

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr_1, vertreten durch Stb, Adr_2, über die Beschwerde vom 16. Juni 2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Landeck Reutte vom 21. Mai 2010, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt seit 1990 das Restaurant "L" im EZ. Infolge des aufgrund der Tabakgesetz-Novelle 2008 ab 1. Jänner 2009 geltenden grundsätzlichen Rauchverbotes in Gastronomiebetrieben wurde das Lokal 2010 umgebaut. Der zeitliche Ablauf stellte sich dar wie folgt:

Am 27.12.2008 erstattete der Bf eine Bauanzeige an die Stadt I betreffend das Vorhaben "Bauliche Abtrennung von 2 getrennten Raucherzonen - Glasabtrennungen". Laut Baubeschreibung sollten durch Glasabtrennungen mit verschließbaren Türen zwei abgetrennte Raucherräume errichtet werden. Die Bauanzeige wurde von der Stadt I mit Schreiben vom 20.01.2009 genehmigend zur Kenntnis genommen.

Am 13.03.2009 erging gegen den Bf ein Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft I wegen Verstoß gegen das Rauchverbot an öffentlichen Orten, worunter auch in einem offenen Mallbereich gelegene und vom übrigen Einkaufszentrum baulich nicht abgetrennte Gastronomieflächen zu subsumieren sind.

Bereits am 03.03.2009 richtete die Bezirkshauptmannschaft I ein Schreiben an die J Vermietungs GmbH (als Verwalterin des EZ), in welchem sie darüber informierte, dass gegen einen Gastronomietreibenden im EZ ein Strafverfahren anhängig sei. In dem Schreiben wurde die Sorgetragung für die Einhaltung der Bestimmungen des Tabakgesetzes eingefordert und auf die Verpflichtung der Behörde hingewiesen, in Fällen

von Strafverfahren gegen einzelne Gewerbetreibende auch ein Strafverfahren gegen die Einkaufszentrumverwaltung einzuleiten.

Der Umbau wurde 2010 durchgeführt; aufgrund der baulichen Gegebenheiten erfolgte die Adaptierung nicht gemäß dem der Stadt I mit der Bauanzeige vorgelegten Plan, sondern wurde ein Komplettumbau mit Verlegung der Küche vorgenommen. Zusätzlich erfolgte eine Erweiterung in der Weise, dass das Restaurant nach dem Umbau über insgesamt 201 Sitzplätze (vorher: 170) verfügte.

Im Zusammenhang mit dem Umbau wies der Bf in seiner Bilanz für das Jahr 2009 eine Rückstellung in Höhe von € 43.000,00 aus und machte den iZm der Bildung der Rückstellung verbuchten Instandhaltungsaufwand bei der Veranlagung 2009 geltend.

Verfahrensgang

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2009 richtete das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen an den Bf, in welchem er zur Darlegung des geltend gemachten Instandhaltungsaufwandes aufgefordert wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung führte der Bf aus, dass er sein Lokal aufgrund des "Rauchergesetzes" komplett neu gestalten müsse. Da der Umbau bereits 2009 von der Behörde vorgeschrieben worden sei und nunmehr (2010) durchgeführt werde, habe der Bf einen Teilbetrag von € 43.000,00 rückgestellt. Dieser Betrag resultiere aus einem Kostenvoranschlag für die Verlegung der Küche lt. Beilage. Der gesamte Umbau werde ca. € 350.000,00 kosten.

Bei der erwähnten Beilage handelt es sich um ein Angebot der M_GmbH, in welchem die Kosten für das Aus- und Wiedereinbauen der Bestandsküche, allfällige Adaptierungen und das nötige Material pauschal mit € 43.000,00 netto geschätzt wurden.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 beurteilte das Finanzamt den geltend gemachten Instandhaltungsaufwand als nicht rückstellungsfähig, da die Baumaßnahmen betreffend Aktivierungspflicht bestehe.

In der gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandelnden Berufung brachte der Bf vor, er habe rechtzeitig um Genehmigung der Umbaumaßnahmen für die Abtrennung eines Raucherraumes angesucht und diese auch genehmigt erhalten. Seine Rechtsansicht, er könne als Lokalbetreiber in einem Einkaufszentrum die Übergangsfrist bis 30.6.2010 in Anspruch nehmen, sei von der Bezirkshauptmannschaft nicht geteilt worden, weshalb sie über den Bf im Jahr 2009 eine Geldstrafe (wegen Verstoß gegen das Tabakgesetz - Rauchverbot an einem öffentlichen Ort, Anm.) verhängt habe. Es sei somit ersichtlich, dass der Bf den Umbau bereits 2009 hätte machen müssen und damit konkrete Umstände, die auf das Entstehen einer Verbindlichkeit hinweisen, gegeben gewesen seien. Da der Bf erst jetzt die Finanzierungszusage durch die Bank erhalten habe und eine längere Planungsphase mit der Geschäftsleitung des EZ erforderlich gewesen sei, könne er den Umbau erst 2010 vornehmen.

Alle (in der Folge näher aufgezählten) Investitionen, die ein eigenes Wirtschaftsgut darstellen, werde er aktivieren. Diese beliefen sich laut Beschwerde auf € 223.436,03. Die Instandhaltungsaufwendungen iHv insgesamt € 94.726,14 umfassten laut Beschwerde die Fußbodensanierung, Lüftung, Sprinkleranlage sowie "Gestaltung" und Malerei. Lüftung und Sprinkleranlage stünden im Eigentum des EZ - der Bf habe lediglich die Adaptierung zu bezahlen.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen forderte das Finanzamt eine Kopie der Bauanzeige inklusive Planbeilagen an. Es beehrte weiters zu erfahren, wie der Rückstellungsbetrag von € 43.000,00 ermittelt worden sei und warum der Fußboden in Küche und Gastraum saniert worden sei bzw. in welchem Zusammenhang die Fußbodensanierung mit der Errichtung eines Raucherraumes stehe. Das Finanzamt teilte dem Bf im Vorhalt weiters mit, dass die Adaptierung der Lüftungs- und Sprinkleranlage als "Pächterinvestitionen" zu aktivieren und auf die Laufzeit des Pachtvertrages abzuschreiben seien, und ersuchte dazu um Stellungnahme. Auch die malerische Neugestaltung des Lokals stelle einen aktivierungspflichtigen Aufwand dar. Es werde um Stellungnahme bzw. um Mitteilung ersucht, in welchem Zusammenhang die Malerarbeiten mit der Errichtung des Raucherraumes stünden.

Der Bf erläuterte in der Vorhaltsbeantwortung, dass die Ausführung der Umbaumaßnahmen nicht nach den vorgelegten Plänen erfolgten, da eine Abtrennung nur durch Glasscheiben, wie im Plan eingezeichnet, lüftungstechnisch nicht möglich gewesen sei. Vielmehr sei ein kompletter Umbau mit Verlegung der Küche in den gegenüberliegenden Top notwendig gewesen. Bei dem im Plan eingezeichneten Raucherraum auf der Pizzeriasseite habe sich eine Treppe bei beiden Ein- bzw. Ausgängen befunden, was eine Abtrennung durch Türen unmöglich gemacht habe. Somit sei der Plan neu überarbeitet worden; eine Durchführung der Arbeiten, die laut Straferkenntnis der BH I 2009 stattfinden hätte müssen, sei mangels Finanzierung in jenem Jahr gescheitert.

Die Rückstellung sei auf Grund der erforderlichen Instandhaltungen ermittelt worden (Instandhaltung Boden: geschätzt ca. € 20.000, Malen der Wände: geschätzt ca. € 10.000, Malen der Decke: geschätzt ca. € 7.000, Verlegung der Küche: bestehende Geräte aus- und wieder einbauen und anschließen € 6.000).

Zur Fußbodensanierung wurde dargelegt, dass die Küchengeräte auf Sockeln gestanden hatten. Diese Sockel hätten entfernt und in der nunmehrigen Küche wieder errichtet werden müssen. Dadurch sei der bisherige Boden nicht mehr brauchbar gewesen und habe renoviert werden müssen.

Die Sprinkleranlage sei bei der Berechnung der Rückstellung nicht berücksichtigt worden.

Das Ausmalen von Wänden und Decke sei laut Einkommensteuerrichtlinien Instandhaltungsaufwand und kein aktivierungspflichtiger Aufwand.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass im Jahr 2010 ein kompletter Umbau und eine wesentliche Erweiterung des Lokals durchgeführt worden seien. Das Lokal sei laut vorgelegtem Plan von bisher ca. 100 auf nunmehr 201

Sitzplätze erweitert worden, die Küche sei verlegt und die vorgeschriebene Trennung in Raucher- und Nichtraucherräume vollzogen worden. Laut Auskunft der Bauabteilung der Stadtgemeinde I habe das Bauvorhaben im Hinblick auf eben diese massiven Umbau- und Erweiterungsarbeiten nicht mittels Bauanzeige abgewickelt werden können, sondern habe eine "normale" Bauverhandlung stattfinden müssen.

Bei einem derart massiven Umbau und nahezu einer Verdoppelung der Sitzplätze liege insgesamt Herstellungsaufwand vor. Die durchgeführten "Instandhaltungsaufwendungen" (Malen der Wände, Decken und Säulen; Neuverlegung Boden, Aus- und Einbau und Anschließen der Küchengeräte) stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit den massiven Umbau- und Erweiterungsmaßnahmen. Eine genaue Zuordnung zu Instandhaltungs- bzw. Herstellungsaufwendungen dürfte deshalb nicht möglich sein, weil die Verlegung eines neuen Bodens und das Ausmalen nicht nur in den bisherigen, sondern auch in den neu hinzugekommenen Räumlichkeiten durchgeführt worden sei. Damit tragen aber diese Aufwendungen steuerrechtlich das Schicksal der gesamten Umbau- und Erweiterungskosten für das "neue" Lokal.

Da sämtliche in Zusammenhang mit der gebildeten Rückstellung stehenden Aufwendungen dem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zuzurechnen seien, sei die Bildung einer derartigen Rückstellung nicht zulässig.

Im Vorlageantrag brachte der Bf vor, es sei unrichtig, dass im Lokal eine Ausweitung der Sitzplätze von 100 auf 201 vorgenommen worden sei. Das Lokal habe vor dem Umbau 170 und nach dem Umbau 201 Sitzplätze gehabt. Dies entspreche einer Ausweitung von 18,23 % und sei somit untergeordnet. Über die von der Stadtgemeinde I mitgeteilten 100 Sitzplätze habe das Lokal vor dem Umbau 2000 verfügt.

Ansonsten verwies der Bf auf sein bisheriges Vorbringen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere den daraus ersichtlichen vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren und den Anbringen des Bf samt Beilagen.

In seiner ersten Vorhaltsbeantwortung gab der Bf an, den Rückstellungsbetrag aufgrund des Angebotes für die Verlegung der Küche angenommen zu haben. Erst im Verlauf des zweiten Vorhalteverfahrens, welches das Finanzamt im Zuge der Beschwerdebearbeitung durchführte, gab er an, den Rückstellungsbetrag in der Form ermittelt zu haben, dass er die Aufwendungen für die *notwendigen Instandhaltungen* (Malerarbeiten, Fußbodensanierung und Verlegung der Küche) in der angegebenen Höhe geschätzt zu haben.

Von diesen beiden deutlich voneinander abweichenden Ansätzen der Ermittlung des Rückstellungsbetrages ist jener laut der ersten Vorhaltsbeantwortung als glaubhafter und nachvollziehbarer zu beurteilen, zumal ihn der Bf auch noch durch Vorlage des Angebotes

untermauerte. Die Rückstellung deckte den Aufwand, den der Bf aufgrund der Verlegung der Küche, welche im Zuge des Umbaus nötig geworden war, zu erwarten hatte, ab.

Demgegenüber scheint die Aufstellung in der zweiten Vorhaltsbeantwortung eher der zu diesem Zeitpunkt bereits bekannten Auffassung des Finanzamtes geschuldet zu sein, dass betreffend die geplanten Umbaumaßnahmen Aktivierungspflicht bestehe.

Was das Ausmaß des Umbaus bzw. die in Frage stehenden Erweiterung des Lokals angeht, so ist das Vorbringen des Bf, dass die tatsächliche erhebliche Vergrößerung bereits im Jahr 2000 stattgefunden hat, glaubhaft. Im Zuge des Umbaus wurden demnach "nur" ca. 30 weitere Sitzplätze geschaffen.

Rechtslage

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 2009/61 dürfen 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.

Diese Auflistung ist taxativ.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eine Voraussetzung für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung ist, dass es sich bei dem rückzustellenden Aufwand um einen solchen mit Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten handelt (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 9 Tz 21). Demgegenüber rechtfertigen eigenbetriebliche Interessen auch dann keine Rückstellung, wenn ihre Einhaltung von öffentlich-rechtlichen Bestimmungen gefordert wird (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 9 Tz 24 mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH zur Entsorgung von Sondermüll und Lackrückständen, deren Beseitigung auch nach dem Abfallgesetz vorgeschrieben ist - BFH 8.11.2000, I R 6/96).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:

Aufgrund der Tabakgesetz-Novelle 2008 stand der Bf vor der Wahl, sein (bestehendes) Lokal ab 01.01.2009 als Nichtraucher-Lokal weiterzuführen, oder die notwendigen Adaptierungen vorzunehmen. Er entschied sich für den Umbau, der mit den oben geschilderten, weitreichenden baulichen Veränderungen des Lokals einherging.

Die Nichtbefolgung bzw. nicht rechtzeitige Befolgung der Bestimmungen des Tabakgesetzes über das Rauchverbot an öffentlichen Orten und in der Gastronomie

ab 01.01.2009 hatte das oben erwähnte Straferkenntnis zur Folge. Weitere Verstöße wären wiederum von der BH I bestraft worden bzw. hätten Konsequenzen seitens der Einkaufszentrumverwaltung bis hin zur Kündigung des Pachtverhältnisses gedroht.

Es war somit letztendlich die Aufrechterhaltung des Betriebes von der Umsetzung der Tabakgesetz-Novelle abhängig, wobei jedoch keine Außenverpflichtung des Bf zu den von ihm durchgeführten Umbaumaßnahmen angenommen werden kann. Ein Weiterbetrieb als Nichtraucherlokal wäre ebenfalls möglich gewesen. Eventuell daraus zu erwartenden Umsatz- und Gewinneinbußen käme bei der Beurteilung des Falles keine Bedeutung zu.

Mangels Außenverpflichtung handelt es sich bei der vom Bf gebildeten Rückstellung somit nicht um eine (bei Vorliegen der Voraussetzungen grundsätzlich zulässige) Verbindlichkeitsrückstellung, sondern allenfalls um eine steuerlich nicht zulässige Aufwandsrückstellung.

Die Rückstellungsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen würde jedoch selbst für den Fall scheitern, dass eine Außenverpflichtung zur Durchführung der Umbaumaßnahmen anzunehmen wäre:

Eine wesentliche Voraussetzung für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung ist nämlich jene, dass es sich bei den zur Erfüllung der Verpflichtung zu erwartenden Aufwendungen um sofort abziehbare Betriebsausgaben, und nicht um vorweggenommene und somit in einem späteren Zeitraum zu aktivierende Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 9 Tz 7/1).

Die Rückstellung wurde laut der ersten Vorhaltsbeantwortung aufgrund des Kostenvoranschlages für die Verlegung der Küche gebildet. Der Bf erklärt in der Beschwerde selbst, ua neue Küchengeräte und die Kosten für den Anschluss neuer Geräte als aktivierungspflichtige Investitionen anzusehen. Nichts anderes kann für den im Zuge des Umbaus vorzunehmenden Aus- und Wiedereinbau sowie den Anschluss alter Geräte gelten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständlich zu klärende Rechtsfrage der Zulässigkeit einer Aufwands- bzw. allenfalls Verbindlichkeitsrückstellung ist durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 23. November 2018