

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Roppenser & Partner Steuerberatung GmbH, Carl-Blum-Straße 16, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 20. Juni 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck ) vom 23. Mai 2013 betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2010, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer betreibt in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2004 bis 2010 gewerblichen Schotterabbau. In diesen Jahren erklärt er Absetzungen für Substanzverringerung iSd § 8 Abs. 5 EStG 1988. Diesen nun folgenden Absetzbeträgen für Substanzverringerung legte der Beschwerdeführer folgende Abbaumengen sowie folgende Preise pro m<sup>3</sup> abgebautem Schotter zugrunde:

2004: € 6.088,60 (16.773 m<sup>3</sup> x € 0,363 pro abgebautem Kubikmeter)

2005: € 4.937,16 (13.601 m<sup>3</sup> x € 0,363 pro abgebautem Kubikmeter)

2006: € 10.246,04 (28.226 m<sup>3</sup> x € 0,363 pro abgebautem Kubikmeter)

2007: € 21.171,00 (21.171 m<sup>3</sup> x € 1,00 pro abgebautem Kubikmeter)

2008: € 23.121,81 ( $23.122 \text{ m}^3 \times € 1,00$  pro abgebautem Kubikmeter)

2009: € 13.193,00 ( $13.193 \text{ m}^3 \times € 1,00$  pro abgebautem Kubikmeter)

2010: € 19.616,26 ( $17.997 \text{ m}^3 \times € 1,09$  pro abgebautem Kubikmeter)

In Übereinstimmung mit den abgebauten Mengen lässt das Finanzamt Österreich (ehemals das FA Gmunden Vöcklabruck) im Rahmen der Betriebsprüfung nur eine Absetzung zu einem Preis von € 0,363 je  $\text{m}^3$  zu und verweist hierfür auf die zu den Jahren 2001 bis 2003 bereits in selber Rechtsfrage und in eigener Sache des Beschwerdeführers ergangene UFS-Entscheidung (UFS vom 14.12.2011, RV/1102-L/07). Die im Rahmen der Betriebsprüfung erstellten Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2010 ergingen mit 23.05.2023.

Der Beschwerdeführer begehrt in seiner Beschwerde vom 19.6.2013 der Absetzung für Substanzverringerung einen Preis von jährlich € 1,09 pro Kubikmeter abgebautem Schotter zugrunde zu legen. Im Wesentlichen begründet er dies damit, dass erst mit der vom Land OÖ am 3.4.2003 genehmigten Erweiterung des Schotterabbaus gewiss sein konnte, dass ein weiterer Teil des Schotters abgebaut werden dürfe. In diesem Zeitpunkt sehe der Beschwerdeführer einen Einlagetatbestand sowie eine Neubewertung des laufend abgebauten Vorkommens von € 0,363 auf € 1,09 pro  $\text{m}^3$ .

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 25.5.2016 kam es durch das Finanzamt zu einer Verböserung gegenüber den bekämpften Bescheiden, wobei die Absetzungen für Substanzverringerung in allen Jahren auf € 0,00 reduziert worden sind. Dies hat das Finanzamt damit begründet, dass selbst nach der gewählten vereinfachten Methode (Methode 2 nach *Quantschnigg/Schuch*) eine Absetzung für Substanzverringerung ab 2004 nicht mehr möglich sei. Das abbaufähige Vorkommen zum Zeitpunkt der ursprünglichen Einlage sei bereits abgebaut worden.

Im weiteren Begründungstext wurde dies rechnerisch durch eine Schätzung des ursprünglich abbaufähigen Vorkommens erläutert. Dieser Berechnung liegen Werte des Schätzgutachtens (Ing. \*\*\*X\*\*\*) v. 23.11.1992 zugrunde. Auftraggeber dieses Gutachtens war der Beschwerdeführer selbst. Grund für das Heranziehen des Schätzgutachtens (Ing. \*\*\*X\*\*\*) ist die Tatsache, dass es nach Ansicht des Finanzamts seit dem Zeitpunkt der vermuteten Einlage (1983) erstmals eine objektive Bewertung des gesamten Schottervorkommens zulässt.

Im Rahmen des Vorlageantrags vom 16.6.2016 richtet sich der Beschwerdeführer gegen die Schätzungshöhe. Der Schätzung des Finanzamtes liegt ein gesamtes Abbauvolumen iHv.  $750.000 \text{ m}^3$  zugrunde. Darin nicht berücksichtigt wurden:

- ein Schottervorkommen auf dem Grundstück Nr. 55 iHv. 200.000 m<sup>3</sup>, dessen Abbau mit Bescheid im Jahr 2004 bewilligt wurde (außerhalb des ursprünglichen Abbauvorhabens),
- eine Vergrößerung des Abbauvolumens iHv. 192.000 m<sup>3</sup> im Rahmen einer Mappenberichtigung im Jahr 1996,
- ein weiterer Abbau von Schotter (im Vorlageantrag dazu angeführte Beispiele), der nicht im Gutachten berücksichtigt wurde, sowie
- eine nachträgliche Verkleinerung des abbaubaren Volumens (Einschränkung bezüglich Abbautiefe und Abbauverbot entlang der Traun).

Im Vorlagebericht vom 02.09.2016 an das Bundesfinanzgericht verweist das Finanzamt auf das zu den Vorjahren 2001 bis 2003 ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0024), in welchem grundsätzlich die Methode 2 nach Quantschnigg/Schuch (*Quantschnigg/Schuch*, EStG 1993, Tz 66 zu § 8) als zulässige Methode zur pauschalen Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung (hier € 0,363 pro abgebautem Kubikmeter) steuerlich anzuerkennen sei.

Wenn der Steuerpflichtige eine Teilwertabschreibung zum Ansatz bringen möchte, sei nach Ansicht des Finanzamts unter Hinweis auf das die Vorjahre ergangene Erkenntnis des VwGH ein Buchwert zu ermitteln (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024).

Weiters argumentiert das Finanzamt mit einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045), wonach eine Absetzung für Substanzverringerung nicht mehr anzusetzen sei, wenn das zum Einlagezeitpunkt abbaufähige Vorkommen abgebaut wurde bzw. der zum Einlagezeitpunkt ermittelte Teilwert überschritten wird.

Aus dieser Rechtsmeinung des VwGH schließt das Finanzamt, dass auch im gegenständlichen Fall jedenfalls ein Buchwert beginnend mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu ermitteln und in den laufenden Jahren - verringert um die laufenden Absetzungen für Substanzverringerung korrigiert - fortzuschreiben sei. Auch in Hinblick auf eine möglicherweise bevorstehende Betriebsaufgabe sei die Ermittlung eines Buchwertes notwendig, um wiederum den Aufgabegewinn berechnen zu können. Aufgrund der Berechnungen des Finanzamts, welche rein auf den Feststellungen des Gutachtens des Ing. \*\*\*X\*\*\* beruhen, kommt das Finanzamt zum Schluss, dass aufgrund des quasi bereits abbeschriebenen Buchwertes in den streitgegenständlichen Jahren keine Absetzung für Substanzverringerung mehr zustehen würde.

Im Rahmen des Erörterungstermins am 17.04.2024 wurde vom Beschwerdeführer dargelegt, warum das Gutachten des Sachverständigen Ing. \*\*\*X\*\*\* nicht ganz stimmig für die abbaubare Fläche sei. Ing. \*\*\*X\*\*\* hat nur die GSt. 53/1 und 54/3 bewertet, da zum Bewertungszeitpunkt nur auf diesen GSt. 53/1 und 54/3 Schotterabbau möglich gewesen ist. Weiters fand nach der Gutachtenserstellung eine Mappenberichtigung des Grundbuchs statt und die vom SV Ing. \*\*\*X\*\*\* festgestellten Flächen stellten sich als zu gering heraus. Weiters

fand das GSt. 55 keinen Eingang in die Berechnung der Abbauflächen (und somit in die Feststellung des abbaubaren Vorkommens).

Vom vorsitzenden Richter wurde dabei auf die Bewertungsstetigkeit und den Wert von 0,363 Euro pro m<sup>3</sup> abgebautes Schottermaterial hingewiesen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer betreibt einen gewerblichen Schotterabbaubetrieb, in dem die Absetzung für Substanzverringerung seit Beginn gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers mit der sogenannten „Methode 2 nach Quantschnigg/Schuch“ ermittelt worden ist. Der Beschwerdeführer übernahm unentgeltlich eine Landwirtschaft seiner Eltern, bei der im landwirtschaftlichen Nebenerwerb bereits Schotter abgebaut worden ist. Dabei wurde ursprünglich seit 1987 ein Wert von 5 Schilling, jetzt umgerechnet Euro 0,363, pro m<sup>3</sup> abgebautes Schottermaterial als Absetzung für Substanzverringerung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Ansatz gebracht.

Strittig ist, ob darüber hinaus noch Teilwertabschreibungen geltend gemacht werden können und ob der Wert von Euro 0,363 pro m<sup>3</sup> abgebautes Schottermaterial veränderbar ist.

### **2. Beweiswürdigung**

Der vom Bundesfinanzgericht festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vorgelegten Aktenteile und ist unstrittig.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Gemäß § 8 Abs. 5 EStG 1988 sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch von Substanz mit sich bringen, Absetzungen für Substanzverringerungen (AfS) vorzunehmen. Die AfS trägt dem Substanzverzehr Rechnung und ähnelt in der Wirkung einer Leistungs-Absetzung für Abnutzung (Leistungs-AfA). Es handelt sich um eine gesetzlich zwingende Bestimmung.

Nach § 8 Abs. 5 EStG 1988 sind insbesondere Bodenschätze abzuschreiben (so hier auch Schotter).

Bei unentgeltlichem Erwerb des Bodenschatzes kommen die fiktiven Anschaffungskosten zur Anwendung. Wird der Bodenschatz im Rahmen des eigenen Abbaubetriebes verwertet, dann ist der Bodenschatz im Rahmen der Einlage mit dem Teilwert anzusetzen.

Neben der AfS ist auch die Teilwertabschreibung (etwa wegen Wertminderung des Bodenschatzes oder falsch geschätzten Volumens) und die AfA (z.B. durch Bergsturz) zulässig.

Nach *Quantschnigg/Schuch*, EStG 1993, § 38 Tz 66 sind zwei Methoden der Berechnung der Absetzung für Substanzverringerung (§ 8 Abs. 5 EStG 1988) zulässig.

Methode 1: Die Abbaumenge (Fördermenge) eines Wirtschaftsjahres ist in ein Verhältnis zum geschätzten Wert des einem Abbau zugänglichen Gesamtvorkommens zu setzen. Dieses Verhältnis wird auf den Wert des Gesamtvorkommens umgelegt.

Formel: Anschaffungskosten dividiert durch geschätzte Gesamtabbaumenge mal Jahresfördermenge.

Methode 2: Eine andere Berechnungsart hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 12.1.1972, 1557/71) bei einem unentgeltlich erworbenen Vorkommen (Sandvorkommen) in analoger Anwendung von § 7 Abs. 1 letzter Satz EStG 1967 (Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) sowohl bei Einkünften aus Gewerbebetrieben als auch aus Vermietung und Verpachtung für zulässig erklärt; bei dieser Methode wird die abgebaute Menge nicht in ein Verhältnis zum Gesamtvorkommen gesetzt, sondern es wird für jede abgebaute Mengeneinheit (z.B. 1 m<sup>3</sup> Schotter) jener Betrag als AfA bzw. als AfS angesetzt, der für den Erwerb der Mengeneinheit hätte aufgewendet werden müssen, wobei dieser Betrag im Erkenntnisfall durch Abschläge vom Verkaufspreis am fiktiven Anschaffungstag ermittelt wurde. Diese Methode ist nach *Quantschnigg/Schuch* nur bei besonderen Verhältnissen (z.B. Schwierigkeiten bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage) gerechtfertigt. Wird in einem Jahr nichts abgebaut, so kommt es auch zu keiner AfS.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis (VwGH 24.3.1998, 93/14/0153) die oben angesprochene Methode 2 nicht beanstandet. Der VwGH bringt in einer weiteren Entscheidung (VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063), zum Ausdruck, dass die Einlage eines Bodenschatzes vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen zum Teilwert erfolgt und für die Bewertung die Informationen entscheidend sind, die zum Zeitpunkt der Einlage bekannt waren.

Eine Einlage des gesamten Schottervorkommens samt Bewertung der gesamten abbaubaren Schottermenge ist hier nicht erfolgt. Im streitgegenständlichen Fall hat sich der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Schwierigkeit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Beginn an für die sogenannte „Methode 2 nach

Quantschnigg/Schuch“ entschieden. So wurde die Absetzung für Substanzverringerung seinerzeit von der Finanzlandesdirektion mittels Rückrechnung mit 5,00 Schilling je m<sup>3</sup> abgebauter Schottermenge ermittelt und diese auch schon von der Betriebsprüfung für die Jahre 1987-1989 beibehalten. Bei dieser Abschreibungsmethode steht weder eine Teilwertabschreibung noch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zu. Denn eingelegt werden kann bei der Methode 2 immer nur jener Teil werden, der auch tatsächlich abgebaut wird und abgebaut werden darf.

Auf Grund des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ist zudem eine Änderung der gewählten Abschreibungsmethode nicht zulässig, was im Ergebnis bedeutet, dass die Methode 2 mit Euro 0,363 pro m<sup>3</sup> abgebautes Schottermaterial als Absetzung für Substanzverringerung in den streitgegenständlichen Jahren wie auch in den folgenden Jahren beibehalten werden muss. Aus diesem Grund wird durch das Bundesfinanzgericht auf Schätzungen des abbaubaren Schottervorkommens zu bestimmten Stichtagen durch das Finanzamt und allfällig dazu eingewandten Argumenten des Beschwerdeführers nicht näher eingegangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und es bleibt im Ergebnis bei den Feststellungen der Betriebsprüfung, die verbösernden Beschwerdeentscheidungen befinden sich nicht mehr im Rechtsbestand.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind diese durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 4. Juni 2024