



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Activa Wirtschaftstrhd GmbH, 1060 Wien, Gumpendorfer Strasse 26/9, vom 21. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch OR Mag. Brigitte Kempf, vom 23. Jänner 2004 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 nach der am 19. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 – 2001 werden abgeändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt:

Jahr	in Euro	in ATS
1997	1.148.490,51	15.803.574,00
1998	958.897,70	13.194.720,00
1999	932.883,44	12.836.756,00
2000	463.730,37	6.381.069,00
2001	1.288.816,30	17.734.499,00

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 1 -5 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde im Jahr 1977 gegründet und ist Betreiberin eines Kühlhauses in A.. Die Geschäftstätigkeit umfasst hauptsächlich die Abwicklung von Kühlhausgeschäften allgemeiner Art sowie den Handel mit Vorprodukten für Tiernahrungsmittel.

Ende des Jahres 2003 wurde bei der Bw. hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 1997 – 2001 eine Betriebsprüfung (Bp) durchgeführt und neben anderen nicht strittigen Feststellungen die nachstehend angeführte Feststellung getroffen.

- Dotierung Rückstellung Abbruchkosten:

Wie den Bilanzen für den Prüfungszeitraum zu entnehmen war, habe die Bw. im Jahr 1997 begonnen eine Rückstellung für Abbruchkosten bzw. Rekultivierung zu dotieren. Die Begründung dafür sei:

- a) dass der Pachtvertrag für das Betriebsgrundstück im Jahr 2028 enden werde und nicht anzunehmen sei, dass dieser verlängert werde. Im Jahr 2028 werde der Betrieb außerdem wegen Überalterung nicht mehr wirtschaftlich zu führen sein.
- b) dass eine eventuelle Änderung des Flächenwidmungsplanes im Gebiet A. bewirken könne, dass keine Flächen für Lagerung verwendet werden dürfen.

Aus diesen Gründen seien nach Einholung verschiedener Gutachten die Abbruchkosten für die Gebäude mit ATS 40 Millionen angenommen und dafür jährlich ein durch Barwertberechnung ermittelter Betrag der Rückstellung zugeführt worden.

Den im Arbeitsbogen der Bp diesbezüglich befindlichen Unterlagen und Verträgen ist zu entnehmen, dass die Kühlhausanlagen der Bw. als Superädifikate auf zwei Grundstücken der Bestandgeberin, der WH.GmbH, errichtet worden sind. Die Bestandverträge dazu wurden im Jahr 1979 sowie im Jahr 1988 abgeschlossen.

Der erste Bestandvertrag aus dem Jahr 1979, über das in Rede stehende Betriebsgrundstück auf dem Gelände in A., wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei die Bestandgeberin auf ihr Kündigungsrecht bis zum 31.12.2028 verzichtet hat. Weiters wurde vereinbart, dass die Bestandgeberin bei Beendigung des Bestandverhältnisses eine Option darauf hat, der Bw. die auf dem Bestandsobjekt errichteten Anlagen abzukaufen oder das Grundstück an die Bw. zu verkaufen.

Mit dem zweiten Bestandvertrag aus dem Jahr 1988 wurde ein angrenzendes Grundstück in Bestand genommen. Auch dieser Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit und mit einem Kündigungsverzicht auf die Dauer von 25 Jahren abgeschlossen. Gem. Punkt 14) der

Vertragsbedingungen hat sich die Bw. verpflichtet, der Bestandgeberin das Bestandobjekt nach Vertragsbeendigung in Rohplanie zu übergeben. Insbesondere sind errichtete Baulichkeiten wieder zu entfernen.

Die Bp hielt im Prüfungsbericht dazu fest, dass die Gemeinde keine Änderung des Flächenwidmungsplanes durchgeführt habe und zum Prüfungszeitpunkt nicht absehbar gewesen sei ob der Pachtvertrag verlängert werde. Mangels Nachweis konkreter Umstände und Fehlen eines ernsthaften Verpflichtungseintrittes könne kein zulässiger Grund für eine Rückstellungsbildung erkannt werden. Das Fehlen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung untermauere dies. Die in den Jahren 1997 bis 2001 durchgeführten laufenden Dotierungen seien daher nach Ansicht der Bp nicht anzuerkennen und dem Betriebsergebnis hinzuzurechnen.

Die Höhe dieser Dotierungen beträgt für

1997: ATS 430.307,00,

1998: ATS 460.419,00,

1999: ATS 492.119,00,

2000: ATS 525.479,00,

2001: ATS 560.568,00.

Das Finanzamt folgte dieser und den weiteren im Prüfungsbericht vom 14. Jänner 2004 enthaltenen Feststellungen der Bp und erließ die entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 – 2001 mit Datum 23. Jänner 2004.

Infolge der antragsgemäß gewährten Fristverlängerungen brachte die Bw. am 21. Juli 2004 rechtzeitig Berufung gegen die o. a. Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 – 2001 ein.

Die Bw. gibt in der Berufungsschrift an, dass die in den Bescheiden abgebildeten Ergebnisse der Bp lediglich in einem Punkt, nämlich der steuerlichen Nichtanerkennung der gebildeten Rückstellung für Abbruch- und Rekultivierungskosten, strittig seien. Es werde beantragt, die erfolgten jährlichen Dotierungen der Rückstellung (1997 – 2001) als steuerliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zur Begründung des Berufungsbegehrens führte die Bw. wie folgt aus.

Zum Zeitpunkt der Unternehmensgründung hätten Überlegungen bestanden mit Unterstützung der indirekten Miteigentümerin der Bw., der S.W., im Umfeld des damals noch in unmittelbarer Nachbarschaft angesiedelten Schlachthofs M. gemeinsam mit anderen Unternehmen ein sogenanntes F.T.-Projekt zu initiieren. Das von der Bw. errichtete Kühlhaus sollte nicht nur der Lagerung von Tiefkühlgütern sondern auch als zentrale Service- und Dienstleistungsstelle für ansiedlungswillige fleischverarbeitende Betriebe dienen. Hintergrund

des Konzepts sei weiters der Wunsch der S.W. gewesen das europaweite Know-How der schwedischen Gesellschafterin der Bw. auf dem Gebiet des Einfrierens und der Tiefkühllagerung zu nutzen. Weitere Grundstücke sollten im Nahebereich der Bw. durch die S.W. angekauft und an fleischverarbeitende oder nahrungsmittelproduzierende Betriebe weitergegeben oder verpachtet werden.

Der erste Schritt zu diesem Projekt sei die Ansiedlung der Bw. und die Errichtung und der Ausbau des Kühlhauses gewesen.

Zu den Bestandverträgen aus 1979 bzw. 1988 verwies die Bw. auf die Bestimmung des § 1109 ABGB wonach gelte, dass der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandvertrages die Sache in dem Zustand, in welchem er sie übernommen hat, zurückzustellen habe. Dies habe auch für den Vertrag aus dem Jahr 1979 Gültigkeit. Bei Beendigung des Bestandverhältnisses aus dem Vertrag aus dem Jahr 1988 bestünde für die Bw. nicht nur die Verpflichtung gem. § 1109 ABGB sondern sei die Bw. auch gem. Punkt 14) des Vertrages verpflichtet das Grundstück in Rohplanie, somit geräumt, zu übergeben. Auf dem Grundstück errichtete Gebäude (Superädifikate) seien innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr ab Beendigung des Mietverhältnisses auf Kosten der Mieterin abzutragen.

Auch wenn bereits bei Errichtung der Superädifikate grundsätzlich die Verpflichtung und damit die Gefahr für die Bw. bestanden habe, bei Beendigung der Verträge die Superädifikate abbrechen zu müssen, sei im Zeitpunkt der Errichtung (1979 und 1988) nicht mit der Bildung einer Rückstellung für Abbruchkosten bzw. Rekultivierung begonnen worden. Dies sei deshalb nicht erfolgt, da aufgrund der damals gegebenen Eigentümerstruktur, des Nutzungskonzeptes der S.W. für den Raum M. und des mit der S.W. koordinierten F.T.-Projektes davon ausgegangen werden konnte, dass auch nach Auslaufen des Kündigungsverzichtes der Bestandgeberin, sowohl von Seiten der Bw. als auch von Seiten der Bestandgeberin, mit einer Verlängerung des Bestandvertrages zu wirtschaftlichen Konditionen gerechnet werden konnte. Infolge der zwischenzeitlichen Entwicklung konnte das beschriebene Konzept nicht realisiert werden. Beginnend ab den 90er Jahren hätten sich die Parameter dieses Konzeptes sukzessive grundlegend geändert. Das Gebiet rund um den Standort der Bw. sei Stadtentwicklungszone geworden und es werde nun ein Großprojekt mit Hilfe der EU realisiert. Aufgrund der Grundstückssituation (die Freimachung der Nachbargrundstücke sei bereits seit 1986 aus politischen Gründen nicht realistisch gewesen) bestehé für die Bw. keine Möglichkeit zur Erweiterung und zur ökonomisch optimalen Bebauung. Durch die Stilllegung des Schlachthofes M. um die Jahreswende 1997/1998 sei dem F.T.-Projekt endgültig die Grundlage entzogen worden.

Die Bw. habe daher ab dem Jahr 1997 davon ausgehen müssen, dass spätestens ab dem Jahr 2028 (Ende des Kündigungsverzichtes) mit der Einstellung des Betriebes in M. und mit dem

Abbruch der Betriebsgebäude zu rechnen sei. Erstmals im Jahresabschluss zum 31.12.1997 habe man mit der Rückstellungsbildung begonnen. Dies Rückstellung werde verteilt über den Zeitraum 1997 bis 2028 in Höhe der gutachtlich geschätzten Kosten von ATS 40 Mio gebildet, wobei eine angemessene Abzinsung der rückgestellten Beträge berücksichtigt werde.

Die Eigentümerstruktur der Bw. habe sich dahingehend verändert, dass sich 50% der Gesellschaftsanteile nunmehr im Eigentum der HoldingGmbH, damit indirekt im Eigentum einer deutschen Großbank und nicht mehr im Eigentum der S.W., befinden. Die weiteren 50% befänden sich zwar noch im Eigentum der Nachfolgegesellschaft des ursprünglichen, im Kühlhausgeschäft tätigen, schwedischen Gesellschafters, jedoch gehöre diese Gesellschaft nun zu einem amerikanischen Trust dessen Aktivitäten nicht im Betrieb von Kühlhäusern bestehen. Es seien die Mehrzahl der Kühlhäuser sowie der Name der schwedischen Gruppe bereits verkauft worden. Lediglich Kühlhäuser in Frankreich sowie der 50%-Anteil an der Bw. befänden sich noch im Eigentum des Trusts, wobei auch hinsichtlich dieses Anteils der Trust bereits Verkaufsverhandlungen aufgenommen habe.

Der Ausstieg der schwedischen Gruppe könne zu einer vorzeitigen Auflösung der Mietverträge durch die Bestandgeberin führen.

Die Bw. hält fest, dass, aufgrund der zwischenzeitigen Änderung des städtebaulichen Konzepts und der Nutzung der Grundstücke (Verwaltungsstellen, Dienstleistungsbetriebe, Wohnungen) im Bereich des Kühlhauses, verbunden mit der Steigerung der Grundstückspreise, mit einer Optionsausübung der Bestandgeberin dahingehend, dass die auf dem Mietgrundstück errichteten Kühlhallen nach Beendigung des Bestandverhältnisses von der Bestandgeberin abgekauft werden, nicht mehr gerechnet werden könne. Auch müsse ein Ankauf der in Bestand genommenen Grundstücke durch die Bw. ausgeschlossen werden. Zum einen stelle der Verkauf eine Option der Bestandgeberin (allerdings nur für den Vertrag aus 1979) dar. Zum anderen sei angesichts der bereits bisher eingetretenen Vervielfachung der Grundstückspreise ein Ankauf durch die Bw. nicht mehr realistisch. Der Verkehrswert der Grundstücksflächen belaufe sich auf rund 15 – 16 Mio € (das sind mehr als 130% der derzeitigen Bilanzsumme bzw. das 2-fache des Eigenkapitals). Auch eine Verlängerung der Bestandverträge wäre, wenn überhaupt, nur zu den am Markt erzielbaren wesentlich höheren m²-Preisen möglich. Diese Variante sei aus ökonomischen Überlegungen auszuschließen, da der Betrieb eines Kühlhauses keine Wertschöpfung generiert, die überdurchschnittliche Mieten zulasse. Seit mehr als einem Jahrzehnt seien in Österreich keine Kühl- und Lagerhäuser mehr im städtischen Bereich errichtet worden.

Weder die weitere Anmietung noch ein Ankauf der Grundstücke wären für die Bw. wirtschaftlich vertretbar, sodass im Zeitpunkt der Beendigung der Bestandverträge als einzige realistische Variante nur die Aufgabe des Mietverhältnisses unter gleichzeitiger Abtragung der

errichteten Gebäude verbleibe. Für die zu erwartenden Kosten sei daher durch Bildung einer entsprechenden Ansammlungsrückstellung vorgesorgt worden.

Diesbezüglich verwies die Bw. auf die zur Bildung einer Rückstellung einschlägigen Bestimmungen in § 198 HGB sowie § 9 EStG 1988. Unter Bezug auf die Einkommensteuer-Richtlinien (Tz. 3304 sowie Tz. 3447) wurde angeführt, dass nicht nur für auf öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen beruhende Aufwendungen für Abbruchkosten Rückstellungen zu bilden seien, sondern auch für solche Verpflichtungen, die aus privatrechtlichen Verträgen resultierten. Dazu u.a.: *Hofstätter/Reichl*, Kommentar zum EStG, Band IIIA, Anmerk. 180 zu § 9 EStG.

Die Bw. hält weiters fest, dass aufgrund der Bestandverträge im berufungsgegenständlichen Fall ohne Zweifel von Anbeginn die Verpflichtung zum Abbruch bzw. zur Entfernung der Superädikate bestanden habe. Man habe aber aufgrund der Verhältnisse bei Errichtung der Gebäude den Eintritt der Verbindlichkeit bzw. den Anfall des daraus resultierenden Aufwandes als noch nicht wahrscheinlich bzw. nicht ernsthaft drohend und konkret beurteilt und nicht mit der Bildung einer Rückstellung begonnen. Die in der Folge eingetretene Entwicklung habe jedoch zu einer anderen Einschätzung der Wahrscheinlichkeit bzw. der Ernsthaftigkeit des Eintretens der bei Abschluss der Verträge eingegangen Verpflichtungen geführt.

Dass mit dem Eintritt der Abbruchverpflichtung ernsthaft zu rechnen sei, gehe auch aus der (der Berufungsschrift beiliegenden) Stellungnahme der Bestandgeberin, der WH.GmbH, vom 16.7.2004 hervor. In diesem Schreiben führt die Bestandgeberin zusammengefasst die wesentlichen vertraglichen Bestimmungen der beiden in Rede stehenden Bestandverträge aus 1979 bzw. 1988 an und verweist auf die für beide Verträge grundsätzliche Geltung des § 1109 ABGB. Sie hält zum Bestandvertrag aus 1979 fest, dass ihre Geschäftsfelder derzeit keinen Tiefkühlbereich umfassen. Der bis zum 31.12.2028 ausgesprochene Kündigungsverzicht bewirke, dass das Kühlhaus dann nahezu 50 Jahre alt sein werde und dementsprechend auch technologisch und von der Bausubstanz als veraltet zu beurteilen sei. Der Ankauf dieses Kühlhauses durch die Bestandgeberin und dessen Weiterbetrieb könne daher ausgeschlossen werden. Bezuglich der optionalen Möglichkeit des Verkaufes dieses Grundstückes an die Bw. werde auf die, aufgrund der geänderten Nutzungspläne, steigenden Quadratmeterpreise und damit auch auf den steigenden Kaufpreis verwiesen. Zum Bestandvertrag aus 1988 wird festgehalten, dass in diesem Fall bei Beendigung, nach 25jährigem Kündigungsverzicht, die Rückgabe in Rohplanie vorgesehen sei, außer es würden andere Vereinbarungen getroffen. Die in diesem - zeitlich gesehen - jüngeren Vertrag vorgesehene Vorgangsweise zeige, dass seitens der Bestandgeberin zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht mehr an einen Fortbetrieb des Kühlhauses gedacht worden sei. Aus heutiger Sicht könne eine andere Form als jene der Rückgabe in Rohplanie ausgeschlossen werden.

Die Bw. hält fest, dass die Bestandgeberin auf eine Geltendmachung ihrer Rechte nicht verzichtet habe und die theoretischen, optionalen Möglichkeiten nicht mehr zur Diskussion stünden. Der Eintritt der Verpflichtung und der Anfall der damit verbundenen Kosten sei daher wahrscheinlich bzw. konkret anzunehmen.

Die Bw. wiederholte daher den Antrag, die erfolgten Rückstellungsdotierungen der Jahre 1997 – 2001 steuerlich anzuerkennen. Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO gestellt.

In der Stellungnahme zur Berufung vermeint die Bp, dass in der Berufung keine neuen Argumente vorgebracht worden seien und die Berufung daher abzuweisen wäre.

Auf Anforderung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) legte die Bw. die Berechnung der Rückstellung über den Zeitraum 1997 bis 2028 sowie das Gutachten hinsichtlich der Ermittlung der Abbruchkosten für den Kühlhauskomplex vor.

Aufgrund des dargelegten Sachverhaltes sowie der dem UFS vorliegenden Verträge und Unterlagen sei grundsätzlich eine Rückstellungsbildung als vertretbar anzusehen, jedoch werde der durch die Bw. gewählte Zeitpunkt des Beginns der Dotierung der Rückstellung (im Jahr 1997) in Frage gestellt. Die Überlegungen zur Dotierung einer möglichen Rückstellung für Abbruchkosten sowie deren Berechnung unter Berücksichtigung der Zeitpunkte der vertraglichen Gestaltungen wurden seitens des UFS sowohl der Bw. (am 2.5.2006) als auch der Amtspartei (am 4.7.2006) schriftlich zur Kenntnis gebracht.

Die Ladungen für die mit 19. September 2006 terminierte mündliche Berufungsverhandlung ergingen mit Datum 3. August 2006 an die Parteien.

Am 18. September 2006 brachte die Bw. schriftlich (per e-mail) eine Ergänzung ihrer Argumentation zum Sachverhalt ein. Im Schreiben führte die Bw. insbesondere zum Zeitpunkt des Beginns der Rückstellungsbildung aus. Sowohl das Handels- als auch das Steuerrecht normierten, dass zur Bildung einer Rückstellung nicht nur das Vorliegen eines Verpflichtungsgrundes ausreiche, sondern dass auch die (hohe) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bzw. die Ernsthaftigkeit des Eintrittes einer Verbindlichkeit gegeben sein müsse. Dazu verwies die Bw. auf einschlägige Judikate des VwGH sowie auf die dazu vertretene Meinung der Kommentatoren in der Literatur. Die Gründe für den Beginn der Rückstellungsdotierung im Jahr 1997 wurden nochmals kurz dargelegt. Jedoch hielt die Bw. in der Folge fest, dass, im Hinblick auf die schwierige Bewertung der Wahrscheinlichkeitskriterien, akzeptiert werden könne, dass man vom Vorliegen der „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“ für die Notwendigkeit des Abbruches der Gebäude und der Rekultivierung der Grundstücke bereits zum Bilanzstichtag 31.12.1988 ausgehe. Die Festsetzung des Zeitpunktes des Beginns der Rückstellungsbildung für den Gesamtkomplex

mit dem Jahr 1988 stelle nach Ansicht der Bw. eine denkmögliche Auslegung der Bedingung des § 9 Abs. 3 EStG (Ernsthaftigkeit des Eintritts einer Verbindlichkeit) dar und es würde eine Entscheidung in diesem Sinne zur Kenntnis genommen werden. Eine Berechnung der möglichen Rückstellung ab 1988 war dem Schreiben beigeschlossen. Dieses Vorbringen wurde der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

In der am 19. September 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde neben der bisher vorliegenden Sachverhaltsdarstellung auch der Inhalt des o.a. Schreibens thematisiert. Die Vertreterin der Bw. verwies ergänzend darauf, dass sich in den letzten zwei Jahren die Umstände weiter negativ entwickelt hätten. Der steuerliche Vertreter argumentierte, dass Gründe für eine Rückstellungsbildung bereits von Beginn an gegeben gewesen wären, dass aber erst durch den zweiten Vertrag aus 1988 konkret mit dem Verpflichtungseintritt gerechnet werden musste.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bildung von Rückstellungen mit steuerlicher Wirkung ist in **§ 9 EStG 1988** geregelt; diese Bestimmung lautet wie folgt:

Abs. 1) Rückstellungen können 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.*

Abs. 2) ...

Abs. 3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden.

Die Bildung von 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.

Gem. § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn diesen eine Leistungsverpflichtung gegenüber einem anderen zu Grunde liegt, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt. Mit einer Rückstellung werden Ausgaben, die erst in einer späteren Periode konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens zugeordnet. Die Leistungsverpflichtung kann u.a. privatrechtlicher Natur, auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage, sein.

Wie der VwGH in seiner ständigen Judikatur ausführt, muss ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft drohen.

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 (z.B. VwGH 10.10.1996, 94/15/0089, 13.4.2005, 2001/13/0122). 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 (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081; Ansammlungsrückstellung, Hinweis *Hofstätter/Reichl*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, zu § 9 EStG Tz. 75ff).

Im gegenständlichen Fall ist strittig ob seitens der Bw. durch den vorliegenden Sachverhalt grundsätzlich die genannten Voraussetzungen gegeben sind und die ab 1997 erfolgte Rückstellungsbildung für Abbruch- und Rekultivierungskosten steuerlich anzuerkennen ist.

Zum Zeitpunkt der Unternehmensgründung der Bw. in den Jahren 1977 und 1978 bestanden Überlegungen, mit Unterstützung der damals an der Bw. indirekt Beteiligten, der S.W., im Bereich des in der Nähe der Bw. angesiedelten Schlachthofes ein sogenanntes F.T.-Projekt zu realisieren. Das von der Bw. zu errichtende Kühlhaus sollte nicht nur der Lagerung von Tiefkühlgütern sondern auch als zentrale Service- und Dienstleistungsstelle für ansiedlungswillige fleischverarbeitende Betriebe dienen. Insbesondere sollte dazu das europaweite Know-How der schwedischen Gesellschafterin der Bw. genutzt werden.

Infolgedessen wurde im Jahr 1979, rückwirkend zum 1.1.1979, zwischen der Bw. als Bestandnehmerin und der (nunmehrigen) WH.GmbH als Bestandgeberin ein Bestandvertrag über das Betriebsgrundstück, Adresse F., geschlossen. Dieses Bestandverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und ein Kündigungsverzicht der Bestandgeberin bis 31.12.2028 vereinbart. Das in der Folge auf dem Grundstück errichtete Kühlhaus wurde als Superädifikat und somit Eigentum der Bestandnehmerin angesehen und sollte lt. Vertrag „längstens bis zum Ablauf dieses Bestandvertrages“ auf dem Bestandobjekt verbleiben. Es wurde weiters vereinbart, dass bei Beendigung des Bestandverhältnisses für die Bestandgeberin die Option besteht, von der Bw. das errichtete Kühlhaus um den Verkehrswert zu kaufen oder der Bw. das vermietete Grundstück um den Verkehrswert zu verkaufen.

Mit Gültigkeit ab 1.1.1988 wurde zwischen der Bw. und der WH.GmbH am 8. Jänner 1988 ein weiterer Bestandvertrag hinsichtlich des angrenzenden Grundstückes zum Zwecke der Errichtung eines weiteren Betriebsobjektes abgeschlossen. Ein Kündigungsverzicht über die Dauer von 25 Jahren wurde vereinbart. Die Bauführung erfolgte auch in diesem Fall in Form eines Superädifikates. Mit diesem Vertrag, gem. Punkt 14, verpflichtete sich die Bw. bei Beendigung des Bestandverhältnisses das Bestandobjekt in Rohplanie zu übergeben.

„Insbesondere sind Baulichkeiten, die von der Bw. errichtet wurden, innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr ab Beendigung des Vertrages wieder zu entfernen“.

Die Bw. argumentiert bezüglich des grundsätzlichen Erfordernisses zur Rückstellungsbildung zum einen damit, dass gem. der Bestimmung des § 1109 ABGB allgemein für Bestandverträge gelte, dass der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandvertrages die Sache in dem Zustand, in dem sie übernommen worden ist, zurückzustellen hat. In ihrem Fall seien daher schon aus diesem Grund die auf den beiden Grundstücken erbauten Superädifikate bei Vertragsende abzubrechen um die Grundstücke im ursprünglichen Zustand rückzustellen. Eine Abbruchverpflichtung bestünde aber jedenfalls aufgrund des im Jahr 1988 geschlossenen zweiten Vertrages. Mit diesem Vertrag wurde die Rückgabe des Grundstückes in Rohplanie sowie die Entfernung der durch die Bw. errichteten Gebäude vereinbart.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) kann im gegenständlichen Fall zum einen aufgrund der allgemein gültigen gesetzlichen Bestimmung des ABGB und zum anderen aufgrund der ganz konkret vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen davon ausgegangen werden, dass für die Bw. grundsätzlich eine Leistungsverpflichtung gegenüber der Bestandnehmerin besteht. Die Verpflichtung besteht darin, dass die errichteten Superädifikate, die aufgrund der Bauweise faktisch nur als ein Betriebsobjekt zu beurteilen sind, bei Beendigung des Vertragsverhältnisses und Rückgabe der Grundstücke abzubrechen sind. Da die Abbruchsverpflichtung sowohl im Vertrag aus dem Jahr 1979 (Das Superädifikat sollte nur „*längstens bis zum Ablauf dieses Bestandvertrages*“ auf dem Bestandobjekt verbleiben.) als auch im Vertrag aus dem Jahr 1988 („*Insbesondere sind Baulichkeiten, die von der Bw. errichtet wurden, innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr ab Beendigung des Vertrages wieder zu entfernen*“) enthalten und somit jedenfalls spätestens im Jahr 1988 bekannt war, konnte die Bw. davon ausgehen, auch durch die Bestandgeberin in der Zukunft aus diesem Titel in Anspruch genommen zu werden.

Es ist daher dem Grunde nach vom Bestehen einer Leistungsverpflichtung der Bw. gegenüber der Bestandgeberin auszugehen.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 9 EStG 1988 reicht jedoch die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme, also nur das Vorliegen eines Verpflichtungsgrundes allein, für die Bildung einer Rückstellung nicht aus. Mit der Inanspruchnahme muss ernstlich zu rechnen sein, d.h. es müssen am Bilanzstichtag mehr Gründe für eine Inanspruchnahme als dagegen sprechen (VfGH 9.12.1997, G403/97).

Es ist daher die Frage zu klären ob und zu welchem Zeitpunkt jene konkreten Umstände vorlagen aus denen für die Bw. tatsächlich ernsthaft und mit hoher, d.h. mit überwiegender Wahrscheinlichkeit, auf eine zukünftige Inanspruchnahme aus der Verpflichtung zu schliessen war.

Infolge des Sachverhaltes kann geschlossen werden, dass die Bw. jedenfalls in den ersten Jahren der Planungs- und Projektphase aufgrund der damaligen Eigentümerstruktur

(insbesondere durch die damals gegebene indirekte Beteiligung der S.W. an der Bw.) sowie des bestehenden Nutzungskonzeptes der S.W. mit der Realisierung und dem Bestand des angesprochenen F.T.-Projekts rechnen konnte. Weiters enthält der erste Bestandvertrag aus dem Jahr 1979 eine Option der Bestandgeberin betreffend eines möglichen Kaufes des als Superädifikat errichteten Kühlhauses, sodass sich die Bw. zum Zeitpunkt des Abschlusses des ersten Bestandvertrages noch nicht ernsthaft mit einem Abbruch des Objektes und daraus resultierenden Aufwendungen konfrontiert sehen musste. Da im Hinblick auf das geplante Projekt auch von Seiten der Bestandgeberin mit einer Verlängerung des Bestandvertrages oder den späteren Verkauf des Grundstückes an die Bw. gerechnet werden konnte, lagen für eine Rückstellungsbildung noch keine ausreichenden konkreten Umstände vor.

Einem an die Bw. gerichteten Schreiben des MA vom Juni 1986 ist zu entnehmen, dass einem seitens der Bw. gewünschten Verkauf eines angrenzenden Grundstückes nicht näher getreten werden konnte. Dadurch war der Bw. bereits ab Mitte 1986 bekannt, dass es zu keiner Nutzungsänderung dieser weiteren an das Betriebsobjekt angrenzenden Grundstücksfläche kommen würde. Der dort befindliche Kulturbetrieb sollte, wohl auch aus politischen Gründen, verbleiben, sodass für die Bw. in diesem Bereich keine zusätzliche Erweiterungsmöglichkeit des Betriebes bestand und auch heute nicht besteht.

Durch den im Jahr 1988 abgeschlossenen zweiten Bestandvertrag trat eine weitere wesentliche Veränderung der Situation der Bw. ein. Es wurde zwar auch mit diesem Vertrag durch die Bestandgeberin, der WH.GmbH, dem Bau eines weiteren Betriebsobjektes in Form eines Superädifikates zugestimmt. Gleichzeitig wurde aber vertraglich festgelegt, dass das Grundstück bei Vertragsbeendigung in Rohplanie, d.h. ohne Gebäude und Betriebsobjekte, zurückgegeben werden muss. Diese vertragliche Vereinbarung lässt darauf schliessen, dass die Bestandgeberin schon zum Abschlusszeitpunkt des Vertrages, d.h. im Jänner 1988, an einem Fortbetrieb des Kühlhauses nach Beendigung des Bestandvertrages kein Interesse hatte.

Da es sich bei dem Betriebsobjekt um ein im Ganzen zu beurteilendes Objekt handelt, kann der Argumentation der Bw. gefolgt werden, dass durch diese im „jüngeren“ Vertrag des Jahres 1988 getroffene Vereinbarung auch die mögliche Kaufoption für das bestehende „ältere“ Bestandobjekt ausgeschlossen werden kann.

Es ist daher festzustellen, dass die Bw. aufgrund der eingegangenen vertraglichen Verpflichtung und der konkret vorliegenden, einer zusätzlichen Erweiterung entgegenstehenden, Umstände bereits im Jahr 1988 ernsthaft mit dem tatsächlichen Abbruch der Betriebsobjekte und dem Entstehen einer diesbezüglichen zukünftigen Verbindlichkeit aus den Abbruchkosten bei Beendigung der Bestandverträge rechnen musste.

Tatsächlich hat die Bw. mit der Bildung der Rückstellung erst im Jahr 1997 begonnen. Obwohl der Bw. die bestehende Verpflichtung zum Abbruch aufgrund der Vertragslage schon 1979 insbesondere aber 1988 bewusst gewesen ist, begründet die Bw. die Wahl dieses Zeitpunktes damit, dass dem F.T.-Projekt durch die Stilllegung des Schlachthofes M. um die Jahreswende 1997/1998 endgültig die Grundlage entzogen worden sei. Daher habe man spätestens zu diesem Zeitpunkt davon ausgehen müssen, dass ab dem Jahr 2028 (dem Ende des Kündigungsverzichtes) mit der Einstellung des Betriebes und dem Abbruch der Gebäude zu rechnen sein werde.

Diesem Argument kann der UFS jedoch nicht folgen. Wie oben dargelegt, hatte die Bw. bereits im Jahr 1988 ernsthaft mit dem zukünftigen Abbruch der Gebäude zu rechnen sodass die Inanspruchnahme aus der (ungewissen) Verpflichtung somit schon im Jahr 1988 wahrscheinlicher war als die Nichtinanspruchnahme. Das konkrete Entstehen der Verpflichtung hinsichtlich der zukünftigen Ausgaben für den Abbruch des Betriebsobjektes und somit der Beginn der Rückstellungsbildung ist daher nach Ansicht des UFS schon dem Jahr 1988 zuzuordnen.

Im Fall der Bw. erfolgt die Bildung und Berechnung der Rückstellung entsprechend der durch das vorliegende Gutachten nachgewiesenen zukünftigen Aufwendungen in Höhe von ATS 40.000.000,00. Wie dem Gutachten zu entnehmen ist, entspricht dieser Wert einem Mittelwert aus drei Anboten, die von fachspezifischen Unternehmen gegenüber dem Gutachter gelegt worden sind.

Aufgrund der betrieblichen Struktur der Bw. und da es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit den Betriebsanlagen (Kühlhäusern) handelt, ist die Rückstellung jedoch nicht in Form einer Einmalrückstellung im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Aufwandes zu bilden. Die Verpflichtung steht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den laufend durch das Betriebsobjekt erzielten Erträgen. Es handelt sich somit um eine drohende Verbindlichkeit, deren Verursachung sich über mehrere Perioden verteilt. Die Rückstellung ist folglich in Form einer Ansammlungsrückstellung laufend in den Jahren der wirtschaftlichen Verursachung aufzubauen (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081). Im Fall der Bw. bedeutet dies in den Wirtschaftsjahren der zu erwartenden Betriebsdauer. Auch die Bw. hatte diesem Aspekt schon bei ihren ursprünglichen Berechnungen Rechnung getragen und eine Ansammlungsrückstellung dotiert.

Im Hinblick auf die vorliegenden Verträge der Bw. und die zwischenzeitig eingetretenen Änderungen sowie die Entwicklung des städtebaulichen Konzeptes für die Grundstücksflächen um den Standort der Bw. kann den Argumenten der Bw. gefolgt werden, dass es spätestens mit dem Ende des längeren Kündigungsverzichtes der Bestandgeberin im Jahr 2028 zur Einstellung des Betriebes der Bw. und dem Abbruch der Betriebsobjekte kommen wird. So ist

also das diesbezüglich im Grundbuch eingetragene Bestandrecht mit 31.12.2028 terminisiert. Die bis dahin als veraltet zu beurteilende Bausubstanz lässt kein Kaufinteresse der Bestandgeberin vermuten. Weiters stehen die durch die Änderungen des städtebaulichen Konzepts gestiegenen Grundstückspreise einem Ankauf der Grundstücke durch die Bw. entgegen.

Es wird daher die im Fall der Bw. zu bildende Ansammlungsrückstellung für den Zeitraum 1988 bis 2028 berechnet. Die jährlichen aliquoten Teile der Gesamtleistungsverpflichtung sind entsprechend im Betriebsergebnis zu berücksichtigen bzw. in die Bilanzen aufzunehmen. Die schon den Berechnungen der Bw. zugrunde gelegte, handelsrechtlich zulässige, Abzinsung der Rückstellung wird steuerlich anerkannt. Der Zinssatz beträgt 3,5%.

Da die Bw. die Rückstellungsbildung erst im Jahr 1997 begonnen und daher eine Dotierung der Rückstellung von 1988 bis 1996 unterlassen hat, wird festgehalten, dass dieser Aufwand in einer späteren Periode nicht nachgeholt werden kann. Die Berücksichtigung des für diesen Zeitraum entstandenen aliquoten Teils der Rückstellung erfolgt durch Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1997 iHv gesamt € 212.226,52 (ATS 2.920.300,61) auf Basis der nunmehrigen neuen Berechnung.

Sowohl für den berufungsgegenständlichen Zeitraum, die Jahre 1997 – 2001, als auch die Jahre bis 2028 werden die aliquoten Rückstellungsdotierungen jeweils zum 31.12. berechnet und sind die daraus resultierenden Abweichungen zu den bisherigen Dotierungen der Bw. bei Ermittlung des jährlichen steuerlichen Betriebsergebnisses ab- bzw. zuzurechnen (Die Details hinsichtlich des steuerlichen Einkommens und somit der Bemessungsgrundlagen sind in den der Berufungsentscheidung beiliegenden Berechnungsblättern enthalten).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der Bw., aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen und der dargestellten konkret vorliegenden Umstände, ein zukünftiger Aufwand aus der Verpflichtung zum Abbruch des Betriebsobjektes gegenüber der Bestandgeberin, der WH.GmbH, ab dem Jahr 1988 ernsthaft droht.

Entgegen der Ansicht der Bp ist daher die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schon dem Grunde nach zulässig. Die Bildung der Rückstellung wurde daher zu Unrecht versagt.

Es ist jedoch, wie oben dargelegt, mit der Dotierung der hier relevanten Ansammlungsrückstellung für Abbruch- und Rekultivierungskosten bereits in jenem Jahr zu beginnen in welchem die überwiegene Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gegeben ist. Die Berechnungen sind daher für den Zeitraum ab 1988 bis 2028 durchzuführen.

Die Entscheidung war somit spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 22. September 2006