

# VWGH: RÜCKSTELLUNG FÜR ABRAUM- BESEITIGUNG

Wann handelt es sich um eine Aufwands- und wann um eine Verbindlichkeitsrückstellung, wann liegen aktivierungspflichtige Herstellungskosten? Dieses Urteil behandelt eine ähnliche Problematik wie das Urteil vom 30.10.2003, 99/15/0261, (GeS 6/2004, 256 f, mit Anmerkung Stieglitz), wirft aber auch neue Fragen auf.

§ 114 BAO; § 4, § 5 Abs 1 EStG 1988;  
§ 9 EStG 1988 idF 1993/818

VWGH 26.5.2004, 2000/14/0181

## Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Eine in der Zementproduktion tätige KG baut das dazu benötigte Gestein im Tagbau ab. 1992 ergab sich nach Probebohrungen, dass ca 400 000 Tonnen taubes Gestein abgetragen werden müssen, um wieder zum darunter liegenden Kalkgestein zu kommen. Die KG plante, das taube Gestein in den Jahren 1994 bis 1998 zu entfernen. Um die dazu anfallenden Kosten (Bohr- Spreng- und Abtragekosten) in der Bilanz zu antizipieren, bildete die KG im Jahresabschluss 1992 eine „Rückstellung für Abraumkosten“. Außerdem wurde eine Erweiterung des Abbaugbietes notwendig, weshalb 1993 eine „Rückstellung für Rohstoffsicherung“ gebildet wurde, die Maschinenanschaffungen, Rodungs- und Wegebaukosten enthält. Die beschwerdeführende Partei berief sich auf einen Teil des Schrifttums (zB *Lechner*, ÖStZ 1979, 131; *Gassner*, ÖStZ 1978, 258; *Pertbold*, Die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, 62 ff; *Altenburger*, ÖStZ 1992, 1 ff) wonach Aufwandsrückstel-



lungen, solange sie auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung basieren, über die Maßgeblichkeit des § 5 Abs 1 EStG auch in der Steuerbilanz zu berücksichtigen seien. Von Seiten der Abgabenbehörden wurde dies bei beiden Rückstellungen abgelehnt.

## Aus den Entscheidungsgründen:

Wiewohl für die Streitjahre 1992 und 1993 die durch das SteuerreformG 1993, BGBl 1993/818, geschaffene, die Bildung von Rückstellungen beschränkende Bestimmung des § 9 Abs 1 EStG 1988 noch nicht in Geltung war, ist der Verwaltungsgerichtshof bereits vor Inkrafttreten des § 9 leg cit von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff ausgegangen, dessen Auslegung sich am Leistungsfähigkeitsprinzip und am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung orientiert (VwGH 28.3.2000, 94/14/0165; 27.9.2000, 96/14/0141). Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist demnach stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Veranlassung muss im Abschlussjahr gelegen sein (VwGH 30.10.2003, 99/15/0261).

[...] Kennzeichnend für Aufwandsrückstellungen ist, dass keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht und in der Regel keine wirtschaftliche Veranlassung des Aufwandes vor dem Bilanzstichtag gegeben ist.

[...] Soweit sich aus § 9 EStG 1988 das Verbot von Aufwandsrückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung ergibt, stellt dies bloß eine Klarstellung gegenüber der Rechtslage vor dem SteuerreformG 1993 und nicht inhaltlich neues Recht dar (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 9 EStG, Tz. 15 und 16)

ANMERKUNG

Im vorliegenden Erkenntnis 26.5.2004, 2000/14/0181 ging es um Aufwandsrückstellungen eines Zementbetriebes, die deswegen gebildet wurden, weil in den nächsten Perioden im Tagbau taubes Gestein entfernt (wurde als „Rückstellung für Abraumkosten“ bezeichnet) und das Abbaugelände erweitert werden musste (wurde als „Rückstellung für Rohstoffsicherung“ bezeichnet). Losgekoppelt von der Diskussion um die steuerliche (Nicht-) Relevanz von Aufwandsrückstellungen - die Tatsache, dass keine Außenverpflichtung vorlag und auch keine Verbindlichkeitsrückstellung möglich war, wurde auch von der beschwerdeführenden KG erkannt - stellt sich die Frage der Periodisierung von Aufwendungen. Zur Beurteilung des Sachverhaltes wandte der VwGH die sog. „Alimentierungsformel“ an. Im Handelsrecht weist auch der Wortlaut des § 198 Abs 8 Z 2 HGB auf eine Anwendung der (durchaus nicht unumstrittenen) Alimentierungsformel hin. Solange ein Aufwand wirtschaftlich der Abschluss- oder einer Vorperiode zuzuordnen und seiner Eigenart genau umschrieben ist und dessen Eintritt als wahrscheinlich oder sicher gilt, besteht handelsrechtlich zumindest ein Bildungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen (Mayr, Rückstellungen, 247 ff, leitet eine Bildungspflicht ab; Nowotny/Tichy in Straube<sup>2</sup>, § 198 Tz 156, gehen von einem Wahlrecht aus). Der Gedanke der Aufwandsrückstellung beruht also durchwegs auch auf der sog. „Alimentierungsformel“ (oder „Alimentierungstheorie“) (zB Moxter, Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtsinne, in FS-Döllner, 456 f; derselbe, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 102 ff; bei Aufwandsrückstellung zustimmend: Konezny, Die Abzinsung von Schulden in Handels- und Steuerbilanz [2004], 131), wonach der (vorwiegend der dynamischen Bilanzauffassung zu Grunde gelegte) periodenreine Gewinn nur dann richtig ausgewiesen wird, wenn Aufwendungen jener Periode zugeordnet werden, deren Erträge sie alimentieren (kritisch dazu zB Konezny, Abzinsung, 130 f, Barborka, Altbekannte Rückstellungen unter neuen Aspekten, RdW 2004, 508 ff). Dieser Grundsatz wurde vom VwGH seit dem Urteil vom 27.3.1996, 93/15/0223 (so auch 10.10.1996, 94/15/0089 und 28.11.2000, 96/14/0067) verfolgt und auch im vorliegenden Fall konsequent angewendet. Im gegenständlichen Zusammenhang erkannte der VwGH, dass es sich dabei um Aufwendungen handelte, die wirtschaftlich nicht in die Abschlussperiode oder in davor liegende Perioden gehörten (§ 198 Abs 8 Z 2 HGB). Ganz im Gegenteil: Im vorliegenden Fall handelte es sich um eine Rückstellung vorweggenommener Abraumbeseitigungskosten; die Aufwendungen alimentierten hier künftige Erträge (in Form des künftig abgebauten Gesteins) und gehörten laut VwGH keinesfalls in die Abschlussperiode. Fol-



lich gehörten diese Kosten erst in die nächste Periode und wären dann allenfalls als Herstellungskosten des in der Zukunft zu gewinnenden Gesteins zu aktivieren (Going Concern laut § 201 Abs 2 Z 2 HGB vorausgesetzt). Nur wenn die Abraumarbeiten rückständig wären, wäre eine Passivierung geboten (VwGH 23.5.1966, 1829/65).

Man kann dies aber auch mit einem *statisch* (auf dem richtigen Vermögensausweis basierenden) orientierten Bilanzansatz erklären. Bezeichnet man Aktiva als positive Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) und Passiva als negative Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), so kann man Veränderungen des Vermögens mit Veränderungen des (positiven und negativen) Nutzungspotentials gleichsetzen (Förschle/Scheffels, Die Bilanzierung von Umweltschutzmaßnahmen aus bilanztheoretischer Sicht, DB 1993, 1197 ff [1197], Konezny, Abzinsung, 50 ff). Eine positive Vermögensänderung tritt laut dem Realisationsprinzip in § 201 Abs 2 Z 4 lit a HGB dann ein (dazu Gassner/Lahodny-Karner/Urtz, in Straube<sup>2</sup>, § 201, Tz 50 f iVm § 203, Tz 20 f) sobald das „positive“ Nutzenpotential erweitert wird.

Das war im Zusammenhang mit den Abraumkosten zur Beseitigung des tauben Gesteins und zur Erweiterung des Tagbaues laut VwGH auch zutreffend. Der VwGH hat also darunter eine „über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ verstanden; Going-Concern (§ 201 Abs 2 Z 2 HGB) sei wieder vorausgesetzt. In Summe kommen also hier genau dieselben Kriterien zum Zug, die auch für die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen maßgeblich sind (dazu Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 123 ff). Einziger Unterschied ist in diesem Fall, dass die Erhaltungsaufwendungen in Form einer Aufwandsrückstellung von der Beschwerdeführerin antizipiert wurden.

Die unterschiedliche Behandlung von Rückstellungen im Handels- und im Steuerrecht führt zu einem allgemeineren Aspekt des Erkenntnisses: Der VwGH ging abermals von einem eigenen Rückstellungsbegriff aus (so bereits in VwGH 25.10.2001, 95/14/0098). Dieser Grundsatz bedeutet hintergründig, dass möglicherweise ein eigener „steuerrechtlicher“ Rückstellungsbegriff sich lang- oder mittelfristig vom handelsrechtlichen lösen wird und autonom zu interpretieren wäre. Argumentiert wird vor allem mit den unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz (z.B. Weber-Grellet, Die Maßgeblichkeit und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288 ff). Andererseits kann man in § 9 EStG aber auch eine Norm sehen, welche den durch die formelle Maßgeblichkeit des

§ 5 Abs 1 EStG übernommenen handelsrechtlichen Ansatz nur beschränkt; die Rückstellungsbildung wird dem Grunde nach aber weiterhin im Handelsrecht geregelt (zB Gassner in *Bertl/Egger/Gassner/Lang, Verlustvorsorgen des Handelsrechts im Steuerrecht und deren Grenzen* (2000) 116 ff mwN). Führt man diese Überlegungen konsequent weiter, so ergibt sich die Frage nach der Pflicht oder dem Wahlrecht zur Rückstellungsbildung bei der Gewinnermittlungsart gem § 4 Abs 1 EStG.

Ein anderer Aspekt dieser Problematik ist aber durchwegs auch im Zusammenhang mit der EuGH-Judikatur im Bilanzrecht zu sehen (zB EuGH, 27.6.1996, C-234/94, Slg 1996, 3133 ff, *Tomberger*, 14.6.1999, C-265/97, Slg 1999 I-6251 ff, *DE+ES*), wonach nationale Gerichte die Vorlagepflicht gem Art 234 EGV bei den umgesetzten nationalen Versionen der 4. und 7. EU-Bi-

lanzrichtlinie trifft (zB für viele: *Lang, Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung*, FJ 1998, 159 ff (159), *Fraberger, Die 4. Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung*, *ecolex* 1995, 208f [204ff]), denn der Großteil des Schrifttums geht davon aus, dass die EuGH-Judikatur auch grundsätzlich die Steuerbilanz trifft, solange nicht eine ausdrückliche Regelung dagegen steht bzw Sinn und Zweck der steuerlichen Regelungen dies negieren (*Lang, FJ* 1998, 160 ff). Dadurch, dass der VwGH offenbar von einem selbstständigen Rückstellungsbegriff ausgeht (oder zumindest von einer zwingend abweichenden steuerlichen Systematik), entzieht sich selbiger auch einem Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH in Sachen Rückstellungen.

GERNOT RESSLER