



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Claudia Mauthner, Mag. Tino Ricker, Landwirtschaftskammer, und Mag. Michael Kühne, Arbeiterkammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. E. Igerz & Co, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, vom 22. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Ignaz Arnoldi, vom 18. Jänner 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommen- sowie der Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005 nach der am 2. April 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), der als Bankangestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, ist auf Grund eines Schenkungsvertrages vom 17. August 1980 Alleineigentümer der Liegenschaften GST-NR xx und GST-NR yy in EZ XX, Grundbuch YY. Mit Kaufvertrag vom 5. Mai 2000 erwarb der Bw. Alleineigentum an den Liegenschaften GST-NR aa und GST-NR bb in EZ XY, Grundbuch YY. Im Februar 2004 schloss der Bw. mit einem Abbauunternehmen einen Abbau- und Bestandsvertrag, mit dem dem Unternehmen auf GST-NR xx (im Folgenden als Abbaugrundstück bezeichnet) im Wesentlichen das Recht

auf Kies- und Gesteinsabbau sowie ein Deponie- und Wiederauffüllungsrecht eingeräumt wurden. Überdies beinhaltet der genannte Vertrag Zufahrts- und Zwischenlagerungsrechte auf den GST-NRn yy, aa und GST-NR bb. Im Gegenzug verpflichtete sich das Abbaununternehmen zur ratenweisen Bezahlung einer pauschalen Pacht von insgesamt 785.600,00 € netto an den Bw, wobei in den Streitjahren 2004 und 2005 die Auszahlung von jeweils 232.800,00 € netto vereinbart war.

Im Jahr 2006 fand auf Anordnung des Finanzamtes Bregenz eine Außenprüfung statt. Bei dieser wurde unter anderem festgestellt, dass bisher keine Entgelte aus dem Kiesabbau steuerlich erfasst worden seien. Es habe daher eine Nacherfassung der betreffenden Einnahmen entsprechend den Vertragsvereinbarungen bzw. den vorliegenden Erklärungen zu erfolgen. Als Werbungskosten seien abweichend von den Erklärungen in Anlehnung von Rz 3204 der EStR 2000 im Schätzungswege 40% der jährlichen Nettoeinnahmen zu berücksichtigen, sodass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Beachtung der aus der Vermietung „Mw.“ erzielten Werbungskostenüberschüsse (2004: -2.055,00 €; 2005: -1.053,32 €) im Jahr 2004 mit 137.624,93 € und im Jahr 2005 mit 138.626,68 € festzusetzen seien.

In der Folge wurden auf Basis der obig dargestellten Prüfungsfeststellungen für die Jahre 2004 und 2005 Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide erlassen, die in Rechtskraft erwachsen sind.

Mit Schriftsatz vom 20. November 2006 stellte der Bw. einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der obigen Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Die Rechtswidrigkeit ergebe sich einerseits aus der unrichtigen Erfassung der Einnahmen. So seien anstelle der vereinbarten Entgelte die tatsächlich vereinnahmten Entgelte zu erfassen. Zum anderen sei die Absetzung für Substanzverringerung unrichtig ermittelt worden. Diesbezüglich werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.3.2006, 2004/14/0063, verwiesen, wonach ein Bodenschatz (Kiesvorkommen) – sofern dieser abbauwürdig und mit seiner Aufschließung zu rechnen sei - steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut sei. Denn im Falle einer Veräußerung des den Bodenschatz enthaltenden Grundstückes würde nicht nur für Grund und Boden, sondern auch für den Bodenschatz ein Kaufpreisanteil bezahlt werden. Ein vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegter Bodenschatz sei daher mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Bei der Ermittlung des Teilwertes sei zu berücksichtigen, dass vertraglich vereinbart worden sei, den Kaufpreis für den Bodenschatz in Höhe von 785.640,00 € in Teilbeträgen zu entrichten. Der Barwert (i=5%) der im Veranlagungsjahr 2004 laut Abbauvertrag zu bezahlenden Raten betrage 230.798,00 €, für das Jahr 2005 betrage der Barwert 220.059,00 €. Diese den

Teilwerten bzw. der Absetzung für Substanzverringerung entsprechenden Barwerte seien von den tatsächlich zugeflossenen jährlichen Einnahmen in Abzug zu bringen, sodass sich für das Jahr 2004 ein Verlust in Höhe von 36.798,92 € und für das Jahr 2005 ein Gewinn in Höhe von 48.815,22 € aus Vermietung und Verpachtung ergebe.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit dem angefochtenen Bescheid ab. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, selbst wenn die in sich widersprüchlichen Angaben über die tatsächlichen Zahlungszuflüsse in den Streitjahren für zutreffend erachtet würden, führe lediglich eine isolierte Betrachtung der Veranlagungszeiträume 2004 und 2005 zu erheblichen steuerlichen Auswirkungen. Nach Rechtsmeinung des Finanzamtes sei jedoch eine periodenübergreifende Betrachtungsweise vorzunehmen, die zu einer Erhöhung der kumulierten Entgelte bloß um 2.725,00 € und der kumulierten Werbungskostenüberschüsse um 1.635,00 €, also zu Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen um je 0,58% führe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ließe aber die im Rahmen des § 299 BAO auszuübende Ermessensentscheidung Aufhebungen nur bei Vorliegen einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit zu. Als relativ geringfügig würden Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter einem Prozent angesehen. Gegen eine Ermessensübung im Sinne von Bescheidaufhebungen spreche zudem, dass die gegenständlichen fehlerbehafteten Besteuerungsgrundlagen weder im Veranlagungs- noch im Betriebsprüfungsverfahren Teil einer Sachverhaltsermittlung gewesen wären, sondern ausschließlich auf einem dem Antragsteller zuzurechnenden Verhalten fußen. Nicht zielführend sei überdies der Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.3.2006, 2004/14/0063, weil diesem ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde liege. Das angesprochene Judikat beziehe sich auf den Abbauberechtigten und somit auf den betrieblichen Bereich. Demgegenüber sei der Bw. als Verpächter außerbetrieblich tätig, erziele also Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In einem solchen Fall stehe dem vereinnahmten Pachtentgelt ausgabenseitig gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 insbesondere die Absetzung für Substanzverringerung gegenüber. Die Verwaltungspraxis lasse aus Vereinfachungsgründen die Vornahme eines pauschalen Werbungsabzuges zu, mit dem neben der Absetzung für Substanzverringerung auch sämtliche sonstigen Werbungskosten abgegolten seien. Verwiesen werde zudem auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. September 2006, RV/0280-G/04, wonach ein fiktiver Erwerber höchstens solche Anschaffungskosten aufwende, die es ihm ermöglichten, neben der Refinanzierung seiner Investitionskosten auch einen angemessenen Gewinn zu erzielen. Die im Schätzungswege insgesamt zu ermittelnden Werbungskosten führten im Streitfall zu Aufwendungen in Höhe von 36% bis 37% der Nettoeinnahmen, weshalb die Gewährung eines

pauschalen Werbungskostenabzuges in Höhe von 40% der Nettoeinnahmen als ausreichend zu erachten sei.

In der dagegen erhobenen Berufung, mit der eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt wurde, wurde im Wesentlichen nochmals betont, dass die tatsächlich vereinnahmten Pachtnettoeinnahmen im Kalenderjahr 2004 194.000,00 € und im Kalenderjahr 2005 268.875,00 € betragen hätten. Zur Beseitigung von Unklarheiten werde angeboten, die betreffenden Bankbelege beizubringen. Es werde auch nicht bestritten, dass die unrichtige Erklärung über die Höhe der Einnahmen auf einen Fehler des steuerlichen Vertreters zurückzuführen sei. Nicht nachvollzogen werden könne aber, weshalb die Ermittlung des Einnahmenezuflusses nicht Betriebsprüfungsgegenstand gewesen sein sollte. In der Regel gehöre eine solche Ermittlung zum Kernprüfgebiet eines Betriebsprüfungsverfahrens. Es sei auch richtig, dass sich die falsch erfassten Einnahmen in Summe wieder ausglich. Daraus könne jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass Bescheidaufhebungen nicht erforderlich seien. Abgesehen davon, dass die Zeitabschnittsbesteuerung zu den Grundprinzipien des Ertragssteuerrechts gehöre, hätten die unrichtigen Bescheide auch Auswirkungen auf die Höhe der Anspruchszinsen. Zudem sei die Einkommensteuer des Jahres 2004 derzeit Gegenstand eines laufenden Finanzstrafverfahrens. Die Höhe der Einkommensteuerschuld 2004 werde sich daher im Falle einer rechtskräftigen Verurteilung auf die Höhe der zu verhängenden Finanzstrafe auswirken.

Hinsichtlich der von der Finanzbehörde zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sei anzumerken, dass diese nicht in Widerspruch zur Rechtsauffassung des Bw. stehe. In diesem Judikat seien die fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode ermittelt und dabei sei dem zukünftigen Ertragswert des Abbauvorkommens besondere Bedeutung beigemessen worden. Diese Bewertungsmethode sei der Sachwertmethode deshalb vorzuziehen, weil ein fiktiver Erwerber eines Schottervorkommens mit dem Bodenschatz bis zum Verbrauch der Substanz einen Ertrag erwirtschaften wolle, der nicht nur seine Investitionskosten abdecke, sondern darüber hinaus einen Gewinn abwerfe. Der zitierten Berufungsentscheidung sei jedoch insofern ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen, als das Pachtentgelt von der abgebauten Menge und Qualität des Abbauvorkommens abhängig gewesen sei. Überdies hätten die Grundstückseigentümer die Aufschließungskosten für eine asphaltierte Straße samt dazugehörigen baulichen Maßnahmen sowie die Entschädigungen für die Nachbargrundstücke zu tragen gehabt. Demgegenüber seien im vorliegenden Fall sämtliche Kosten von der Pächterin zu tragen gewesen und dem Bw. seien fixe Pachtentgelte in Höhe von insgesamt 785.640,00 € unabhängig von der abgebauten Menge und Qualität zugesichert worden. Die Abbauberechtigte habe sich sogar zum Abschluss einer Haftpflichtversicherung mit einer Versicherungssumme von mindestens 500.000,00 €

verpflichtet. Somit seien nach Ansicht des Bw. bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten lediglich die Zinskosten in Abzug zu bringen, da die restlichen Kosten (Investitionen, Risiko, Unternehmerwagnis) vom tatsächlichen Erwerber des Abbaurechtes bereits einkalkuliert worden seien. Die fiktiven Anschaffungskosten für das Abbaurecht würden daher 684.623,00 € betragen.

Das Finanzamt hat von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgesehen und die Berufung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In der am 2. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 auch insofern rechtswidrig seien, als eine lineare Abschreibung in Höhe von 40% der jährlichen Einnahmen erfolgt sei. Dieser Ansatz einer linearen Absetzung für Substanzverringerung sei deshalb unrichtig, weil der Kies in den ersten Jahren abgebaut worden wäre und nicht gleichmäßig über die Jahre verteilt. Richtigerweise wären daher zu Beginn der Ratenzahlungen höhere Abschreibungen für Substanzverringerung zu berücksichtigen, während für das Deponierecht keine Abschreibungen zum Ansatz zu bringen seien. Dass es erst nach dem Abbau des Kieses zu Deponieerlösen kommen könne, ergebe sich nicht nur aus den Grundsätzen der Logik. Dieser Umstand gehe auch aus dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 24. Juni 2003, Zl. Vie-52.003, hervor. Denn laut diesem Bescheid sollten 110.000 Kubikmeter Kies in einem Zeitraum von zirka 8 Monaten und zusätzliche 80.000 Kubikmeter in weiteren 6 Monaten abgebaut werden. In der nunmehr beigebrachten mit „Entgelt laut Abbaupachtvertrag vom 26.02.2004“ betitelten Aufstellung, in deren erster Spalte die vereinbarten Nettopachtbeträge aufgelistet seien, seien neben dem Barwert der Pachtzahlung und den Barwerten der einzelnen Raten auch die zu berücksichtigenden Abschreibungsbeträge angeführt. Wie zu ersehen sei, betrage die Pacht bei Ansatz eines Zinssatzes von 5% insgesamt 684.583,18 €, das seien in etwa 87% des Nominalbetrages von 785.600,00 €. Bei der Pacht sei lediglich diese Zinstangente zu berücksichtigen, da der Abbauberechtigte bei der Festsetzung des Entgelts alle Eventualitäten bereits einkalkuliert habe. Sämtliche Pacht-Teilzahlungen bis zum 15. Jänner 2007 beträfen den Kiesabbau, die weiteren Zahlungen ab dem 15. Jänner 2008 die Deponie. Das Verhältnis der den Kiesabbau betreffenden Barwerte der Raten und der die Deponie betreffenden Barwerte der Raten betrage 521 zu 163 bzw. rund 3/4 zu 1/4. Der Berufungsantrag werde daher insofern abgeändert, als den aufzuhebenden Bescheiden die in der beigebrachten Aufstellung angeführten Abschreibungsbeträge zugrunde zu legen seien. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. September 2006, RV/0280-G/04, verwiesen, bei der die Zinstangente 23% des Nominalwertes

betragen habe. Verwiesen werde zudem auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.3.2004, GZ. RV/0314-I/03, bei der die Absetzung für Abnutzung einvernehmlich mit 70% festgestellt worden sei. Überdies gebe es über diese Thematik einen Aufsatz von Zorn, in RdW 2006, Seite 297, in dem eine Verwaltungsgerichtshofentscheidung besprochen worden sei. Der Gerichtshof habe betont, dass der Bodenschatz ein vom Grund und Boden getrenntes Wirtschaftsgut darstelle und daher im Zeitpunkt der Einlage eine Bewertung nach § 6 Z 5 EStG 1988 mit dem Teilwert zu erfolgen habe. Die Rechtsmeinung, dass die Bewertung des Bodenschatzes auch im außerbetrieblichen Bereich mit dem Teilwert zu erfolgen habe, werde auch in Rz 6440a der EStR 2000 vertreten.

Auf Vorhalt des Amtsbeauftragten des Finanzamtes, die Bewertung des Bodenschatzes habe mit den fiktiven Anschaffungskosten zu erfolgen und diese seien mittels eines Gutachtens eines Liegenschaftssachverständigen nachzuweisen, führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, ein Liegenschaftsschätzer wäre keinesfalls in die Bewertung einzubinden. Es sei nicht die Liegenschaft zu schätzen, sondern die zukünftigen Zahlungen. Eine solche Schätzung sei durch den steuerlichen Vertreter erfolgt. Allenfalls wäre ein Geo-Techniker zur Schätzung des Kiesvorkommens fachlich geeignet. Im vorliegenden Fall gäbe es aber einen Fremdvergleich. Denn das Abbauunternehmen habe nach dem Wissensstand des steuerlichen Vertreters des Bw. vor Vertragsabschluss eine Bewertung des vorhandenen Materials in Eigenregie vorgenommen. Das Abbauunternehmen habe keinen Sachverständigen beigezogen, weil es auf Grund langjähriger Tätigkeit in dieser Branche genügend Erfahrung habe und über qualifizierte Techniker verfüge, die Probebohrungen durchführen könnten.

Diesen Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. ist der Amtsbeauftragte des Finanzamtes mit dem Vorbringen entgegengetreten, die Bezirkshauptmannschaft Bregenz habe einen Bescheid über die Abbaumengen erlassen. Grundlage dieses Bescheides seien mit Sicherheit nicht die Bewertungen des Abbauunternehmens, sondern ein Gutachten über die vorhandenen Abbaumengen. Zudem sei die Vorlage eines Gutachtens seitens des Bw. auch deshalb unabdingbar, weil der Abbau des Kiesel und das Recht auf Deponierung ortsfremden Materials nicht die einzigen Vertragskomponenten darstellten. Durch den Abbau- und Bestandvertrag würden auch Wege- und Lagerungsrechte eingeräumt. Überdies sei bei der Bewertung des Abbau- und Deponierechtes keine Gewinn tangente berücksichtigt worden. Da Kies in Vorarlberg Mangelware darstelle, könne keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der Bw. auf eine entsprechende Gewinn tangente verzichtet habe. Dass der Abbauberechtigte unbedingt Nutzungsrechte am Kiesvorkommen habe erwerben wollen, sei schon daraus zu sehen, dass er bereit gewesen sei, eine Anzahlung zu leisten.

Seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. wurde bestritten, dass für Wege- und Lagerungsrechte vertraglich ein Entgelt zu zahlen gewesen sei. Diese Rechte seien schon deshalb vernachlässigbar, weil der Grundstückseigentümer bei Verkauf eines Abbaurechtes verpflichtet sei, dem Abbauberechtigten Zugangsmöglichkeiten zum Grundstück zu verschaffen. Zudem sei jeder Schätzung eine gewisse Fehlerquote immanent. Eine viel größere Problematik stelle die Bewertung des Deponierechtes dar, denn dabei seien zahlreiche Umstände zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Existenz von Großbaustellen im Nahebereich der Abbaustelle. In der vorgelegten Auflistung vom 26.02.2004 sei jedenfalls das Deponierecht mit 24% oder 25% des abgezinsten Pachtentgeltes bewertet worden. Wirtschaftlicher Hauptgehalt des Vertrages sei aber unzweifelhaft der Kiesabbau. Der seitens des Amtsbeauftragten des Finanzamtes angesprochene Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Bregenz liege dem steuerlichen Vertreter nicht vor, er könnte aber jederzeit beschafft werden. Hinsichtlich des Einwands des Fehlens einer Gewinn tangente werde angemerkt, der Zinsfaktor von 5% beinhalte eine solche. Der Zinssatz sei abhängig vom Risiko. Anzumerken sei auch, dass die Termine für die Ratenzahlungen nicht willkürlich festgesetzt worden seien, sondern seitens des Abbauberechtigten vor Vertragsabschluss veranschlagt worden sei, welche Kiesmenge verkauft werden könnte und ab welchem Zeitpunkt mit Deponieerlösen zu rechnen sei. Diese Kalkulation habe sich aber zum Teil nicht verwirklichen lassen, insbesondere wegen dem Hochwasser im Jahr 2005. Es werde aber nochmals betont, dass die aufzuhebenden Bescheide schon deshalb rechtswidrig seien, weil Einnahmen aus anderen Perioden zum Tragen gekommen seien. Der Einwand des Finanzamtes, diese Unrichtigkeit sei unmaßgeblich, weil sich die Differenzen periodenübergreifend ausgleichen, sei nicht überzeugend. Jede Differenz gleiche sich über die Lebensdauer eines Unternehmens aus. Bei dieser Betrachtungsweise wäre sogar eine Inventurbewertung unnötig. Zudem habe die Unrichtigkeit der aufzuhebenden Bescheide, wie bereits erwähnt, die unterschiedlichsten Folgen gehabt, wie die Festsetzung von Anspruchszinsen und Säumniszuschlägen. Zu beachten sei auch, dass die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 noch nicht rechtskräftig seien. Auch für diese Jahre sei daher die Höhe der Absetzung zu prüfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob das Finanzamt die begehrte Aufhebung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Die hier maßgebliche Bestimmung des § 299 Abs. 1 bis 3 BAO lautet wie folgt:

(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Aufhebungsgrund ist, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (siehe dazu Ritz, BAO³, § 299 Tz 10). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 13). Dies ergibt sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO. Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der (nach Auffassung des Senates erstinstanzlichen) Aufhebung (bzw. Nichtaufhebung) maßgeblich (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 14).

Im gegenständlichen Fall sieht der Bw. eine Rechtswidrigkeit darin, dass in den aufzuhebenden Bescheiden die Einnahmen bzw. Umsatzerlöse unrichtig erfasst und die Absetzung für Substanzverringerung unrichtig ermittelt wurde.

Hinsichtlich der Absetzung für Substanzverringerung ist anzumerken, dass die Finanzbehörde unter Bezug auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 3204) eine Werbungskostenpauschale in Höhe von 40% der Nettoeinnahmen in Abzug gebracht hat, womit neben der Absetzung für Substanzverringerung auch sämtliche sonstigen Werbungskosten abgegolten wären. Der Bw., der in den aufzuhebenden Verfahren selbst eine Pauschale geltend gemacht hat, allerdings in Höhe von 60% der Nettoeinnahmen, sieht nunmehr diese Pauschale als zu geringfügig an. Zu berücksichtigen wären die tatsächlich angefallenen Werbungskosten, die sich im vorliegenden Fall auf die Absetzung für Substanzverringerung beschränkten. Dafür seien die fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode zu ermitteln. Ausgangsbasis sei hierfür der „Kaufpreis“ für den Bodenschatz in Höhe von insgesamt 785.600,00 €. Davon in Abzug zu bringen seien die Zinskosten, weil eine ratenweise Entrichtung des Kaufpreises vertraglich vereinbart worden sei. Diese Zinskosten würden, da ein Zinsfaktor von 5% zum Ansatz gebracht worden sei, bereits eine Gewinn tangente beinhalten. Weitere Abschläge seien nicht vorzunehmen, da die restlichen Kosten wie Investitionen, Risiko und Unternehmerwagnis vom Abbauberechtigten zu tragen seien. Die fiktiven Anschaffungskosten für das Abbaurecht würden daher

684.583,18 € betragen. Zudem wären zu Beginn der Ratenzahlungen höhere Abschreibungen für Substanzverringerung zu berücksichtigen, während für das Deponierecht keine Abschreibungen zum Ansatz zu bringen seien. Dass es erst nach dem Abbau des Kieses zu Deponieerlösen kommen könne, ergebe sich nicht nur aus den Grundsätzen der Logik. Dieser Umstand gehe auch aus dem Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 24. Juni 2003 hervor. Denn laut diesem Bescheid sollten 110.000 Kubikmeter Kies in einem Zeitraum von zirka 8 Monaten und zusätzliche 80.000 Kubikmeter in weiteren 6 Monaten abgebaut werden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2004 bis einschließlich 2007 entsprächen daher der Differenz zwischen Nominal- und Barwert der in den jeweiligen Jahren vereinbarten Pachtteilzahlungen, da sämtliche Entgelte bis zum 15. Jänner 2007 den Kiesabbau beträfen. In den Jahren 2008 bis 2013 bezögen sich die jeweiligen Pachtzahlungen ausschließlich auf die Deponierechte, sodass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Nominalwerten der jährlich vereinbarten Teilzahlungen entsprächen.

Rz 3204 der EStR 2000 hat, soweit für die hier zu klärende Frage relevant, folgenden Wortlaut:

Wird ein zum Privatvermögen gehöriger Bodenschatz verpachtet (zB Schotterabbauvertrag), bestehen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Bedenken, sämtliche Werbungskosten (einschließlich AfS) in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.

Der zitierten Regelung der EStR liegen die Bestimmungen der §§ 28 in Verbindung mit 16 EStG und § 184 BAO zu Grunde, nach welchen bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die der Erlangung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienenden Aufwendungen (Werbungskosten) in Abzug zu bringen sind, und zwar, sofern sie nicht nachgewiesen werden, allenfalls im Wege einer den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommenden Schätzung (siehe dazu UFS 20.9.2006, RV/0280-G/04). Die erwähnte Schätzungsmethode wird nicht nur in den EStR für unbedenklich zur Ermittlung des Einnahmenüberschusses auf Grund eines Abbauvertrages im außerbetrieblichen Bereich erachtet, sondern fußt überdies auf der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.1.1972, 1557/71) und wird auch von der Lehre offensichtlich für im Gesetz gedeckt erachtet (Doralt, EStG¹², § 8 Tz 66/3 und 67). Sie bezweckt die Vermeidung eines aufwändigen und umfangreichen Ermittlungsverfahrens, kann aber im Einzelfall zu einem von der Realität wesentlich abweichenden Ergebnis führen. In einem solchen Fall läge ein Verstoß gegen § 184 BAO und damit eine Unrichtigkeit im Sinne des § 299 BAO vor. Ohne weitere Erhebungen der Behörde wird ein solcher Verstoß in der Regel aber nicht feststellbar sein. Aus

der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates hatte das Finanzamt in den aufzuhebenden Verfahren schon deshalb keinen Anlass, den Ansatz von Werbungskostenpauschalen als mit den tatsächlichen Verhältnissen in Widerspruch stehend zu erachten, weil der Bw. in seinen Erklärungen selbst von der Möglichkeit der Geltendmachung einer Pauschale Gebrauch gemacht hat. Zudem war eine derartige Beurteilung entgegen der Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters des Bw. weder zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides noch zum jetzigen Zeitpunkt ohne weitere Erhebungen einzig aus der Aktenlage möglich. So ist zwar zutreffend, dass sich die Absetzung für Substanzverringerung im außerbetrieblichen Bereich bei einem unentgeltlichen Erwerb gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit c von den fiktiven Anschaffungskosten bemisst (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 6440a). Es ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auch nicht ausgeschlossen, dass die vom Finanzamt unter Bezug auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 3204) in Abzug gebrachte Werbungskostenpauschale in Höhe von 40% der Nettoeinnahmen im vorliegenden Fall tatsächlich zu einem von der Realität wesentlich abweichenden Ergebnis führt. Nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz wäre aber jedenfalls noch zu klären, ob die Gewinn tangente angemessen ist, es wäre die Höhe der jährlichen Abbaumengen zu ermitteln, Feststellungen über das Verhältnis der den Kiesabbau betreffenden Barwerte der Ratenzahlungen zu jenen der Deponierechte zu treffen und zu klären, ob bzw. wie die Zufahrts- und Zwischenlagerungsrechte zu bewerten und zu gewichten sind. Trifft es beispielsweise zu, dass das zu bewertende Schottervorkommen im Wesentlichen zu Beginn des Pachtverhältnisses abgebaut worden ist, wofür das auf den Bescheid der Vorarlberger Landesregierung vom 24.6.2003 gestützte Vorbringen des Vertreters des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung spricht, dann müsste dies in einer der tatsächlichen Substanzverringerung entsprechenden (Doralt, EStG¹², § 8 Tz 69) Absetzung gemäß § 8 Abs. 5 EStG seinen Niederschlag finden. Es wären also – wie bereits ausgeführt wurde – weitere Ermittlungen durchführen und die Ermittlungsergebnisse sodann einer Würdigung zu unterziehen. Besteht aber auf Grund der dargestellten Ermittlungs- und Würdigungserfordernisse (immer noch) nicht die erforderliche Klarheit über die maßgeblichen Sachverhaltselemente, dann ist auch ungewiss, zu welchem steuerlich rechtsrichtigen Ergebnis man gelangte. Es ist deshalb nach Überzeugung des Senates nicht unwahrscheinlich, aber eben mit der hier geforderten Sicherheit auch nicht gewiss, dass der behördliche Ansatz einer Werbungskostenpauschale in Höhe von 40% der Nettoeinnahmen zu den tatsächlichen Verhältnissen in Widerspruch steht und deshalb gegen § 184 BAO verstößt. Mangels Gewissheit der Rechtswidrigkeit der antragsgegenständlichen Bescheide im Hinblick auf die unrichtige Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung sind die Aufhebungsvoraussetzungen nicht erfüllt (siehe dazu z.B. UFS 23.3.2006, RV/0510-L/04).

Wie obig dargelegt, sieht der Bw. eine Rechtswidrigkeit auch darin, dass in den aufzuhebenden Bescheiden unrichtigerweise die vereinbarten Einnahmen bzw. Umsatzerlöse anstelle der tatsächlich vereinnahmten erfasst worden seien (für das Jahr 2004: 194.000,00 € statt 232.800,00 € und für das Jahr 2005: 268.875,00 € statt 232.800,00 €). Dieses Tatsachenvorbringen wird nicht in Zweifel gezogen, sodass insofern eine Rechtswidrigkeit der antragsgegenständlichen Bescheide zu bejahen ist. Zu beachten ist allerdings, dass die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liegt.

Ermessensentscheidungen müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Billigkeit, die der Angemessenheit hinsichtlich berechtigter Interessen der Partei entspricht, ist ein Argument für die Verfügung der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO, weil der Bw. ein berechtigtes Interesse an materiell rechtsrichtigen Bescheiden hat. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben zu verstehen, wobei insbesondere die Gebote der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit zu beachten sind. Danach sind Bescheidaufhebungen aus verwaltungsökonomischen Gründen zu unterlassen, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiell rechtsrichtigen Zustandes nur geringfügig sind. Eine solche Geringfügigkeit liegt unter anderem dann vor, wenn sich Fehler inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 55; Stoll, BAO, 2893). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Die Geringfügigkeit bei der Anwendung des § 299 Abs 1 BAO idgF ist wie bei der vergleichbaren Situation anlässlich der Entscheidung über die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO zu beurteilen (siehe dazu UFS 2.9.2004, RV/0418-W/03). Zur Vermeidung von Missverständnissen wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die periodenübergreifende Betrachtung bzw die Saldierung von steuerlichen Ergebnissen unterschiedlicher Jahre nur im gegebenen Zusammenhang, also bei der Ermessensübung im Zusammenhang mit der Bescheidaufhebung nach § 299 BAO und der Wiederaufnahme nach § 303 BAO, zulässig ist

Wie das Finanzamt bereits festgestellt hat, betragen die kumulierten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Verpachtung des Schottervorkommens einschließlich der Ausübung anderer Rechte (Deponiebetrieb, Zufahrt, Zwischenlager) in den Jahren 2004 und 2005 bei Zugrundelegung der tatsächlich vereinnahmten Pachtzinse insgesamt 277.725,00 € (gegenüber einem Gesamtbetrag von 279.360,00 € bei Zugrundelegung der vereinbarten Pachtzinse). Daraus ergibt sich, dass die aus der Verpachtung erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kumuliert betrachtet um 1.635,00 € bzw. 0,58% zu hoch festgesetzt wurden. Die kumulierten Bemessungsgrundlagen

der Umsatzsteuern der Jahre 2004 und 2005 betragen 462.875,00 € (gegenüber einem Gesamtbetrag von 465.600,00 € bei Zugrundelegung der vereinbarten Leistungen) und differieren daher um 2.725,00 € bzw. 0,58%. Eine kumulierte Betrachtung der Einkommensteuerverminderung bei Richtigestellung der Bescheide ergibt 817,50 € (135.688,41 € anstelle von 136.505,91 €) bzw. 0,6%, die Umsatzsteuerverminderung beträgt 545,00 € (21.278,80 anstelle von 21.823,80 €) bzw. 2,6%. Nach Lehre und Judikatur wird eine Fehlerhaftigkeit der antragsgegenständlichen Bescheide im dargelegten Ausmaß als geringfügig angesehen (siehe dazu z.B. Ritz, a.a.O., § 303 Tz 40; UFS 12.1.2004, RV/0702-L/03).

Der Bw. hat die Feststellungen des Finanzamtes zu den steuerlichen Auswirkungen zwar nicht bestritten. Er vertritt jedoch die Rechtsmeinung, daraus könne nicht der Schluss gezogen werden, dass Bescheidaufhebungen nicht erforderlich seien. Abgesehen davon, dass die Besteuerung eines bestimmten Zeitabschnittes zu den Grundprinzipien des Ertragssteuerrechts gehöre, hätten die unrichtigen Bescheide auch Auswirkungen auf die Höhe der Anspruchszinsen und der Säumniszuschläge. Zudem sei die Einkommensteuer des Jahres 2004 derzeit Gegenstand eines laufenden Finanzstrafverfahrens. Die Höhe der Einkommensteuerschuld 2004 werde sich daher im Falle einer rechtskräftigen Verurteilung auf die Höhe der zu verhängenden Finanzstrafe auswirken.

Soweit sich der Bw. gegen die Zulässigkeit einer periodenübergreifenden Betrachtungsweise wendet, wird auf die obigen Ausführungen verwiesen, wonach die Zulässigkeit einer solchen im gegebenen Zusammenhang nach Lehre und Rechtsprechung außer Streit steht. Würden die Anspruchszinsen einbezogen werden, ergäbe sich folgendes Bild:

Berechnung der Anspruchszinsen bei Zugrundelegung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheides 2004

Zeitraum	Differenzbetrag	entrichtete Anzahlungen	Bemessungsrundlage	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2005-08.03.2006	68.577,62 €	0,00 €	68.577,62 €	159	0,0095	1.035,86 €
09.3.2006-17.04.2006	68.577,62 €	45.600,00 €	22.977,62 €	40	0,0095	87,31 €
						1.123,17 €

Berechnung der Anspruchszinsen bei Zugrundelegung des richtiggestellten Einkommensteuerbescheides 2004

Zeitraum	Differenzbetrag	entrichtet e Anzahlungen	Bemessungsgrundlage	Anzahl tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2005- 08.03.2006	56.937,62 €	0,00 €	56.937,62 €	159	0,0095	860,04 €
09.3.2006- 17.04.2006	56.937,62 €	45.600,00 €	11.337,62 €	40	0,0095	43,08 €
						903,12 €

Die Anspruchszinsen 2004 differieren somit um 220,05 €. Für das Jahr 2005 waren deshalb keine Anspruchszinsen festzusetzen, weil der für den Zinslauf maßgebende Stichtag gemäß § 205 Abs. 1 BAO der 1. Oktober des Folgejahres ist, der Einkommensteuerbescheid 2005 aber bereits am 14. April 2006 erlassen wurde. Wird die Zinsdifferenz der Einkommensteuerverminderung hinzugerechnet (siehe dazu oben), errechnet sich daraus ein steuerliches „Mehrergebnis“ von 1.037,55 € bzw. 0,76% der richtigerweise festzusetzenden Einkommensteuer 2004 und 2005 von 135.688,41 €. Selbst bei Hinzurechnung der Zinsdifferenz ist also die Fehlerhaftigkeit der Bescheide als geringfügig anzusehen. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt zudem die Rechtsmeinung, dass bei der Beurteilung der Geringfügigkeit die Anspruchszinsendifferenz außer Acht zu lassen ist. Denn wären die Verpachtungseinkünfte bereits in der am 13. September 2005 vom Bw. beim Finanzamt eingereichten Erklärung offengelegt oder zumindest vor dem 9. März 2006 entsprechende Vorauszahlungen geleistet worden, wäre es nicht zu einer Festsetzung von Anspruchszinsen gekommen. So aber führte der Einkommensteuerbescheid vom 14. September 2005 sogar zu einer Einkommensteuergutschrift in Höhe von 718,70 €. Zudem ist auch die antragsgegenständliche Fehlerhaftigkeit vom Bw. verursacht worden. Eine Festsetzung von Säumniszuschlägen hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 und 2005, wie seitens des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, ist aus dem Abgabekonto des Bw. nicht ersichtlich (siehe dazu die Buchungsabfrage vom 8. April 2009).

Nicht zutreffend ist überdies das Vorbringen des Bw., die Höhe der Einkommensteuerschuld 2004 werde sich im Falle einer rechtskräftigen Verurteilung auf die Höhe der zu verhängenden Finanzstrafe auswirken. Wie der Verwaltungsgerichtshof insbesondere unter Bezug auf die §§ 115 und 123 FinStrG mehrfach ausgesprochen hat, ist der Inhalt eines Abgabenbescheides weder hinsichtlich der Sachverhaltsannahme noch hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung Gegenstand einer Bindung für die Abgabenstraßenbehörde. Die Abgabenstraßenbehörden sind

daher verpflichtet, die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes und die rechtliche Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß eine Abgabe verkürzt wurde, nicht nur in Bezug auf die subjektive, sondern auch auf die objektive Tatseite in Wahrung der Grundsätze der Amtswegigkeit des Verfahrens und der materiellen Wahrheit ohne jede Einschränkung eigenständig vorzunehmen (siehe dazu die Ausführungen und Judikaturhinweise bei Fellner, Kommentar zum FinStrG⁶, § 123 Rz 6 und Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz³, § 115 Rz 2).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. April 2009