



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der N R GmbH, PLZ Ort1, Str Nr, vertreten durch Steuerberater, vom 31. Oktober 2001 und vom 31. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes F A, vertreten durch Amtsvertreter, vom 28. August 2001 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 und vom 9. Jänner 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1999 wird abgeändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2005 bleiben unverändert.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe betreffend die Körperschaftsteuer 1999 wird auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 9. Jänner 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Jänner 1999 errichtet. An der Gesellschaft sind mit einer Stammeinlage in Höhe von jeweils 18.168,21 Euro die Gesellschafter L N 1. und I. O N je zur Hälfte beteiligt. Der Sitz des Unternehmens ist die Gemeinde Ort1 (in der Folge kurz: Gemeinde).

Die Bw. betreibt im Rahmen ihres Unternehmens Schotterabbau in diversen Schottergruben. Diese Schottergruben befinden sich zum Teil im Privatbesitz ihrer beiden Gesellschafter bzw. im Besitz der N ET GmbH, deren Gesellschafter wiederum L N 1, und I. O N sowie dessen Frau sind. Zwischen den Eigentümern der Schottergruben und der Bw. wurden schriftliche „Nutzungsvereinbarungen“ abgeschlossen, wobei für die einzelnen Gruben Nutzungsentgelte pro Quadratmeter bzw. Hektar und Jahr bzw. Monat sowie für den Schottersubstanzabbau die regionalen bzw. ortsüblichen Preise pro Kubikmeter vereinbart wurden. Die Bezahlung sollte laut Vereinbarung nur nach Rechnungslegung erfolgen. In den Bilanzen der Bw. wurden jährlich Rückstellungen für die Nutzungsentgelte und den Schottersubstanzabbau, aber auch für die Rekultivierung der Gruben gebildet.

Mit der am 30. April 2001 beim zuständigen Finanzamt eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1999 begehrte die Bw. – soweit für dieses Verfahren von Bedeutung – die steuerliche Berücksichtigung von Rekultivierungsrückstellungen für diverse Schottergruben bzw. Abbaufelder sowie die Anerkennung von Rückstellungen für Schottersubstanzabbau. In dem am 28. August 2001 erlassenen Erstbescheid versagte das Finanzamt zunächst die Anerkennung der Rekultivierungsrückstellungen für die Schottergruben „N 1“ (in der Folge kurz: N 1) und „E“ (in der Folge kurz: E). In der dazu am 29. August 2001 gesondert erlassenen Bescheidbegründung verwies das Finanzamt auf Tz. 38 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. August 2001 betreffend Umsatz- und Einkommensteuerprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 beim Einzelunternehmen L N 2., welches mit 31. Juli 1999 an die Söhne L N 1. und I. O N übertragen und mit Einbringungsvertrag vom 28. April 2000 per Stichtag 1. August 1999 in die Bw. eingebracht wurde. Darin heißt es:

„a) Abbaufeld „N 1“

Aus der Stellungnahme der Bezirkshauptmannschaft [...] vom 13.06.2000 zu der diesbezüglich gegenständlichen Anfrage ist ersichtlich, dass für die durch das Abbaufeld betroffenen Grundstücke keinerlei Rodungsbewilligungsbescheide vorliegend sind, somit keinerlei Aufforstungsverpflichtungen den Abbauberechtigten treffen; weiters sei aus dem Bescheid der

Berghauptmannschaft [...] vom 21.8.1986 keinerlei rechtlich verbindliche Konsequenz hinsichtlich der Rekultivierung ableitbar.

Die Stellungnahme der Berghauptmannschaft [...] vom 29.3.2001 zu gegenständlicher Causa führt aus, dass eine Wiederverfüllung in der Regel die optimale Form der Rekultivierung darstelle, eine Rechtspflicht zur Wiederverfüllung des Tagbaues ist aber den einschlägigen Bestimmungen des § 109 und § 159 MinroG (Sicherungspflicht des Bergbauberechtigten u. Sicherung der Oberflächennutzung nach Beendigung der Bergbautätigkeit) nicht zu entnehmen.

Da in gegenständlicher Causa somit keinerlei rechtliche Verpflichtung zur Rekultivierung besteht und bestand, somit eine Inanspruchnahme des Abbauberechtigten nicht relevant ist und war, lag keine Voraussetzung aufgrund einer bestehenden Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung vor. Die diesbezüglich getätigten Rückstellungsaufwendungen waren somit nicht anzuerkennen.

b) Schottergrube „E“

Gegenständliche Schottergrube wurde ohne jegliche behördliche Bewilligung als solche ausgebeutet und nach Beendigung des Abbaus sich selbst – ohne jegliche weitere Vorkehrungen zu treffen – überlassen. Erhebungen seitens der Finanzbehörde ergaben, dass das gegenständliche Grundstück in Folge natürlicher Vorgänge zu „verwachsen“ beginnt bzw. teilweise durch sich selbst angesiedelt habende Pflanzen bereits zugewachsen ist. Es ist auch auf einen schon größtmäßig ansehnlichen Baumbestand hinzuweisen, sodass schon von einem zumindest mehrjährigen Zeitraum der Nichtnutzung infolge Ausbeutens der Grube auszugehen ist. Behördlicherseits, insbesondere seitens der Naturschutzbehörde, wurden keinerlei Aktivitäten hinsichtlich der weiteren Behandlung der Grube gesetzt, was mit der derzeitigen Tendenz des Landes [...] korrespondiert, nämlich der Verfolgung einer natürlichen Rekultivierung, also eines sich selbst Überlassens der Grube als optimale ökologische Lösung. Solche Vorgänge wirken sich auf die Entwicklung einer artenreichen Tier- und Pflanzenwelt förderlich aus. Es darf dabei auf die Stellungnahme des Landes [...] auf Seite 4 des Bescheides der Berghauptmannschaft [...] vom 21.8.1996, [...] betreffend Gewinnungsbewilligung für die Abbaufelder W 1 und W 2 verwiesen werden.

Da somit eine natürliche Rekultivierung als Ziel des Landes [...], vertreten durch ihre entsprechenden Behörden, angesehen wird, ist ebenfalls keine Verpflichtung zu einer anderen Rekultivierungsform und damit zu diesbezüglichen Aufwendungen gegeben und bestand auch nicht, da keinerlei derartigen Auflagen (ev. auch mangels an Bescheiden diesbezüglicher Natur) mit verpflichtender Natur Herrn L N betrafen. Mangels aber einer bestehenden Verpflichtung ist keine steuerlich wirksame Rückstellungsmöglichkeit gegeben. Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter a) 2. und 3. Absatz verwiesen."

In der dagegen am 31. Oktober 2001 nach zweimaliger Fristverlängerung rechtzeitig erhobenen Berufung begehrte die Bw. die erklärungskonforme Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1999. Es sei zwar richtig, dass die Gewinnungsbewilligung der Berghauptmannschaft Ort2 (in der Folge kurz: Berghauptmannschaft) vom 21. August 1996 für die Abbaufelder „N 1“ und „N 2“, auf die im Betriebsprüfungsbericht vom 1. August 2001 verwiesen werde, ohne jede Auflage erteilt worden sei. Die darin enthaltene Aussage des

Landes, wonach eine natürliche Rekultivierung die optimale ökologische Lösung sei, dürfe jedoch nur als Stellungnahme im Rahmen der Gewinnungsbewilligung gesehen werden. Die wesentlichen Punkte für die Beurteilung der Pflicht zur Rekultivierung und damit der Bildung einer Rekultivierungsrückstellung fänden sich nämlich erst auf Seite 6 des Bescheides der Berghauptmannschaft vom 21. August 1996. Dort werde im dritten Absatz festgehalten, dass die Verleihung einer Gewinnungsbewilligung einen bloßen Rechtstitel darstelle. Durch die Erteilung einer Gewinnungsbewilligung für den Abbau im Rahmen der bestehenden privaten Rechtsverhältnisse werde nur das Recht zum ausschließlichen Gewinnen der innerhalb des Abbaufeldes vorkommenden grundeigenen mineralischen Rohstoffe erworben. Erst dadurch werde der Betreffende bergbauberechtigt. Um das durch die Gewinnungsbewilligung erlangte Bergrecht ausüben zu können, müssten aber insbesondere die Bestimmungen des VIII. Hauptstückes [des Berggesetzes 1975](#) – dieses Hauptstück handle von der Ausübung von Bergberechtigungen – beachtet werden. Diese würden für die einzelnen Tätigkeiten verschiedene Bewilligungen und Genehmigungen vorsehen, bei deren Erteilung auf öffentliche Interessen Bedacht zu nehmen sei. So sei nach [§ 100 des Berggesetzes 1975](#) – dieses sei am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten – die Aufnahme des Gewinnens grundeigener mineralischer Rohstoffe in einem Abbaufeld spätestens drei Monate vorher bei der Berghauptmannschaft anzuzeigen. Der Anzeige sei ein Aufschluss- und Abbauplan beizufügen, der alle wesentlichen Einzelheiten des beabsichtigten Aufschlusses und Abbaus enthalten müsse, und der hinsichtlich der beabsichtigten Arbeiten und vorgesehenen Sicherheitsmaßnahmen der Genehmigung der Berghauptmannschaft bedürfe. Dieser Aufschluss- und Abbauplan sei von DI, im Oktober 1996 erstellt worden. Auf Seite 7 unter Punkt 1.12. werde unter „vorgesehener Nutzung des Tagbaugeländes“ folgendes festgehalten:

„Gemäß der örtlichen Raumplanung (Flächenwidmungsplan) besteht die Verpflichtung des Bergbauberechtigten die ausgebeutete Grube standsicher zu rekultivieren und der vorgesehenen Folgenutzung verfügbar zu machen.

Allenfalls zu steile Grubenböschungen werden verflacht, die Grubensohle eingeebnet und der seitlich gelagerte Humus wieder aufgebracht. Anschließend werden die Grundstücke aufgeforstet und wieder der landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt.“

Diese Verpflichtung der Bw. habe das Finanzamt im angefochtenen Bescheid außer Acht gelassen, obwohl die Bw. im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens auf den Flächenwidmungsplan der Gemeinde hingewiesen und darüber hinaus auch den oben zitierten Aufschluss- und Abbauplan zur Verfügung gestellt habe. Darin sei eine unvollständige Darstellung des Sachverhaltes zu erblicken. Ein Rückzug auf den Spruch der Berghauptmannschaft allein sei unzureichend, weil die örtliche Raumplanung (Flächenwidmungsplan) nicht außer Acht gelassen werden könne. Da dieser

Flächenwidmungsplan Rekultivierungsverpflichtungen im eindeutigen Ausmaß enthalte, sei eine Rückstellung für Rekultivierungsmaßnahmen im Jahresabschluss 1999 zu Recht gebildet worden.

In weiterer Folge brachte die Bw. am 21. Mai 2002 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000, am 1. August 2002 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001, am 3. März 2004 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 und schließlich am 11. Mai 2005 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2003 ein. Auch in all diesen Erklärungen begehrte die Bw. unter anderem die steuerliche Anerkennung von Rekultivierungsrückstellungen für diverse Schottergruben sowie die Anerkennung von Rückstellungen für Schottersubstanzabbau. Für das Jahr 2003 beantragte sie darüber hinaus die Berücksichtigung von Rückstellungen für Nutzungsentgelt. In den am 22. Dezember 2005 – aufgrund des nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens noch ungewissen Umfanges der Abgabepflicht – gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorerst nur vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2003 anerkannte das Finanzamt die gebildeten Rückstellungen wie beantragt. Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung langte am 19. Jänner 2006 innerhalb offener Frist beim zuständigen Finanzamt ein und richtete sich – soweit für dieses Verfahren von Bedeutung – gegen deren vorläufige Erlassung.

Die Körperschaftsteuererklärungen für das Jahr 2004, in der wiederum Rückstellungen für Rekultivierung, Schottersubstanzabbau und Nutzungsentgelt geltend gemacht wurden, wurde am 28. März 2006 elektronisch eingereicht.

Am 2. Mai 2006 wurde der Berufung vom 19. Jänner 2006 gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 mittels Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes insofern stattgegeben, als die zunächst nur vorläufigen Festsetzungen der Körperschaftsteuer in endgültige umgewandelt wurden. Die von der Bw. gebildeten Rückstellungen blieben wie schon im vorläufigen Erstbescheid antragsmäßig berücksichtigt. In dem ebenfalls am 2. Mai 2006 erlassenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 wurden auch die in diesem Jahr gebildeten Rückstellungen anerkannt.

Die elektronische Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 langte schließlich am 27. Februar 2007 beim zuständigen Finanzamt ein. Auch darin begehrte die Bw. die steuerliche Berücksichtigung von Rekultivierungsrückstellungen sowie von Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und für Nutzungsentgelt.

Im Zuge der im Jahr 2007 bei der Bw. für den Zeitraum 1999 bis 2004 durchgeführten Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die von der Bw. gebildeten Rekultivierungsrückstellungen für die Schottergruben „T“ (in der Folge kurz: T), „C“ (in der Folge kurz: C) und „E“ mangels einer bestehenden Rekultivierungsverpflichtung steuerlich ebenso wenig anerkannt werden könnten, wie die Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und für Nutzungsentgelte.

Im Abschlussbericht vom 7. Dezember 2007 führt die Betriebsprüferin unter Tz. 2 zu den Rekultivierungsrückstellungen aus, dass finanzbehördliche Erhebungen bei der Bezirkshauptmannschaft A (in der Folge kurz: Bezirkshauptmannschaft oder BH) ergeben hätten, dass für die drei genannten Schottergruben seitens der Behörde keine Verpflichtung zur Rekultivierung mehr bestehe. Bei der Grube „T“ handle es sich um eine alte gewerbliche Betriebsanlage. Bereits im Jahr 1998 habe die Gewerbebehörde (BH) festgestellt, dass die Grube seit mindestens 5 Jahren eingestellt und somit die Gewerbeberechtigung bereits erloschen gewesen sei. Aufgrund dieser Feststellungen habe die BH bei einer Besichtigung im Jahr 2001 niederschriftlich festgehalten, dass eine Überleitung nach dem [Mineralrohstoffgesetz](#) (MinroG) nicht erfolgt sei und dass weitere Maßnahmen nicht erforderlich seien. Der Akt sei daraufhin seitens der BH eingelegt worden, weshalb eine Rekultivierungsverpflichtung nicht mehr von Bestand gewesen sei; vielmehr sei eine natürliche Rekultivierung als ausreichend betrachtet worden. Auch bei der ebenfalls gewerbebehördlichen Grube „C“ habe die BH im Jahr 1998 festgestellt, dass schon seit 4 Jahren nicht mehr abgebaut worden sei. Laut der aus dem Jahr 2001 stammenden Niederschrift sei mit dem Auftreten von Bergschäden nicht mehr zu rechnen, sodass weitere Maßnahmen der BH auch hinsichtlich dieser Schottergrube nicht mehr erforderlich seien. Auch die Naturschutzbehörde habe in der im Jahr 2001 aufgenommenen Niederschrift festgehalten, dass für die Gruben „T“ und „C“ keine weiteren Maßnahmen erforderlich seien. Bei der Grube „E“ handle es sich um eine ohne behördliche Genehmigung ausgebeutete Schottergrube. Wie schon aus Tz. 38 b des Berichtes vom 1. August 2001 zur vorangegangenen Betriebsprüfung beim Einzelunternehmen L N 2 . hervorgehe, sei diese Grube nach der Beendigung des Abbaus sich selbst überlassen worden und weise einen natürlichen Bewuchs auf. Seitens der BH und der Naturschutzbehörde bestehe daher auch bei dieser Grube keine Rekultivierungsverpflichtung. Dementsprechend seien die Rekultivierungsrückstellungen im Ausmaß von S 8.507.952,21 (31.12.1999), S 8.848.271,95 (31.12.2000), S 8.587.858,27 (31.12.2001), € 648.660,-- (31.12.2002), € 751.220,-- (31.12.2003) und € 788.621,-- (31.12.2004) aufzulösen, was zu folgenden Änderungen der Betriebsergebnisse führe: S 8.507.952,21 (31.12.1999), S 340.319,74 (31.12.2000), S -260.413,68 (31.12.2001), € 24.556,-- (31.12.2002), € 102.560,-- (31.12.2003) und € 37.401,-- (31.12.2004).

Gleichzeitig berichtigte die Prüferin die Eröffnungsbilanz zum „1.1.1999“ betreffend die Rekultivierungsrückstellungen mit einer Gewinnauswirkung im Jahr 1999 von - € 219.291,-- (= S 3.017.509,94). Unter der Tz. 7 des Bp-Berichtes wurden die steuerlichen Hinzurechnungen ([§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#)) bei den Rekultivierungsrückstellungen entsprechend angepasst.

Unter Tz. 4 und Tz. 5 des Abschlussberichtes vom 7. Dezember 2007 begründet die Betriebsprüfung die steuerliche Nichtanerkennung der Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und für Nutzungsentgelte wie folgt: Laut dem Erkenntnis des VwGH 14.12.2006, [2006/14/0025](#), setze die Leistungsbeziehung zwischen einer Körperschaft und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge voraus, dass die Leistungsbeziehung auch unter Fremden so abgeschlossen worden wäre. Andernfalls lägen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet seien. In den zwischen den Gesellschaftern als Eigentümer der Schottergruben und der „abbauenden“ Gesellschaft abgeschlossenen Verträgen sei der Schotterabbau in bestimmte Sektoren eingeteilt und das Entgelt für einen Kubikmeter abgebauten Schotter festgelegt worden. Die Bezahlung sollte laut Vereinbarung nur nach Rechnungslegung erfolgen, dies sei aber nie geschehen. Neben dem Entgelt für Schottersubstanzabbau seien auch Nutzungsentgelte pro Quadratmeter bzw. Hektar vertraglich vereinbart worden. Auch das Nutzungsentgelt sollte nur nach Rechnungslegung bezahlt werden, eine Bezahlung habe aber seit dem Jahr 2003 nicht mehr stattgefunden. Diese Gestaltungen entsprächen nicht der Fremdüblichkeit. Ein Gesellschaftsfremder würde nie die Nutzung seines Eigentums bzw. den regelmäßigen Abbau seiner Schottergruben und damit eine Substanzverringerung seines Eigentums dulden, ohne dafür eine entsprechende Entlohnung zu erhalten über die er auch verfügen könne. Ein „Reicherwerden“ auf dem Papier ohne entsprechende Auszahlung würde von einem Fremden nie so lange geduldet werden, zumal die Forderungen der Schottergrubeneigentümer nach [ABGB](#) teilweise schon verjährt seien. Die Betriebsprüfung sehe daher sowohl die Duldung des Schotterabbaus als auch die Duldung der Nutzung der Gruben und Deponien in Anlehnung an das Erkenntnis des VwGH 14.12.2000, [95/15/0127](#), als eigenkapitalersetzende Zuwendung, d.h. als verdeckte Einlage, an. Aus diesem Grund seien die gebildeten Rückstellungen gewinnerhöhend aufzulösen und zwar im Einzelnen jene für Schotterabbau im Ausmaß von S 501.999,96 (31.12.1999), S 1.359.900,04 (31.12.2000) S 2.855.200,05 (31.12.2001), € 360.320,-- (31.12.2002), € 597.338,-- (31.12.2003) und € 870.488,-- (31.12.2004) mit Gewinnauswirkungen im Ausmaß von S 501.999,96 (31.12.1999), S 857.900,08 (31.12.2000), S 1.495.300,01 (31.12.2001), € 152.824,52 (31.12.2002), € 237.018,-- (31.12.2003) und € 273.150,-- (31.12.2004) und jene für Nutzungsrechte im Ausmaß von € 501.921,76

(31.12.2003) und € 1.036.990,21 (31.12.2004) mit Gewinnauswirkungen in Höhe von € 501.921,76 (31.12.2003) und € 535.068,45 (31.12.2004).

Dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung entsprechend, setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 mittels Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 neu fest. Während die Rekultivierungsrückstellung für die Grube „N 1“ anerkannt wurde, blieben jene für die Gruben „T“, „C“ und „E“ unter Verweis auf Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 7. Dezember 2007 steuerlich unberücksichtigt. Der im Jahr 1999 gebildeten Rückstellung für Schottersubstanzabbau wurde ebenfalls die Anerkennung versagt. Auch für die Jahre 2000 bis 2004 wurde die Körperschaftsteuer nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) neu festgesetzt. In den am 9. Jänner 2008 ergangenen Bescheiden blieben die Rekultivierungsrückstellungen für die Gruben „T“, „C“ und „E“ sowie die Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und für Nutzungsentgelte ebenso unberücksichtigt, wie in dem für das Jahr 2005 am selben Tag erlassenen Erstbescheid.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2008 beantragte die Bw. innerhalb offener Frist, ihre Berufung vom 31. Oktober 2001 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 28. August 2001 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 sei ihrer Berufung stattgegeben worden. Der Berufungsantrag laute auf erklärungskonforme Veranlagung, der nunmehr ergangene Bescheid weiche davon aus nicht einsichtigen Gründen ab.

In der am 31. März 2008 innerhalb erstreckter Rechtsmittelfrist rechtzeitig erhobenen Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2005 vom 9. Jänner 2008 beehrte die Bw. für die Jahre 2000 bis 2004, die Aufwendungen für Schottergrubenrekultivierung, Schottersubstanzabbau- und Nutzungsentgelte als abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Für das Jahr 2005 beantragte sie die erklärungskonforme Veranlagung der Körperschaftsteuer. Hinsichtlich der Rekultivierungsrückstellungen führte sie aus, dass nach dem [Mineralrohstoffgesetz \(MinroG\)](#) und seinen Vorgängerbestimmungen bei der Erteilung von Gewinnungsbewilligungen (Abbauberechtigungen) auf die Bestimmungen der Raum- und Flächenordnung in den einzelnen Gemeinden Rücksicht zu nehmen sei. In der Raum- und Flächenordnung der Gemeinde sei für sämtliche Schottergruben vorgeschrieben, dass ausgebeutete Gruben standsicher dergestalt zu rekultivieren seien, dass der Grubenboden eingeebnet, die Grubenböschung in einem bestimmten Winkel standsicher gestaltet und danach Humus aufgebracht werde, der in weiterer Folge einzuebnen sei. Anschließend sei die Grube in eine landwirtschaftliche Nutzung zu überführen. Diese Bestimmungen der

Raumordnung seien von der Behörde bei Erteilung einer Gewinnungsbewilligung zu berücksichtigen, es verbleibe keinerlei Raum für die Vorschreibung anderer Rekultivierungsarten, wie etwa einer Naturüberlassung, wie sie von der Betriebsprüfung angeführt worden sei. Wenn die Naturschutzbehörde im Jahr 2001 in einer Niederschrift erklärt habe, dass für die „beiden Gruben“ keine weiteren Maßnahmen erforderlich seien, sei das die Meinung der Naturschutzbehörde, diese widerspreche aber der im Gewinnungsbewilligungsbescheid festgesetzten Rekultivierungsverpflichtung nach der Raumordnung in der Gemeinde und sei daher nicht zu berücksichtigen. Für die Erteilung einer Gewinnungsbewilligung sei der Bergbauberechtigte verpflichtet, einen Gewinnungsbetriebsplan vorzulegen. In diesem Gewinnungsbetriebsplan habe er die Abbauplan, die Transportwege und auch die Rekultivierungsmaßnahmen darzustellen. Entspreche der Gewinnungsbetriebsplan den gesetzlichen Voraussetzungen, werde er Bestandteil der Gewinnungsbewilligung. In [§ 84 Abs. 3 MinroG](#) sei geregelt, wann ein Gewinnungsbetriebsplan erlösche. In derselben Bestimmung fände sich folgende Formulierung: *„Durch das Erlöschen des Gewinnungsbetriebsplanes werden die Pflichten, die dieses Bundesgesetz den Bergbauberechtigten auferlegt, nicht berührt. Diese Pflichten treffen den letzten Inhaber des Gewinnungsbetriebsplanes. An diesen haben auch die behördlichen Anordnungen zu ergehen.“* Zu diesen Pflichten gehöre etwa auch die Aufstellung eines Abschlussbetriebsplanes, welcher die Maßnahmen zur Schließung und Beendigung der Schottergruben zu enthalten habe. Dazu gehöre auch die Art und Weise der Rekultivierung, wie sie dem Bergbauberechtigten im Gewinnungsbewilligungsbescheid auferlegt worden sei. Selbst bei konsenslos abgebauten Gruben („E“) sei ein Abschlussbetriebsplan bei der Behörde einzureichen, welcher von dieser zu bewilligen sein werde und in welchem sie verpflichtet sei, entsprechend den Raumordnungsvorschriften der Gemeinde die Rekultivierungsmaßnahmen im oben geschilderten Umfang vorzuschreiben. Wenn bei der Grube „T“ die Gewerbeberechtigung erloschen gewesen sei, seien aber die daraus entstandenen Pflichten (Rekultivierung) nach [§ 84 Abs. 3 MinroG](#) nicht erloschen, sondern vom Bergbauberechtigten zu erfüllen. Nach Erteilung einer Gewinnungsbewilligung sei die Behörde (BH) verpflichtet, Überprüfungen über die Sicherheit beim Grubenabbau durchzuführen. Stelle die Behörde fest, dass über einen Zeitraum von 5 Jahren keine Veränderungen eingetreten seien und keine Gefährdung vorliege, könne sie von weiteren Überprüfungen absehen, dies bedeute aber nicht, dass die im Gewinnungsbewilligungsbescheid auferlegten Pflichten (Rekultivierung) erloschen seien. Die Behörde müsse vielmehr wieder aktiv werden, wenn der Bergbauberechtigte den Abschlussbetriebsplan für die Schließung der Grube vorlege. Bei der Grube „C“ sei die Gewerbebehörde genauso vorgegangen und habe festgestellt, dass seit 4 Jahren keine Veränderungen eingetreten seien und eine Gefährdung nicht vorliege und mit

dem Eintreten von Bergschäden nicht zu rechnen sei. Dies habe aber lediglich bedeutet, dass die BH nicht mehr verpflichtet sei, weitere Überprüfungsmaßnahmen zu setzen. Die Verpflichtungen aus dem Gewinnungsbewilligungsbescheid seien aber voll aufrecht. Das [MinroG](#) regle in seinem § 197 Abs. 5 folgendes: *„Genehmigungen nach dem gewerblichen Betriebsanlagenrecht für nunmehr als Bergbauanlagen geltende Betriebsanlagen und gewerberechtlich erteilte Abbaugenehmigungen bleiben aufrecht, für wesentliche Änderungen (§ 115) gelten jedoch die auf Bergbauanlagen und Gewinnungsbetriebspläne anzuwendenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.“* [§ 115 Abs. 1 MinroG](#) behandle unter anderem auch Abschlussbetriebspläne, in welchen die Schließung der Gruben und die Einhaltung der in den Gewinnungsbetriebsplänen vorgesehenen Rekultivierungsmaßnahmen nach den Raumordnungsvorschriften der Gemeinde anzugeben seien. Die BH habe lediglich festgestellt, dass über einen längeren Zeitraum in den Gruben „E“, „C“ und „T“ keinerlei Veränderungen eingetreten seien und mit Bergschäden nicht zu rechnen sei. Damit habe sie ihre Überprüfungsverpflichtung einstellen können. Bescheide über den Wegfall von Rekultivierungsverpflichtungen, wie sie in den Gewinnungsbewilligungsbescheiden festgelegt seien, gäbe es nicht. Demnach seien nach den Gewinnungsbewilligungsbescheiden und den Raumordnungsvorschriften der Gemeinde die Verpflichtungen zur Rekultivierung der Schottergruben weiterhin aufrecht, und die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für die Bw. gegeben. Eine Nichtanerkennung der Dotierung der Rückstellung für Rekultivierungen entbehre daher jeder rechtlichen Grundlage.

Zu den Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und für Nutzungsentgelte brachte die Bw. in ihrer Berufung vor, dass sie sowohl mit ihren beiden Gesellschaftern, als auch mit der N ET GmbH gleichlautende Verträge über die Entschädigungen für den Schotterabbau und die Entgelte für Nutzungsrechte vereinbart habe. Sowohl die Verträge mit den beiden Gesellschaftern als auch der Vertrag mit der N ET GmbH enthielten die gleichen Regelungen über die Ermittlung der Entgelte für den Schotterabbau und der Nutzungsrechte sowie die Bestimmung, dass die Bezahlung der Entgelte nach Rechnungslegung erfolge. Die vertragliche Vereinbarung mit der N ET GmbH habe die Finanzbehörde in der Betriebsprüfung anerkannt, nachdem sie offensichtlich einen Fremdvergleich durchgeführt habe. Die gleichlautenden Regelungen in den Verträgen mit den beiden Gesellschaftern der Bw. erachte die Betriebsprüfung und damit das Finanzamt als nicht fremdüblich. Diese Feststellung widerspreche den Feststellungen zur Vereinbarung mit der N ET GmbH hinsichtlich der Fremdüblichkeit und sei daher nicht schlüssig. Es sei allgemein üblich, dass bei vertraglichen Vereinbarungen Regelungen über Zahlungen aufgenommen würden, die regelmäßig an die Rechnungslegung gebunden seien, wenn es sich nicht um gesondert vereinbarte Vorauszahlungen handle. Die ausdrückliche vertragliche Regelung, dass die Zahlung der

Entgelte nach Rechnungslegung erfolge, sei also lediglich eine vertragliche Präzisierung der in der Wirtschaft üblichen Vorgangsweise der Bezahlung nach Rechnungslegung. Die Beurteilung der Schotterabbau- und Nutzungsverträge mit den Gesellschaftern als nicht fremdüblich in Abweichung zum Schotterabbau- und Nutzungsvertrag mit der N ET GmbH, welcher offensichtlich auch nach Meinung der Betriebsprüfung fremdüblich sei, sei nicht nachvollziehbar. Im Übrigen werde darauf verwiesen, dass die beiden Gesellschafter im Dezember 2007 für 1999 bis ins Jahr 2001 bereits Rechnung gelegt hätten. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit verlange, dass die tatsächlichen Verhältnisse im Rechenwerk des Unternehmens abgebildet werden und die Vermögensposten und Schuldposten richtig dargestellt werden. Zudem seien nach dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung Erfolgsabgrenzungen, die die Periodengerechtigkeit des Ergebnisses erhöhen, zulässig. Der Schotterabbau und die Nutzung der übrigen Flächen, welche im Eigentum der Gesellschafter stünden, durch die Bw. würden zu Aufwendungen führen, welche den Einnahmen der entsprechenden Periode zuzuordnen seien und danach die Ertragsfähigkeit des Unternehmens zeigten. Nach dem dem Ertragssteuerrecht innewohnenden Leistungsprinzip stellten sie außerdem die Besteuerungsgrundlagen dar. Eine eigenkapitalersetzende Zuwendung liege nur dann vor, wenn keine ausreichenden und klaren Vereinbarungen vorlägen und Eigenkapital notwendig sei. Die Bw. habe mit ihren Gesellschaftern eindeutige Vereinbarungen, welche einem Fremdvergleich mit dem fremdüblich abgeschlossenen gleichlautenden Vertrag mit der N ET GmbH entspreche, getroffen. Die hohen liquiden Mittel der Bw. würden auch deutlich zeigen, dass ein Eigenkapitalersatz nicht notwendig sei.

Abschließend hielt die Bw. in ihrem Berufungsschreiben fest, dass über die Verpflichtung zu Rekultivierungsmaßnahmen und der damit verbundenen Auslegung des [MinroG](#) durch die BH ein Auskunftersuchen an das Wirtschaftsministerium gestellt werde. Darüber hinaus regte sie die Anberaumung eines Anhörungstermins an und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt beantragte in seinem Vorlagebericht vom 21. Mai 2008, mit welchem der Vorlageantrag vom 11. Februar und die Berufung vom 31. März desselben Jahres der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorlegt wurden, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In der am 1. Juni 2011 vor dem Unabhängigen Finanzsenat antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte die Bw. bezüglich der Rekultivierungsrückstellungen für die Grube „T“ eine Ablichtung der Verhandlungsschrift der BH vom 12. Dezember 1983 vor (Beilage ./1). Darin stehe: *„Nach Beendigung der Abbauarbeiten wird die Grube humusiert*

und besämt⁸. Weiters legte die Bw. die Ablichtung eines Bescheides der BH vom 24. Jänner 1984 betreffend L N 2 ., Grube T, Erweiterung der Sand- und Schottergewinnungsstätte, gewerbebehördliche Betriebsanlagengenehmigung, vor (Beilage ./2). Aus diesem immer noch aufrechten Bescheid gehe die Unrichtigkeit der Aussage des Mag. SB von der BH in der Niederschrift vom 9. Oktober 2007, wonach die Grube eingestellt gewesen und damit die Gewerbeberechtigung erloschen sei, hervor. Das Finanzamt hielt dem unter Verweis auf die Aussage des Mag. SB in der Niederschrift vom 9. Oktober 2007 entgegen, dass Mag. SB das für die Klärung dieser Frage zuständige Organ gewesen sei bzw. immer noch sei. Die Niederschrift sei von ihm unterschrieben worden und er habe darin unter anderem festgehalten, dass die natürliche Rekultivierung ausreichend sei. Das Finanzamt habe bei einem im Jahr 2007 vorgenommenen Augenschein selbst festgestellt, dass sich auf dem Schotter Erde sowie ein natürlicher Anflug von Pflanzen befunden habe. Es sei de facto eine Rekultivierung durch die Natur gegeben gewesen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es gleichgültig, ob die Rekultivierung von der Bw. oder von der Natur vorgenommen werde. Die Bw. entgegnete, dass wenn eine Grube geschlossen werde, es einer neuerlichen Bewilligung bedürfe und für diese Bewilligung sei in jedem Fall ein Abschlussbetriebsplan erforderlich. Die Grube „T“ sei noch nicht geschlossen, weshalb ein solcher Abschlussbetriebsplan noch nicht vorliege. Ein Aufschluss- und Abbauplan – wie im Berufungsschriftsatz für 1999 ausgeführt – sei notwendig, damit eine Grube eröffnet werden könne. Ein Abschlussbetriebsplan – wie im Berufungsschriftsatz 2000 – 2005 erwähnt – sei gemäß [§ 114 MinroG](#) notwendig für die Schließung einer Grube. Auf den Einwurf des Finanzamtes hin, wonach die Grube „T“ laut Mag. SB gar nicht in das [MinroG](#) übergeleitet worden sei, verwies die Bw. auf [§ 197 Abs. 5 MinroG](#). Demnach würden Genehmigungen nach dem gewerblichen Betriebsanlagenrecht aufrecht bleiben. Die Vertreterin des Finanzamtes bekräftigte, auf die Richtigkeit der Auskunft des zuständigen Beamten der BH, Mag. SB, zu vertrauen. Die Bw. stellte daraufhin die Frage, was die BH im Jahr 2001 überhaupt bei der Grube gemacht habe, wenn es ohnehin keine Verpflichtungen mehr gegeben hätte. In der Niederschrift seien die aufrechten Bescheide angeführt. Der Status der Grube sei damals gewesen, dass nichts mehr drin gewesen sei, die Grube sei ausgebeutet gewesen. Die Grube sei schon seit 1993 ausgebeutet. Auf die Frage des Finanzamtes hin, wann denn ein Abschlussplan erstellt werden müsse, antwortete die Bw. unter Hinweis auf [§ 114 Abs. 1 MinroG](#) und *Mihatsch*, MinroG³, § 114 Tz. 1, dass dies mit der Einstellung der Tätigkeit des Betriebes geschehen müsse. Mit der Einstellung der Tätigkeit seien erfahrungsgemäß die von diesen Tätigkeiten ausgehenden Einwirkungen noch nicht beendet. Es gebe bezüglich des Abschlussplanes keine Terminvorgabe. Die Behörde habe damals nicht überprüft, ob eine Rekultivierungspflicht bestehe, sie habe nur überprüft, ob mit Bergschäden zu rechnen sei oder nicht. Über den Zustand der Grube „T“ Anfang 1999 befragt,

gab die Bw. an, dass die Grube zu diesem Zeitpunkt ausgebeutet gewesen und eine fachliche Rekultivierung nicht vorgenommen worden sei. Aber es werde ein natürlicher Bewuchs vorhanden gewesen sein. Der Grubenboden sei weder damals noch heute eingeebnet gewesen. Am Boden befände sich nicht abbaubarer Schotter. 1999 werde es schon einen geringen Bewuchs durch Anflug gegeben haben, nicht nur am Boden, sondern auch an den Seitenwänden. Der Zustand 1999 werde so gewesen sein, wie in der Niederschrift 2001 befundet, nur mit weniger Bewuchs. Laut Bw. dürfe die Rekultivierung vom Flächenwidmungsplan nicht abweichen. Diesbezüglich werde auf die Niederschrift vom 11. Oktober 2007 mit dem Gemeindeangestellten der Gemeinde, OA, betreffend Flächenwidmungsplan der Schottergruben „N“ verwiesen. Die Vertreterin des Finanzamtes stellte klar, dass nach Ansicht des Finanzamtes der natürliche Bewuchs ausreiche, um der Raumordnung zu entsprechen. Dem hielt die Bw. entgegen, dass laut Bewilligungsbescheid eine landwirtschaftliche Nutzung herzustellen sei. Da die Bw. den Betrieb noch führe, sei auch noch kein Abschlussbetriebsplan für die Grube „T“ eingereicht worden. Auf die Frage des Finanzamtes hin, ob das [MinroG](#) mit „Betrieb“ den Gesamtbetrieb meine, wurde festgestellt, dass das [MinroG](#) von der *„Einstellung der Tätigkeit eines Bergbaubetriebes, einer selbständigen Betriebsabteilung oder eines größeren Teiles davon“* spricht. Im [§ 1 Z 24 MinroG](#) wird „Bergbaubetrieb“ so definiert: *„Jede selbständige Organisatorische Einheit, innerhalb der ein Bergbauberechtigter unter zu Hilfenahme von technischen und immateriellen Mitteln bergbauliche Aufgaben fortgesetzt verfolgt“*. In der Z 25 wird „selbständige Betriebsabteilung“ so definiert: *„Jede selbständige organisatorische Einheit innerhalb eines Bergbaubetriebes“*. Die Vertreterin des Finanzamtes stellte fest, dass es im [§ 114 MinroG](#) auch heiße: *„Bei Einstellung der Gewinnung in einem Bergbau“*. Dem hielt die Bw. entgegen, dass es dort aber auch heiße: *„Oder“*. Außerdem habe der Bergbauberechtigte gemäß [§ 159 Abs. 1 MinroG](#) nach Beendigung der Bergbautätigkeit geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Oberflächennutzung zu treffen. Laut Finanzamt heiße es aber im nächsten Satz, dass fremde Grundstücke wieder in den früheren Zustand zu setzen seien und wenn dies nicht erreicht werden könne, seien die Grundstücke anderweitig wieder nutzbar zu machen. Die Bw. warf daraufhin ein, dass die Nutzbarmachung möglich und bei anderen Bergbaubetrieben auch üblich sei. Da bei der Bw. der Gesamtbetrieb noch aufrecht sei, müsse für die Grube „T“ kein Abschlussbetriebsplan erstellt werden. Wenn es einmal so weit sei, das könne auch erst in 40 Jahren sein, dann müsse der natürliche Bewuchs wahrscheinlich beseitigt werden damit die Grube eingeebnet und die Böschung standsicher ausgeführt werden könne. Bei der Grube „LG“ (in der Folge kurz: LG) werde dies gerade gemacht. DI habe einen entsprechenden Abschlussbetriebsplan erstellt. Organisches Material (Sträucher) dürfe nie zugeschüttet werden, sondern müsse entfernt werden. Der Abschlussbetriebsplan gemäß [§ 114 MinroG](#)

betreffend die Grube „LG“ halte bezüglich Rekultivierung folgendes fest: *„Der Abbau ist bereits abgeschlossen, es wurde bis zur (ursprünglichen) Geländeoberkante verfüllt und rekultiviert. Von der Verfüllung sind die Grundstücke ... betroffen. Nach Angabe des Konsenswerbers wurden vor 1990 ca. 25.000 m³ Bodenaushubmaterial, davon überwiegend Abraummateriale, verfüllt. Die im gewerberechtlichen Bescheid angegebene maximale Abbauhöhe von ca. 6 Metern ergibt eine Abbau- bzw. Verfüllkubatur des Tagbaus von rd. 20.400 m³.“* Für „LG“ habe auch keine Verpflichtung bestanden, einen Abschlussbetriebsplan zu erstellen und die Grube zu rekultivieren, weil der Gesamtbetrieb noch aufrecht sei. Die Bw. habe das freiwillig gemacht, um das Grundstück wieder landwirtschaftlich nutzen zu können.

Hinsichtlich der Rekultivierungsrückstellungen für die Grube „C“ wurde von den Parteien zunächst auf das bereits zur Grube „T“ vorgebrachte verwiesen. Darüber hinaus führte die Bw. aus, dass laut der Niederschrift vom 26. März 2001 die Grube „C“ mit 1. Jänner 1999 ins [MinroG](#) übergeben worden sei. Die Bewilligungsbescheide würden noch bestehen. Die Vertreterin des Finanzamtes verwies wiederum auf die Ausführungen des Mag. SB, wonach die natürliche Rekultivierung ausreiche. Von der Bw. wurde in weiterer Folge der Bescheid vom 6. April 1984 der BH betreffend L N 2., Grube C, Erweiterung der Sand- und Schottergewinnungsstätte, gewerbebehördliche Betriebsanlagengenehmigung, vorgelegt (Beilage ./3). Dieser Bescheid, der auch in der Verhandlungsschrift vom 26. März 2001 angeführt worden sei, sei nach Ansicht der Bw. noch aufrecht. Das Finanzamt entgegnete daraufhin, dass laut Aussage des Mag. SB in der Niederschrift vom 9. Oktober 2007 der Akt „C“ eingelegt worden sei, was bedeute, der Akt sei abgelegt. Eine natürliche Rekultivierung reiche aus. Laut Bw. stehe dies im Widerspruch zum Bescheid der BH vom 6. April 1983 (Beilage ./3). Die BH sei nach Ansicht der Bw. verpflichtet, regelmäßig Gruben zu begehen. Im Jahr 2001 habe so eine Begehung bei „T“ und „C“ stattgefunden. Nach dem Gesetz könnten weitere Prüfungshandlungen eingestellt werden, wenn mehr als 5 Jahre hindurch kein Gefährdungspotential festgestellt worden sei. Dann sei der Fall in den Akt einzulegen. Das Finanzamt entgegnete unter Verweis auf die Aussage von Mag. SB in der Niederschrift vom 9. Oktober 2007 betreffend „LG 2“, dass „LG 2“ offenbar anders zu sehen sei als die Gruben „T“ und „C“. Bei „LG 2“ würde es sich um eine Deponie handeln. Die Bw. bestätigte, dass „LG 2“ als Deponie für Bodenaushub genutzt werde. Bei einer Bodenaushubdeponie müsse auf das deponierte Material zunächst eine Kiesschicht aufgebracht werden, darauf eine Dichtschicht (Ausgleichsschicht), die gepresst sei und darauf der Humus. Mit der Flächenwidmung werde in jedem Bewilligungsbescheid die Nachnutzung festgelegt. Die Vertreterin des Finanzamtes wollte daraufhin wissen, warum Mag. SB bei „LG 2“ von einer Rekultivierungsverpflichtung ausgehe, während er z.B. bei „C“ eine natürliche Rekultivierung für ausreichend erachte. Die Bw. entgegnete, dass auch sie das nicht sagen könne. Die neue

Nutzung als Deponie habe jedenfalls einen neuen Bewilligungsbescheid erforderlich gemacht. Dieser sei im Jahr 2006 ergangen und beinhalte eine Rekultivierungsverpflichtung. Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe bei „LG 2“ nur wegen der Deponiebewilligung eine Rekultivierungsverpflichtung und nicht wegen der Betriebsanlagengenehmigung. Laut Bw. ergebe sich die Rekultivierungsverpflichtung wiederum sehr wohl aus der Betriebsanlagengenehmigung. Die Vertreterin des Finanzamtes erwiderte, dass Mag. SB das anders sehe. Es sei keine Überleitung in das [MinroG](#) erfolgt und daher reiche für die BH die natürliche Rekultivierung aus. Die Bw. merkte daraufhin an, dass auch die Meinung des Finanzamtes auf gesetzlichen Grundlagen zu erfolgen habe. Wenn jemand eine Rekultivierungsverpflichtung von behördlicher Seite durchsetzen müsse, dann wäre dies die BH. [§ 173 MinroG](#) bestimme, dass die Aufsicht der Behörden zu dem Zeitpunkt ende, indem mit dem Auftreten von Bergschäden nicht mehr zu rechnen sei. Aufgrund dieser Bestimmung habe Mag. SB die Akten eingelegt. Bei der Befragung zur Niederschrift am 29. Oktober 2007 sei die Verwaltungsrechtslage im Übrigen nicht im Detail mit Mag. SB diskutiert worden. Es sei lediglich die Frage gestellt worden, warum die Gruben „C“ und „T“ nicht mehr zu rekultivieren seien. Die Grube „C“ betreffend liege insoweit ein Widerspruch in der Aussage des Mag. SB vor, als er in der Niederschrift vom 26. März 2001 angegeben habe, dass die Grube „C“ gemäß der Übergangsbestimmung des [§ 197 Abs. 5 MinroG](#) in das bergrechtliche Regime übergeleitet werde, während er in der Niederschrift beim Finanzamt vom 9. und 29. Oktober 2007 angegeben habe, dass weder die Grube „T“ noch die Grube „C“ übergeleitet worden seien. Darüber hinaus verwies die Bw. auf [§ 84 Abs. 4 MinroG](#) und *Mihatsch*, *MinroG*³, § 84 Tz. 4, wo ausgeführt werde: *„Zu diesen Pflichten gehören etwa die Aufstellung eines Abschlussbetriebsplanes (vergl. § 114)...“*. Die Vertreterin des Finanzamtes stellte daraufhin fest, dass wenn man der Ansicht der Bw. folge, was die Abgabenbehörde nicht tue, der Abschlussbetriebsplan zu irgendeinem Zeitpunkt bis zum Betriebsende des Unternehmens aufgestellt werden könne. Diesem Umstand habe der Steuergesetzgeber nach Auffassung der Bw. ohnehin insofern Rechnung getragen, als eine Abzinsung der errechneten handelsrechtlichen Rückstellungen auf 80 % verlangt werde. Das Finanzamt betonte daraufhin, dass im EStG vom voraussichtlichen Eintritt der Verpflichtung die Rede sei. Im gegenständlichen Fall könne von einem voraussichtlichen Eintritt der Rekultivierungsverpflichtung jedoch nicht die Rede sein. Nach Ansicht der Bw. handle es sich wiederum nicht um eine Verbindlichkeitenrückstellung, sondern um eine Aufwandsrückstellung für welche bei Langfristigkeit eine gesetzliche Regelung getroffen sei.

Zu den Rekultivierungsrückstellungen die Grube „E“ betreffend brachte die Bw. vor, dass es für diese Grube keine gewerbebehördliche Bewilligung gebe. Die Bw. legte eine geohydrologische Standortbeurteilung des Amtes der Landesregierung vom 4. März 1993

betreffend das Grundstück..., KG .., vor (Beilage ./4), in welcher folgendes festgehalten sei: *„Als Nachnutzung nach dem Abschluss der Materialgewinnung wäre im Interesse und Sinn des notwendigen Schutzes dieses bedeutenden Grundwasservorkommens Wald erwünscht“*. Darüber hinaus legte die Bw. eine Vereinbarung der Firma L N 2 . mit der Gemeinde vom 29. Oktober 1992 vor (Beilage ./5), die ebenfalls dieses Grundstück betreffe. Darin würde es heißen: *„Nach der Verfüllung ist die Fläche auf Kosten des Eigentümers zu rekultivieren und für landwirtschaftliche Nutzung vorzubereiten“*. Daraufhin erwiderte die Vertreterin des Finanzamtes, dass der Gemeindeangestellte OA in der Niederschrift vom 11. Oktober 2007 erklärt habe, dass die Gemeinde selbst keine solchen Rekultivierungsmaßnahmen einfordern könne. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Gemeinde für die Rekultivierung nicht zuständig. Zum Zustand der Grube zu Beginn der Rückstellungsbildung im Jahr 1999 gab die Bw. an, dass damals in der Gemeinde der Kanal gegraben worden sei. Das Aushubmaterial aus dem Kanalbau sei laut Vereinbarung mit der Gemeinde vom 29. Oktober 1992 in die Grube „E“ als Deponie eingefüllt worden. Dennoch müsse auch diese Bodenaushubdeponie rekultiviert werden. Es würden noch die Ausgleichsschicht und der Humus fehlen. Die Kiesschicht sei nicht erforderlich. Für die Grube „E“ habe es auch keinen Bewilligungsbescheid für die Nutzung als Deponie gegeben. Es existiere lediglich die Vereinbarung mit der Gemeinde. Die Feststellungen der Vorbetriebsprüfung im Jahr 2001 zum Pflanzenbewuchs dürften auch auf den Zustand im Jahr 1999 zugetroffen haben. Die Pflanzen würden auf dem deponierten Aushubmaterial wachsen.

Zu den Rückstellungen für Schotterabbau hielt die Bw. zunächst fest, dass der Eintritt der N ET GmbH in die Nutzungsüberlassung zum 1. Jänner 2004 nur tatsächlich die Nutzungsüberlassung und nicht den Schotterabbau betreffe. Bezüglich der Vereinbarungen zwischen L N 1 . und I . O N mit der Bw. betreffend Schotterabbau sei mittlerweile abgerechnet und bezahlt worden. Die entsprechenden Einnahmen seien von den Gesellschaftern auch versteuert und die Steuer bezahlt worden. Die Steuerbelastung habe 50% betragen. Die Abrechnung habe in den letzten 4 Jahren stattgefunden. Die entsprechenden Rechnungen jeweils von I . O N und getrennt davon von L N 1 . vom 31. Dezember 2010, vom 31. Dezember 2009, vom 31. Dezember 2008 und vom 31. Dezember 2007 legte die Bw. vor (Beilagen ./6 - ./13). Die Vertreterin des Finanzamtes räumte daraufhin ein, dass diese Urkunden wohl in die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates einzufließen hätten. Die Bw. merkte noch an, dass nicht mehr in allen Gruben, die in der Vereinbarung vom 28. April 2000 angeführt seien, noch abbaubarer Schotter vorhanden gewesen sei.

Bezüglich der Rückstellungen für Nutzungsentgelte wiederholte die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 1. Juni 2011 ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte, dass selbst bei Verjährung weiterhin eine Naturalobligation bestehe. Dieser Betrag sei einklagbar, die Verjährung müsse eigens eingewendet werden. Die Abrechnung und Zahlung sei bisher zwar aus Zeitgründen unterblieben, es werde aber abgerechnet und bezahlt werden. Von der Möglichkeit der Verjährungseinrede werde nicht Gebrauch gemacht werden. Die Bw. habe für diese Verpflichtungen vorzusorgen, um der periodengerechten Abgrenzung der Aufwendungen Rechnung zu tragen. Die Vertreterin des Finanzamtes stellte unter Hinweis auf die dreijährige Verjährungsfrist fest, dass die Schuld jedenfalls verjährt sei. Dass bis zum Jahr 2011 keine Abrechnung erfolgt sei, sei fremdunüblich. Außerdem liege keine nachvollziehbare Begründung für das Unterbleiben der Abrechnung vor. Die Bw. entgegnete, dass dies keinen Einfluss auf die Rückstellungsbildung bei der Bw. habe. Eine Auflösung der Rückstellung wäre nur vorzunehmen, wenn die Bw. von der Verjährungseinrede Gebrauch machen wollte. Nach Ansicht des Finanzamtes genüge hingegen schon die Möglichkeit der Verjährungseinrede.

Abschließend legte die Bw. noch den Abschlussbetriebsplan betreffend den Tagbau in der KG LG vor (Beilage ./14).

In der Folge ruhte das Berufungsverfahren für Vergleichsverhandlungen der Verfahrensparteien.

Mit am 22. Dezember 2011 beim Unabhängigen Finanzsenat einlangenden Schriftsatz teilte die Bw. mit, dass ihre beiden Gesellschafter, I . O N und L N 1 ., mit Rechnungen vom 31. Dezember 2010 über jeweils 301.153,06 Euro das Nutzungsentgelt für das Jahr 2003 abgerechnet hätten. Die durch die Bw. vorgenommenen Zahlungen dieser Nutzungsentgeltrechnungen hätten am 28. September 2011 stattgefunden. Dem Schreiben beigelegt waren die genannten Rechnungen sowie die Zahlungsüberweisungen an I . O N und L N 1 . im Betrag von jeweils 150.000,00 Euro.

Dieser Schriftsatz wurde dem Finanzamt vom zuständigen Referenten samt Beilagen zur Stellungnahme übermittelt. Das Finanzamt beantragte in seiner Stellungnahme die vollinhaltliche Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der Bw. gebildeten Rekultivierungsrückstellungen für die Gruben „T“, „C“ und „E“ sowie die Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und für Nutzungsentgelt steuerlich anzuerkennen sind oder nicht.

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste zu bilden, die „am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind“ ([§ 198 Abs. 8 UGB](#); VfGH 09.12.1997, [G 403/97](#)); mit einer Verbindlichkeit muss ernsthaft zu rechnen sein ([§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#)). Ist eine Verbindlichkeit bzw. das Risiko nur möglich, nicht aber wahrscheinlich, fehlt für den Ansatz einer Rückstellung die nötige Konkretisierung (VfGH 09.12.1997, [G 403/97](#)).

Rückstellungen erfassen Aufwendungen, die ihre Ursache in einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr haben. Mit einer Rückstellung werden Ausgaben, die erst in einer späteren Periode konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens zugeordnet. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Handelt es sich um eine drohende Verbindlichkeit, deren wirtschaftliche Verursachung über mehrere Perioden verteilt ist, so ist eine Rückstellung laufend in den Jahren wirtschaftlicher Verursachung aufzubauen und zwar in der Form einer Ansammlungsrückstellung.

Gemäß [§ 9 Abs. 1 EStG 1988](#) können Rückstellungen nur gebildet werden für

Anwartschaften auf Abfertigungen,
laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen,
Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen,
drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Gegenstand einer Verbindlichkeitsrückstellung muss stets eine Verpflichtung gegenüber Dritten sein (VwGH 19.10.1962, [1328/61](#)).

Nach [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Ziffer 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von derartigen Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. Bei diesen im [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) für die Rückstellungsbildung genannten Voraussetzungen handelt es sich um solche, die bereits zum maßgebenden Bilanzstichtag vorgelegen sein müssen. Die Verpflichtung selbst muss zwar nicht bereits am Bilanzstichtag entstanden sein (VwGH 25.01.1994, [90/14/0073](#)), ihr Entstehen muss aber nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zumindest ernsthaft drohen (VwGH 24.11.1987, [87/14/0145](#)).

Wie der VwGH in seinem (grundsätzlichen) Erkenntnis VwGH 10.10.1996, [94/15/0089](#), erkannt hat, kann eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung nur dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn die Verpflichtung unmittelbar nach ihrem Inhalt und insbesondere ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert ist. Dies ist dann anzunehmen, wenn die Verpflichtung aus dem Gesetz oder auf einem besonderen Verwaltungsakt beruht (Kriterium der hinreichenden Konkretisierung) und wenn an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft werden (Kriterium der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme).

Zu den Rekultivierungsrückstellungen:

Der Verhandlungsschrift der BH vom 26. März 2001 über die Besichtigung des Rohstoffgewinnungsbetriebes der Bw. ist bezüglich der Gruben „C“ und „T“ zu entnehmen:

„A Sachverhalt

Die [Bw.] betreibt in folgenden Abbaustätten die Gewinnung und/oder Aufbereitung grundeigener mineralischer Rohstoffe mit folgendem Konsensstand:

a) KG C:

Bescheid der Bezirkshauptmannschaft [...] vom 16. Mai 1975, [...], Verhandlungsschrift vom 17. April 1975: Grundkonsens

Bescheid der Bezirkshauptmannschaft [...] vom 6. April 1984, [...], Verhandlungsschrift vom 19. März 1984: Erweiterung und Aufstellung einer Siebanlage

Zu dieser Abbaustätte wird festgehalten, dass laut Aktenvermerk vom 28. Juli 1998 seit 4 Jahren in der gegenständlichen Grube nicht mehr abgebaut wird. Aufgrund des Inkrafttretens des [MinroG](#) am 1. Jänner 1999 konnte der gewerbebehördliche Konsens zwar als genehmigter Gewinnungsbetriebsplan gemäß der Übergangsbestimmung des [§ 197 Abs. 5 MinroG](#) in das bergrechtliche Regime übergeleitet werden, aufgrund der nunmehr schon länger als 5 Jahre dauernden Unterbrechung des Abbaues wäre aber gemäß [§ 113 Abs. 1 MinroG](#) neuerlich ein Gewinnungsbetriebsplan zur Genehmigung vorzulegen.

Am heutigen Tage soll deshalb lediglich überprüft werden, ob mit dem Auftreten von Bergschäden im Sinne des [§ 160 MinroG](#) noch zu rechnen ist.

[...]

c) KG T:

Bescheid der Bezirkshauptmannschaft [...] vom 30. Juli 1975, [...], Verhandlungsschrift vom 26. Juni 1975: Grundkonsens

Bescheid vom 14. Dezember 1981, [...], Verhandlungsschrift vom 26. November 1981: Aufstellung einer Siebanlage

Bescheid vom 24. Jänner 1984, [...], Verhandlungsschrift vom 12. Dezember 1983: Erweiterung der Abbaustätte

Es ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Aktenvermerk vom 28. Juli 1998 die gegenständliche Abbaustätte bereits damals seit 5 – 6 Jahren nicht mehr betrieben wird. Aufgrund gewerberechtlicher Vorschriften ist somit bereits vor

Inkrafttreten des [MinroG](#) von einem Erlöschen der Betriebsanlagengenehmigung auszugehen, sodass keine Überleitung im Sinne des [§ 197 Abs. 5 MinroG](#) stattfand. Somit soll am heutigen Tage lediglich überprüft werden, ob mit dem Auftreten von Bergschäden im Sinne des [§ 160 MinroG](#) noch zu rechnen ist.

[...]

Generell wird festgehalten, dass für jede räumliche Erweiterung einer Abbaustätte nach der nunmehrigen Rechtslage die Vorlage eines Gewinnungsbetriebsplanes erfordert, ebenso jede länger als 5 Jahre dauernde Unterbrechung und Wiederaufnahme des Abbaues (vergleiche [§ 113 Abs. 1 MinroG](#)). Bei Einstellung der Gewinnung in einem Bergbau wäre gemäß [§ 114 Abs. 1 MinroG](#) ein Abschlussbetriebsplan zur Genehmigung vorzulegen.

B Befunde der Sachverständigen

Befund des [...] als Amtssachverständiger für Wasserbautechnik und Gewässerschutz sowie Naturschutz

zu a) und c)

Im Zuge des durchgeführten Ortsaugenscheines wurden die bereits ausgebeuteten Abbaufelder besichtigt. Im Zuge dieses Ortsaugenscheines wurden in einigen Bereichen geringe Steilböschungen wahrgenommen, welche jedoch bereits teilweise bewachsen sind.

Ein Abbau in diesen beiden Abbaufeldern findet nachvollziehbar nicht mehr statt.

[...]

Befund des [...] als Amtssachverständiger für Geologie

zu a) und c)

Wie beim am heutigen Tage durchgeführten Lokalaugenschein festgestellt werden konnte, sind die beiden Kiessandgruben bereits ausgeküst und findet offensichtlich schon seit Jahren kein Abbau mehr statt. Abgesehen von einigen Steilbereichen weisen die Grubenböschungen eine Neigung von weniger als 45 Grad auf und sind bereits mit Gebüsch und sonstiger Vegetation bewachsen.

[...]

C Gutachten

Gutachten des [...] als Amtssachverständiger für Wasserbautechnik und Gewässerschutz sowie Naturschutz

zu a) und c)

Die bereits ausgebeuteten Gruben sind großteils mit einer Vegetation überdeckt. Die geringen Steilböschungen stellen aus der Sicht des Naturschutzes eine wesentliche Bereicherung des Landschaftsbildes dar und dienen zusätzlich als Lebensraum einer entsprechenden Tierwelt. Sollte aus geologischer Sicht der Weiterbestand der noch vorhandenen Steilböschung möglich sein, so wird dies aus der Sicht des Naturschutzes begrüßt.

Da die beiden ehemaligen Abbaustätten unbeaufsichtigt sind, wird aus naturschutzfachlicher Sicht, ohne Bezugnahme auf das [MinroG](#), gefordert, dass die Zufahrten durch Schranken oder Ketten versperrt werden, um wilde Ablagerungen verhindern zu können.

Weitere Maßnahmen in diesen beiden Abbaustätten sind nicht erforderlich und ist mit dem Auftreten von Bergschäden nicht mehr zu rechnen.

[...]

Gutachten des [...] als Amtssachverständiger für Geologie

zu a) und c)

Aus geologischer Sicht stellen die wenigen Steilbereiche keine Gefährdung dar, abgesehen von lokal begrenzten, geringfügigen Abbrüchen sind keine Instabilitäten in den Böschungsbereichen zu erwarten. Zusätzliche Maßnahmen sind nicht notwendig.

[...]

D Stellungnahme des [...] als Vertreter des Arbeitsinspektorates für den [...] Aufsichtsbezirk

Der Vertreter des AI für den [...]AB nimmt das Ergebnis zur Kenntnis.

E Erklärungen

Zu den Punkten a) und c) wird festgehalten, dass aufgrund der Bestimmung des [§ 173 MinroG](#) die Aufsicht der Bezirkshauptmannschaft [...] als Bergbehörde beendet ist.

[...]“

Laut Aussage des Bereichsleiters der Abteilung Wirtschaft-Umwelt der BH, Mag. SB , in der Niederschrift vom 9. Oktober 2007 wurde hinsichtlich der Gruben „T“ und „C“ nach Besichtigung im Jahr 2001 der Akt eingelegt. Es reichte eine natürliche Rekultivierung. In der Niederschrift vom 29. Oktober 2007 führte Mag. SB näher begründend aus, dass hinsichtlich der Gruben „T“ und „C“ nach Ansicht der BH keine Rekultivierungsverpflichtung mehr besteht, da diese beiden Gruben nicht in das [MinroG](#) übergeleitet worden seien und weil in den letzten 4 bis 5 Jahren kein Abbau mehr stattgefunden habe.

In der zwischen der Bw. bzw. deren Vorgängerunternehmen und der Gemeinde am 29. Oktober 1992 getroffenen Vereinbarung bezüglich der Grube „E“ heißt es:

„Die Firma L N , [...], verpflichtet sich gegenüber der Marktgemeinde [...], den von der Umwidmung betroffenen Teil des Grundstückes Parz. Nr. [...], KG [...] anlässlich der Umwidmung von „Gründland – Landwirtschaft“ in „Grünland - Materialgewinnungsstätte – Schottergrube mit der Folgenutzung Müllablagerungsplatz - Deponie für Aushubmaterial“ nur nach folgenden Kriterien zu nutzen und diese Verpflichtung auch auf zukünftige Betreiber oder Eigentümer jeweils zu überbinden bzw. überbinden zu lassen.

[...]

4. Nach der Verfüllung ist die Fläche auf Kosten des Eigentümers zu rekultivieren und für landwirtschaftliche Nutzung vorzubereiten.

[...]

Im Falle der schuldhaften Nichteinhaltung dieser Vereinbarung ist der jeweilige Eigentümer der Schottergrube verpflichtet, der Marktgemeinde [...] den dadurch entstandenen Schaden (Entzug von gewidmetem „Grünland – Materialgewinnungsstätte – Schottergrube mit der Folgenutzung Müllablagerungsplatz – Deponie für Aushubmaterial“ für die geordnete Abfallentsorgung) und die anfallenden Unkosten (z.B. Transportkosten für weiter entfernte Deponien, Erschließung neuer Deponieflächen etc.) zu ersetzen“

Im Bericht zur Vorbetriebsprüfung vom 1. August 2001 wurde zur Grube „E“ unter Tz. 38 festgehalten:

„b) Schottergrube „E“

Gegenständliche Schottergrube wurde ohne jegliche behördliche Bewilligung als solche ausgebeutet und nach Beendigung des Abbaus sich selbst – ohne jegliche weitere Vorkehrungen zu treffen – überlassen. Erhebungen seitens der Finanzbehörde ergaben, dass das gegenständliche Grundstück in Folge natürlicher Vorgänge zu „verwachsen“ beginnt bzw. teilweise durch sich selbst angesiedelt habende Pflanzen bereits zugewachsen ist. Es ist auch auf einen schon großemäßig ansehnlichen Baumbestand hinzuweisen, sodass schon von einem zumindest mehrjährigen Zeitraum der Nichtnutzung infolge Ausbeutens der Grube auszugehen ist. Behördlicherseits, insbesondere seitens der Naturschutzbehörde, wurden keinerlei Aktivitäten hinsichtlich der weiteren Behandlung der Grube gesetzt, was mit der derzeitigen Tendenz des Landes Niederösterreich korrespondiert, nämlich der Verfolgung einer natürlichen Rekultivierung, also eines sich selbst Überlassens der Grube als optimale ökologische Lösung. Solche Vorgänge wirken sich auf die Entwicklung einer artenreichen Tier- und Pflanzenwelt förderlich aus. Es darf dabei auf die Stellungnahme des Landes [...] auf Seite 4 des Bescheides der Berghauptmannschaft [...] vom 21.8.1996 [...] betreffend Gewinnungsbewilligung für die Abbaufelder N 1 und N 2 verwiesen werden.“

Der Gemeindeangestellte OA von der Gemeinde gab in der Niederschrift vom 30. Mai 2006 an, dass grundsätzlich laut Flächenwidmungsplan eine Verpflichtung bestehe, Schottergruben nach Beendigung des Abbaus einer Rekultivierung zuzuführen. Diese Verpflichtung bestehe aber so lange nicht, als von Seiten der Gewerbebehörde oder der Berghauptmannschaft eine aufrechte Bewilligung zur gewerberechtlichen Nutzung oder eine Bewilligung für den Schotter- und Sandabbau bestehe. Die Grube „E“ sei bereits 1992 ausgebeutet gewesen. Ob eine Abbauberechtigung nach wie vor aufrecht sei bzw. ob eine gewerberechtliche Nutzung vorgenommen werden könne, sei der Gemeinde nicht bekannt. In einer weiteren Niederschrift vom 11. Oktober 2007 beantwortete derselbe die Frage, ob vonseiten der Gemeinde Rekultivierungsmaßnahmen eingefordert werden könnten, wenn solche weder von der BH noch der Berghauptmannschaft bzw. der Landesregierung angeordnet würden, wie folgt: Im Flächenwidmungsplan sei die Widmung der Gruben angeführt, ebenfalls sei die Folgewidmung nach dem Abbau festgelegt (Grünland – Landwirtschaft oder Grünland – Forst). Welche Rekultivierungsmaßnahmen vorzunehmen seien, werde jedoch von der Behörde ([MinroG](#), [Abfallwirtschaftsgesetz](#)) vorgegeben, die Gemeinde selbst könne keine solchen Maßnahmen einfordern. Die Grube E weise laut Flächenwidmungsplan von 1992 eine Berechtigung zur Verfüllung mit Aushubmaterial auf, wobei jedoch dafür bisher keine Genehmigung nach dem [MinroG](#) erteilt worden sei.

Bei Beurteilung des berufungsgegenständlichen Falles ist der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung gelangt, dass die Bildung der Rekultivierungsrückstellungen für die Gruben „T“, „C“ und „E“ aus nachstehenden Überlegungen steuerlich nicht zulässig ist:

Die Bildung von Rückstellungen im Sinne des [§ 9 EStG 1988](#) ist nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Auch die einschlägige VwGH bzw. VfGH-Judikatur geht von der Notwendigkeit einer ernsthaft drohenden Inanspruchnahme aus: *„Ist der Eintritt der Verpflichtung zur Herstellung des ursprünglichen Zustandes nur möglich, aber nicht wahrscheinlich, fehlt die für die Bildung einer Rückstellung notwendige Konkretisierung“* (VfGH 09.12.1997, [G 403/97](#)). *„Es muss die konkrete Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Risikofalles gegeben sein und somit die Inanspruchnahme ernsthaft drohen“* (VwGH 24.11.1987, [87/14/0145](#); 25.01.1994, [90/14/0073](#)). Die Gründe für eine künftige Inanspruchnahme müssen damit zum Bilanzstichtag gewichtiger sein als jene Gründe, die dagegen sprechen. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung muss gegenüber der Nichtinanspruchnahme überwiegen. Dies ist nach objektiv erkennbaren Tatsachen zu beurteilen. Die Verwaltungspraxis verlangt für die Bildung einer Rückstellung qualifizierte Voraussetzungen: Der Abgabepflichtige muss entweder ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme konfrontiert werden (z.B. behördlicher Auftrag zur Beseitigung eines Umweltschadens) oder selbst Schritte zur Sanierung eines eingetretenen Schadens gesetzt haben, die eine schriftliche Inanspruchnahme im Einzelfall erübrigen.

Die Bw. vertritt im Wesentlichen die Ansicht, dass sie aufgrund der Verpflichtung zur Erstellung eines Abschlussbetriebsplanes gemäß [§ 114 MinroG](#) mit dem künftigen Eintritt der Verpflichtung zur Rekultivierung der Schottergruben gemäß den Regelungen des Flächenwidmungsplanes rechnen müsse. Hinsichtlich der Grube „E“ würde sich diese Verpflichtung aus der mit der Gemeinde getroffenen Vereinbarung ergeben. Demgegenüber vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass mit dem Eintritt einer Rekultivierungsverpflichtung auf Grund des Meinungsstandes der für eine Rekultivierung zuständigen Behörde nicht mehr zu rechnen war.

Hinsichtlich der Gruben „T“ und „C“ ist auszuführen, dass – wie oben bereits ausführlich dargestellt – vonseiten der gemäß [§§ 173, 171 MinroG](#) zuständigen Behörde, der BH, eindeutig festgestellt worden ist, dass eine Rekultivierungsverpflichtung nicht mehr besteht, da mit dem Auftreten von Bergschäden im Sinne des [§ 160 MinroG](#) nicht zu rechnen ist, und dass darüber hinaus die Aufsicht der BH als Bergbehörde gemäß [§ 173 MinroG](#) beendet ist. Es mag zwar zutreffen, dass in den ursprünglichen Bewilligungsbescheiden aus den Jahren 1983/1984 eine Rekultivierung gemäß dem Flächenwidmungsplan angeordnet ist, doch haben

sich die Verhältnisse seit damals so verändert, dass mit einem Entstehen von Rekultivierungsverpflichtungen jedenfalls aber mit der Inanspruchnahme aus einer solchen Verpflichtung ab dem Jahr 1999 nicht mehr ernsthaft zu rechnen war. Laut Aktenvermerken der BH aus dem Jahr 1998 wurde in den Gruben „T“ und „C“ seit den Jahren 1993 bzw. 1994 nicht mehr abgebaut. Bei einer amtlichen Besichtigung im Jahr 2001 wurde hinsichtlich dieser Gruben in der entsprechenden Niederschrift (siehe oben) u.a. festgehalten, dass die bereits ausgebeuteten Gruben größtenteils mit einer Vegetation überdeckt seien. Die geringen Steilböschungen stellten aus der Sicht des Naturschutzes eine wesentliche Bereicherung des Landschaftsbildes dar und dienten zusätzlich als Lebensraum einer entsprechenden Tierwelt. Weitere Maßnahmen seien nicht erforderlich und sei mit dem Auftreten von Bergschäden nicht mehr zu rechnen. Aus geologischer Sicht stellten die wenigen Steilbereiche keine Gefährdung dar. Zusätzliche Maßnahmen seien nicht erforderlich. In der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. aus, dass der Zustand dieser Gruben Anfang 1999 in etwa so gewesen ist wie im Jahr 2001 nur mit weniger Bewuchs. Diese Befundung hat der Leiter der damaligen Amtshandlung Mag. SB gegenüber dem Finanzamt im Jahr 2007 niederschriftlich bestätigt und dabei bekräftigt, dass die natürliche Rekultivierung ausreichend sei. Bei dieser Sachlage ist bei den Gruben „T“ und „C“ mit dem Vorliegen oder dem Entstehen von Rekultivierungsverpflichtungen bzw. einer Inanspruchnahme in den Streitjahren eben nicht ernsthaft zu rechnen gewesen. Selbst für den Fall, dass bei einer allfälligen Einstellung des Gesamtbetriebes der Bw. für diese Gruben ein Abschlussbetriebsplan gemäß [§ 114 MinroG](#) erstellt werden muss, ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates äußerst unwahrscheinlich, dass die Bw. entgegen der im Streitzeitraum und bis heute geltenden Meinung der zuständigen Verwaltungsbehörde zur Abtragung des bereits vorhandenen natürlichen Bewuchses und in weiterer Folge zu einer neuerlichen Rekultivierung verpflichtet werden wird. Die Voraussetzungen für die Bildung von Rekultivierungsrückstellungen liegen daher hinsichtlich der Gruben „T“ und „C“ jedenfalls mangels drohender Inanspruchnahme nicht vor, sodass die gebildeten Rückstellungen mit Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1999 im Streitzeitraum gewinnerhöhend aufzulösen waren.

Die Grube „E“ betreffend ist auszuführen, dass eine vertragliche Verpflichtung dann keine Rückstellung rechtfertigt, wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass mit der Einhaltung der vertraglichen Verpflichtung nicht gerechnet werden muss (vgl. VwGH 25.06.2008, [2006/15/0059](#)). Im Zuge der im Jahr 2001 durchgeführten Vorbetriebsprüfung (betreffend die Jahre 1995 bis 1997) stellte der Prüfer fest, dass diese Schottergrube ohne jede behördliche Bewilligung ausgebeutet und nach Beendigung des Abbaues (Anm: nach Aussage der Gemeinde war der Abbau 1992 beendet) sich selbst überlassen worden sei. Die Grube sei

bereits zugewachsen und sei auf einen ansehnlichen Baumbestand hinzuweisen, der auf einen zumindest mehrjährigen Zeitraum der Nichtnutzung schließen lasse. Vonseiten der Behörden (BH, Berghauptmannschaft, Naturschutz) seien hinsichtlich dieser Grube weder in der Vergangenheit noch gegenwärtig Maßnahmen gesetzt worden. Die Bw. führte in der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass die Feststellungen des Vorprüfers im Jahr 2001 bereits im Jahr 1999 in etwa so gewesen seien. Die Grube „E“ sei (nach dem Abbau) gemäß der Vereinbarung mit der Gemeinde aus dem Jahr 1992 als Deponie für das Aushubmaterial aus einem Kanalbau genutzt worden. Dennoch müsse auch diese Bodenaushubdeponie rekultiviert werden. Für die Rekultivierung fehle noch die sogenannte Ausgleichsschicht (= Dichtschicht) und der Humus. Die dort befindlichen Pflanzen würden auf dem eingefüllten Aushubmaterial wachsen. Die Gemeinde, mit der eine schriftliche Vereinbarung dahingehend getroffen wurde, dass die Bw. die Grube nach deren Verfüllung auf eigene Kosten zu rekultivieren und für eine landwirtschaftliche Nutzung vorzubereiten hat, vertritt die Ansicht, dass die Gemeinde Rekultivierungsmaßnahmen nicht einfordern könne. In der getroffenen Vereinbarung sind Schadenersatzansprüche auch nur für den Fall des Entzugs von gewidmetem „Grünland – Materialgewinnungsstätte – Schottergrube mit der Folgenutzung Müllablagerungsplatz – Deponie für Aushubmaterial“ für die geordnete Abfallentsorgung vorgesehen. Deshalb und aufgrund der bereits jahrelangen Untätigkeit der Gemeinde sowie des schon im Jahr 1999 bestehenden erheblichen natürlichen Bewuchses ist davon auszugehen, dass mit der Einhaltung der vertraglichen Rekultivierungsverpflichtung schon in den Streitjahren nicht gerechnet werden musste. Auch in diesem Fall ist es nach Ansicht der Berufsbehörde nämlich äußerst unwahrscheinlich, dass die Bw. zu einer Abtragung des bereits in einem – laut Betriebsprüfungsbericht – ansehnlichen Ausmaß vorhandenen natürlichen Bewuchses und einer anschließenden neuerlichen Rekultivierung verpflichtet werden wird. Da die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme zur Bildung einer Rekultivierungsrückstellung nicht ausreicht, liegen auch bei der Grube „E“ die Voraussetzungen für die Bildung von Rekultivierungsrückstellungen in den Streitjahren nicht vor.

Ergänzend wird noch Folgendes bemerkt: Die jahrelange Untätigkeit der Bw. bezüglich der Gruben „T“ und „C“ (keine nach der Ausbeutung der Gruben Anfang der Neunzigerjahre – allenfalls freiwillige – Erstellung von Abschlussbetriebsplänen) und bezüglich der Grube „E“ (keine – lt. Bw. notwendige - Einfüllung der Ausgleichsschicht und der Humusschicht) sondern das einfache Zuwachsenlassen der Gruben läßt den Eindruck entstehen, dass die Bw. ohnedies selbst auf die kostengünstige Karte der natürlichen Rekultivierung gesetzt hat. Die Vorgangsweise der Bw. bei der hier nicht strittigen Grube „LG“ (Abschlussbetriebsplan und Rekultivierung) steht dieser Annahme nicht entgegen sondern bestätigt diese. Diesbezüglich

hat die Bw. in der mündlichen Verhandlung nämlich vorgebracht, sie habe den Abschlussbetriebsplan der Grube „LG“ (freiwillig) gemacht und diese Gruben verfüllt und rekultiviert, „um das Grundstück wieder landwirtschaftlich nutzen zu können“. Somit war für die „fachliche Rekultivierung“ bei der Grube „LG“ offenbar ausschließlich ein Eigeninteresse der Bw. ausschlaggebend.

Die für die Rekultivierung der Schottergruben „T“, „C“ und „E“ gebildeten Rückstellungen waren daher nicht anzuerkennen.

Betreffend das Jahr 1999 ist auch noch die Rekultivierungsrückstellung betreffend die Grube „N 1“ berufungsgegenständlich. In seiner Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt diese Rückstellung anerkannt. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Beurteilung an und verweist auf diese Berufungsvorentscheidung.

Zu den Rückstellungen für Schottersubstanzabbau und Nutzungsentgelt:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 18.04.2007, [2004/13/0025](#)) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (dazu gehören auch Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern) für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#)). Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist. So ist etwa die länger dauernde Stundung von Geldforderungen kritisch zu hinterfragen und kann zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führen (VwGH 25.02.1997, [92/14/0039](#); UFS 20.03.2006, RV/0095-G/03; VwGH 04.03.2009, [2006/15/0198](#)).

Das Finanzamt hat von der Bw. unter dem Titel „Schotterabbau“ und unter dem Titel „Nutzungsrechte“ gebildete Rückstellungen nicht anerkannt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass diese Rückstellungen auf Vereinbarungen der Bw. mit ihren Gesellschaftern beruhten und darin vereinbart sei, dass die Bw. im Eigentum der Gesellschafter stehende Schottervorkommen (streitgegenständlich in den Jahren 1999 bis 2005) bzw. Gruben (streitgegenständlich in den Jahren 2003 bis 2005) gegen ein bestimmtes

Entgelt nutzen habe dürfen. Die Bezahlung sollte nach Rechnungslegung erfolgen und sei eine Bezahlung zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch nicht erfolgt, was fremdunüblich sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung im Jahr 2011 legte die Bw. Rechnungen der Gesellschafter vom 31.12.2007 betreffend Entgelt für den Schottersubstanzabbau hinsichtlich des Nutzungszeitraumes 1999 bis 2002 über den Gesamtbetrag von netto € 280.000,-- mit dem handschriftlichen Vermerk „bez. 1.4.2008“ und Rechnungen vom 21.12.2008 betreffend Entgelt für den Schottersubstanzabbau hinsichtlich des Nutzungszeitraumes 2002 über den Gesamtbetrag von netto € 80.323,20 mit dem handschriftlichen Vermerk „ bez. 16.2.2009“, sowie Rechnungen vom 31.12. 2009 betreffend Entgelt für den Schottersubstanzabbau hinsichtlich des Nutzungszeitraumes 2003 über den Gesamtbetrag von netto € 237.014,46 mit dem handschriftlichen Vermerk „ bez. 8.7.2010“ sowie Rechnungen vom 31.12.2010 betreffend Entgelt für den Schottersubstanzabbau hinsichtlich des Jahres 2004 über den Gesamtbetrag von netto € 263.833,24 (ohne Bezahlungsvermerk) vor. Mit diesen Rechnungen wurden in Summe die offenen Verbindlichkeiten der Jahre 1999 bis 2004 hinsichtlich des Schottersubstanzabbaurechtes nahezu vollständig abgerechnet. Nach dem Vorbringen der Bw. seien diese Rechnungen auch in der Folge zur Gänze bezahlt worden.

Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2011 wurden Rechnungen der Gesellschafter vom 31.12.2010 betreffend Nutzungsentgelt hinsichtlich des Jahres 2003 in Höhe von insgesamt netto € 501.921,76 vorgelegt. Davon wurde am 28.9.2011 ein Betrag von € 300.000,-- auch bezahlt.

Somit erfolgte eine Abrechnung der fraglichen Schottersubstanzabbaurechte und Nutzungseinräumungen erst nach 5 bis 6 Jahren der jeweiligen Nutzung (Abrechnungszeitraum 2002 am 31.12.2007 und 31.12.2008) teilweise aber auch erheblich später (Abrechnung des Schottersubstanzabbaues des Jahres 1999 am 31.12.2007). Die Abrechnung der Einräumung des Nutzungsrechtes an den Gruben für die Jahre 2004 und 2005 sowie die Abrechnung der Schottersubstanzabbaurechte für das Jahr 2005 ist bis heute nicht erfolgt. Die Bezahlung erfolgte noch später bzw. ist eine Bezahlung (teilweise) auch noch nicht erfolgt (Entgelte für Nutzungsrechte für 2003 teilweise und für 2004 und 2005 vollständig nicht bezahlt und Entgelte für Schotterabbau 2005 vollständig noch nicht bezahlt).

Ein derart langer Zeitraum von der Leistungserbringung bis zur Abrechnung verbunden mit einer Stundung von beträchtlichen Nutzungsentgelten erscheint aber nicht fremdüblich, zumal die Bw. bzw. die Gesellschafter für diese Verzögerung und Stundung keinen triftigen Grund angeben konnten. In der mündlichen Berufungsverhandlung, in der auch die Gesellschafter der Bw. anwesend waren, wurde lediglich angegeben, dass eine Abrechnung aus Zeitgründen

unterblieben sei. Es erscheint nun nicht glaubhaft, dass die Gesellschafter der Bw. in 5 Jahren zeitlich nicht in der Lage gewesen sein sollen, die fraglichen Abrechnungen vorzunehmen. Diese Erklärung bestätigt vielmehr den Eindruck, dass die streitgegenständlichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und ihren Gesellschaftern jedenfalls hinsichtlich ihrer Entgeltlichkeit offenbar nicht ernsthaft sind. In dieses Bild fügt sich, dass die Gesellschafter mit der Abrechnung erst unmittelbar nach der Betriebsprüfung begannen (Betriebsprüfungsbericht vom 7.12.2007 – erste Rechnung vom 31.12.2007 über den Zeitraum 1999 bis teilweise 2002) und damit wohl erst unter dem Eindruck der Feststellungen der Betriebsprüfung. Zu bedenken ist aber auch, dass durch diese Stundung unbestritten Verjährung eintrat. Dazu vertritt die Bw. die Meinung, dass die Verjährung keinen Einfluss auf die Rückstellungsbildung habe, solange die Bw. als Schuldnerin nicht die Absicht habe, von der Verjährungseinrede Gebrauch zu machen. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass es wohl nicht fremdüblich ist, wenn Gläubiger (hier die Gesellschafter) ohne triftigen Grund beträchtliche Forderungen nicht rechtzeitig abrechnen und damit riskieren, von der Unterlassung einer Verjährungseinrede durch den Schuldner abhängig zu sein. Dass (nicht in der Nahebeziehung liegende) Umstände vorliegen, die eine Verjährungseinrede von vornherein ausschließen, hat die Bw. nicht behauptet und sind solche nach der Aktenlage auch nicht zu erkennen. Die fraglichen Vereinbarungen bzw. ihre Durchführung sind daher nicht fremdüblich und steuerlich nicht anzuerkennen.

Das Berufungsvorbringen, dass die Bw. ausreichend liquide Mittel gehabt habe und somit ein Eigenkapitalersatz (in Form der Überlassung der Gruben und des Schottervorkommens) nicht notwendig gewesen sei, vermag an der Fremdunüblichkeit der Durchführung der als entgeltlich konzipierten Vereinbarungen nichts zu ändern. Wenn die Bw. damit zum Ausdruck bringen will, dass die an die Nichtanerkennung der Vereinbarungen geknüpfte Feststellung des Finanzamtes, es lägen verdeckte Einlagen vor, unzutreffend sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass die Nichtanerkennung der Nutzungsvereinbarungen zwingend zu einer Beurteilung der Überlassung der Vorkommen und der Nutzungsrechte als verdeckte Einlage führen muss, zumal den Gesellschaftern der Bw. die Bereicherung der Bw. durch das Nichtabrechnen der Entgelte zumindest dem Grunde nach auch klar gewesen sein musste.

Mangels Anerkennung der zugrundeliegenden Vereinbarungen bzw. ihrer Erfüllung sind daher auch die Rückstellungen für die Entgelte für den Schotterabbau und die Nutzungsentgelte steuerlich nicht anzuerkennen.

Aufgrund dieser Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Juli 2012