

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde der C**** und K**** GesbR, [Adresse_1], des L**** C**** junior, [Adresse_1] und des A**** K****, [Adresse_2], alle vertreten durch Schneeweiß & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, 3250 Wieselburg, Adalbert Stifter-Straße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 25.5.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 für das Jahr 2005 und die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 für das Jahr 2005,

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 für das Jahr 2005 wird aufgehoben.

sowie 2. beschlossen :

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 für das Jahr 2005 wird als gegenstandslos erklärt.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO). Mit der Zustellung dieser Erkenntnisausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).

Entscheidungsgründe

In einem Bericht über das Ergebnis einer Nachschau gemäß § 144 BAO vom 22.12.2003 betreffend die beschwerdeführenden Mitunternehmerschaft bzw. in einem in diesem

Bericht einliegenden Aktenvermerk wird ausgeführt: „Die Liegenschaften EZ 1*** und 2*** in [...] wurden [...] um 120.000,00 erworben (Kaufvertrag liegt bei). Die restlichen EZ 3***, 4***, 5*** und 6*** wurden [...] um 11.000,00 erworben (Kaufvertrag liegt bei). Außer den Kauf der Liegenschaften und einigen Vorarbeiten hat das Unternehmen noch keine Tätigkeit aufgenommen. Rechnungen wurden bis dato noch nicht gelegt. Schotterabbauverträge wurden noch nicht abgeschlossen - ebenso kann noch nicht gesagt werden, wer die Pächter sein werden. Die ersten Verträge und somit auch die ersten Einnahmen werden erst im Frühjahr 2004 abgeschlossen. Das Unternehmen rechnet ab 2004 mit einem Umsatz von 80.000,00 und mit einem Gewinn von 32.000,00.“ „[...] Das Unternehmen hat bisher die Tätigkeit noch nicht aufgenommen (ausgen. Vorarbeiten - Einreichung nach dem Mineralrohstoffgesetz). [...]“

In einer Beilage zur Feststellungserklärung für das Jahr 2005 vom 13.8.2007 (beim Finanzamt eingelangt am 16.8.2007) wird ausgeführt: „Mit Kaufverträgen vom 22. Mai, 7. Dezember, 1. Dezember und 18. Dezember 2003 erwarben Herr L**** C**** und Herr A**** K**** (Miteigentumsgemeinschaft) gemeinsam jeweils zur Hälfte unbebaute Liegenschaften (alle eingetragen im GB [...]). Im Anschluss wurden entsprechende Maßnahmen gesetzt, um eine öffentlich rechtliche Genehmigung zum Abbau der in den Grundstücken enthaltenen Bodensubstanz (Kiesvorkommen) zu erhalten. Mit Bescheid vom 12. April 2005 ausgestellt von der BH [...] wurde der Miteigentumsgemeinschaft C**** & K**** die Abbaugenehmigung iSd Mineralrohstoffgesetzes zum Abbau von Kiesvorkommen (‘Bodenschatz’) auf diesen Liegenschaften erteilt.

Mit Vertrag vom 22. September veräußerte die - nunmehr - Mitunternehmerschaft der E**** F**** Bauunternehmung GmbH [...] das Kiesvorkommen zum Preis von EUR 739.880,00 exkl. Umsatzsteuer.

Nach der Rechtsprechung des UFS liegen auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn ein Steuerpflichtiger Grundstücke erwirbt, die entsprechenden Abbaugenehmigung zum Abbau der Bodensubstanz selbst beantragt und er letztlich den Kiesabbau nicht selbst vornimmt, sondern die gesamte Bodensubstanz an ein Abbauunternehmen veräußert (UFSW GZ RV 33/12-W/02 vom 18.05.2005). Im gegenständlichen Fall liegen somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Der Gewinn wurde gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelt.

Nach der ständigen Rechtsprechung und insbesondere nach der jüngsten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.03.2006, 2004/14/0063) ist ein entdeckter Bodenschatz, wie etwa ein Schottervorkommen, steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut, soweit das Vorkommen abbaufähig ist und mit seiner Aufschließung zu rechnen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 29.03.2006 festgehalten, dass, soweit zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes noch kein Abbaubetrieb vorliegt, sich der Bodenschatz erst im Zeitpunkt des Ergehens entsprechender, zum Abbau bewilligender, Bescheide, als Wirtschaftsgut konkretisiert. Zu diesem

Zeitpunkt ist das Wirtschaftsgut ‚Bodenschatz‘ gemäß § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert ins Betriebsvermögen einzulegen (VwGH 29.03.2006 ,2004/14/0063).

Da im gegenständlichen Fall zum Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaften noch kein Gewerbebetrieb (Kiesabbau) vorlag, wurden die Grundstücke im Privatvermögen angeschafft. Das Kiesvorkommen konkretisierte sich sodann am 12. April 2005 als Wirtschaftsgut und wurde im Einklang mit der zitierten VwGH Rechtsprechung mit dem Teilwert ins Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft eingelegt (als Anschaffungszeitpunkt des Bodenschatzes gilt der Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks (VwGH 24.3.1998, 93/14/0153, ÖStZB 1998, 730). Da die Grundstücke im Jahr 2003 angeschafft wurden, war die einjährige Spekulationsfrist iSd § 6 Z 5 EStG bereits abgelaufen und die Einlage erfolgte nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit dem Teilwert).

Gemäß § 12 BewG ist der Teilwert jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Im gegenständlichen Fall wurde der Teilwert mit dem voraussichtlichen Veräußerungserlös iHv EUR 739.880,00 abzüglich noch anfallenden geschätzten Kosten iHv ca. 5 % des voraussichtlichen Veräußerungserlöses, also mit EUR 703.000,00 ermittelt. Aufgrund der Veräußerung wurde das Kiesvorkommen sodann zu Buchwerten ausgebucht.“

Mit Datum vom 17.8.2007 erließ das Finanzamt einen erklärungskonformen Feststellungsbescheid.

Mit Schreiben vom 12.9.2007 übermittelte die beschwerdeführende Mitunternehmerschaft dem Finanzamt über telefonische Aufforderung den Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag zwischen der Mitunternehmerschaft und der E**** F**** Bauunternehmung GmbH vom 22.09.2005.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 25.5.2010 das Verfahren wieder auf und erließ für das Jahr 2005 einen neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, wobei es in der Begründung dieser Bescheide jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwies.

In seinem Bericht führte der Prüfer aus:

„Tz 1 Aktivierung Anlagevermögen

Im Jahr 2003 haben die Gesellschafter der Miteigentumsgemeinschaft ohne Erstellung eines schriftlichen Gemeinschaftsvertrages mehrere Grundstücke samt darin enthaltenem Schottervorkommen gemeinschaftlich erworben.

Durch den Steuerberater erfolgte nun die Einlage des bewertbaren Bodenschatzes zum Teilwert im Jahr 2005. Gleichzeitig wurde das Umlaufvermögen über Bestandsveränderungen mit dem Wert von 703.000,00 gewinnmindernd ausgeschieden.

In der Folge wurden umfangreiche Behördenverfahren abgewickelt, um Genehmigung für den Schotterabbau zu erwirken. Nach Vorliegen der Genehmigungen wurde im Jahr

2005 mit einem Bauunternehmen (Fa. E**** F**** Bauunternehmung GmbH) ein Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag abgeschlossen. Das Abbauvolumen wurde mit 159.114 m³ ermittelt und dafür ein Betrag von 739.880,00 netto 20 % USt im Jahr 2005 vom Bauunternehmen gezahlt. Die zivilrechtlichen Eigentümer haben weder Schotter abgebaut, noch technische Maßnahmen gesetzt, die dies ermöglicht hätten (Erwerbung von entsprechendem Anlagevermögen wie Arbeitsmaschinen, Transportfahrzeugen, Fördertürmen etc.).

Steuerlich ist dies wie folgt zu beurteilen:

Aufgrund der umfangreichen Aufschließungsmaßnahmen ist die Tätigkeit eine gewerbliche.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich um die Anschaffung eines abbauwürdigen, aber noch nicht abbaubereiten Schottervorkommens. Erst durch die umfangreichen Maßnahmen der Abgabepflichtigen wurde die Abbaubereitschaft des Schottervorkommens hergestellt und dieses anschließend an den Abbauberechtigten weiterveräußert (Abbau- und Dienstbarkeitsvertrag vom 22.09.2005 - in dem die Verkaufsmerkmale gegenüber einer reinen Dienstbarkeit überwiegen). Demgemäß stellt die Verpachtung des gesamten Bodenschatzes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu einem Fixpreis eine Veräußerung dar.

Es ist davon auszugehen, dass bereits mit der Anschaffung des Grund und Bodens (im KJ 2003) in der Absicht, die Verwertung des Schottervorkommens in der gewählten Form zu bewirken, eine gewerbliche Tätigkeit begonnen wurde.

Die Anschaffungskosten der Grundstücke sind daher auf den nackten Grund und Boden und das Schottervorkommen aufzuteilen, weil aufgrund der Umstände und der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden muss, dass die Gesellschafter in erster Linie das Schottervorkommen entgeltlich erwerben wollten. Zusätzlich sind alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzbarmachung des Bodenschatzes (Aufschließung- und Rekultivierungskosten) als Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen.

Aufgrund der gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse (Veräußerung des Schotters) sind dem Veräußerungserlös dessen Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten gegenüberzustellen. Die Differenz stellt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Die Aktivierung des Anlage- (GuB) und Umlaufvermögens (Schottervorkommen) sind mit 2003 verwirklicht. Da steuerliche Auswirkungen erst mit 2005 eintreten und der Prüfungszeitraum mit dem Jahr 2005 beginnt werden Bilanzen erst mit diesem Jahr korrigiert.

Aktivierung Grund- und Boden (lt Beilage)	30.681,00	
Aktivierung Schottervorkommen (lt Beilage)	89.319,00	

Wareneinsatz Schotter 2005		-89.319,00
Kürzung Aufwandspos. Bestandsveränd.		703.000,00
Gewinnsänderung		613.681,00

[...]

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 613.681,00

Tz 2 Rekultivierungsrückstellung

Im Abbau- und Dienstbarkeitsvertrag wurde im Punkt 3.3 geregelt, dass die Rekultivierungskosten für Erdbewegung und Erdschollenaufbringung dem Dienstbarkeitsnehmer (Fa F****) zu Pflicht und Lasten fällt.

Die Grundstückseigentümer haben für die Rekultivierung an Bepflanzung und Aufforstung zu sorgen. Die Rückstellung wurde in Bilanzjahr 2006 im Betrag von 11.428,00 eingestellt.

Es wurde ein Anbot eingeholt und der Rückstellung zugrundegelegt, in dem im Wesentlichen teure Laub- und Nadelhölzer als Pflanzmaterial angeboten werden. Dies widerspricht der im Raume üblichen Vorgehensweise, wo im hohen Maße Fichten (70 % bis 80 %) gesetzt werden. Eine Bepflanzungsrekultivierung ist bis zum heutigen Tage noch nicht erfolgt.

Rechtliche Würdigung:

Die Rückstellung hat mit den Aufwendungen bewertet zu werden, die die Gesellschaft mit größter Wahrscheinlichkeit treffen wird. Dabei erscheint es nicht logisch, dass nur teure Laubbäume zur Rekultivierung verwendet werden, wo die Bepflanzung mit dem vergleichsweise sehr viel billigeren Massenträger Fichte jedenfalls im Raume vorherrschend ist. Aus diesem Grunde wird das Anbot als nicht repräsentativ und als zu hoch bewertet befunden und werden die Rekultivierungskosten gemäß § 184 BAO im Jahr der Entstehung der Verpflichtung, nämlich im Jahr 2005 mit 7.600,00 € geschätzt (siehe Beilage zum Bericht).

Eine Kürzung der Rückstellung gemäß § 9 (5) EStG ist anzuwenden.

	2005	2006
Rekultivierungsrückstellung bisher		11.428,00
Rekultivierungsrückstellung lt. BP	-9.300,00	
Steuerliche Auswirkung		
Zeitraum	2005	2006
[...] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-9.300,00	11.428,00“

In einer Beilage zum Bericht findet sich folgende „*Ermittlung Grundwert EZ 1*** und EZ 2*** [...]*“

	<i>Jahr</i>	<i>m²</i>	<i>Bodenpreis</i>	<i>Bewertung</i>	
<i>Kaufpreis</i>				120.000,00	100%
<i>aktivierbarer Bodenwert</i>	2003	20.454,00	1,50	30.681,00	26%
<i>aktivierbarer Bodenschatz</i>	2003			89.319,00	74%
<i>Aktivierung Bodenwert</i>				30.681,00	
<i>Aktivierung Bodenschatz</i>				89.319,00	

Der Bodenpreis ermittelt sich als von der Betriebsprüfung ermittelter Durchschnittswert anhand der in diesem Raum üblichen Boden- und Bestandswerte für Waldflächen von € 1,20 bis € 1,70 je m². Durchschnittswert von € 1,50 je m².“

In der gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Sachbescheid gerichteten Berufung (nunmehr Beschwerde) wird zusammengefasst eingewendet, im Jahr 2003 hätten L**** C**** und A**** K**** gemeinsam jeweils zur Hälfte mehrere unmittelbar aneinander angrenzende unbebaute Liegenschaften erworben. Der Kaufpreis habe für sämtliche Liegenschaften € 128.000,00 betragen. Zuzüglich Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühren hätten sich Anschaffungskosten von € 133.760,00 ergeben. Zum Zeitpunkt der Anschaffung sei die zukünftige Verwertung der Liegenschaften noch ungewiss gewesen. In den Liegenschaften sei einerseits ein Kiesvorkommen vermutet worden, andererseits sei die Beschaffenheit der Liegenschaften als teilweise genutzte Deponie (Hausmülldeponien einer benachbarten Gemeinde, Rindenmulchdeponie eines Industrieunternehmens, wobei in der Rindenmulchdeponie auch nicht gesetzeskonform gelagerter Müll vermutet worden sei) bekannt gewesen und es hätten sich daher zahlreiche Problemfelder hinsichtlich der Nutzung der Liegenschaften gestellt. Insbesondere sei fraglich gewesen, ob aufgrund der in den Liegenschaften befindlichen Deponien und möglicherweise vorhandener Kontaminierung überhaupt eine Verwertung der Liegenschaften möglich wäre oder ob überhaupt eine behördliche Bewilligung zum Schotterabbau gemäß Mineralrohstoffgesetz erteilt werden würde. Vielfältige Verwertungsmöglichkeiten seien zum Zeitpunkt der Anschaffung im Raum gestanden: Vermietung der Liegenschaften an interessierte Kiesabbauunternehmen/ Landwirte, (Weiter-)Verkauf der Liegenschaften, Anlegen von Fischteichen - Vermietung der Fischteiche, Einleitung eines Verfahrens zur Bewilligung des Schotterabbaus nach dem Mineralrohstoffgesetz mit anschließendem Selbstabbau und Verkauf des Kiesvorkommens oder anschließendem Verkauf/Vermietung der Grundstücke/ Kiesvorkommens. In weiterer Folge seien von C**** und K**** notwendige Aktivitäten (Erstellung eines Abbau- und Rekultivierungsplanes, diverse Gutachten, Vermessungen, Ansuchen um naturschutzrechtliche Bewilligungen, ...) gesetzt worden, um letztlich

eine Bewilligung im Sinn des Mineralrohstoffgesetzes zum Abbau von Sand und Schotter auf den genannten Grundstücken zu erwirken. Mit Bescheid vom 8.6.2005, ausgestellt von der Bezirkshauptmannschaft, sei C**** und K**** die Abbaugenehmigung iSd Mineralrohstoffgesetzes zum Abbau von Kiesvorkommen („Bodenschatz“) auf diesen Liegenschaften erteilt worden. Damit seien C**** und K**** die zum Abbau des Bodenschatzes Kiesvorkommen erforderlichen öffentlichrechtlichen Genehmigungen erteilt worden. Mit Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag samt Zusatzvereinbarung vom 22.9.2009 hätten C**** und K**** einem Kiesabbauunternehmen (E**** F**** Bauunternehmung GmbH) das gesamte im Rahmen des verwaltungsbehördlichen Verfahrens festgestellte vorhandene abbaufähige Kiesvorkommen veräußert, wodurch sich ein Entgelt von insgesamt € 739.880,00 exklusive Umsatzsteuer ergeben habe. Der Kaufpreis sei im Kalenderjahr 2005 zugeflossen.

Weiters hätten sich C**** und K**** verpflichtet, bei Beendigung des Vertrages und nach Abbau des Kiesvorkommens die behördlich vorgesehene Bepflanzung und Aufforstung durchzuführen. 2005 sei vom Kiesunternehmen noch kein Abbau vorgenommen worden. Der tatsächliche Abbau habe erst 2006 begonnen und sei bis dato (2010) noch nicht vollständig abgeschlossen.

C**** und K**** beabsichtigten auch weiterhin in der Kiesverwertung tätig zu sein und weitere Grundstücke für Zwecke der Kiesverwertung zu erwerben. In diesem Sinn seien auch schon konkrete Kaufverhandlungen über weitere potentielle Grundstücke geführt worden. Ein Mitunternehmer sei heute auch noch selbstständig als Kiesabbauunternehmer iZm mit anderen Grundstücken tätig.

Die Erteilung der Bewilligung zum Schotterabbau sei ua mit der Auflage erfolgt, dass die Rindenmulchdeponie, welche sich auf einem Teil der Liegenschaft im Ausmaß von ca. 3000 m² und einem Gesamtlagervolumen von ca 9000 m³ befunden habe, im Zuge des Schotterabbaus ordnungsgemäß entsorgt werde. Unmittelbar nach Ergehen des Abbaubescheides sei daher von C**** und K**** zügig mit der Sanierung der Rindenmulchdeponie begonnen worden und es seien Bauunternehmen mit der Abtragung der Deponie beauftragt worden. Weiters sei der in der Deponie befindliche, nicht gesetzeskonform gelagerte, Müll durch C**** und K**** ordnungsgemäß entsorgt worden, indem entsprechende Müllcontainer und Baugeräte angefordert worden seien, mit deren Hilfe der Müll „eigenhändig“ in die Container verlagert worden und anschließend fachgerecht entsorgt worden sei. Im Zusammenhang mit der Deponieräumung sei mit dem deponieverursachenden Unternehmen ein Vertrag über die Räumung einer Deponie geschlossen worden, wonach C**** und K**** für die fachgerechte Deponieentsorgung ein Entgelt von € 80.000 erhielten. Das Entgelt sei im Wirtschaftsjahr 2006 nach Abschluss der Entsorgung fällig geworden.

C**** und K**** hätten der Feststellungserklärung 2005 ihre Rechtsauffassung zugrunde gelegt und diese Rechtsauffassung auch schriftlich der Feststellungserklärung beigelegt und dem zuständigen Finanzamt übermittelt. Das Finanzamt habe ersucht, den Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag vom 22.9.2005 vorzulegen, welcher auch übermittelt worden sei. Anschließend sei ein erklärungskonformer Feststellungsbescheid ergangen.

Das Finanzamt habe im Zuge der Prüfung aufgrund einer Wiederaufnahme einen neuen Feststellungsbescheid erlassen. Das Finanzamt sei zur Auffassung gelangt, dass es sich um eine gewerbliche Tätigkeit handle und die Grundstücke bereits im Zeitpunkt der Anschaffung ins Betriebsvermögen gekauft worden seien, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch kein Betrieb vorgelegen sei und auch die weitere Verwendung der Liegenschaften völlig ungewiss gewesen sei. Das Finanzamt habe die Anschaffungskosten auf den nackten Grund und Boden und das Schottervorkommen aufgeteilt, obwohl das Wirtschaftsgut Schottervorkommen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH erst zum Zeitpunkt des Ergehens der behördlichen Genehmigung entstehe. Das Schottervorkommen sei sodann laut Feststellungen des Finanzamtes an das Kiesunternehmen verkauft worden, woraus sich ein entsprechender Veräußerungsgewinn als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem anteiligen Kaufpreis für das Schottervorkommen ergeben habe. Im Übrigen habe das Finanzamt sonstige Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbssteuer, Kosten für die Erwirkung der Abbaugenehmigung wie insbesondere Sachverständigengutachten, Rechtsberatung) bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigen unterlassen. Eine weitere Feststellung des Finanzamtes sei die Anpassung der Rekultivierungsrückstellung der Höhe nach und die Berücksichtigung bereits im Jahr 2005 gewesen.

Eine Wiederaufnahme von amtswegen sei ua zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Als Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechen Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, anzusehen. Keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) seien zB neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen worden seien, weiters das Hervorkommen von Rechtsirrtümern. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dienen nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Im Zusammenhang mit der Einreichung der Feststellungserklärung sei der Sachverhalt umfassend offengelegt worden und auch der Abbau- und Dienstbarkeitsvertrag mit dem Käufer des Bodenschatzes dem Finanzamt vorgelegt worden. Da somit der Sachverhalt umfassend offengelegt worden sei, lägen keine neuen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. So sei auch im laufenden Prüfungsverfahren hauptsächlich die rechtliche Beurteilung/Würdigung des Sachverhaltes im Mittelpunkt der Überlegungen gestanden. Gerade eine geänderte rechtliche Beurteilung eines offengelegten Sachverhaltes stellte aber nach der Rechtsprechung keinen Wiederaufnahmegrund dar. Es werde daher die Aufhebung des

Wiederaufnahmebescheides beantragt. Weiters erstatteten die Beschwerdeführer ein Vorbringen betreffend die Gewinnermittlung bzw den Feststellungsbescheid.

Im Beschwerdeverfahren erstatteten die Parteien (über Aufforderung des Gerichtes) insgesamt mehrere Schriftsätze, welche sich mit dem Vorliegen der Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auseinandersetzten.

Die Beschwerdeführer zogen mit Telefax vom 25.3.2019 ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß § 323 Abs 37 BAO tritt § 303 BAO in dieser Fassung mit 1.1.2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen (und Devolutionsanträge) anzuwenden.

§ 303 Abs 4 BAO aF hatte bestimmt: *„Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.“*

Die Begriffe „Tatsache, Beweismittel und Vorfrage“ wurden durch diese gesetzliche Neuregelung nicht geändert (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 12).

Im Beschwerdeverfahren steht in Streit, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind oder ob der Sachverhalt bereits vollständig offen gelegt war.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie zB die Zahlungswilligkeit) (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 21).

Solche Tatsachen sind zB der Zufluss von Einnahmen, die Betriebsausgaben sind oder für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen maßgebende Umstände (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 22).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtlichen Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werde, oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 23).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 24).

Das Finanzamt gründet die Wiederaufnahme auf die Feststellungen in Tz 1 und Tz 2 des Prüfungsberichtes.

In Tz 1 dieses Berichtes wird Folgendes festgestellt:

- .) Im Jahr 2003 hätten die Gesellschafter der Miteigentumsgemeinschaft ohne Erstellung eines Gemeinschaftsvertrages mehrere Grundstücke samt darin enthaltenem Schottervorkommen gemeinschaftlich erworben.
- .) Im Jahr 2005 sei die Einlage des Bodenschatzes zum Teilwert erfolgt.
- .) Im Gefolge des Erwerbes seien umfangreiche Behördenverfahren abgewickelt worden, um die Genehmigung für den Schotterabbau zu erwirken.
- .) Nach Vorliegen der Genehmigung sei im Jahr 2005 ein Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag mit dem Bauunternehmen Fa. E**** F**** Bauunternehmungen GmbH abgeschlossen worden.
- .) Das Abbauvolumen sei mit 159.114 m³ ermittelt und dafür ein Betrag von 739.880,00 € netto (20% USt) vom Bauunternehmen gezahlt worden.
- .) Die zivilrechtlichen Eigentümer hätten weder Schotter abgebaut, noch technische Maßnahmen gesetzt, die dies ermöglicht hätten, wie etwa die Erwerbung von entsprechendem Anlagevermögen wie Arbeitsmaschinen, Transportfahrzeugen, Fördertürmen etc.

Steuerlich sei dies wie folgt zu beurteilen:

- .) In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handle es sich um die Anschaffung eines abbauwürdigen, aber noch nicht abbaubereiten Schottervorkommens. Erst durch die umfangreichen Maßnahmen der Abgabepflichtigen sei die Abbaubereitschaft

des Schottervorkommens hergestellt und dieses anschließend mit dem Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag vom 22.9.2005 an den Abbauberechtigten weiterveräußert worden. Die Verpachtung des gesamten Bodenschatzes zu einem Fixpreis stelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Veräußerung dar.

.) Es sei davon auszugehen, dass bereits mit der Anschaffung des Grund und Bodens im Jahr 2003 in der Absicht, die Verwertung des Schottervorkommens in der gewählten Form zu bewirken, eine gewerbliche Tätigkeit begonnen worden sei.

.) Daher seien die Anschaffungskosten der Grundstücke auf den nackten Grund und Boden und das Schottervorkommen aufzuteilen, da aufgrund der Umstände und der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden müsse, dass die Gesellschafter in erster Linie das Schottervorkommen entgeltlich hätten erwerben wollen. Zusätzlich seien alle Aufwendungen iZm der Nutzbarmachung des Bodenschatzes als Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen.

.) Aufgrund der gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse (Veräußerung des Schotters) seien dem Veräußerungserlös die Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten gegenüberzustellen. Die Differenz stellten steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Bei diesen Umständen handelt es sich nicht um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 BAO.

Denn diese Umstände waren dem Finanzamt bereits vor Erlassung des durch den Wiederaufnahmsbescheid aufgehobenen Feststellungsbescheides durch die Offenlegung in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2005 bzw aus der im Jahr 2003 aus Anlass der Betriebsgründung erfolgten Nachschau bekannt. In dieser Beilage werden ua der gemeinschaftliche Erwerb der Grundstücke samt Schottervorkommen, die Einlage zum Teilwert, die Abwicklung von Genehmigungsverfahren zur Bewilligung des Schotterabbaus, das Datum des Bewilligungsbescheides, die (wirtschaftliche) Veräußerung des Schottervorkommens an die E**** F**** Bauunternehmung GmbH und der Verkaufspreis offengelegt. Annahmen über eine mögliche Absicht zur Verwertung des Schottervorkommens bereits im Jahr 2003 wären auch bereits aufgrund der Ergebnisse der im Jahr 2003 erfolgten Nachschau möglich gewesen.

Im Übrigen handelt es sich bei diesen Feststellungen bloß um neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen.

Bei der Frage, wann sich ein Schottervorkommen als Wirtschaftsgut konkretisiert, handelt es sich um eine Rechtsfrage und nicht um eine Tatsache. Dies gilt gleichfalls für die Frage, ob der Erwerb der Grundstücke im Privatvermögen erfolgte.

Der Abbau- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag enthielt zu dem in Tz 1 des Berichtes abgehandelten Fragen keine Informationen, die dem Finanzamt nicht ohnehin bereits aus der Beilage zur Feststellungserklärung bekannt gewesen wären (insbesondere der Umstand, dass das Schottervorkommens in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verkauft wurde).

Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden (Bodenwert) und auf das Schottervorkommen erfolgte im Zuge der geänderten rechtlichen Beurteilung des offen gelegten Sachverhaltes, wobei die vom Prüfer herangezogenen Durchschnittswerte der in diesem Raum üblichen Bodenwerte von Wald- und Waidflächen nicht neu hervorgekommen waren.

Dem Finanzamt war damit bei Erlassung des Feststellungsbescheides im Jahr 2007 der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung iSd Tz 1 des Prüfungsberichtes gelangen hätte können.

Die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme lagen daher insoweit nicht vor.

In Tz 2 des Berichtes wurde eine von den Abgabepflichtigen im Jahr 2006 gebildete Rückstellung als zu hoch und als im falschen Jahr gebildet befunden. Die in Höhe von 11.428,00 € im Jahr 2006 gebildete Rückstellung wurde aufgelöst und vom Prüfer stattdessen im Jahr 2005 eine Rückstellung in Höhe von 9.300,00 € gebildet.

Die Einstellung dieser Rückstellung im Jahr 2005 führte in diesem Jahr zu einer Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes und damit zu einer entsprechenden Steuerminderung.

Bei der Ermessensübung iZm der Verfügung einer Wiederaufnahme wäre es mit § 20 BAO gewiss unvereinbar, wenn die die Wiederaufnahme des Verfahrens auslösenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und die damit verbundenen Nachforderungen einerseits und die durch die Wiederaufröhlung sich ergebenden Mehrsteuern insgesamt andererseits in ihrem zahlenmäßigen Ausdruck überaus stark voneinander abweichen, der Wiederaufnahmsgrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung also außer jedem Verhältnis stehen. Bei Missverhältnissen der angeführten Art wird sohin im allgemeinen das Gewicht der Erwägungen der Billigkeit gegenüber der Zweckmäßigkeit stärker sein (zB wenn Änderungen zufolge geänderter Tatsachenerkenntnisse relativ betrachtet nur ganz unbedeutend sind, uU sogar zu Steuerminderungen führen würden, Änderungen in anderen Bereichen außerhalb des Wiederaufnahmsgrundes aber hohe Nachforderungen auslösen würden). Diesfalls wird es geboten sein von einer Wiederaufnahme des Verfahrens Abstand zu nehmen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2939 f).

Eine solche Konstellation liegt im Beschwerdefall vor, kommt es doch durch die Dotierung der Rückstellung zu einer Steuerminderung. Die Dotierung der Rückstellung durch den Prüfer im Jahr 2005 ist daher nicht geeignet, die Wiederaufnahme des Verfahrens zu tragen; die Wiederaufnahme ist unzulässig.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens waren daher insgesamt nicht gegeben.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt, der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ist daher aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 8).

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1 BAO) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Die gegen den Feststellungsbescheid gerichtete Beschwerde war daher als gegenstandslos zu erklären.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu den Voraussetzungen einer Wiederaufnahme liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Es war somit im Streitfall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 2. April 2019