



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 17

GZ. RV/0699-W/03,  
miterledigt RV/0061-W/05

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Ferdinand Nemesch und Josef Gloss im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufungen der X, vertreten durch Y gegen die Bescheide des Finanzamtes W betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1998, sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Z betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 bis 2002 nach der am 17. Juni 2009 am Finanzamt Mistelbach durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 werden abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb in den Streitjahren 1994 bis 1998, sowie 2000 bis 2002 ein Unternehmen, dessen Betriebsgegenstand die Güterbeförderung und die Sand- und Schottergewinnung war, und ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 EStG.

In den von der Bw. vorgelegten Bilanzen der Jahre 1994 bis 1998 waren folgende Beträge für Rückstellung für Umweltschädenbeseitigung bzw. für Rekultivierung für die Schottergruben BI, SA, BR, WII bzw. WI und für die Errichtung von Böschungen eingestellt:

Rückstellungen 1994 bis 1998:

31.12.	1994	1995	1996	1997	1998
Umweltschädenbeseitigung	8.000.000,00	8.000.000,00	8.234.000,00	8.234.000,00	8.116.000,00
Rekultivierung	2.356.000,00	2.786.000,00	3.041.000,00	3.245.000,00	3.919.000,00
Errichtung Böschung	317.000,00	328.000,00	343.000,00	350.000,00	357.000,00
BI	558.000,00	558.000,00	558.000,00	558.000,00	648.000,00
SA	240.000,00	240.000,00	240.000,00	360.000,00	619.000,00
BR	102.000,00	358.000,00	435.000,00	512.000,00	594.000,00
WII	488.000,00	651.000,00	814.000,00	814.000,00	945.000,00
WI	651.000,00	651.000,00	651.000,00	651.000,00	756.000,00

Im Unternehmen der Bw. fanden für die Jahre 1994 bis 1998 im Jahr 2000 und für die Jahre 2000 bis 2002 im Jahr 2004 abgabenbehördliche Prüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt.

Anlässlich dieser Prüfungen wurden folgende Feststellungen getroffen:

Prüfung für die Jahre 1994 bis 1998:

Rückstellungen für Rekultivierung:

Seitens der Betriebsprüfung wurde aufgrund der TZ 15 des Betriebsprüfungsberichtes und Punkt 2 d der Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der Rückstellung für Rekultivierung die gebildete Rückstellung betreffend die Grube BR mit einem Prozentsatz von 3% auf 15 Jahre abgezinst.

Die Abzinsung der Rückstellung für die Schottergrube BR hatte in den Jahren 1994 bis 1998 folgende gewinnerhöhende Erfolgsauswirkungen laut Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung:

Abzinsung Grube BR 1994 bis 1998:

	1994	1995	1996	1997	1998
Erfolgsauswirkung	36.638,00	84.699,00	17.378,00	14.030,00	12.138,00

Rückstellung für Umweltschädenbeseitigung:

Hier hat die Betriebsprüfung aufgrund der TZ 14 des Betriebsprüfungsberichtes und Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung die anteilig bereits verbrauchten Errichtungskosten für die Errichtung einer Deponie aufgelöst und die in der Rückstellung für Umweltschädenbeseitigung anteilig erfassten Kosten für Rekultivierung aufgelöst.

Der von der Betriebsprüfung korrigierte, sich erfolgsändernd auswirkende Betrag betreffend die doppelte Erfassung der Kosten für die Rekultivierung betrug im Jahr 1994 S 1.012.500,-.

Die Auflösung der bereits anteilig verbrauchten Kosten für die Deponieerrichtung ergab in den Jahren 1994 und 1995 Erfolgsänderungen von jeweils S 405.000,-, im Jahr 1996 eine Erfolgsänderung von S 810.000,- und im Jahr 1998 eine solche von S 755.000,-.

Feststellungen in den Betriebsprüfungen für die Jahre 1994 bis 1998 (TZ 16), sowie 2000 bis 2002 (TZ 13):

Nicht als Betriebsausgaben anerkannte Strafen 1994 bis 1998 und 2000 bis 2002:

Aufgrund der TZ 16 des Betriebsprüfungsberichtes und des Punktes 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend die Jahre 1994 bis 1998, sowie aufgrund der Tz 13 des Betriebsprüfungsberichtes betreffend die Jahre 2000 bis 2002 hat die Betriebsprüfung als Aufwand angesetzte Beträge für Strafen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a. EStG 1988 laut folgender Tabelle nicht anerkannt und außerbilanzmäßig hinzugerechnet:

Nicht anerkannte Strafen:

1994	78.926,00
1995	128.470,00
1996	206.162,00
1997	19.476,00
1998	51.331,00
2000 bis 2000 in Schilling	136.596,65

2001	€ 8.572,94
2002	€ 4.536,60

Am 18. April 2001 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung für diese Jahre festgestellten Änderungen.

Am 1. Dezember 2004 erließ das Finanzamt aufgrund der Feststellungen in der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2002 unter anderen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002.

Die Bw. erhob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 sowie gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 führte die Bw. aus, dass hinsichtlich der Abzinsung der Rekultivierungsrückstellung betreffend die Grube BR mit 3% auf 15 Jahre eine nähere Erläuterung über den Grund der Abzinsung sowohl in der Niederschrift als auch in dem auf dieser Niederschrift basierenden Betriebsprüfungsbericht vom 5. April 2001 fehle. Die Bw. gehe aufgrund der mit dem Betriebsprüfer geführten Diskussionen davon aus, dass die faktische Langfristigkeit der Erfüllung dieser Rekultivierungsverpflichtung der Grund für die vorgenommene Abzinsung sei.

Nach Meinung der Bw. liege kein Grund vor, warum bei den übrigen Rekultivierungsverpflichtungen für Schottergruben diese Verpflichtung als kurzfristig angenommen werde. Die Bw. ist der Ansicht, dass auch die Rückstellungsverpflichtungen für die anderen Gruben der Bw. aufgrund der faktischen Langfristigkeit der Erfüllung dieser Verpflichtungen einer Abzinsung zu unterziehen seien.

Die Bw. hat ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung und dem Ansatz in der Prüferbilanz eine Abzinsung im gleichen Maße wie bei der Grube BR in der Beilage zur Berufung mit nachfolgenden Erfolgsänderungen für die anderen vorhandenen Schottergruben errechnet:

Erfolgsänderung Abzinsung andere Schottergruben:

	1994	1995	1996	1997	1998
gewinnerhöhende Erfolgsänderung	411.398,00	8.516,00	801,00	59.883,00	35.369,00

Weiters verwies die Bw. darauf, dass die Umweltschädenbeseitigungsrückstellung im Jahr 1992 entstanden sei und ebenfalls einen faktisch langfristigen Erfüllungshorizont habe, die Betriebsprüfung jedoch abweichend von der Behandlung der Grube BR keine Abzinsung vorgenommen habe.

Die Bw. hat ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung eine Abzinsung hinsichtlich der Umweltschädenbeseitigungsrückstellung errechnet und folgende Erfolgsänderungen ermittelt:



## Erfolgsänderung Umweltschädenbeseitigungsrückstellung:

	1994	1995	1996	1997	1998
gewinnmindernde Erfolgsänderung	-11.297.512,00	-250.582,00	-187.359,00	-303.234,00	-275.512,00

Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung als nicht abzugsfähig qualifizierten Strafen handelt es sich nach Angaben der Bw. um Verwaltungsstrafen und hierbei im Wesentlichen um Strafen für Überladungen, mangelhafte Fahrzeugausstattung, sowie Nichteinhaltung von Auflagen im Betrieb. Nach Ansicht der Bw. dienen diese Geldstrafen der Wertabschöpfung der durch das ordnungswidrige Verhalten erzielten Mehrergebnisse. Die Bw. führt aus, dass diese Geldstrafen tatindiziert seien, das heißt wohl Strafe im Sinne einer Repression gegenüber persönlich schuldhaftem Tun einer Person, dabei jedoch notwendig an das objektive Merkmal eines schuldhaften Tatgewinnes gebunden und ohne diesen nicht vorstellbar. Sie seien daher wie der Verfall eines Gegenstandes zu beurteilen und wie dieser als Betriebsausgabe voll abzusetzen.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 7. Jänner 2003 eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 und führte aus, dass Grundlage für die Abzinsung bei der Grube BR gewesen sei, dass die erforderlichen Rekultivierungsarbeiten erst in einer wesentlich späteren Periode anfallen würden, da wegen der bestehenden wirtschaftlichen Nutzung der Deponie ein unmittelbares Rekultivierungserfordernis nicht gegeben sei. Die Festlegung des Zinssatzes mit 3% und die Grundlagen der Neuberechnung der anderen Rückstellungen seien im Rahmen des Prüfungsverfahrens mit dem steuerlichen Vertreter erörtert worden.

Hinsichtlich der Umweltschädenbeseitigungsrückstellung führte das Finanzamt aus, dass diese nicht, wie von der Bw. in der Berufung behauptet, im Jahr 1992, sondern bereits 1989 gebildet worden sei, wobei kontaminiertes Material im Ausmaß von 10.000m<sup>3</sup> zugrunde gelegt worden sei, die Rückstellung jedoch nicht abgezinst worden sei.

Der Wert dieser Rückstellung habe sich 1990 auf S 46.759.000,- erhöht, da fast 28.000m<sup>3</sup> kontaminiertes Material hinzugekommen sei. Auch hier sei eine Abzinsung nicht vorgenommen worden.

Die dieser Rückstellung zugrunde liegende behördliche Anordnung sei bekämpft und die Rückstellung im Jahr 1994 teilweise aufgelöst worden, sowie eine Rückstellung von S 8.000.000,- für die Umlagerung kontaminierten Materials auf eine eigene Deponie gebildet worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei eine Abzinsung grundsätzlich dann nicht vorzunehmen, wenn den Anordnungen der Behörde prinzipiell sofort Folge zu leisten sei, dies sei in gegen-

ständlicher Causa gegeben. Eine sachliche Rechtfertigung für eine Abzinsung der Umweltschädenbeseitigungsrückstellung sei nicht gegeben.

Mit Ausnahme der Deponie BR sei für die Rekultivierungsrückstellungen auch keine sachliche Rechtfertigung für eine Abzinsung vorhanden.

Hinsichtlich des Berufungspunktes Strafen führte das Finanzamt aus, dass Strafen, die durch das Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst würden, grundsätzlich Kosten der Lebensführung seien. Gerade die vom Bw. angeführten Strafen wegen Überladung der LKW würden vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 3.6.1986, 86/14/0061) ausdrücklich als nichtabzugsfähig betrachtet werden.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und regte einen Anhörungstermin an.

Bezüglich der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 beantragte die Bw. diese ersatzlos aufzuheben, da in den Wiederaufnahmebescheiden hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 keine Begründung für die Wiederaufnahme angeführt sei. Die Absetzbarkeit von Strafen sei bereits in der vorangegangenen Betriebsprüfung Streitpunkt gewesen und die Bw. habe bereits damals deponiert, dass sie die Nichtabsetzbarkeit nicht anerkenne und auch in Zukunft Strafen als steuerlich absetzbar behandeln werde.

Im Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre 2000 bis 2002 habe sich als einzige Feststellung ergeben, dass die Strafen nicht absetzbar seien.

Dem Finanzamt sei bekannt gewesen, dass die Bw. trotz Nichtanerkennung in der Vorbetriebsprüfung die Strafen absetzen werden und die Strafen seien in der Gewinn- und Verlustrechnung auch gesondert ausgewiesen worden.

Für die Jahre 2000 bis 2002 könne nach Ansicht der Bw. nicht von hervorgekommenen neuen Tatsachen die Rede sein, da der Behörde die Absetzung durch die Bw. seit der letzten Betriebsprüfung bekannt gewesen sei.

Da keine weiteren Gründe für eine Wiederaufnahme angeführt seien, sei nach Ansicht der Bw. eine Wiederaufnahme mangels Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismittel nicht möglich. Die Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO beantragte die Referentin die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.



In der am 17. Juni 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass handelsrechtlich keine Abzinsung der strittigen Rückstellungen durch die Bw. vorgenommen worden sei. Weiters wurde mitgeteilt, dass die Schottergruben alle aufgrund von Verpflichtungen rekultiviert werden.

Befragt zu seinem Vorbringen in der Berufung verwies der Vertreter der Bw. darauf hin, dass aufgrund des Gleichbehandlungsaspektes nach seiner Auffassung alle Rückstellungen betreffend die Gruben abzuzinsen seien, wenn die Betriebsprüfung die Rückstellung betreffend die Grube BR abgezinst habe. Unstrittig wurde festgehalten, dass alle Rekultivierungsphasen länger als ein Jahr dauern.

Hinsichtlich der strittigen Ausgaben für Strafen stellte der Betriebsprüfer fest, dass der Großteil der Strafen Arbeitnehmer der Bw. betroffen hätten, teilweise aber auch die Bw. persönlich bestraft worden sei. Zwischen den Parteien des Verfahrens wurde übereinstimmend festgestellt, dass 50% der Strafen die Arbeitnehmer der Bw. betroffen haben.

Betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., dass seiner Ansicht nach die Begründung zu wenig konkret sei. Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass ihrer Meinung nach die Begründung der Wiederaufnahmebescheide ausreichend sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall für den Zeitraum 1994 bis 1998 bei der Einkommensteuerveranlagung, ob die Rückstellung für die Rekultivierung der Schottergrube BR bzw. auch alle übrigen gebildeten Rekultivierungsrückstellungen und die Umweltschädenbeseitigungsrückstellung einer Abzinsung zu unterziehen sind. Ein weiterer Streitpunkt für diesen Streitzeitraum ist, ob und in welcher Höhe die von der Bw. abgesetzten Strafen in den Jahren 1994 bis 1998 Betriebsausgaben darstellen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 ist allein strittig, ob die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO zu Recht erfolgt ist.

### **Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem**

#### **Sachverhalt aus:**

Die Bw. betrieb in den Streitjahren 1994 bis 1998, sowie 2000 bis 2002 ein Unternehmen mit Betriebsgegenstand Güterbeförderung, Sand- und Schottergewinnung und ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 EStG.

Zum Betrieb gehörten im Streitzeitraum 1994 bis 1998 die Schottergruben BI , SA, BR, WI und WII .

Für diese fünf Gruben hat die Bw. Rekultivierungsrückstellungen in unterschiedlichem Ausmaß gebildet. Die fünf Gruben befanden sich im Streitzeitraum in unterschiedlichen Phasen ihrer wirtschaftlichen Nutzung. Im Folgenden werden die Gruben beschrieben:

**Grube BI : Grundstück Nr. 468/1**

Bescheid der NÖ Landesregierung vom 13. Dezember 1994 (AB 106014/00 Teil 3, Blatt 395) bezüglich der wasserrechtlichen Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb einer Bauschutt-Erdaushub-Mischdeponie mit anschließender forstwirtschaftlicher Folgenutzung des rekultivierten Areals auf dem Grundstück Nr. 468/1, Katastralgemeinde Sch. Als Frist zum Beginn wird der 31. März 1995, sowie Frist zur Vollendung inklusive Rekultivierung der 31. Dezember 1999 bestimmt.

Diese Grube war 1994 zu 100% ausgebeutet und bis Ende 2002 zu 43,75% rekultiviert.

**Grube SA : Grundstück Nr. 424/1 und 424/2**

Bescheid der NÖ Landesregierung vom 2. Juni 1993 (Ab 106014/00 Teil 3 Blatt 487) betreffend Grundstück 424/1 und 424/2 KG Sch betreffend wasserrechtliche Bewilligung für die Gewinnung von Sand und Kies durch Trockenabbau.

Bescheid vom 14. Dezember 1998 (AB 106014/00 Teil 3 Blatt 498) betreffend Grundstücke 424/1 und 424/2 KG Sch über die Verfüllung derselben mit Erdaushub und Rekultivierung gemäß Abschlussbetriebsplan.

Diese Grube war 1994 zu 30% und 1998 zu 67% ausgebeutet und bis Ende 2002 zu 90% rekultiviert.

**Grube BR : Grundstück Nr. 914/1, (914/2,914/3, 914/4, 914/5, 914/6, 914/7)**

Bescheid vom 3. Juni 1991 (AB 106014/00 Teil 3 Blatt 453) betreffend wasserrechtliche Bewilligung zu Gewinnung von Sand und Kies durch Trockenabbau auf Grundstück 914/1, 914/3 und 914/7 KG L.

Bescheid vom 20. Mai 1992 betreffend Trockenbaggerung und Verfüllung auf Grundstücken 914/2 bis 914/6 KG L. (Blatt 454).

Bescheid der NÖ Landesregierung vom 4. Februar 1993 (Blatt 457) betreffend Entfernung der Schüttungen auf Grundstück 914/4 KG L.

Bescheid der NÖ Landesregierung vom 17. Oktober 1995 betreffend Verbringung der Ablagerungen auf Grundstücken 914/1, 914/5 und 914/6 auf betriebseigene behördlich genehmigte Deponie (Blatt 475).

Diese Grube war 1994 zu 20% und 1998 zu 100% ausgebeutet.

**Grube WI : Grundstück Nr. 468/2 und 468/3, 469**

Bescheid vom 10. Februar 1998 (AB 106014/00 Teil 3, Blatt 409) betreffend Grundstücke 468/2 und 468/3 und 469 KG Sch betreffend die wasserrechtliche Bewilligung zur Sand- und Schottergewinnung mittels Nassbaggerung.

Diese Grube war 1994 zu 100% ausgebeutet und 1994 bis 1998 bereits teilweise rekultiviert.

#### **Grube WII : Grundstück Nr. 497, 498**

Bescheid vom 28. Februar 1991 (AB 106014/00 teil 3 Blatt 439) betreffend die wasserrechtliche Bewilligung für die Gewinnung von Sand und Kies durch Trockenabbau auf den Grundstücken Nr. 497, 498 KG Sch.

Bescheid vom 15. Dezember 1998 (AB 106014/00 Teil 3 Blatt 440) betreffend Genehmigung des Abschlussbetriebsplanes für den Tagbau auf dem Grundstück Nr. 498 KG Sch mit Verfüllung und Rekultivierung

Diese Grube war 1994 zu 60% und 1996 zu 100% ausgebeutet und 1997 zu 40% rekultiviert.

#### **Umweltschädenbeseitigungsrückstellung:**

Vor dem Prüfungszeitraum (im Jänner 1990) war, wie sich aus AB 106014/00 Teil 3 Blatt 381 und Blatt 387 ergibt, von der Bw. Bauschutt der Firma TA in einer Deponie (Grube) der ÖBB Grundstück Nr. 914/4 und auch auf Grundstück 468/1 gelagert worden, welcher kontaminiertes Material enthielt. Die NÖ Landesregierung erließ am 4. April 1990 einen Bescheid, wonach das Material von der Bw. bei den EBS zu entsorgen sei.

Seitens der Bw. wurde für die zu erwartenden Kosten der Entsorgung des kontaminierten Materials die Umweltschädenbeseitigungsrückstellung in Höhe von ca. S 34.000.000,- erhöht und die Rückstellung betrug S 47.143.000,-.

Die Bw. erhob gegen den sie zu Entsorgung verpflichtenden Bescheid vom 4. April 1990 Einspruch. Dem Einspruch wurde stattgegeben und die Bw. nur zur kostengünstigeren Umlagerung in eine eigene Deponie verpflichtet. Aus diesem Grund wurde die Umweltschädenbeseitigungsrückstellung im Jahr 1994 mit einem Betrag von S 39.143.000,- aufgelöst, sodass zum 31. Dezember 1994 eine solche in Höhe von S 8.000.000,- vorhanden war.

Das kontaminierte Material, welches auf Grundstück 468/1 und 914/4 und 915/5 gelagert gewesen war, wurde von der Bw. in den Jahren 1997 bis 2000 umgelagert.

In den Gruben SA, BI und WI und WII war bereits im Streitzeitraum 1994 bis 1998 mit der Rekultivierung begonnen worden, sodass die Betriebsprüfung bei den diesbezüglichen Rekultivierungsrückstellungen nicht von einer Langfristigkeit ausgegangen war.

Die Rückstellungen sind - abgesehen von der Frage der Abzinsung - dem Grunde nach unstrittig.

Die Bw. selbst hat in den Jahren 1994 bis 1998 handelsrechtlich keine Abzinsung der Rückstellungen in ihren Bilanzen vorgenommen.

**Strafen:**

Die Bw. hat in den Streitjahren 1994 bis 1998 Beträge als betriebliche Aufwendungen für Strafen in ihren Bilanzen angeführt. Seitens der Betriebsprüfung wurden diese nicht als betrieblich veranlasst anerkannt. Die Höhe der beantragten bzw. nicht anerkannten Beträge für Strafen ist folgender Tabelle zu entnehmen.

Nicht anerkannte Betriebsausgaben 1994 bis 1998, 2000 bis 2002:

Jahr	Betriebsausgabe laut Bw.	Nicht anerkannte Strafen laut Betriebsprüfung
1994 S	78.926,00	78.926,00
1995 S	128.470,00	128.470,00
1996 S	206.161,51	206.162,00
1997 €	19.476,00	19.476,00
1998 €	51.331,00	51.331,00
2000 S	157.007,64	136.596,65
2001 €	9.853,95	8.572,94
2002 €	5.193,49	4.536,60

Die in den Streitjahren jeweils als Aufwendungen in einem Gesamtbetrag in den Gewinn- und Verlustrechnungen unter sonstige betriebliche Aufwendungen enthaltenen Strafen beinhalten zu 50 % den Arbeitnehmern der Bw. vorgeschriebene Strafen wegen Überladung, wegen Geschwindigkeitsüberschreitung, wegen Nichteinhaltung von Ruhezeiten, Fehlens des Zulassungsscheines, Parkverbot, Nichtentsprechens des Anhängers, Fahrt bei Dunkelheit etc.

**Rechtliche Würdigung:****Abzinsung Rückstellung:**

Bei den von der Bw. eingestellten Rekultivierungsrückstellungen für die Schottergruben handelt es sich um Passivposten für noch ungewisse, aber wahrscheinliche Aufwendungen der Zukunft. Diese Rückstellungen wurden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung gebildet und dienen der periodengerechten Zuordnung von Lasten.

Nach den handelsrechtlichen Bestimmungen sind Rückstellungen in jener Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung am Bilanzstichtag notwendig ist (BFH, BStBl 1992 II 519, *Doralt*, EStG Kommentar, § 9 TZ 7/2).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für die Rekultivierung von Schottergruben.

Hinsichtlich der Bewertung der Rückstellungen wurde im Rahmen der Betriebsprüfung für eine der fünf vorhandenen Schottergruben (Grube BR) eine Abzinsung mit 3% auf 15 Jahre vorgenommen, ohne jedoch hierfür eine Begründung in den Betriebsprüfungsbericht bzw. das Protokoll über die Schlussbesprechung aufzunehmen warum gerade für diese und nur für

diese Rückstellung eine Abzinsung vorgenommen wurde; lediglich in der Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass die erforderlichen Rekultivierungsarbeiten erst in einer wesentlich späteren Periode anfallen würden, da wegen der wirtschaftlichen Nutzung als Deponie ein unmittelbares Rekultivierungserfordernis nicht gegeben sei.

Eine eigene Bewertungsvorschrift für Rückstellungen hinsichtlich des Streitzeitraumes 1994 bis 1998 ist im Einkommensteuergesetz nicht enthalten. Die Vorschrift des § 9 Abs. 5 EStG 1988 betreffend die pauschale Abzinsung von Rückstellungen wurde erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I 2000/142) eingeführt und gilt für Veranlagungen ab dem Jahr 2001.

Eine Abzinsung von Rückstellungen ist bis zur erst ab 2001 geltenden zitierten Regelung des § 9 Abs. 5 EStG 1988 nur vorzunehmen, wenn im Verpflichtungserfüllungsbetrag offene oder verdeckte Zinszahlungen enthalten sind (vgl. Zorn in *Hofstätter/Reichel*, EStG, Kommentar, § 9 RZ 83; *Doralt*, EStG<sup>2</sup>, § 9 RZ 53).

Bis zum Budgetbegleitgesetz 2001 wurden Rückstellungen im Allgemeinen in voller Höhe steuerwirksam abgesetzt (vgl. Erl. RV/GP XXI RV 311 zu Art 775).

Eine - bei Zulässigkeit steuerlich beachtliche (vgl. UFS [Wien], Senat 14 [Referent], 22.9.2006, RV/1662-W/04) - handelsrechtliche Abzinsung der Rückstellungen durch die Bw. ist nicht erfolgt, wobei auch handelsrechtlich überwiegend von einer Unzulässigkeit einer Abzinsung ausgegangen wird (vgl. *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in Staube, HGB, § 211 RZ 19).

In den Rückstellungsbeträgen betreffend die Rekultivierung der Grube BR, welche in den Bilanzen der Jahre 1994 bis 1998 enthalten sind, sind keine Zinszahlungen enthalten, sodass eine Abzinsung nach der für den Berufungszweitraum maßgebenden Rechtslage gegen die Grundsätze ordnunggemäßer Buchhaltung verstoßen würde.

Eine Abzinsung käme nur in Frage, sofern ein offenes oder verdecktes Kreditgeschäft vorliegt (vgl. *Leuscher*, Umweltschutzzückstellungen, Wien 1994, Seite 83ff.)

Im vorliegenden Fall liegt ein solches Kreditgeschäft nicht vor, weshalb nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 die von der Betriebsprüfung errechnete Abzinsung der Rekultivierungsrückstellung für die Grube BR zu Unrecht vorgenommen wurde.

Im Übrigen erscheint die von der Großbetriebsprüfung vorgenommene Abzinsung bei nur einer der fünf eingestellten Rückstellungen für Rekultivierung ohne Begründung für deren Abzinsung und Begründung für die Nichtabzinsung der anderen im Verhältnis zu den anderen Rückstellungen für Rekultivierung inkonsequent und aus dem Aspekt der Gleichbehandlung der Rückstellungen nicht nachvollziehbar.

Es war daher weder eine Abzinsung hinsichtlich der Grube BR noch eine solche bei von der Bw. in der Berufung angesprochenen restlichen Gruben vorhandenen Rekultivierungsrückstellungen und bei der Umweltschädenbeseitigungsrückstellung in den Jahren 1994 bis 1998 vorzunehmen.

### **Nichtanerkennung von Strafen als Betriebsausgaben:**

Nicht abzugsfähig sind nach der Rechtsprechung Strafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers z. B. wegen überhöhter Geschwindigkeit ausgelöst werden, diese sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung (VwGH 25.2.1997, 96/14/0022). Ebenso nicht abzugsfähig sind Strafen betreffend die vom Betriebsinhaber angeordnete Überladung eines Lastkraftwagens (VwGH 3.6.1986, 86/14/0061) oder wegen Verletzung der Verkehrssicherheit (VwGH 11.7.1995, 91/13/0145).

Abzugsfähig sind nach der Rechtsprechung Organmandate in Zusammenhang mit dem berufsbedingten Entladen von Waren (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

Strafen, die über den Arbeitnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten verhängt werden, sind für den Arbeitgeber, der sie trägt, grundsätzlich abzugsfähig, unabhängig von der Frage, ob dem Arbeitnehmer ein Werbungskostenabzug zusteht bzw. bei Übernahme der Strafen aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse (*Dora*, EStG Kommentar, § 4 TZ 266), wenn beim Arbeitnehmer kein an sich gegebener Sachbezug vorliegt.

Aus den Unterlagen der Bw. betreffend die Strafen ist bei den meisten Verbuchungen zwar vermerkt, von welchem Konto die Strafe bezahlt wurde, jedoch kann nicht ersehen werden, wer für welches Delikt bestraft wurde (Arbeitsbogen Nr.106014/00 Teil 3 Blatt 573ff). Auch aus der Kopie des Strafkontos für das Jahr 1998 ist nicht ersichtlich für welches Delikt die Strafen jeweils verhängt wurden.

Da die Delikte, für welche die Strafen ausgesprochen wurden, aus den Unterlagen der Bw. nicht ersichtlich sind, besteht hinsichtlich der als Betriebsausgaben beantragten Beträge für die Jahre 1994 bis 1998 unter Beachtung der übereinstimmenden Angaben der Parteien nur die Möglichkeit im Schätzungsweg den Anteil der die Arbeitnehmer betreffenden Strafen mit 50% festzustellen.

Es ist daher auch im Hinblick auf die Entscheidungspraxis des UFS von einem Anteil von 50% als Betriebsausgaben abzugsfähige Strafen auszugehen (vgl. UFS [Wien], Senat 7, 14.10.2008, RV/2325-W/06 betreffend Transportunternehmen).

### **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002**



Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 war der Abgabenbehörde der Sachverhalt betreffend die als Betriebsausgaben abgesetzten Strafen nicht so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187,0188; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135, *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 303 TZ10). In den mit den Steuererklärungen vorgelegten Gewinn - und Verlustrechnungen für die Jahre 2000 bis 2002 sind die als Betriebsausgaben beantragten Beträge für Strafen unter dem Stichwort „Strafen“ mit folgenden Gesamtbeträgen enthalten: 2000: S157.007,64, 2001: € 9.853,95 und 2002: € 5.193,49.

Aus diesen Positionen war zum Zeitpunkt der Erstveranlagung für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich, um welche Beträge es sich gehandelt hat, auch war der eventuelle inhaltliche Zusammenhang mit den in der Vorbetriebsprüfung nicht anerkannten Strafen nicht erkennbar.

Die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung existenten, der Abgabenbehörde jedoch noch unbekannten Tatsachen, welche Strafen in dem Gesamtbetrag Strafen enthalten sind, waren der Abgabenbehörde nicht bekannt, sie sind erst im Rahmen der Betriebsprüfung hervorgekommen und wurden daher als neu hervorgekommen beurteilt.

Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand im Zeitpunkt des Ergehens des wiederaufzunehmenden Bescheides betreffend das jeweilige Veranlagungsjahr, d.h. maßgebend sind die Kenntnisse der Abgabenbehörde über die Verhältnisse der betreffenden Steuerperiode.

An den Tagen des Ergehens der Erstbescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 war dem Finanzamt der Sachverhalt hinsichtlich der Position Strafen als abzusetzen beantragte Betriebsausgaben nicht so hinreichend bekannt, dass es bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu einer richtigen Besteuerung hätte kommen können.

Dem Vorbringen der Bw., dass die Begründung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 nicht ausreichend ist, wird entgegengehalten, dass im vorliegenden Fall die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom 1. Dezember 2004 in ihrer Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht ver-

weisen, aus welchen Unterlagen auch die Begründung für die Abweichung von den bisherigen Bescheiden zu ersehen ist. Die Bescheide enthalten auch Ausführungen betreffend die Ausübung des Ermessens.

Im Betriebsprüfungsbericht, der durch den Verweis im Wiederaufnahmebescheid zum Bestandteil von dessen Begründung wird, ist unter Tz 23 und 24 die Wiederaufnahme begründet. TZ 23 des Betriebsprüfungsberichtes enthält den Verweis auf TZ 13 desselben, in welchem auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen wird, in welcher ausgeführt wird, dass die Strafen gemäß § 20 Abs. 1. Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Da die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide nicht angefochten wurden, kommt eine Abänderung dieser Bescheide im Sinne des zu den Jahren 1994 bis 1998 Ausgeführten nicht in Betracht.

Der Berufung der Bw. betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1994 bis 1998 ist aufgrund der obigen Ausführungen teilweise Folge zu geben.

Die Berufung hinsichtlich der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 ist abzuweisen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1994 bis 1998 werden daher wie folgt berechnet:

	1994	1995	1996	1997	1998
Gewinn/Verlust lt. BP	30.841.014,10	-192.129,80	510.379,59	792.577,31	1.340.893,2
Abzügl. Abzinsungsbetrag Grube BR	-36.638,00	-84.699,00	-17.378,00	-14.030,00	-12.138,00
Abzügl. nicht anerkannte Strafen	-39.463,00	-64.235,00	-103.081,00	-9.738,00	-25.665,50
Gewinn/Verlust lt. BE gerundet	30.764.913,00	-341.064,00	389.921,00	768.809,00	1.303.090,0

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 29. Juni 2009