



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Alois Domian, 8720 Knittelfeld, Ghegastraße 5, vom 10. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg, vertreten durch HR Dr. Ernst Körner, vom 13. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat bis Ende Februar 2002 ein Sägewerk betrieben. In seiner zum 28. Februar 2002 erstellten, beim Finanzamt am 23. Jänner 2004 eingereichten Aufgabebilanz wurden *Rückstellungen für Rekultivierungskosten (Abbruchkosten)* in Höhe von insgesamt € 66.666,07 gebildet.

Dieser Betrag basierte auf zwei Kostenvoranschlägen, die der Bw. im Juli 2002 bei den Firmen K.GmbH und M.GmbH für Betonabbruchsarbeiten samt Entsorgung sowie die Demontage und Entsorgung von Sägewerksmaschinen eingeholt hatte.

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall, ob es sich dabei um eine steuerlich zulässige Rückstellung für *sonstige ungewisse Verbindlichkeiten* im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (idF StRefG 1993) handelt (Auffassung des Bw.) oder nicht (Meinung des Finanzamtes).

Der Bw. hat zur Untermauerung seines Standpunktes ein Schreiben des Gemeindeamtes R. vom 9. Jänner 2003 vorgelegt, worin ihm unter dem Titel "Abbruch- und Rekultivierungsmaßnahmen" die Auflage erteilt worden ist, *"das Gebäude des eingestellten*

Betriebes mit den Befestigungen (Betonfundamenten) für Maschinen (Gatter usw.) abzubrechen und dem Gelände anzupassen, um zu verhindern, dass das Ortsbild im Aussehen wesentlich beeinträchtigt wird." Da der Bw. jedoch "derzeit die finanziellen Mittel für den Abbruch nicht aufbringen kann, wird der Zeitraum für dieses Vorhaben vorerst auf einen noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben. Die Aufforderung zum Abbruch und zur Rekultivierung wird dadurch aber nicht beeinträchtigt."

In weiterer Folge wurde vom Bw. - über entsprechende Aufforderung durch das Finanzamt – ein Bescheid des Gemeindeamtes R., datiert mit 15. Dezember 2004, vorgelegt, worin dem Bw. *auf Grund seines Ansuchens* vom 9. Dezember 2004 für das Sägewerk die Abbruchbewilligung erteilt worden ist.

Gleichzeitig wurden nachstehende Auflagen erteilt:

1. Das Abbruchmaterial ist gemäß den gesetzlichen Bestimmungen ordnungsgemäß zu entsorgen.
2. Die Fläche ist einzuebnen und zu besamen.
3. Mit dem zuständigen Elektroversorgungsunternehmen ist vor Beginn der Abbrucharbeiten das Einvernehmen herzustellen.
4. Vor Durchführung der Abbrucharbeiten sind die maschinellen Teile zu entfernen.

Das Finanzamt hat dazu in der abweislichen Berufungsvorentscheidung argumentiert, dass auch eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung Gegenstand einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sein könne, wenn die Verpflichtung nach ihrem Inhalt und insbesondere ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert sei; dies sei anzunehmen, wenn die Verpflichtung unmittelbar auf dem Gesetz oder auf einem besonderen Verwaltungsakt beruhe und *wenn an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft seien.*

Da nun gegenständlichenfalls die vom Bw. beantragte Abbruchbewilligung ohne entsprechende Sanktionen erteilt worden sei, wäre daher die Bildung einer Rückstellung steuerlich nicht zulässig.

Dieser Auffassung hält der Bw. in seinem Vorlageantrag entgegen, dass der Bescheid vom 15. Dezember 2004 jederzeit erzwingbare Auflagen enthalte und die Verwaltungsbehörde im Bedarfsfall "mit allen Rechten und Zwangsmaßnahmen auf die Einhaltung der Auflagen achten muss." Es sei davon auszugehen, dass das Gemeindeamt "für den Fall einer nicht beantragten Abbruchbewilligung zwangsweise einen Abbruchbescheid erlassen hätte müssen."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. *sonstige ungewisse Verbindlichkeiten*,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Gegenstand einer *Verbindlichkeitsrückstellung* (§ 9 Abs. 1 Z 3) muss stets eine *Verpflichtung gegenüber Dritten* sein; darunter fallen ua. Rückstellungen, die auf Grund einer *öffentlich-rechtlichen Verpflichtung* gebildet werden können.

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 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).

Wie der VwGH in seinem (grundsätzlichen) Erkenntnis vom 10. Oktober 1996, 94/15/0089, erkannt hat, kann eine *öffentlich-rechtliche Verpflichtung* dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus dem Gesetz bzw. einer Verordnung ergibt oder durch einen Bescheid konkretisiert ist und wenn die hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Steuerpflichtige zur Einhaltung der Verpflichtung gezwungen wird. Dazu muss die Behörde noch gar nicht Kenntnis davon haben, dass den konkreten Steuerpflichtigen eine Verpflichtung trifft; es reicht aus, wenn die hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Behörde die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht bekannt werden.

Unter Bedachtnahme auf diese Erwägungen gelangt nun der unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass die Aufnahme der Rückstellung (zur Erfüllung der in der Abbruchbewilligung erteilten behördlichen Auflagen) in die Abschlussbilanz zum 28. Februar 2002 aus nachstehenden Überlegungen steuerlich nicht zulässig war:

Zum Bilanzstichtag für die Aufgabebilanz (28. Februar 2002) war nicht nur nicht ernsthaft, sondern *überhaupt nicht* mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen, da für ein amtswegiges baubehördliches Abbruchverfahren gar keine rechtlichen Grundlagen vorhanden sind. Es hätte daher schon allein deshalb zu diesem Zeitpunkt weder einen behördlichen Auftrag für eine Leistungspflicht (eine "öffentlich-rechtliche Verpflichtung") geben können,

geschweige denn hätten die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht der Behörde bekannt sein oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt werden können.

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung vermag auch die im Schreiben der Gemeinde vom 9. Jänner 2003 angesprochene, im *"Aufforderung zum Abbruch und zur Rekultivierung"* nicht zu ersetzen. Das Ortsbildgesetz 1977 (LGBl. Nr. 54/1977 idF Nr. 71/2001) kennt eine derartige Bestimmung für bereits bestehende Objekte nicht. Die maßgeblichen Vorschriften der §§ 7 und 8 regeln nur Neu-, Zu- und Umbauten im Schutzgebiet und die Sanktionen im Falle des Zuwiderhandelns. In einem Schutzgebiet dürfen bestehende Gebäude nur abgerissen werden, wenn sie nicht als geschützte Objekte ausgewiesen sind. Für die übrigen Objekte – wie auch den gegenständlichen Sägewerksbetrieb – kann (nur) um die Abbruchbewilligung angesucht werden. Ein "Zwang" zum Abbruch wurde jedenfalls nicht normiert.

Auch die Tatsache, dass der Bw. schließlich im Dezember 2004 (!) *seinerseits* um die Abbruchbewilligung angesucht hat (welche bescheidmäßig unter Erteilung diverser Auflagen am 15. Dezember 2004 erteilt worden ist), vermag nicht zu einer steuerlichen Anerkennung der Rückstellung zu führen:

Abgesehen davon, dass für den Fall der Nichterfüllung dieser Auflagen keine Sanktionen angedroht worden sind (und es somit dem Bw. – mangels gesetzlicher Grundlagen – nach wie vor unbenommen bleibt, den Abbruch in die Wege zu leiten oder nicht), ließe sich jedenfalls aus diesem "Tätigwerden" durch den Bw. im Dezember 2004 (!) keineswegs ableiten, dass bereits zum maßgebenden Bilanzstichtag (28. Februar 2002) mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen gewesen wäre (§ 9 Abs. 3).

Schließlich vermag auch dem Vorbringen im Vorlageantrag, wonach die Gemeinde für den Fall einer nicht beantragten Abbruchbewilligung zwangsweise einen Abbruchbescheid erlassen hätte müssen, nicht zu überzeugen, da es für solche behaupteten "Zwangsmaßnahmen" – wie oben ausgeführt - keine gesetzlichen Grundlagen gibt.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 1. April 2005