblichen Interesse gelegen war.

Bezüglich der Arbeiten betreffend das Material- und Leistungsverzeichnis habe die Beschwerdeführerin dem Österreichischen Bundesinstitut für Gesundheitswesen gegenüber zwei schriftliche Angebote gemacht. Das erste in Höhe von S 490.000,--, das zweite in Höhe von S 689.000,--. Das zweite Angebot sei dem Institut von der A-Kostenrechnung zur Annahme empfohlen worden. Dipl.Ing. R. und Dr. K. seien beide Mitglieder der A-Kostenrechnung gewesen. Anlässlich einer Besprechung im Finanzamt habe Dipl.Ing. R. (= Ehegatte der Mag. R.) erklärt, daß die von seiner Ehefrau der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Leistungen in Wahrheit von ihm erbracht worden seien. Der Steuerberater B. habe in einem Telefonat am 6. November 1980 erklärt, daß die Möglichkeit bestehe, daß die Leistungen nicht erbracht worden seien.

Zur Abfertigungsrückstellung sei zu sagen, daß die Verpflichtung eines Dienstgebers zur Bezahlung einer Abfertigung erst mit der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses entstehe. Dies sei im Beschwerdefall mit Rücksicht auf die sechsmonatige Kündigungsfrist erst im Jahr 1980 und nicht schon mit der Kündigung bzw. deren Annahme der Fall gewesen. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1979 habe daher die Abfertigungspflichtung weder dem Grunde noch der Höhe nach bestanden. Somit sei auch eine Rückstellung hierfür nicht in Betracht gekommen.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachte sie vor, daß ihr Geschäftsführer ursprünglich deswegen keine Angaben über den Leistungsaustausch betreffend das Material- und Leistungsverzeichnis machen können, weil er zur Zeit der Leistungserbringung noch nicht bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen sei. Nunmehr lägen aber übereinstimmende Aussagen des damaligen Geschäftsführers E. sowie der Mag. R. und des Univ.Prof. Dr. K. vor, mit denen sich das Finanzamt allerdings nicht auseinandergesetzt habe. Das Material- und Leistungsverzeichnis habe vor allem im medizinischen Bereich viele Überlegungen und im Zuge der Erstellung laufende Kontrolltätigkeiten erforderlich gemacht, die auch angesichts der vielen Fachausdrücke sehr aufwendig

gewesen seien. Daß die konkreten Arbeitsunterlagen aus dem Jahr 1976 im Jahr 1980 nicht mehr vorhanden gewesen seien, da es sich dabei um "Makulatur" gehandelt habe, sei verständlich.

Zur Abfertigungsrückstellung werde auf die geänderte arbeitsrechtliche Situation verwiesen, wonach ein Abfertigungsanspruch als Entgelt für die in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistungen und nicht mehr als bloße Überbrückungshilfe bei Beendigung eines Dienstverhältnisses anzusehen sei.

In einem Vorhalt der belangten Behörde wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Gründe anzuführen, aus denen zum gleichen Zeitpunkt zwei verschiedene Angebote betreffend das Material- und Leistungsverzeichnis erstellt worden seien. Im Hinblick auf das gleiche Datum beider Angebote und "die darin enthaltenen völlig identischen Arbeitsbeschreibungen" erscheine es unglaubwürdig, daß die Kostendifferenz von rund S 200.000,-- in den erwähnten Kontrollarbeiten ihre Rechtfertigung fände. Vielmehr sei anzunehmen, daß "hinsichtlich der höher veranschlagten Kosten im zweiten Angebotswurf eine Regelung der in gewissem Naheverhältnis stehenden beteiligten (juristischen) Personen ... (Beschwerdeführerin, KG, Mitglieder der A-Kostenrechnung bzw. Gattin eines derartigen Mitgliedes) getroffen wurde".

Die Beschwerdeführerin beantwortete den Vorhalt in der Weise, daß ursprünglich angenommen worden sei, die Kontrollarbeiten würden vom Auftraggeber selbst durchgeführt werden. Im Zuge einer mündlichen Besprechung am Tage der Anbieterstellung sei mit dem späteren Auftraggeber vereinbart worden, daß auch die Kontrollarbeiten von der Beschwerdeführerin vorgenommen werden sollten. Eine "Verschriftlichung" sei unterblieben, weil die Leistungsbeschreibung inklusive der Kontrolle zu verstehen gewesen sei.

Die belangte Behörde gab der Berufung in einem anderen Punkt, der nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist, statt; im übrigen wies sie die Berufung ab.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. AUFWENDUNGEN FÜR DIE BEWIRTUNG VON GESCHÄFTSFREUNDEN:

Gemäß § 16 Z. 2 KStG 1966 gehören Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden ist es durchaus üblich, Gespräche zu führen, die mit den geschäftlichen Verbindungen im Zusammenhang stehen. So werden z.B. geschäftliche Projekte besprochen, es wird das Interesse an bestimmten Geschäftsabschlüssen deutlich gemacht, geschäftliche Wünsche werden entgegengenommen und die Bereitschaft, in geschäftliche Verbindungen einzutreten oder bestehende Verbindungen zu erweitern, wird bekundet. Alle diese Umstände kennzeichnen den Zweck von Aufwendungen, die einem Abgabepflichtigen durch die Bewirtung von Geschäftsfreunden erwachsen. Ungeachtet dieser betrieblichen Beweggründe für die Bewirtung von Geschäftsfreunden hat der Gesetzgeber die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ausdrücklich von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen.

Es erübrigt sich daher, im Einzelfall zu prüfen, welches Ausmaß das betriebliche Interesse an der Bewirtung der Geschäftsfreunde hatte und/oder welcher Erfolg damit letztlich verbunden war. Der Gerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31. Mai 1983, Zl. 83/14/0008, zu der inhaltlich vergleichbaren Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG ausgesprochen, daß JEDER Aufwand für die Bewirtung von Geschäftsfreunden unter das gesetzliche Abzugsverbot fällt. Die von der Abgabenverwaltung erlaßmäßig vorgesehenen Ausnahmen, die mangels normativen Charakters für den Gerichtshof keine Entscheidungsgrundlage darstellen, finden im Gesetz keine Deckung. Die belangte Behörde hat daher den Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden zu Recht die steuerliche Abzugsfähigkeit versagt.

#### 2. ANERKENNUNG DER AN MAG. R. UND UNIV.PROF. DR. K.

##### BEZAHLTEN HONORARE ALS BETRIEBSAUSGABEN:

Die belangte Behörde begründet ihre Entscheidung zu diesem Punkt im wesentlichen wie folgt:

Die beiden am selben Tag (15. Juli 1976) erstellten Angebote betreffen mit Ausnahme der Zahl der Lochkarten (Kostendifferenz: S 24.000,-- und Nebenkosten (S 40.000,--)) "die gleichen Arbeiten" und unterschieden sich lediglich durch einen höheren Preis. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, daß die behaupteten zusätzlichen Kontrollarbeiten im zweiten Angebot enthalten gewesen seien. Da aber der Auftrag unter Bezugnahme auf das Angebot vom 15. Juli 1976 und die darin enthaltene Arbeitsbeschreibung erteilt worden sei, stehe fest, daß die behaupteten zusätzlichen Leistungen in Wahrheit tatsächlich weder notwendig gewesen noch erbracht worden seien.

Dieses Argument ist aus verschiedenen Gründen unschlüssig. Zunächst bestreitet die belangte Behörde nicht, daß das Österreichische Bundesinstitut für Gesundheitswesen offensichtlich das zweite (teurere) Angebot angenommen und in der Folge auch den dort geforderten Preis bezahlt hat. Nun ist es aber unüblich, von zwei Angeboten desselben Anbieters, die zum selben Zeitpunkt erstellt werden, das teurere Angebot anzunehmen, wenn der Leistungsinhalt beider Angebote völlig identisch ist. Vielmehr muß vermutet werden, daß die Annahme des teureren Angebotes seine Begründung darin findet, daß zusätzliche Leistungen vereinbart wurden, selbst wenn diese im teureren Angebot nicht deutlich erkennbar zum Ausdruck gebracht werden. Für diese Vermutung spricht

im Beschwerdefall, daß nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Beschwerdeführerin das erste Anbot mit dem Österreichischen Bundesinstitut für Gesundheitswesen mündlich besprochen wurde. Wenn nun das gegenüber dem ersten Anbot um ca. S 200.000,- erhöhte zweite Anbot von der Beschwerdeführerin damit erklärt wird, daß zusätzliche Leistungen nämlich weitere Kontrollarbeiten vereinbart worden seien, so bietet dies - unterstellt man bei Anbotserstellung und Anbotsannahme eine korrekte Vorgangsweise - die einzige plausible Erklärung dafür, warum das Österreichische Bundesinstitut für Gesundheitswesen schließlich das teurere Anbot angenommen hat. Es trifft zwar zu, daß diese zusätzlichen Leistungen im zweiten Anbot nicht ausdrücklich genannt sind; dabei ist aber in Rechnung zu stellen, daß die Arbeitsbeschreibung in beiden Anboten so wenig detailliert war, daß zusätzliche Kontrolleleistungen unschwer unter die bereits angeführten Arbeiten subsumierbar waren. So enthalten die Angebote beispielsweise folgende Formulierungen der durchzuführenden Arbeiten:

"Prüfung der Eingabedaten auf formale Richtigkeit" "Update mit dem Bestand ALT mit Plausibilitätskontrolle" "Kontrolle des gesamten Datenbestandes auf logische

Richtigkeit"

"Neuvergabe der laufenden Nummern innerhalb einer

bestimmten Wortgruppe"

usw.

In diesem Zusammenhang verdient auch der Umstand Erwähnung, daß neben der Beschwerdeführerin noch verschiedene andere bekannte österreichische Firmen Angebote erstellt hatten, die jedoch alle höher waren als das Anbot der Beschwerdeführerin.

Geht man davon aus, daß die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen angemessen und nicht grundlos überhöht honoriert wurden, so stellt sich die weitere Frage, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Der (ehemalige) Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat ausgeführt, er sei als damals einziger Angestellter der Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen, die vereinbarten Arbeiten termingerecht auszuführen. Dies sei der Grund dafür gewesen, an Mag. R. und Univ.-Prof. Dr. K. heranzutreten, um sie als Mitarbeiter zu gewinnen.

Die Angebote der Beschwerdeführerin wurden am 15. Juli 1976 erstellt und am 6. Dezember 1976 angenommen. Als Termin für die Leistungserbringung war der 20. Dezember 1976 vorgesehen. Selbst wenn man davon ausgeht, daß mit den Arbeiten bereits vor der schriftlichen Annahme des Angebotes begonnen worden war - diese Annahme deckt sich mit den Aussagen der beiden Honorarempfänger, die den Zeitraum, in dem sie ihre Arbeiten erbracht haben, mit "Juli bis Dezember 1976" bzw. mit "September bis Dezember 1976" angegeben haben, - so erscheint es doch unwahrscheinlich, daß die insgesamt mit S 689.000,- zuzüglich Umsatzsteuer honorierten Leistungen in der kurzen zur Verfügung stehenden Zeit von einer einzigen Person, die zusätzlich als Geschäftsführer tätig war, erbracht worden sein sollen.

In diese Richtung hin werden im angefochtenen Bescheid keine Überlegungen angestellt. Dies wäre aber erforderlich gewesen, denn die belangte Behörde bezeichnet es ausdrücklich als unbestritten, daß die genannten Leistungen erbracht wurden und sie bezweifelt auch nicht die Angemessenheit der Honorierung der Leistungen durch das Österreichische Bundesinstitut für Gesundheitswesen. War aber nicht erkennbar, wer außer den beiden genannten Honorarempfängern als Erbringer der honorierten Leistungen in Betracht kam, so genügte das Naheverhältnis der Mag. R. zu ihrem Ehemann Dkfm. R., der zu einem Drittel an jener KG beteiligt war, die ihrerseits über 90 % der Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin verfügte, sowie die Zugehörigkeit des Univ.Prof. Dr. K. zur A-Kostenrechnung ebensowenig, um den Honorarzahlungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen, wie der Umstand, daß die betreffenden Honorarnoten erst ca. 1 Jahr nach Leistungserbringung gelegt worden waren.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde erweist sich daher in diesem Punkt als unschlüssig, weshalb der angefochtene Bescheid insoweit mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet ist.

### 3. ABFERTIGUNGSRÜCKSTELLUNG:

Die belangte Behörde verweist im angefochtenen Bescheid auf die hg. Rechtsprechung, wonach "Abfertigungsansprüche jeder Art nur im Wege der Bildung von Rücklagen bilanzmäßig berücksichtigt werden können". Sie übersieht dabei folgendes:

Richtig ist, daß der Gesetzgeber im § 14 EStG 1972 eine Regelung betreffend die steuerliche Vorsorge für Abfertigungen getroffen hat, die sich nur auf gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungsansprüche bezieht und aus der zu entnehmen ist, daß für andere (freiwillige) Abfertigungsansprüche keine steuerwirksame Vorsorge, etwa im Wege von Rückstellungen, getroffen werden kann.

Damit ist aber für den Beschwerdefall nichts gewonnen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung, daß ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernstlich droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist, oder daß der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1983, Zl. 14/1419, 1540, 1541, 1542/79 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Der Gerichtshof hat die Bildung von Rückstellungen für künftige Abfertigungsansprüche in seiner bisherigen Rechtsprechung für steuerlich unzulässig erklärt, weil Abfertigungsansprüche erst mit der Beendigung des Dienstverhältnisses entstehen und daher vom Eintritt eines künftigen Ereignisses abhängig sind, sodaß die Aufwandsursache nicht (ausschließlich) in der Vergangenheit liegt (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 1979, Zl. 3430/78).

Nun hat aber die Beschwerdeführerin nicht schlechthin für einen künftigen freiwilligen Abfertigungsanspruch eine Rückstellung gebildet; sie hat die Rückstellung vielmehr in der Schlußbilanz zum 31. Dezember 1979 deswegen gebildet, weil der als Dienstnehmer beschäftigte Gesellschafter-Geschäftsführer bereits vor diesem Bilanzstichtag das Dienstverhältnis aufgekündigt hatte, sodaß zu diesem Zeitpunkt der für die Beendigung des Dienstverhältnisses nach Ablauf der sechsmonatigen Kündigungsfrist und damit der für das Entstehen des Abfertigungsanspruches maßgebende Sachverhalt bereits weitestgehend realisiert war. In einem solchen Fall kann nicht mehr davon gesprochen werden, für das Entstehen der Verpflichtung des Arbeitgebers zur Bezahlung einer Abfertigung seien künftige, zum Bilanzstichtag noch nicht eingetretene Ereignisse maßgebend. Ist nämlich eine Abfertigungspflicht zum Bilanzstichtag durch Kündigung des Dienstverhältnisses derart konkretisiert, daß bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses nur noch der Ablauf der Kündigungsfrist abzuwarten ist, dann weisen bereits alle wesentlichen, für das Entstehen der Verpflichtung maßgebenden Sachverhaltselemente in die Vergangenheit. Gerade dieser Umstand rechtfertigt jedoch die Bildung einer Rückstellung, sofern auch das zweite hierfür maßgebende Kriterium erfüllt ist, nämlich das Überwiegen der Wahrscheinlichkeit, zur Erfüllung der Verpflichtung auch tatsächlich herangezogen zu werden. Letzteres hat die belangte Behörde zu Recht nicht in Frage gestellt.

Bei dem gegebenen Sachverhalt war die Beschwerdeführerin daher zur Bildung einer Rückstellung für die erst in der nachfolgenden Wirtschaftsperiode fällig werdende Abfertigungszahlung berechtigt und verpflichtet. Da die belangte Behörde dies verkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid insoweit als inhaltlich rechtswidrig. Der angefochtene Bescheid war daher nach Maßgabe des Spruches aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte, weil die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtsfrage nicht erwarten ließ.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.