

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat im Beisein der Schriftführerin S. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 in der Sitzung am 13. Oktober 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) errichtet und betreibt Golfplatzanlagen an verschiedenen Standorten in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft. Für den Zeitraum 2005 bis 2007 fand eine Außenprüfung statt, bei der unter anderem folgende Feststellung getroffen wurde:

„Tz. 7 Rekultivierungsrückstellung:

Aus den Bestandsverträgen mit den Verpächtern geht hervor, dass in keinem Fall eine vertragliche Verpflichtung zum Abbruch der Objekte/Rekultivierung besteht. Vielmehr sind jeweils mehrere Optionen aufgezählt, was zum Ende des Bestandsverhältnisses zu geschehen hat.

Zu den Optionen:

- Zurückversetzung in den ursprünglichen Zustand*
- oder*
- Belassen in dem Zustand bei Ende des Bestandverhältnisses.*

Der Bestandgeber hat den Wunsch der Zurückversetzung spätestens 3 Monate bzw. 6 Monate vor Ablauf des Bestandverhältnisses zu erklären. Da die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme für eine Rückstellungsdotierung nicht ausreicht, werden die Dotierungen gewinnerhöhend zugerechnet.“

	2004/05	2005/06	2006/07
Gewinnzurechnung	44.058,97	46.365,58	49.110,86

Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide.

In der gegen diese Bescheide eingebrochenen Berufung führte die Bf. aus, dass es sich bei den Standorten um Pachtflächen auf Grundlage mehrerer Pachtverträge mit verschiedenen Verpächtern handle. Die Verträge lauten auf unbestimmte Dauer, wobei auf Seiten der Verpächter befristete Kündigungsverzichte abgegeben worden seien, darüber hinaus seien auch kurzfristige (12 Monate) Kündigungsmöglichkeiten vorgesehen.

In den Verträgen sei für den Fall der Vertragsbeendigung für den Verpächter das Wahlrecht vorgesehen, den Pachtgegenstand im Zustand wie er bei Pachtende gegeben sei zu übernehmen, oder wahlweise die Herstellung des ursprünglichen Zustandes zu begehrten.

Für diese drohende Last der Herstellung des ursprünglichen Zustandes seien die in Tz 7 angesprochenen Rekultivierungsrückstellungen gebildet worden. Diese Rückstellungsbildung basiere auf einer zu Beginn der ersten Golfplatzanlagen durchgeführten Sachverständigenschätzung über die zu erwartenden Rückbau- und Rekultivierungskosten. Diese Kosten werden auf die voraussichtliche Pachtdauer in Jahresteilbeträgen einer Rückstellung zugeführt. Die Rückstellungsbildung sei bei allen vorhergehenden Betriebsprüfungen kontrolliert und dem Grunde und der Höhe nach anerkannt worden.

Der Grund für die Rückstellungsbildung liege insbesondere in dem Umstand, dass alle Pachtflächen im Nahbereich von A. gelegen seien und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einer künftigen Pachtauflösung zu rechnen sei, weil diese Flächen von den Eigentümern und Verpächtern einer höherwertigen Verwertung, insbesondere Bauland (Wohn-, Gewerbe- und Industriegebiet) zugeführt werden. Dafür spreche auch, dass seitens der Geschäftsführung mehrfach bei den Verpächtern versucht worden sei, längerfristig verbindliche Pachtzeiten zu erwirken, was aber von den Verpächtern in Hinblick auf künftige Verwertungserwartungen abgelehnt worden sei.

Wenn nun künftig seitens der Verpächter solche Verwertungsmöglichkeiten offensichtlich angestrebt werden, müsse auch mit hoher Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden, dass die Verpächter von ihrem Recht auf Wiederherstellung, insbesondere auf Ausbau und Entfernung sämtlicher Betriebsvorrichtungen, Leitungssysteme, Erdbauten etc. Gebrauch machen.

Es sei daher im vorliegenden Fall aus der Sicht des Unternehmens zweifelsfrei mit einer hohen Wahrscheinlichkeit mit der Inanspruchnahme zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands und nicht nur mit der bloßen Möglichkeit zu rechnen.

Unter Hinweis auf einschlägige Kommentare und Rechtsprechung, z. B. Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG, Band III, § 9 EStG, Rz 33 ff, Rz 44 ff und den dort

geforderten Voraussetzungen für eine steuerlich zulässige Rückstellungsbildung, werde die Rückstellung für steuerlich zulässig und geboten erachtet. Insbesondere die Merkmale der Nachweisbarkeit konkreter Umstände (z. B. Besonderheit der Lage, konkrete Verpächterinteressen), ernsthaft zu rechnende Inanspruchnahme, Existenz dieser Verpflichtung, Bestand der Verpflichtung gegenüber Dritten, begründen die Rückstellungsverpflichtung.

Die Abwägung aller Umstände und Wahrscheinlichkeiten die für oder gegen eine künftige Inanspruchnahme des Pächters für eine Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands bzw. einer Rekultivierung sprechen, ergäben eindeutig ein Überwiegen der Wahrscheinlichkeit für die Wiederherstellung und somit für eine Rückstellungspflicht.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass auch der Grundsatz von Treu und Glauben in Anbetracht wiederholter Betriebsprüfungen, die sich mit dieser Thematik auseinandersetzt und die Rückstellung anerkannt hätten, zu beachten sein werde.

Am 15. Oktober 2009 erließ das FA den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008, ohne die strittige Rückstellung in Höhe von € 51.698,08 anzuerkennen. Auch gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und hinsichtlich der Begründung auf die Berufung vom 17. August 2009 verwiesen.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 13. Oktober 2015 wies der steuerliche Vertreter der Bf. ergänzend darauf hin, dass es sich um umfangreiche Betriebsvorrichtungen handle, wie etwa Sandbunker, Teichanlagen sowie Bewässerungsanlagen, die bei Ende des jeweiligen Pachtvertrages in den ursprünglichen Zustand zurückzuführen seien. Es habe auch mehrere Verpächter gegeben, was dafür spreche, dass nicht bei allen Verpächtern eine Einigung zustande kommen werde, wonach in allen Fällen ein Golfplatz weiter betrieben werde. In diesem Zusammenhang werde auch auf das unlängst ergangene Erkenntnis des VwGH vom 30. April 2015, 2011/15/0198 verwiesen. Auch im gegenständlichen Fall sei davon auszugehen, dass kein Landwirt einen Golfplatz in der bestehenden Form zurücknehmen wird, wenn er keinen konkreten Golfplatzbetreiber als Interessenten habe. Es müsste auch im Hinblick auf die Mehrheit der Verpächter eine Einigung erzielt werden, was mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit zu einer Rückführung führen werde.

Weiters werden laufend Investitionen durchgeführt, was auch für die Bildung einer Ansammlungsrückstellung spreche, weil diese Investition bei Ende des Pachtverhältnisses rückgeführt werden müssten. Die Betriebsprüfung habe auch nicht ausgeführt, warum die Inanspruchnahme nicht wahrscheinlich sein solle. Dem widerspricht die allgemeine Lebenserfahrung, dass ein mit Altanlagen belastetes Grundstück wesentlich wertgemindert sei, weshalb ein Liegenschaftseigentümer den Abbau bzw. die Rekultivierungsmaßnahmen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verlangen werde.

Der Amtsbeauftragte verwies auf die bisherigen Schriftsätze der belangten Behörde und insbesondere auf die Prüfungsfeststellung, die Formulierung in den Pachtverträgen lasse nicht erkennen, dass eine konkrete Inanspruchnahme drohe.

Der steuerliche Vertreter der Bf. entgegnete den Ausführungen des Amtsbeauftragten, es sei keine Vereinbarung erforderlich, es reiche eine einseitige Willenserklärung seitens des Verpächters.

Über Befragen, welche Widmung die derzeitigen Flächen haben, führte der steuerliche Vertreter aus, dass ihm dies nicht bekannt sei. Von Seiten der steuerlichen Vertretung sei nicht in Flächenwidmungspläne Einsicht genommen worden. Sollte dies entscheidungsrelevant sein, könne diese Information nachgereicht werden.

Es wurde erwogen:

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen ist.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für Rekultivierungskosten gegeben sind und die Rückstellung steuerlich anzuerkennen ist.

Der Unternehmensgegenstand der Bf. ist die Errichtung und der Betrieb von Golfplatzanlagen an verschiedenen Standorten. Es handelt sich dabei um Pachtflächen auf der Grundlage mehrerer Pachtverträge mit verschiedenen Verpächtern. Die Verträge lauten auf unbestimmte Zeit, wobei auf Seiten der Verpächter befristete Kündigungsverzichte (i. d. R. 30 Jahre) abgegeben worden sind.

In den Verträgen ist für den Fall der Vertragsbeendigung für den Verpächter das Wahlrecht vorgesehen, den Pachtgegenstand im Zustand wie er bei Pachtende gegeben ist zu übernehmen oder wahlweise die Herstellung des ursprünglichen Zustandes zu begehren.

Die Außenprüfung ist davon ausgegangen, dass aufgrund dieser Vereinbarung eine vertragliche Verpflichtung zur Rekultivierung nicht bestehe und die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme für eine Rückstellungsbildung nicht ausreiche. Demgegenüber vertritt die Bf. den Standpunkt, dass mit an Sicherheit *grenzender Wahrscheinlichkeit* mit einer künftigen Pachtauflösung zu rechnen sei, da alle Pachtflächen im Nahbereich von A. gelegen seien und von den Eigentümern und Verpächtern einer höherwertigen Verwertung, insbesondere Bauland (Wohn-, Gewerbe- und Industriegebiet) zugeführt werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz) können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. 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 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/Reichel*, Die Einkommensteuer, zu § 9 EStG, Tz 76ff).

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). „*....sind Rückstellungen steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn mit dem Entstehen einer Schuld auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, zu rechnen ist*“ (VwGH 28.3.2000, 94/14/0165).

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 Bf. vermeint, dass aufgrund der Lage der Pachtflächen im Nahebereich von A. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einer künftigen Pachtauflösung und

damit auch mit dem Eintritt der Verpflichtung zur Abtragung und zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes ernsthaft zu rechnen sein werde.

Die bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen notwendige Konkretisierung ist bei privatrechtlichen Verpflichtungen zwar nicht verpflichtend, weil davon auszugehen ist, dass der Vertragspartner seine Rechte kennt und rechtzeitig davon Gebrauch macht (vgl. Jakom⁵, EStG Kommentar, § 9 Tz 35), doch muss auch in diesem Fall die Inanspruchnahme am Abschlussstichtag ernsthaft drohen.

Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben:

Nach dem Wortlaut der Verträge ist die Verpflichtung zur Rückversetzung der Bestandflächen in den ursprünglichen Zustand (*Ackerland, Brachland*) bei Beendigung des Bestandverhältnisses nach ihrem Inhalt und ihrem Entstehungszeitpunkt nicht hinreichend konkretisiert. Der Bestandgeber hat erst im Fall der Beendigung des Bestandverhältnisses zu entscheiden, ob er die Grundstücke in demjenigen Zustand übernimmt, in welchem sie sich bei Pachtende befinden oder er eine Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes wünscht. Das Bundesfinanzgericht kann aus dieser Formulierung keine zwingende Verpflichtung ableiten, zumal der Wortlaut dem Entscheidungsträger zum Pachtende eine Entscheidungsmöglichkeit einräumt.

Demgegenüber war in der zum Vergleich herangezogenen VwGH-Entscheidung (VwGH 30.04.2015, 2011/15/0198) die dortige Beschwerdeführerin für den Fall der Betriebseinstellung der Anlagen (Sessel- und Schleplifte), sowohl laut Punkt VII des dort vorliegenden Dienstbarkeitsvertrages dazu verpflichtet, „*sämtliche Anlagen und Gebäude auf eigene Kosten abzutragen und den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen*“ als auch nach § 52 Seilbahngesetz zum Abbruch und zur Rekultivierung verpflichtet.

Dass die dortige Beschwerdeführerin die streitgegenständlichen Liftanlagen abzutragen und den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen haben wird, war daher dem Grunde nach sicher, unsicher war lediglich der Zeitpunkt der Abtragung bzw. Rekultivierung und die Höhe der damit verbundenen Kosten.

Dagegen reicht die bloß entfernte Möglichkeit der Inanspruchnahme zur Bildung einer Rückstellung nicht aus. Konkrete Umstände, aus denen die Bf. tatsächlich ernsthaft und mit hoher das heißt mit überwiegender Wahrscheinlichkeit, auf eine zukünftige Inanspruchnahme aus einer rechtlichen Verpflichtung schließen konnte, lagen zum Bilanzstichtag nach Ansicht des Senates nicht vor. Auch wenn, wie die Bf. andeutet, mit einer Pachtauflösung zu rechnen sein wird – wofür sich aufgrund des Umstandes, dass die Verträge auf unbefristete Zeit abgeschlossen wurden und seitens der Verpächter Kündigungsverzichte von idR 30 Jahren abgegeben wurden, allerdings kein Hinweis ergibt – folgt daraus keineswegs zwingend, dass der Verpächter eine Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes verlangen wird. Bei der von der Bf. vertretenen Ansicht, es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einer Pachtauflösung zu rechnen, handelt es sich um reine Mutmaßungen, zumal die Pachtverträge bereits sehr lange bestehen (teilweise seit 1994) und bei einzelnen Pachtverträgen auch ein Vorkaufsrecht

vorgesehen ist. Überdies hat die Bf. in Flächenwidmungspläne überhaupt nicht Einsicht genommen.

Zusammenfassend kann sohin festgestellt werden, dass konkrete Umstände, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen war, nicht vorlagen. Das Wahrscheinlichkeitsmaß 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 von der Bf. ins Treffen geführte Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verhilft der Beschwerde schon deswegen nicht zum Erfolg, weil dieser Grundsatz nicht ganz allgemein das Vertrauen in eine bestimmte Rechtsauslegung schützt (VwGH 24. Juni 2009, 2009/15/0052). Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, wonach wiederholte Betriebsprüfungen sich mit dieser Thematik auseinandersetzt und die Rückstellung anerkannt hätten, wird überdies nicht konkret dargetan, dass die Bf. im Vertrauen auf die im Rahmen der Vorprüfung zugelassene Rückstellungsbildung Dispositionen getroffen hätte, aufgrund derer sie einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hätte (VwGH vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0114). Auch zeitigt dieser Grundsatz nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH vom 7. Juni 2001, 98/15/0065). Dies ist im gegebenen Zusammenhang nicht der Fall. Im Übrigen ist die Behörde verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (VwGH vom 26. Juni 2002, 98/13/0172).

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

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.

Da es nach den oben angeführten VwGH-Erkenntnissen bereits einheitlich entschieden ist, dass Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit großer Wahrscheinlichkeit, droht (siehe die oben angeführten Erkenntnisse, sowie VwGH vom 26.07.2006, 2006/14/0106, VwGH vom 24.05.2013, 2010/15/0157), ist diesbezüglich

keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären und eine Revision somit nicht zulässig.

Wien, am 29. Oktober 2015