



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Susanne Zankl, Dr. Martin Neureiter und Mag. Gottfried Warter über die Berufung der AA Seilbahnen GmbH, in XYZ, vom 21. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 21. September 2009 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 nach der am 16. November 2011 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist im Firmenbuch des Landesgerichtes ZZ unter der Firmennummer FN h eingetragen. Sitz des Unternehmens ist in YZ.

Unternehmensgegenstand ist der Bau und Betrieb von Liftanlagen im Skigebiet AA. Die Bw betreibt in BB 3 Liftanlagen, CC.

Die Gesellschaft bilanziert mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr. Bilanzstichtag ist der 30.11..

Eigentümer und Vermieter der Liegenschaften, auf denen die Liftanlagen errichtet wurden,

nämlich Liegenschaften DD, in welchem unter anderen die Grundstücke EE vorgetragen sind, ist FF.

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom YYY wurde der Bw vom Grundeigentümer auf die Dauer des Bestehens der Anlagen das Recht eingeräumt, auf den jeweiligen Grundstücken die streitgegenständlichen Liftanlagen zu errichten und zu betreiben (Punkt II des Vertrages). Der Vertrag wurde auf die Dauer des Bestehens der Anlage abgeschlossen.

Punkt VII. des gegenständlichen Vertrages lautet:

„Sollte die GG Gesellschaft m. b. H. oder deren Rechtsnachfolger den Betrieb der bestehenden Anlage einstellen, so ist sie verpflichtet, sämtliche Anlagen und Gebäude auf eigene Kosten abzutragen und den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen“.

In den Jahren Abzw.Z wurden die Konzessionen für die beiden Sesselliftanlagen HH durch das Bundesministerium für Wissenschaft und Verkehr erteilt.

Die Konzessionen wurden für die Dauer von 40 (4S) bzw. 45 Jahren (6S) verliehen und würden demnach im Jahr B-Z enden.

Die Liftanlagen wurden nach dem Eisenbahngesetz 1957 genehmigt.

Die Rechtsgrundlagen, welche bei der Errichtung, dem Betrieb sowie dem Abtrag von Seilbahnanlagen zu beachten sind, finden sich bis 2.5.2004 im Eisenbahngesetz 1957, ab 3.5.2004 im Seilbahngesetz 2003.

Bescheidaufgaben für den Anlagenabtrag wurden nicht vorgeschrieben.

Bei der Berechnung der Rückstellung wurde von Abbruchkosten in Höhe von netto € 380.000,00 per 30.11.2004 ausgegangen (Kostenvoranschlag BF).

Mit dem Wirtschaftsjahr 2003/4 begann die Bw erstmalig eine Rückstellung für notwendige Rekultivierungsmaßnahmen nach Ablauf der jeweiligen Bahnkonzessionen (RR) zu bilden. In den streitgegenständlichen Jahren wurden 2005 € 11.734,00, 2006 € 11.974,99 und 2007 € 12.444,00 der RR zugeführt.

Am 4.8.2006 schloss die Bw einen weiteren Mietvertrag mit FF (Eigentümer und Vermieter jener Liegenschaften, über die die verfahrensgegenständlichen Liftanlagen verlaufen) mit folgendem Inhalt ab:

„Mietobjekt ist eine ca. 850 m² große Teilfläche des Grundstückes II “ (Grundstück, auf dem sich die 4S befindet).

Die Bw errichtete auf diesem Mietobjekt eine Skihütte, die für die Dauer des Mietvertrages im Eigentum der Bw verbleibt und erst nach Ablauf der Mietdauer in das Eigentum des Grundstückseigentümers FF übergehen wird. Das Mietverhältnis endet laut Punkt III. des Vertrages mit 31.12. 2105.

Im Zuge der bei der Bw für den Zeitraum 2005 bis 2007 durchgeführten Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt (Prüfungsbericht vom 21.9.2009, TZ 7), dass die seitens der Bw gebildete RR nicht zulässig, weil völlig offen wäre, ob und wann eine Betriebseinstellung erfolgen würde. Dem Finanzamt läge keine bindende Erklärung der Gesellschaft vor, dass mit dem (voraussichtlichen) Konzessionsende B-Z tatsächlich eine Betriebseinstellung mit dem Rückbau der Anlagen erfolgen und nicht eine Verlängerung der Konzession und eine Weiterführung des Unternehmens geplant sein würden.

Die RR wurde vom Finanzamt somit nicht anerkannt und die streitgegenständlichen Körperschaftsbescheide vom 21.9. 2009 für die Jahre 2005 bis 2007 erlassen.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung vom 21.10.2009. Die Bw begründete die Berufung im Wesentlichen damit, dass mit der Verpflichtung zur Schadenersatzleistung im Rahmen des Anlagenabtrages bei Ablauf der Konzession ernsthaft zu rechnen wäre und mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen würden. Maßgeblich wäre § 52 SeilbahnG und die daraus basierenden Bescheide. Diese Bestimmung würde zweifelsfrei besagen, dass das Seilbahnunternehmen für die Kosten der Abtragungsmaßnahmen aufzukommen hätte. Die Seilbahnen stünden zur Gänze auf Weide- und Waldgebiet. Im Bereich dieser sensiblen Hochgebirgsregionen würden aufwendige Abtragungs- und Rekultivierungsmaßnahmen vorgeschrieben sein. Bereits erlassene Bescheide der zuständigen Behörde würden dies beweisen. Es würden zahlreiche Bescheidaufgaben im Rahmen der Rekultivierung erteilt werden. Im gegenständlichen Fall wäre die Dauer des Ansammlungszeitraumes von der Konzessionsdauer der jeweiligen Anlage abhängig, weil das Seilbahngesetz die Rekultivierung bei jeder Abtragung fordern würde. Dies würde spätestens bei Beendigung der Konzessionsdauer eintreffen.

Das Ende der Betriebsanlage ergäbe sich zwangsläufig aufgrund der Begrenzung seitens der Konzessionsdauer. Bei Anlagengenehmigungen wäre es nicht üblich Absichtserklärungen über den Abtrag abzugeben. In keinem Dienstbarkeitsvertrag bezüglich der Errichtung der Anlage würden Klauseln iZm dem Zeitpunkt des Abbaues der Anlage erfasst werden. Aufwendungen für Rekultivierungen hingen mit dem Ende der jeweiligen Konzession zusammen. Mit dem Konzessionsende wäre das Ende einer einzelnen Seilbahnanlage, jedoch keine Betriebsaufgabe oder gänzliche Einstellung des Unternehmens geplant.

Die Konkretisierung der Verpflichtung hinsichtlich Zeitpunkt und Grundlage wäre damit aufgrund der Konzession und der bestehenden Gesetzeslage bereits gegeben.

Gleichzeitig mit der Berufung beantragte die Bw die Entscheidung über die Berufung dem gesamten Berufungssenat vorzulegen und eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

Die Behörde I. Instanz legte die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung vor.

Mit Schreiben vom 6.7.2011 nahm die Bw den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Am 5.8.2011 erstattete die Bw ein ergänzendes, teils zusammenfassendes Sach- Beweis- und Rechtsvorbringen:

Ergänzend und wiederholend brachte die Bw vor, dass die Verpflichtung zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes gesetzlich und vertraglich geboten wäre. Das Gebot der Wiederherstellung würde denotwendig einen Eingriff in den ursprünglichen Zustand voraussetzen. Diese (wenn auch zulässige) Zerstörung würde bereits mit der Errichtung der Liftanlage beginnen, die daher bereits die Verpflichtung zu ihrer Beseitigung am Ende in sich bürge. Das Finanzamt würde hingegen so tun als ob sich die Rückbauverpflichtung erst mit der bescheidmäßigen Aufforderung ergeben. Indes würde sie auf Gesetz beruhen.

Hinzu käme noch die Zuordnung nach wirtschaftlichen Kriterien. Für Besteuerungszwecke ginge es um den richtigen Periodengewinn. Der Aufwand zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes wäre mit dem Betrieb der Lifte untrennbar verbunden und deswegen schon jetzt, also im Prüfungszeitraum, und nicht erst am Ende zu berücksichtigen.

Folgende Unterlagen wurden vorgelegt:

- Grundbuchsatzzug (Beilage A)
- Dienstbarkeitsvertrag (Beilage B)
- Konzession des BM für Wissenschaft und Verkehr für die KK (Beilage C)
- Bescheid des Landes Salzburg über die Anordnung der Baugenehmigung und Betriebsbewilligung für die gänzliche Einstellung des öffentlichen Verkehrs einer Doppelsesselanlage und damit der Abtragung der nicht mehr benötigten Anlagen, um jenen Zustand herzustellen, der dem vor dem Bau der Seilbahnanlage bestanden entspricht (Parallellfall, Beilage D)
- Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung über die Anordnung einer dauernden Einstellung und Abtragung einer bestimmten Liftanlage (Parallellfall, Beilage E))
- Urteil des Bundesfinanzhofes vom 5.5.2011 (Beilage F)

Die Bw legte zur bereits vorgelegten Konzession für die „6SBahn in der Folge auch

- die Konzession vom x.x.x. für die Errichtung der als Viersesselbahn konzipierten Hauptseilbahn vor (4SBahn).

Mit 9.9.2011 langte ein weiteres Vorbringen der Bw ein, mit dem sie die Berufung auf die Zulässigkeit der streitverfangenen Rückstellung für Rekultivierungskosten dem Grunde nach einschränkte:

Sie wäre nach Gesetz und Vertrag verpflichtet die Grundstücke am Ende wieder so zurückzustellen, wie sie seinerzeit übernommen worden wären. Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung wäre von frühester Stunde an nach ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert worden. Der Verpflichtungsgrund läge in der Vergangenheit, damit bestünde für sie eine Schuld, der sie sich nicht mehr entziehen könnte. Die Voraussetzungen für die Notwendigkeit und Zulässigkeit der Rückstellung für „Rekultivierung“ würden im vorliegenden Fall voll und ganz zutreffen: Die Pflicht zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes wäre zu 100% fix, der Aufwand nur nach Höhe nach unbestimmt, der Erfolg der Streitjahre daher mit künftigen Ausgaben belastet.

Mit Antrag vom 25.10.2011 beantragte die Referentin die Durchführung einer Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist zu entscheiden, ob auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes bzw. den getroffenen Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates die Voraussetzungen für die Bildung einer Rekultivierungsrückstellung gegeben sind und die ab dem Wirtschaftsjahr 2004/5 erfolgte Rückstellungsbildung für Rekultivierungskosten bei der Bw steuerlich anzuerkennen ist.

1) Sachverhalt:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt hierbei folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Unternehmensgegenstand der Bw ist der Bau und Betrieb von Liftanlagen im Skigebiet AA. Die Bw betreibt dabei 3 Lifte, CC.

Die Konzessionen für die 6S sowie die 4S wurden im Jahr Abzw.Z für einen Zeitraum von 40 bzw. 45 Jahren verliehen.

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 23.6.1992 (Punkt VII) wurde die Bw verpflichtet bei Betriebseinstellung sämtliche Anlagen und Gebäude auf eigene Kosten abzutragen und den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen.

Mit dem Wirtschaftsjahr 2003/4 begann die Bw erstmalig eine Rückstellung für notwendige Rekultivierungsmaßnahmen nach Ablauf der jeweiligen Bahnkonzessionen (RR) zu bilden. Streitgegenständlich ist die Bildung einer RR ab dem Wirtschaftsjahr 2004/5.

Mit 4.8.2006 schloss die Bw einen weiteren Mietvertrag mit FF über eine ca. 850 m² große Teilfläche des Grundstückes II ab.

Es handelt sich dabei um jene Liegenschaft, auf der sich die 4S befindet.

Die Bw errichtete auf diesem Mietobjekt die Skihütte „AB“, die für die Dauer des Mietvertrages im Eigentum der Bw verbleibt und erst nach Ablauf der Mietdauer in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergehen wird. Das Mietverhältnis endet laut Punkt III. des Vertrages mit 31.12.2105.

2) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 16 SeilbahnG 2003 (Seilbahngesetz), BGBl 2003/103 idF BGBl I 2007/83, ist zum Bau und Betrieb öffentlicher Seilbahnen eine Konzession zulässig.

Gemäß § 25 Abs.1 leg cit wird die Konzession für eine bestimmte, unter Bedachtnahme auf das öffentliche Interesse und die technische Lebensdauer der geplanten Seilbahn zu bemessende Zeit verliehen.

Der Bestimmung des § 26 Z 1 leg cit zufolge, erlischt die Konzession mit Zeitablauf.

§ 28 Abs. 1 und 2 leg cit besagt aber, dass eine Verlängerung der Konzession zulässig ist. Ein Antrag hierfür ist spätestens ein Jahr vor Ablauf der Konzession bei der Behörde einzubringen, andernfalls ist der Antrag zulässig, gilt aber als verspätet eingebracht. Voraussetzung für die Verlängerung der Konzession ist, dass das öffentliche Interesse am Betrieb der Seilbahn weiterhin gegeben ist und der technische Zustand der Seilbahn auch für den Verlängerungszeitraum einen sicheren und ordnungsgemäßen Betrieb erwarten lässt. Dabei können bei jenen öffentlichen Seilbahnen, welche vor dem 3.5.2004 genehmigt oder errichtet wurden, als Grundlage jene Regelwerke und Nachweisverfahren herangezogen werden, welche unmittelbar vor dem In- Kraft- Treten dieses Bundesgesetzes für die betreffenden Seilbahnen angewendet worden sind.

Die Bestimmung des § 52 SeilbahnG regelt die Einstellung einer bestimmten Liftanlage samt Abtragung und lautet wie folgt:

„(1) Abtragungen, welche im Rahmen eines Zu- oder Umbaus erfolgen, werden im Rahmen der Erteilung der Baugenehmigung für den Zu- oder Umbau von der Behörde mitbeurteilt. Für alle anderen Abtragungen sind der Behörde Unterlagen vorzulegen, aus denen die geplanten Abtragsmaßnahmen ersichtlich sind. Die Behörde erteilt für die Abtragung eine Bewilligung bzw. ordnet diese an, gegebenenfalls unter Vorschreibung von ergänzenden Maßnahmen.

(2) Für den Fall der gänzlichen und dauernden Betriebseinstellung hat der Landeshauptmann zu entscheiden, ob und welche Teile der Seilbahnanlage zu beseitigen sind sowie ob weitere Maßnahmen erforderlich sind. Dabei ist auf öffentliche Interessen, insbesondere Belange der öffentlichen Sicherheit, Bedacht zu nehmen. Die Kosten für die Abtragsmaßnahmen hat das Seilbahnunternehmen, ein allfälliger Rechtsnachfolger oder die Konkursmasse zu tragen“.

Entsprechend der Bestimmung des § 52 SeilbahnG hat das Seilbahnunternehmen für den Fall der Betriebseinstellung sämtliche Kosten für die Abtragsmaßnahmen zu tragen.

Für die Abtragung von Seilbahnen ist eine Genehmigung gemäß § 52 SeilbahnG erforderlich (§ 17 Abs. 2 SeilbahnG).

Gemäß § 52 Abs. 1 und 2 leg cit erteilt die Behörde für die Abtragung eine Bewilligung bzw. ordnet diese an, gegebenenfalls unter Vorschreibung von ergänzenden Maßnahmen. Die Behörde entscheidet erst dann über die erforderlichen Maßnahmen im Rahmen der Abtragung. Für den Fall der gänzlichen und dauernden Betriebseinstellung hat der (die) Landeshauptmann (frau) zu entscheiden, ob und welche Teile der Seilbahnen zu beseitigen sind sowie ob Maßnahmen erforderlich sind. Dabei ist auf öffentliche Interessen, insbesondere Belange der öffentlichen Sicherheit, Bedacht zu nehmen. Die Kosten für die Abtragsmaßnahmen hat das Seilbahnunternehmen, ein allfälliger Rechtsnachfolger oder die Konkursmaßnahme zu tragen.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz) können Rückstellungen nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten**, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Gegenstand einer Verbindlichkeitsrückstellung muss stets eine Verpflichtung gegenüber Dritten sein.

Nach Absatz 3 der angeführten Bestimmung dürfen Rückstellungen im Sinne des Absatzes 1 Ziffer 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von derartigen 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. Bei diesen im § 9 Abs. 3 EStG 1988 für die Rückstellungsbildung genannten Voraussetzungen handelt es sich um solche, die bereits zum maßgebenden Bilanzstichtag vorgelegen sein müssen. Die Verpflichtung selbst muss zwar nicht bereits am Bilanzstichtag entstanden sein (VwGH 25.1.1994, 90/14/0073), ihr Entstehen muss aber nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zumindest ernsthaft drohen (VwGH 24.11.1987, 87/14/0145).

Rückstellungen erfassen Aufwendungen, die ihre Ursache in einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr haben. Mit einer Rückstellung werden Ausgaben, die erst in einer späteren Periode konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens zugeordnet.

Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Handelt es sich um eine drohende Verbindlichkeit, deren wirtschaftliche Verursachung über mehrere Perioden verteilt ist, so ist eine Rückstellung laufend in den Jahren wirtschaftlicher Verursachung aufzubauen und zwar in der Form einer Ansammlungsrückstellung (siehe dazu Ansammlungsrückstellung, Hinweis Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer – EStG 1988, Kommentar, zu § 9 EStG, Tz 75ff).

Wie der VwGH in seinem (grundsätzlichen) Erkenntnis vom 10.10.1996, 94/15/0089, erkannt hat, kann eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung nur dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn die Verpflichtung unmittelbar nach ihrem Inhalt und insbesondere ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert ist. Dies ist dann anzunehmen, wenn die Verpflichtung aus dem Gesetz oder auf einem besonderen Verwaltungsakt beruht (Kriterium der hinreichenden Konkretisierung) und wenn an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft werden (Kriterium der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme).

3) Für den gegenständlichen Fall bedeuten die obigen Ausführungen:

Unter Bedachtnahme auf diese Erwägungen gelangt nun der unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass eine Aufnahme der Rückstellungen in die Bilanzen zum 30. November aus nachstehenden Überlegungen steuerlich nicht zulässig ist:

Die Bildung von Rückstellungen im Sinne des § 9 EStG 1988 ist nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Auch die einschlägige VwGH bzw. VfGH-Judikatur geht von der Notwendigkeit einer ernsthaft drohenden Inanspruchnahme aus:

„Ist der Eintritt der Verpflichtung zur Herstellung des ursprünglichen Zustandes nur möglich, aber nicht wahrscheinlich, fehlt die für die Bildung einer Rückstellung notwendige Konkretisierung (VfGH 9.12.1997, G 403/97).

Es muss die konkrete Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Risikofalles gegeben sein und somit die Inanspruchnahme ernsthaft drohen (VwGH 24.11.1987, 87/14/0145, 25.1.1994, 90/14/0073)“.

Die Gründe für eine künftige Inanspruchnahme müssen damit zum Bilanzstichtag gewichtiger sein als jene Gründe, die dagegen sprechen. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung muss entgegen der Nichtinanspruchnahme überwiegen. Dies ist nach objektiv erkennbaren Tatsachen zu beurteilen.

Die Bw vermeint nun bezüglich des grundsätzlichen Erfordernisses der Rückstellenbildung, dass durch die öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus § 52 SeilbahnG mit einem künftigen Eintritt der Verpflichtung zur Abtragung und zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes ernsthaft zu rechnen wäre. Die privatrechtliche Vereinbarung (Servitutsverträge) würden diese Verpflichtung zusätzlich verstärken.

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt der Bw in seinen Ausführungen insoweit zu, als zunächst davon ausgegangen werden kann, dass für die Bw aufgrund der allgemein gültigen, öffentlich- rechtlichen Verpflichtung (nach den Bestimmungen des SeilbahnG) und aufgrund der konkret vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen (Dienstbarkeitsvertrag) grundsätzlich eine Leistungsverpflichtung besteht, nämlich mit Betriebseinstellung der Anlage den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen.

Öffentlich- rechtliche Verpflichtungen können grundsätzlich aber nur dann Gegenstand einer Rückstellung für ungewisse Verpflichtungen sein, wenn die Verpflichtung nach ihrem Inhalt und insbesondere ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert ist (siehe dazu auch Jakom, EStG Kommentar, §9 Tz3).

Die Verpflichtung bedarf sohin der Vorschreibung eines inhaltlich bestimmten Handelns innerhalb eines konkreten Zeitraumes oder einer konkreten gesetzlichen Anordnung und die Verletzung der Verpflichtung muss mit Sanktionen verbunden sein, denen sich die Bw nicht entziehen kann.

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann damit nur dann zur Bildung einer Rückstellung führen, wenn sich die Verpflichtung in der Art unmittelbar aus dem Gesetz ergibt oder durch einen Bescheid so konkretisiert ist und wenn die hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Steuerpflichtige zur Einhaltung der Verpflichtung gezwungen wird.

Ob die zuständige Behörde bereits ein Verfahren auf Geltendmachung der öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht in die Wege geleitet hat, ist hingegen nicht entscheidend. Die Leistungspflicht muss dem Entstehungsgrund und der Leistungsart gesetzlich aber in dem Maß vorgezeichnet sein, dass sie absehbar und abschätzbar ist.

Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben:

Nach dem gesetzlichen Wortlaut des § 52 SeilbahnG ist die Verpflichtung zur Vornahme von Abtragsmaßnahmen bei Betriebseinstellung nach ihrem Inhalt und ihrem Entstehungszeitpunkt nicht hinreichend konkretisiert. Der Entscheidungsträger (Landeshauptfrau/mann) hat erst für den Fall der gänzlichen und dauernden Betriebseinstellung zu entscheiden, ob überhaupt und wenn ja welche Teile zu beseitigen sowie ob überhaupt weitere Maßnahmen erforderlich sind. Dabei ist auf öffentliche Interessen, insbesondere Belange der öffentlichen Sicherheit, Bedacht zu nehmen.

Der Unabhängige Finanzsenat kann aus dieser Formulierung keinen zwingenden behördlichen Auftrag ableiten, zumal der gesetzliche Wortlaut des § 52 SeilbahnG dem Entscheidungsträger zum Zeitpunkt der gänzlichen und dauernden Betriebseinstellung eine Entscheidungsmöglichkeit einräumt.

Darüber hinaus liegt kein Antrag seitens der Bw auf Genehmigung der Einstellung des Betriebes der 4S bzw. 6S bei der Behörde auf. Es wurde von der Behörde diesbezüglich auch kein Verfahren eingeleitet bzw. Abtragungsmaßnahmen bescheidmäßig vorgeschrieben. Das von der Bw vorgelegte Unterlagenkonvolut beinhaltet keine sie betreffende schriftliche Inanspruchnahme noch einen sie betreffenden behördlichen Auftrag bestimmte Abtragungsmaßnahmen zu setzen noch sie betreffende Zwangsmaßnahmen bei Nichterfüllung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung.

Auch hat die Bw selbst keine Schritte zur Sanierung eines eingetretenen Schadens gesetzt, die eine schriftliche Inanspruchnahme erübrigt hätten (siehe EStR 2000 Rz 3316).

Die bloß entfernte Möglichkeit der Inanspruchnahme reicht zur Bildung einer RR nicht aus. Konkrete Umstände, aus denen die Bw tatsächlich ernsthaft und mit hoher d.h. mit überwiegender Wahrscheinlichkeit, auf eine zukünftige Inanspruchnahme aus einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung schließen konnte, lagen zum Bilanzstichtag somit nicht vor. Damit konnte ein Nachweis konkreter Umstände dahingehend, dass ein Schaden bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstanden ist, nicht erbracht werden.

In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, dass sich in den Bilanzen der Bw jährlich Aufwendungen für allgemeine Instandhaltung des Betriebsobjektes (nicht Reparatur Lifte und Pistenfahrzeuge) in Höhe von € 16.025,00/2005, € 36.170,00/2006 sowie € 38.509,00/2007 finden.

Auch die privatrechtliche Verpflichtung (Dienstbarkeitsvertrag) zur künftigen Anlagenabtragung und Herstellung des ursprünglichen Zustandes muss am Abschlussstichtag ernsthaft drohen. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht anzunehmen:

Die Bestanddauer ist nicht bestimmt. Der Servitutsvertrag vom YYY wurde auf die Dauer des Bestehens der Anlage abgeschlossen. Ein bestimmbarer Endtermin ist nicht gegeben, sodass man von einem Vertragsverhältnis auf unbestimmte Zeit ausgehen muss, das erst durch ordentliche Aufkündigung endet. Eine Aufkündigung des Vertrages erfolgte bis zum derzeitigen Zeitpunkt nicht. Der Grundbesitzer FF hat bisher keinen Abbruch ausdrücklich verlangt.

Nach der Interessenlage ist nicht anzunehmen, dass der Bestandgeber dies auch verlangt. Vielmehr liegen konkrete Anhaltspunkte dafür vor, dass der Servitutsgeber darauf verzichtet

(siehe dazu die weiteren Ausführungen und Mietvertrag vom 4.6.2006 zwischen der Bw und FF und Errichtung der Skihütte „AB“). Somit droht auch hier keine Inanspruchnahme.

Auch der Einwand der Bw in der Berufung, das Ende der Betriebsanlagen ergäbe sich zwangsläufig aufgrund der Begrenzung seitens der Konzessionsdauer, muss in so ferne ins Leere gehen, als dass das Erlöschen einer Konzession noch nicht unbedingt das Ende der Betriebsanlage bedeuten muss. So muss zwischen dem Erlöschen der Konzession einerseits und der tatsächlichen Abtragung bzw. Beseitigung der Seilbahnunterlage andererseits unterschieden werden. Das Erlöschen der Konzession kann nämlich durch Stellung eines Verlängerungsantrages verhindert werden. Die Verlängerung der Konzession ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zulässig. Nur die ernsthaft drohende Abtragung bzw. Beseitigung der Anlage über Bewilligung oder Anordnung der Behörde kann eine Verbindlichkeit begründen und die Bildung einer Rückstellung rechtfertigen.

Es ist derzeit völlig ungewiss, ob und gegebenenfalls welche Auflagen die Behörde nach Betriebseinstellung erteilen wird.

So nehmen auch die von der Bw vorgelegten Unterlagen betreffend „Parallelfälle aus Tirol und Salzburg“ (Beilagen D, E) auf einen konkreten Abbruchsfall Bezug. Es zeigt im Parallelfall Tirol (Beilage E) die Vorgehensweise der zuständigen Behörde auf, die über Antrag des Liftbetreibers im Jahr 2009 daraufhin im Jahr des Konzessionsablaufes für den Betrieb der Bahnanlage den Abbruchsbescheid erließ.

Demnach hat die Tiroler Landesregierung mit Bescheid vom 8.3.2010 auf das Auslaufen der Konzession zum 1.12.2010 reagiert und die dauernde Einstellung und Abtragung der am 1.12.1980 eröffneten Liftanlage angeordnet.

Im streitgegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt liegt jedoch ein aufrechter Betrieb einer Seilbahnanlage vor. Ein konkreter Abbruchsfall bzw. klare und zweifelsfreie Hinweise für die Einstellung des Betriebes kann im Gegensatz zu den von der Bw vorgelegten Parallelfällen dem Sachverhalt nicht entnommen werden.

Es gibt keinen Abbruchsbescheid der MM Landesregierung, mit dem die Abtragung angeordnet und bei Nichterfüllung sanktioniert werden würde (siehe dazu auch UFS RV/0058-G/05 vom 1.4.2005).

Der Aktenlage kann nicht entnommen werden, dass eine bindende Erklärung der Bw vorliegt mit Ablauf der Konzessionen den Betrieb der Liftanlagen einstellen zu wollen.

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Einstellung des Betriebs der Bahnanlagen ist damit derzeit keineswegs zwingend „absehbar“, noch steht er unmittelbar drohend bevor.

Dem unabhängigen Finanzsenat liegen somit keine Hinweise vor, die auf eine gänzliche und dauernde Einstellung des Betriebes der gegenständlichen Liftanlagen hindeuten.

Vielmehr liegen der Behörde Fakten vor, die auf eine Verlängerung und Weiterführung des Betriebes weit über 2033 bzw. 2045 (Datum des derzeitigen Konzessionsablaufes) hindeuten:

Am 4.8.2006 wurde ein Mietvertrag zwischen der Bw als Mieterin und FF als Grundstückeigentümer abgeschlossen, dem zu entnehmen ist, dass die Bw im Bereich der gegenständlichen Liftanlagen eine Schihütte („AB“) errichtet hat, wobei das Mietverhältnis bis **31.12.2105** besteht und die Mieterin als auch der Vermieter darauf verzichtet haben zu kündigen.

Hinzuweisen ist auch, dass die GG ein Teil des Skigebietes BB sind, das seinerseits wiederum mit dem NN verbunden ist. Würde die verfahrensgegenständlichen Seilbahnen den Betrieb tatsächlich einstellen, würden Lücken entstehen, die einen ordnungsgemäßen Betrieb der Schischaukel (OO) nicht mehr gewährleisten könnten.

In der Nähe der 4S sind etliche Ferienwohnungen entstanden, die ebenfalls die Einstellung der Lifte aus heutiger Sicht unwahrscheinlich machen.

Zusammenfassend kann sohin festgestellt werden, dass konkrete Umstände, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen war, zu den Bilanzstichtagen 30.11.2005/2006 und 2007 nicht vorlagen. Das Wahrscheinlichkeitsausmaß des tatsächlichen Eintritts der Verpflichtung zum Rückbau und Rekultivierung stellte sich nach obigen Ausführungen als keineswegs ausreichend hoch (ernsthaft und konkret) dar, um eine steuerliche Rückstellung zu rechtfertigen. Die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme, also nur das Vorliegen eines Verpflichtungsgrundes allein, genügt für die Bildung der Rückstellung im Sinne des § 9 EStG 1988 nicht.

Der gegenständlichen Rückstellung war sohin dem Grunde nach die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 16. November 2011