

Arbeits- und steuerrechtliche Fragen der

## Arbeitskräfteüberlassung

Anspruch auf

Kostenersatz bei Nebenintervention

Insolvenz des Werkunternehmers

Rücktrittsrecht des Masseverwalters

Publizität des Jahresabschlusses

Offenlegung und Zwangsstrafen

Folgepflicht des Arbeitnehmers bei

Versetzung durch Betriebsverlegung

Markenrechtlicher Schutz auch für

Geruchs- oder Duftmarken

Neues EU-Primärrecht

Vertrag von Nizza

# Passivierung von Rekultivierungsaufwendungen

*Entschließt sich ein Steuerpflichtiger zum Abbau von Gestein, Talg oder zur Förderung von Bodenschätzen, so entstehen aus der Rekultivierung in späteren Jahren entsprechende Kosten. Unstrittig ist, dass diese Kosten bereits während des laufenden Betriebes angesetzt werden können. Aus wirtschaftlicher Sicht müssen diese Kosten jedenfalls im laufenden Betrieb verdient werden. Fraglich mag jedoch sein, was die genaue Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung dieser Kosten ist und in welcher Höhe derartige Kosten eingestellt werden können.*

CHRISTIAN PRODINGER

## 1. VERWALTUNGSRECHTLICHE AUSGANGSSITUATION

Sämtliche Tätigkeiten, die dem Bergbau im weitesten Sinne zugeordnet werden können, unterliegen einer Vielzahl von verwaltungsbehördlichen Genehmigungs- und Aufsichtspflichten. Bedeutsam ist, dass auch gesetzlich geregelt ist, dass der Bergbauberechtigte auch wieder zur Wiederherstellung verpflichtet ist. So hat etwa nach § 159 MinroG<sup>1)</sup> der Bergbauberechtigte Grundstücke, die nicht für den Abbau von Vorkommen mineralischer Rohstoffe herangezogen worden sind, wieder in den früheren Zustand zu versetzen. Hat ein Abbau stattgefunden, sind die Grundstücke naturschonend und landschaftsgerecht zu gestalten. Stillgelegte Anlagen, Einrichtungen und dgl sind entweder abzutragen oder zu entfernen, allenfalls zu sichern oder zu verwahren.

Ähnliche Bestimmungen kennt auch das Forstgesetz.<sup>2)</sup>

Hieraus ergibt sich, dass der jeweilige Steuerpflichtige die Rekultivierungskosten aufgrund gesetzlicher Anordnung zu tragen hat. Es ist daher gar nicht mehr ausschlaggebend, ob er auch etwa ex contractu (etwa bei einem angemieteten Grundstück) zur Wiederherstellung verpflichtet ist.<sup>3)</sup>

Bedeutsam ist aber, dass die Art der Wiederherstellung durchaus je nach der Tätigkeit unterschiedlich sein kann.

Zieht man zunächst ein Steinbruchunternehmen heran, so ergibt sich, dass innerhalb eines Steinbruches mit Fortgang des Abbaues eine immer größere Fläche bergbaumäßig genutzt wird und somit mit immer neuen Bereichen des Steinbruches Einnahmen erzielt werden. Somit erhöht sich aber mit Fortgang der Tätigkeit auch das Ausmaß der erforderlichen Rekultivierung.

Bei der Förderung von Öl oder Gas wird dies anders zu sehen sein. Beurteilungseinheit wird hier nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten die einzelne Bohrstelle sein. Es wird also zunächst nach Einrichtung der Oberflächengebäude eine Sonde gesetzt und in die erforderliche Tiefe weitergetrieben. Die laufende Förderung selbst bringt dann kaum eine zusätzliche Beeinträchtigung. Die zukünftigen Kosten der Rekultivierung entstehen daher schon mehr oder

minder zur Gänze am Beginn der Tätigkeit und erhöhen sich nicht durch Zeitfortgang.

Bei einem Forstbetrieb ist vergleichsweise – und als wichtiger Unterschied zu den anderen Betätigungen – bedeutsam, dass durch die Rekultivierung, die wieder mit der Nutzung in Relation steht (nur was geschlägert wurde, kann wieder aufgeforstet werden), wieder nutzbare Vermögenswerte, nämlich neue Bäume entstehen. Wird demgegenüber beim Abbau oder der Förderung das Grundstück wieder hergestellt, Verunreinigungen beseitigt und Gebäude und Einrichtungen entfernt, so bedeutet diese bloß Kosten ohne Entstehen eines neuen Vermögensgegenstandes.

## 2. STEUERLICHE EINORDNUNG

Betrachtet man zunächst die Kommentarmeinungen und die Erlasspraxis, so zeigt sich, dass derartige Kosten (etwa Räumung, Wiederaufforstung) meisthin unter dem Titel der „vorbelasteten Einkünfte“ behandelt werden.

So sprechen die EStR 2000<sup>4)</sup> von den „vorbelasteten Einkünften“, stellen diese aber als Sonderfall der Rückstellung dar.

Ebenso wird von *Hofstätter/Reichel*<sup>5)</sup> eine Rückstellung derartiger Kosten angenommen.

*Quantschnigg/Schuch*<sup>6)</sup> bezeichnen die Grundlage der passivierten „vorbelasteten Einkünfte“ als unklar, meinen aber, es handele sich am ehesten um eine Rückstellung.

*Doralt*<sup>7)</sup> bezeichnet die „vorbelasteten Einkünfte“ als „Sonderfall“ im Rahmen seiner kommentarmäßigen Behandlung der Rückstellungen.

Dr. *Christian Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

1) BGBl I 1999/38.

2) Im Rahmen dieser Darstellung werden Forstbetriebe nur insoweit behandelt, als dies zum Vergleich mit Bergbaubetrieben notwendig ist.

3) Vgl hiezu etwa BFH 28. 3. 2000, VIII R 13/99 gegen FG München 26. 11. 1998, 15-K-2837/91.

4) EStR 2000 8.8 Rz 3508 und 8.1.1 Rz 3303.

5) § 21 Tz 17.

6) Einkommensteuer-Handbuch 1988, § 5 Tz 50.

7) § 9 Tz 26.

Eine unreflektierte Betrachtung führt daher zunächst zu dem Ergebnis, dass Wiederherstellungskosten als Rückstellung einstellbar sind.

Der Begriff der „vorbelasteten Einkünfte“ geht jedoch auf alte Literatur zur Rechnungslegung und Jud des VwGH (tw schon des RFH) zurück. So hat der VwGH<sup>8)</sup> entschieden, dass Kosten für die Räumung von Baustellen, die in einem bereits verrechneten Entgelt enthalten sind, bis zur Räumung der Baustelle zu so genannten „vorbelasteten Einkünften“ führen, die durch die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zu berücksichtigen sind. Diese Aussage wurde getätigt, obschon vom Bf offensichtlich eine Rückstellung eingestellt wurde.

In einem weiteren Erk<sup>9)</sup> bezüglich Aufforstungsverpflichtung hat der VwGH zunächst ausgeführt, dass eine Rückstellung schon deshalb nicht vorzunehmen sei, da die Verpflichtung des Forstbesitzers keine Schuld sei, weil die Aufforstungsverpflichtung nicht zur Übertragung eines Vermögenswertes an einen anderen, sondern einen das eigene Vermögen vermehrenden Aufwand, also eine Vermögensumschichtung bedeutet. Der Grund und der Unterschied für diese Unterscheidung im Vergleich zum Abbau und Förderung wurde bereits oben dargestellt.

Der VwGH führt weiter aus: „Neben der Rückstellung für ungewisse Schulden kennen die GoB allerdings auch den Begriff der ‚vorbelasteten Einkünfte‘. Sind mit bestimmten Roheinnahmen eines Wirtschaftsgutes bestimmte künftige Ausgaben zwangsläufig in einer Weise verbunden, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahme treffen, so gilt es für zulässig, diese künftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt wurden, als Passivum in der Bilanz anzusetzen“. Allerdings müssen die Kosten laut dem VwGH konkret den Jahren zugeordnet werden können.

Im Erk vom 26. 11. 1974<sup>10)</sup> wurde wieder zur Wiederaufforstung Stellung genommen und wiederum ausgeführt, dass diese zu einer Vermögensumschichtung führt. Die weiteren Ausführungen zur bilanziellen Behandlung des stehenden Holzes interessieren hier nicht weiter. Die entsprechenden Aussagen wurden im Erk 21. 10. 1986, 86/14/0021 auch relativiert.

Bedeutsam ist jedoch am Erk vom 26. 11. 1974, dass der VwGH hier nochmals – unter ausdrücklichem Bezug auf das Erk vom 10. 10. 1955<sup>11)</sup> auf den Grund der Annahme der vorbelasteten Einkünfte eingeht. Der VwGH führt aus, dass die zugrunde liegenden GoB insofern auf der dynamischen Bilanztheorie<sup>12)</sup> beruhen. Danach lässt sich der Gesamterfolg eines Unternehmens erst bei Abschluss seiner Lebensdauer als Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben ermitteln. Wenn auch die Aufgliederung des Totalerfolges in Zeitabschnittsrechnungen die Bilanzstellung erst ermöglicht, so ist aufgrund des Basisgedanken dieser Bilanztheorie – die in der Bilanz ausgewiesenen Posten haben den Charakter von Rechnungsabgrenzungsposten – doch eine dynamische Betrachtung anzustellen, sodass eben Erträge

gesamtheitlich mit den korrespondierenden Ausgaben zusammenzuführen sind.

Auch in der Literatur wurde die Frage – wenn auch nur am Rande – diskutiert. *Gassner*<sup>13)</sup> zitiert die dargestellte Rsp, geht dann aber von einer Rückstellung aus. *Nolz*<sup>14)</sup> lehnt diese Auffassung unter Bezug auf den VwGH ab, kommt aber ebenfalls zur Zulässigkeit der Passivierung von „vorbelasteten Einkünften“. Er stellt auch explizit die Zulässigkeit des Aufwandes bei der Wiederauffüllung von Schottergruben im Gegensatz zur Wiederaufforstung dar (vgl auch *Lechner*, ÖStZ 1979, 130 [133]).

Es zeigt sich daher, dass die Reaktivierungsaufwendungen auf Basis der Rsp des VwGH als so genannte „vorbelastete Einkünfte“ durch einen eigenen Passivposten nach Art einer Rechnungsabgrenzung zu bilden sind.

Teilweise wird jedoch auch – wie dargestellt – eine bloße Rückstellung vertreten.

Die handelsrechtliche Sicht zeigt, dass Kosten für Abraumbeseitigung, Entsorgung und Reaktivierung sowie Wiederaufforstung ausdrücklich als rückstellungsfähig bezeichnet werden.<sup>15)</sup> Hier wird festzuhalten sein, dass die spezifischere steuerliche Sicht durchschlägt und – da es sich nur um eine Darstellungsfrage handelt – auch das Maßgeblichkeitsprinzip nicht entgegensteht. Es kann daher auch ein eigener Passivposten, etwa vor den Rechnungsabgrenzungen eingestellt werden. Jedoch wird eine Erläuterung des eingestellten Passivpostens im Anhang zu empfehlen sein.

Im Vergleich zur hier bewusst nur angerissenen handelsrechtlichen Sicht scheinen die Überlegungen des VwGH durchaus grundlegender zu sein. Während bei einer „normalen“ Rückstellung ein zukünftiger Aufwand eintritt, der schon erzielten Einkünften nicht direkt zuordenbar ist (bspw Rückstellung für Erstellung oder Prüfung des Jahresabschlusses) oder indirekt erst später erzielte Einkünfte betrifft, handelt es sich bei den „vorbelasteten Einkünften“ um Einkünfte, die einen zwingenden, aber erst später eintretenden, jedenfalls aber direkt zuordenbaren Aufwand zur Folge haben. Somit wird aber weniger ein Aufwand eingestellt als vielmehr ein Ertrag entsprechend gekürzt. Insofern nähert sich der Posten tatsächlich einer passiven Rechnungsabgrenzung. Dies ist – wie erwähnt – ein Ausfluss der dynamischen Bilanzbetrachtung.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass entgegen Darstellungen in der Lehre aus der Judikatur des VwGH Argumente gefunden werden können, statt einer Rückstellung eine sonstige Passivpost nach Art einer Rechnungsabgrenzung darzustellen.

8) VwGH 25. 2. 1954, 2959/51.

9) VwGH 10. 10. 1955, 1847, 1899/53.

10) VwGH 26. 11. 1974, 1840/73.

11) VwGH 10. 10. 1955, 1847 und 1899/53, Slg 1260F.

12) Vgl hierzu zB *Lechner/Egger/Schauer*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre<sup>17</sup>, 579 mit Hinweis auf *Schmalenbach*.

13) ÖStZ 1978, 258 (267).

14) ÖStZ 1979, 34.

15) Vgl zB *Straube*, § 198 Rz 141 und insb 162b.

### 3. HÖHE DES PASSIVPOSTENS

Üblicherweise werden die Passivposten, auch wenn sie als Rückstellungen angesehen werden, über die jeweilige Tätigkeitsdauer aufgebaut.

Die Einwendungen des VwGH gegen eine Rückstellung für Aufforstungsverpflichtungen wurden bereits dargestellt.

Im Rahmen der Abbaubetriebe wird der laufende Aufbau zu bejahen sein, da dieser auch mit der laufenden Nutzungsausweitung einhergeht.<sup>16)</sup>

Soweit jedoch die Förderung von Öl oder Gas betroffen ist, scheint diese Sicht nicht zwingend. Wie dargestellt, entstehen die zukünftigen Kosten bereits bei der Einrichtung der Förderstelle und sind vom laufenden Betrieb oder der Menge der Förderung weitgehend unabhängig.<sup>17)</sup> Der Fall ist insofern mit den Rückstellungen für Atomkraftwerke vergleichbar, die – Gott sei Dank – in Österreich keine, dafür aber etwa in Deutschland eine Rolle spielen. In Deutschland haben die Betreiber von AKW argumentiert, dass bereits beim ersten Einschalten eine Verstrahlung gegeben ist, die zur teuren Entsorgung führt und auch durch den laufenden Betrieb nicht mehr erhöht wird. Insofern haben die Betreiber auch sofort bei Inbetriebnahme den gesamten Entsorgungsaufwand passiviert. Erst durch einen gesetzgeberischen Eingriff konnte dieses Problem beseitigt werden. Nach § 6 Abs 1 Z 3 lit d dEStG<sup>18)</sup> muss die Rückstellung von der Inbetriebnahme des AKW bis zu dessen erwarteten Stilllegung, so dieser Zeitpunkt unbekannt ist, über 25 Jahre linear angesammelt werden.

Eine sofortige Einstellung wäre wohl eher ein Ausfluss der statischen Bilanztheorie,<sup>19)</sup> wonach wegen der notwendigen Klarheit und Wahrheit das gesamte Kapital auszuweisen sei. Wenn aber die Kosten ursächlich bereits am Beginn der Tätigkeit zur Gänze entstanden sind, so müssen sie konsequenterweise auch sofort berücksichtigt werden.

Mit anderen Worten scheint bei Annahme einer Rückstellungsverpflichtung nach österreichischer Rechtslage der sofortige Ansatz der gesamten Kosten durchaus überlegenswert.

Folgt man andererseits – wie hier auf Basis der Judikatur des VwGH vertreten – der Theorie der „vorbelasteten Einkünfte“ durch Einstellung eines Passivposten nach Art einer Rechnungsabgrenzung, so muss man wohl aufgrund des hier angenommenen dynamischen Zusammenhanges mit den auch laufend erzielten Einnahmen auch einen laufenden Aufbau des Passivpostens annehmen.

Fraglich ist auch, mit welchem Wert die zukünftigen Aufwendungen am Bilanzstichtag einzustellen sind. Bedenkt man nämlich, dass aufgrund zu erwartender Preissteigerungen ein steigender Aufwand zu erwarten ist, so müsste an sich jener insoweit höhere Aufwand eingestellt werden. Nunmehr sind künftige Preissteigerungen zwar nicht sofort, sondern vielmehr im Jahr der Preissteigerung – insofern nachholend – zu berücksichtigen.<sup>20)</sup> Eine Abzinsung ist jedoch nur dann vorzunehmen, wenn (ohne eine gesetzliche Sonderregelung) die Rückstellung (der Passivposten) einen Zinsanteil enthält.<sup>21)</sup>

Wenn daher ein Steuerpflichtiger eine Passivierung derart vornimmt, dass nur der zu Kosten des jeweiligen Bilanzstichtages entstehende Aufwand eingestellt wird, so ist der Passivposten latent zu niedrig. Selbstverständlich spricht dann aber diese Vorgangsweise auch bei einer sehr langfristigen Rückstellung gegen eine Abzinsung.<sup>22)</sup> Stellt man die Kostensteigerungen hingegen ein und bejaht dann auch die Abzinsung, so ergibt sich im Wesentlichen<sup>23)</sup> wiederum der Nominalwert des Passivpostens.

### 4. ANWENDUNG VON § 9 ABS 5 ESTG

Nach dieser Bestimmung müssen bekanntlich Rückstellungen, soweit ihre Laufzeit mindestens 12 Monate beträgt, mit 80% ihres (Teil-)Wertes angesetzt werden.

Soweit nach österreichischer Auffassung eben keine Rückstellung einzustellen ist, kommt schon nach dem Wortlaut des Gesetzes eine Anwendung von § 9 Abs 5 EStG idF Budgetbegleitgesetz<sup>24)</sup> und somit eine Kürzung auf 80% nicht in Frage.

Gegen die Anwendung der Kürzungsbestimmung spricht noch folgende Überlegung:

Nach den Erl zu § 9 Abs 5 idF Budgetbegleitgesetz<sup>25)</sup> ist die Kürzung anzusetzen, weil der Aufwand erst in späteren Jahren entsteht, die sofortige Berücksichtigung jedoch zu einer sofortigen steuerlichen Entlastung führt. Der entsprechende Zinsgewinn sei durch die pauschale Kürzung abzugelten.

Nun ist unstrittig, dass sich auch bei den Wiederherstellungsaufwendungen der Aufwand erst in einigen Jahren einstellt. Allerdings ist – im Gegensatz zu den „normalen“ Rückstellungen (s dazu schon oben) aufgrund des Zusammenhanges mit laufend erzielten Erträgen gegeben, dass der gesamte Ertrag (also der um die zukünftigen Aufwendungen überhöhte Ertrag) schon jetzt versteuert werden muss. Genau der

16) Siehe oben; insofern führt das dBMF (14. 12. 1999, BStBl 1999, I, 3/99) auch aus, dass Rückstellungen, die durch den laufenden Betrieb veranlasst wurden, auch laufend aufzubauen seien (zB Reaktivierung abgebauter Hohlräume).

17) Insofern würde mittel arg e contr auch die soeben zitierte Auffassung des dBMF für diese Sicht sprechen.

18) IdF Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001.

19) Vgl hiezu zB *Lechner/Egger/Schauer*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre<sup>17</sup>, 579.

20) Vgl *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Rz 740 mit Verweis auf BFH 19. 2. 1975, I R 28/73.

21) *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Rz 742; *Doralt* § 9 Tz 7/2; nach deutscher Judikatur handelt es sich bei der Reaktivierungsverpflichtung um eine einseitige Sachleistungsverpflichtung, wobei die bereits jetzt verursachten Aufwendungen erst später zu Ausgaben führen. Der Betrag der letztlich zu erfüllenden Verbindlichkeit kann jedoch noch nicht annähernd genau geschätzt werden, sodass es keinen Sinn macht, einen zwangsläufig ungenauen Betrag durch Abzinsung präzisieren zu wollen (FG Köln 25. 7. 2000, 13-K-5864/92 zur Bewertung nach dem BewG).

22) Zur Auswirkung der gesetzlichen Anordnung der Abzinsung s gleich unten.

23) Exakt nämlich dann, wenn die Preissteigerung dem Abzinsungszinssatz entspricht.

24) BGBl I 2000/142.

25) 311 BlgNR 21 GP.

Effekt soll ja bei den „vorbelasteten Einkünften“ durch den Ansatz des Passivpostens hintangehalten werden. Eine Kürzung der „Rückstellung“ wäre daher inkonform und würde jene Steuerpflichtigen benachteiligen, die mit schon angefallenen Erträgen im Zusammenhang stehende Aufwendungen haben. Mag sich auch eine teleologische Reduktion des § 9 Abs 5 EStG aufgrund des eindeutigen Wortlautes verbieten, so ist doch festzuhalten, dass § 9 Abs 5 EStG aus den dargelegten Gründen uU verfassungswidrig sein könnte. Insofern könnte aber eine verfassungskonforme Interpretation der Norm in ihrem Gesamtgefüge dazu führen, dass eine Vollanerkennung des Aufwandes durchzuführen ist. Ob dies dann ein Passivposten für „vorbelastete Einkünfte“ oder eine nicht gekürzte Rückstellung ist, bleibt unerheblich.

Ebenso ist festzuhalten, dass auch eine – pauschale – Abzinsung eines Aufwandes, der keine Kostensteigerungselemente enthält, wohl nicht mit Sinn und Zweck des Gesetzes in Einklang zu bringen ist.

## 5. ZUSAMMENFASSUNG

Rekultivierungsaufwendungen sind jedenfalls schon während der Laufzeit des Betriebes zu passivieren. Die genaue Behandlung hängt auch von der Art des Betriebs ab (Abbauunternehmen, Förderung von Öl oder Gas, Forstbetrieb).

Derartige Kosten sind auf Basis der Judikatur des VwGH als „vorbelastete Einkünfte“ in einem eigenen

Passivposten nach Art einer Rechnungsabgrenzung einzustellen.

Eine laufende Erhöhung des Postens um zwischenzeitlich stattgefundenen Preiserhöhungen ist zulässig, eine sofortige Einstellung des Aufwandes in Höhe des (wertmäßig) bei Durchführung der Rekultivierung anfallenden Aufwandes (also inklusive geschätzter Preissteigerungen) ist hingegen nicht vorzunehmen.

Eine Abzinsung ist nach allgemeinem Verständnis nicht vorzunehmen.

Die Abzinsung von Rückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG ist schon dem Wortlaut nach nicht durchzuführen.

Dieses Ergebnis wird auch durch teleologische Überlegungen und eine verfassungskonforme Interpretation gestärkt.

### ZUM THEMA

*Rekultivierungsaufwendungen für Abbaubetriebe und Förderer von Bodenschätzen wie Öl und Gas sind auf Basis der Jud des VwGH als „vorbelastete Einkünfte“ durch einen Posten eigener Art zu passivieren. Eine Rückstellung wird daher steuerlich nicht gebildet. Der Aufbau des Postens erfolgt kontinuierlich. Eine Kürzung des Postens nach § 9 Abs 5 EStG hat nicht zu erfolgen.*