



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgesmbH, 4320 Perg, Linzer Straße 36, vom 3. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch ADir. Johann Wurm, vom 5. Mai 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Kalenderjahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Wirksamkeit des Bescheides

Dieser Bescheid wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach [§ 81 BAO](#) vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen ([§ 101 Abs. 3 BAO](#)).

Entscheidungsgründe

Am 10. März 2009 wurde von den Berufungswerbern (Bw.) beim Finanzamt folgende Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2007 beim Finanzamt elektronisch eingebracht:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Gewinnermittlungsart

USt-Nettosystem

Einnahmen

Einnahmen (ausgenommen Einkünfte laut Kennzahl 9955) - (Kennzahl 9460) 168.992,45

WerbungskostenSofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten -
(Kennzahl 9520) 119.315,70

Übrige Werbungskosten - (Kennzahl 9530) 4.039,94

Kennzahl 370, Einkünfteverteilung und Verluste**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - (Kennzahl 370) 45.636,81

Am 11. März 2009 wurde folgende Beilage zur Erklärung der Einkünfte von
Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Kalenderjahr 2007 eingebracht:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

=====

Umsatzsteuer Nettoverrechnung:

Schotterabbau	168.992,45
---------------	------------

Werbungskosten:	Vorsteuer	Netto
-----	-----	-----
Absetzung f.Substanzverringerung 101.115m³ a` 1,18		119.315,70
Grundsteuer f.Schottergrube		1.061,44
Haftpflichtversicherung		480,00
Telefonspesen		150,00
KM-Gelder 1.500 km a` 0,38		570,00
Martin Erklärungen 2005,2006	355,70	1.778,50
	-----	-----
	355,70	123.355,64-
	=====	-----
Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 2007		45.636,81
=====		=====

Ergänzend wurde ausgeführt, im Betriebsprüfungsbericht vom 12.12.2008 sei festgestellt worden, dass für das Jahr 2007 keine Absetzung für Substanzverringerung zu berücksichtigen sei. Gegen die Steuerbescheide 2005 und 2006 sei am 23.01.2009 eine Berufung eingebracht worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 164.952,51 € festgestellt. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Veranlagung sei unter

Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In der gegenständlichen Berufung wurde ausgeführt, dass bezüglich des Jahres 2007 keine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden hat. Es gäbe weder eine Niederschrift noch einen Prüfungsbericht, in welchem Feststellungen getroffen wurden, welche zur Feststellung von Einkünften gem. [§ 188 BAO](#) 2007 führen könnten.

Im Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. [§ 188 BAO](#) 2007 werde somit über die steuerlichen Verhältnisse des Jahres 2007 abgesprochen, ohne dass jedoch darüber die oben erwähnte abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden hätte. In diesem Bescheid werde auch keinerlei Bezug auf etwa eine andere Ursache zur Behebung des Erstbescheides (etwa Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 BAO](#), usw.) genommen, sodass jedenfalls res iudicata vorliegt.

Da aber zur Bescheidbegründung das Finanzamt auf diese Prüfung verweise, jedoch keine diesbezüglichen Feststellungen vorhanden sind, sei der bekämpfte Bescheid unbegründet. Es lasse sich nicht erschließen, wie die Behörde die Einkünfte 2007 aus Vermietung und Verpachtung ermittelt hat. Der bekämpfte Bescheid ist deshalb schon aus rein formellen Gründen rechtswidrig und aufzuheben.

Darüber hinaus sei er auch mit materieller Rechtswidrigkeit behaftet. Aufgrund der tatsächlichen, stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2005 und 2006 seien für diese Jahre Bescheide erlassen, gegen welche am 23. Januar 2009 Berufung erhoben wurde. Sollte die Erlassung des hier bekämpften Feststellungsbescheides auf eine Nicht/Anerkennung von AfS zurückzuführen sein, werde bezüglich der Berechnung auf die bereits in der vorgenannten Berufung gemachten Ausführungen der Abgabepflichtigen verwiesen. Demnach stünde für 2007 wohl eine AfS zu, welche den Bescheid auch inhaltlich rechtswidrig mache.

Aus der Aktenlage ergibt sich Folgendes:

Bei den Bw. fand auf Grund des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 29. August 2008 hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für 2006 eine Außenprüfung statt. Im Zuge dieser Prüfung wurden auch Feststellungen hinsichtlich des Kalenderjahres 2005 getroffen.

B. G. hätte im Jahr 1993 die Land- und Forstwirtschaft von seiner Mutter L. G. mit Übergabsvertrag vom 14.10.1993 erhalten. Laut Auskunft von Hrn. G. seien im Jahr 1996 vor der Erstellung des Übereinkommens zwischen B. und M. G. und der Fa. X. Dipl.-Ing. D. Y. Hoch- und Tiefbau Gesellschaft mbH von der Fa. X. Probebaggerungen an verschiedenen

Stellen der vermuteten Schotterabbaufäche durchgeführt worden, um die Qualitätsgüte des Schotters beurteilen zu können.

Mit 12.7.1996 sei das Übereinkommen zwischen B. und M. G. und der Fa. X. Dipl.-Ing. D. Y. Hoch- und Tiefbau Gesellschaft mbH unterzeichnet worden. Im Übereinkommen seien die Grundstücksnummern angeführt worden, auf denen die Rechte zu einem Schotterabbau festgelegt sind. Zum Schotterabbau seien die EZ 11 der KG Al. mit den Grundstücksnummern 414/1/ 431/ 432/ 433/ 434/2/ 435 und 436 sowie das Grundstück der KG Rh. Nr. 2113 vorgesehen. Das Abbaufeld umfasse eine Fläche von rund 63.300 m². Es sei vorgesehen gewesen, den Abbau in 2 Etappen als Trockenabbau und dann als Naßbaggerung durchzuführen und im Endausbau einen Landschaftssee mit einer Wasserfläche von ca. 63.300 m² zu errichten. Sollte von der Behörde nur ein Trockenabbau genehmigt werden, hätte sich die Fa. X. verpflichtet, die Abbaufäche mit von der Behörde genehmigten Auffüllmaterial wieder zu befüllen und das zwischengelagerte Humusmaterial wieder kostenlos aufzubringen. Für den Fall, dass die Behörde die Auffüllung der Grube mit aufbereitetem, sortierten Bauschutt gestatte, verpflichtet sich die Fa. X., dieses Material mit einer mindestens 1 m starken Schicht aus Erdmaterial und Humus abzudecken. In jedem Fall der Auffüllung werde die Fa. X. eine Abdeckschicht von mindestens 1 m Stärke bestehend aus Erde und vorhandenen Humus aufbringen. Die X. übernahm die Haftung für Qualität des Auffüllmaterials entsprechend den Behördengenehmigungen. Das Vertragsverhältnis hat mit der Erteilung der Abbaubewilligung durch die Behörde begonnen. Die erforderlichen behördlichen Bewilligungen für den Abbau und den Transport und die eventuell notwendige Verfüllung hätte die Fa. X. auf eigene Kosten zu erwirken. Die Fa. X. sei berechtigt, den gesamten Schotter der vorbezeichneten Grundstücke oder Grundstückteile in voller genehmigter Tiefe aufzubereiten, jedoch unter Beachtung aller gesetzlichen und behördlichen Anordnungen sowie der einschlägigen Sicherheitsvorschriften.

Für die Einhaltung aller dieser gesetzlichen und behördlichen Anordnungen hafte die Fa. X. und verpflichtete sich diese, den Grundeigentümer vollkommen schad- und klaglos zu halten. Die Fa. X. verpflichtete sich, den Grundeigentümer für alle Schäden und Erschwernisse zu entschädigen. Insbesondere seien folgende Zahlungen vereinbart worden:

- a) Entschädigung für von der X. in Anspruch genommene private Wege und Zufahrten, wenn diese nicht in den ursprünglichen Zustand gesetzt werden.
- b) Entschädigung für Ernteentgang und sonstige Flur- und Folgeschäden, wenn die Abbau und Deponieflächen und sonstigen in Anspruch genommenen Grundstücken bzw. Grundstücksteile nach Abschluss der Abbauarbeiten nicht ordnungsgemäß rekultiviert werden.

Für den Grubenzins seien pro gewachsenem Kubikmeter Schotter ATS 18,00 zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer im Bereich des Trockenabbaus vereinbart worden. Im Bereich der Naßbaggerung sei ein Grubenzins ATS 15,00 pro Kubikmeter vereinbart worden.

Zur Bezahlung sei Folgendes vereinbart worden:

1) Die Fa. X. erwarte auf der Fläche einen Trockenabbau von rund 340.000 m³ Schotter und demnach einen Grubenzins von ATS 18,00/m³ und einen Unterwasserabbau von 380.000 m³ mit einem Grubenzins von ATS 15,00/m³

2) Für den Grubenzins seien von der Fa. X. an den Grundeigentümer halbjährliche Teilzahlungen entsprechend dem jeweiligen Aufmaß zuzüglich Mehrwertsteuer jeweils bis zum 15.4. und 15.10. zu leisten.

Mit Bescheid vom 21.8.1997 der Bezirkshauptmannschaft Perg sei der Fa. Dipl.Ing. D. Y. Hoch- und Tiefbau Ges.m.b.H. über Antrag vom 29.7.1997 die gewerbebehördliche Genehmigung zum Abbau von Sand und Kies in Form eines Trockenabbaues mit einem Gesamtkiesvolumen von 295.000 m³ auf einer Abbaufäche von 95.000 m² im Standort xxxx Ort, auf den Grundparzellen bzw. Teilflächen der Grundparzellen Nr. 414/1, 426, 431, 432, 433, 434/2, 435 und 436/1, alle KG Al., sowie 772 und 2113, alle KG Rh. erteilt worden.

Hr. G. B. hat mit Ehe- und Erbvertrag vom 16.11.1998 seiner Gattin G. M. den Hälfteanteil der Land- und Forstwirtschaft übergeben.

Am 23.7.2004 wurde zwischen den Ehegatten M. und B. G. und der Fa. Bd. Wasserbau GmbH ein Vertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag enthalte ua. die der Fa. X. Dipl.-Ing. D. Y. Hoch- und Tiefbau Gesellschaft mbH erteilte gewerbebehördliche Genehmigung zum Abbau von Sand und Kies in Form eines Trockenabbaues mit einem Gesamtkiesvolumen von 295.000 m³ auf einer Abbaufäche von 95.000 m³. Für die Übertragung der Genehmigung hätte It. Vertrag die Fa. Bd. Wasserbau GmbH zu sorgen. Außerdem werde der Fa. Bd. Wasserbau GmbH das Recht eingeräumt, Sand, Kies und Schotter aufzusuchen, zu gewinnen und aufzubereiten, und zwar sowohl durch Trocken- als auch durch Naßbaggerung (-gewinnung). Als Entgelt für die Einräumung des Abbaurechtes würden die Ehegatten M. und B. G. Euro 1,6/m³ abgebautem Material zuzüglich Umsatzsteuer erhalten. Die Fa. Bd. Wasserbau GmbH hätte binnen fünf Tagen nach Wirksamkeit dieses Vertrages an die Ehegatten M. und B. G. eine Vorauszahlung in Höhe von Euro 30.000,00 zuzüglich USt zu leisten. Das Vertragsverhältnis hätte mit Unterzeichnung des Vertrages begonnen. Im Jahr 2004 sei nur die Vorauszahlung geleistet worden. Im Jahr 2005 seien € 72.764,34 netto 20 % und 2006 € 149.897,12 netto 20 % an Einnahmen aufgrund des Schotterabbaus erklärt worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung beantragte der steuerliche Vertreter den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten für die Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung. Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters seien die fiktiven Anschaffungskosten folgendermaßen zu ermitteln:

Ausgehend vom vereinbarten Abbauzins in Höhe von ATS 18,00 netto, multipliziert mit der damaligen im Übereinkommen vom 12.7.1996 festgelegten Abbaumenge in Höhe von 340.000 m³ Schotter würden sich die fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von ATS 6.120.000,00 ergeben. Davon wäre ein Gewinnabschlag in Höhe von 10 % gerechtfertigt. Sonstige Abschläge seien nicht anzusetzen, weil die Risiken auf den Abbauberechtigten laut Übereinkommen übertragen wurden. Unternehmerrisiko und Barwertabschlag sei nicht anzusetzen, da sie bereits im 10%igen Gewinnabschlag berücksichtigt seien.

Das Finanzamt folgte diesem Begehren nicht und berechnete die fiktiven Anschaffungskosten wie folgt:

Die fiktiven Anschaffungskosten seien zu ermitteln und würden vom Finanzamt gem. [§ 184 BAO](#) in Anlehnung an die UFS-Entscheidung RV/0280-G/04 vom 20.9.2006 geschätzt.

Ausgehend von dem im Jahr 1996 ursprünglich geschätzten Abbauvolumen und dem im Jahr 1997 bewilligten Abbauvolumen im Ausmaß von 295.000 m³ Schotter und dem erzielbaren Erlös - in der Vereinbarung vom 12.7.1996 festgelegten m³-Preis von ATS 18,00 netto Umsatzsteuer - ergäbe sich ein Ertragswert von ATS 5.310.000,00. Vom Ertragswert sei ein Gewinnabschlag, ein Abschlag für Unternehmerrisiko, Zinsenverlust und sonstige Kosten vorzunehmen. Der Abschlag werde mit 30 % festgesetzt.

Ertragswert ATS 5.310.000,00/ € 385.892,75

Abschlag 30 % ATS 1.593.000,00/ € 115.767,82

ergibt fiktive AK ATS 3.717.000,00/ € 270.124,92 für 295.000 m³

Dies ergäbe einen Wert pro m³ Schotter von ATS 12,60/ € 0,92.

Dazu wurde angemerkt, der Bewilligung der Bezirkshauptmannschaft Perg vom 14.8.1997 seien Projektsunterlagen zugrunde gelegen, aus der 295.000 m³ Kiesvolumen und 95.000 m² Abbaufäche ermittelt wurden. Das Schottervorkommen sei 1996 entdeckt worden. Es gäbe kein Sachverständigengutachten über das Schottervorkommen und den Wert des Schottervorkommens.

In den Feststellungserklärungen sei die Absetzung für Substanzverringerung in der Art ermittelt worden, dass die abgebaute Menge mit € 1,18 netto multipliziert wurde. Die € 1,18 würden sich aus dem im Übereinkommen mit der Fa. X. Dipl.-Ing. D. Y. Hoch- und

Tiefbaugesellschaft mbH vom 12.7.1996 unter Punkt VIII angeführten Grubenzins pro gewachsenem Kubikmeter Schotter von S 18,00 netto (= € 1,31), von dem ein Abschlag in Höhe von 10 % (= € 0,13) vorgenommen wurde, ergeben.

Bisher seien bei der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für die einzelnen Jahre folgende Abbaumengen der Absetzung für Substanzverringerung zugrunde gelegt worden:

1996	0 m ³
1997	44.239 m ³
1998	56.370 m ³
1999	45.264 m ³
2000	48.804 m ³
2001	26.686 m ³
2002	13.850 m ³
2003	kein Abbau
2004	kein Abbau
2005	43.886 m ³
2006	89.525 m ³
Gesamt	368.624 m ³

Zum Einwand der Bw. in der Berufung vom 23. Jänner 2009, dass die im Jahr 1996 vermutete (bzw. vor Bewilligung erwartete) Schottermenge insgesamt 720.000 m³ betragen hat, führte das Finanzamt in der Stellungnahme vom 29. April 2009 aus:

Bei der Schlussbesprechung am 9.12.2008 sei der Prüferin eine vom Steuerbüro erstellte, handschriftliche Notiz zum Kopieren übergeben worden. In dieser Notiz des Steuerbüros sei ua. angeführt, dass ein Trockenabbau mit einem Gesamtvolumen von 295.000 m³ auf einer Abbaufäche von 95.000 m² laut gewerbebehördlicher Genehmigung vom 21.8.1997 bewilligt wurde. Entscheidend sei daher diese gewerbebehördliche Genehmigung und nicht der Vertrag zwischen G. - X. - Bd..

Zum Einwand der Bw. in der Berufung vom 23. Jänner 2003, wonach der Abschlag von 30 % willkürlich festgelegt wurde, führte das Finanzamt in der Stellungnahme vom 29. April 2009 aus, dass die fiktiven Anschaffungskosten in Anlehnung an die angeführte UFS-Entscheidung zu ermitteln sind.

Die gegenständliche Berufung wurde am 9. Juli 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Zur Berufung wurde erwogen:

Aus der Aktenlage ist nicht zu entnehmen, dass für das Kalenderjahr 2007 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt wurde. Dem Einwand in der gegenständlichen Berufung ist beizupflichten, dass im angefochtenen Bescheid über die steuerlichen Verhältnisse des Jahres 2007 abgesprochen werde, ohne dass jedoch darüber die im Bescheid erwähnte abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden hat. Jedoch wäre dieser Mangel der unrichtigen bzw. fehlenden Begründung grundsätzlich durch den Unabhängigen Finanzsenat sanierbar, ergibt sich aus der Aktenlage doch, dass die Absetzung für Substanzverringerung in Zusammenhang mit einem Schottervorkommen der Gegenstand einer im Jahr 2008 durchgeführten Betriebsprüfung hinsichtlich des Feststellungszeitraumes 2006 war.

Der Hinweis der Bw., dass jedenfalls *res iudicata* vorliegt, ist verfehlt, da es sich nach der Aktenlage bei dem angefochtenen Bescheid um eine Erstbescheid handelt und daher kein Eingriff in eine Rechtskraft stattgefunden hat.

Soweit sich der angefochtene Bescheid auf die Feststellungen der tatsächlich stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung betreffend das Jahr 2006 stützt, ist Folgendes zu bemerken:

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) zählen zu den Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung. Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes ([§ 6 Z 9 EStG 1988](#)) anzusetzen.

[§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988](#) definiert als fiktive Anschaffungskosten jenen Betrag, den der Empfänger für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen. Es handelt sich dabei um den Marktpreis (Verkehrswert) des Wirtschaftsgutes aus der Sicht eines (fiktiven) Erwerbers.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass grundsätzlich ein Sachverhalt gegeben ist, bei dem eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) zu berücksichtigen ist. Wenn die Bw. bisher keine fiktiven Anschaffungskosten im Sinne des [§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988](#) ermittelt haben und daher bei der Ermittlung der Werbungskosten die angesetzte Absetzung für Substanzverringerung (AfS) nicht auf [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988](#) basiert, dann stellt dies einen Umstand dar, der grundsätzlich bei der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 von Amts wegen richtig zu stellen ist. Der Umstand, dass jahrelang die Werbungskosten auf eine andere Art und Weise ermittelt wurden, ist unmaßgeblich. Nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 21.1.2004, [2003/16/0113](#); VwGH 15.6.2005, [2002/13/0104](#); VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#)) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist verpflichtet, von einer

als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (*Ritz*, BAO⁴, § 114 Tz. 9). Daher sind auch im gegenständlichen Fall die fiktiven Anschaffungskosten im Sinne des [§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988](#) zu ermitteln und als Werbungskosten die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) basierend auf [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988](#) anzusetzen.

Fiktive Anschaffungskosten können in der Regel nur im Schätzungsweg ermittelt werden. Im Falle einer Fehlschätzung ist eine spätere Korrektur grundsätzlich möglich, sofern es sich dabei um Rechenfehler oder ähnlich begründete Mängel bei der ursprünglichen Ermittlung handelt. Wurde dagegen die seinerzeitige Schätzung unter Einbeziehung aller zur damaligen Zeit verfügbaren Daten subjektiv richtig und ordnungsgemäß durchgeführt, stellt sich diese Schätzung aber später als falsch heraus, weil sich die Umstände anders entwickelt haben als seinerzeit angenommen, kommt eine rückwirkende Korrektur der AfS-Bemessungsgrundlage bis zu den Wurzeln nicht in Betracht. Dies würde nämlich den fiktiven Erwerber besser stellen als den tatsächlichen Käufer. So wie Letzterer im Falle nachträglich geänderter Verhältnisse seine tatsächlichen Anschaffungskosten nicht mehr ändern kann, ist auch für den fiktiven Erwerber ausschließlich auf die Verhältnisse im (fiktiven) Anschaffungszeitpunkt abzustellen (VwGH 29.3.2006, [2004/14/0063](#); 25.6.1998, [97/15/0218](#); 21.10.1993, [92/15/0079](#); 26.5.1976, 1999/75; 24.11.1970, [1578/69](#)).

Das Gesetz gibt keine bestimmte Methode zur Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten vor. Es ist daher auch in diesem Fall gemäß der für Schätzungen maßgeblichen Grundsatzbestimmung des [§ 184 BAO](#) so zu schätzen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis erzielt wird.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter im Geschäftsverkehr selbständig bewertbare bzw. selbständig verkehrsfähige Güter aller Art. Von einer selbständigen Bewertungsfähigkeit ist demnach auszugehen, wenn für ein Gut im Rahmen des Gesamtkaufpreises eines Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist ein entdeckter Bodenschatz, wie etwa ein Schottervorkommen, steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut. Sofern mit dessen Verwertung noch nicht begonnen worden ist, setzt dies aber voraus, dass es abbauwürdig ist und mit seiner Aufschließung zumindest so ernsthaft zu rechnen ist, dass ein Erwerber des Grundstückes einen Teil des Kaufpreises für den Bodenschatz zu bezahlen bereit wäre (vgl. VwGH 29.3.2006, [2004/14/0063](#) bzw. *Zorn* in RdW 2006, 297). Erst in diesem Stadium kommt dem Bodenschatz demnach die Qualität eines selbständig bewertbaren Vermögenswertes und damit eines Wirtschaftsgutes zu. Solange der Bodenschatz nicht entdeckt ist, fehlt es ihm dagegen am Wirtschaftsgutcharakter. Ist er entdeckt, wird aber noch nicht verwertet, hängt es von der Wahrscheinlichkeit seiner

Verwertung ab, ob bereits ein eigenes Wirtschaftsgut vorliegt oder nicht. Erst bei entsprechend verlässlicher Kenntnis über Ausmaß und Zusammensetzung des Bodenschatzes - und damit den Wert des Vorkommens - , wird ein Käufer bereit sein, dafür ein Entgelt zu bezahlen.

Die Entdeckung des Schottervorkommens war offensichtlich im Jahr 1996 nach Probebohrungen der Fa. Dipl.Ing. D. Y. Hoch- und Tiefbau Ges.m.b.H.. Am 12. Juli 1996 haben die Bw. mit der Fa. Dipl.Ing. D. Y. Hoch- und Tiefbau Ges.m.b.H. auch ein Übereinkommen über die Nutzung dieses Vorkommen getroffen. Die Bewilligung des Schotterabbaus erfolgte mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Perg vom 21. August 1997. Das Finanzamt hat im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (im Jahre 2008) für das Jahr 2006 bei der Bewertung des Schottervorkommens zum Zeitpunkt des angenommenen Beginn des Abbaus des Schottervorkommens (1997) ausdrücklich auf die zu diesem Zeitpunkt "bewilligte" Menge von 295.000 m³ Schotter abgestellt, obwohl offenkundig bereits zu diesem Zeitpunkt ein weiteres Schottervorkommen bekannt gewesen ist. Soweit keine Umstände vorgelegen sind, die gegen einen künftigen Abbau auch dieses Vorkommens gesprochen haben, steht nichts entgegen, eine bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten (an der Wurzel) auch auf die über 295.000 m³ hinausgehende Schottermenge Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 29. 3. 2006, [2004/14/0063](#)).

Gemäß [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, sofern die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären ist und wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt nicht festgestellt, ob und welche Umstände im Zeitpunkt der Entdeckung des Schotterabbaus vorgelegen sind, die gegen einen künftigen Abbau des über die "bewilligte" Menge von 295.000 m³ offenbar vorhandenen Schottervorkommens gesprochen haben. Es ist auch nicht aktenkundig, dass diesbezüglich Ermittlungen durchgeführt wurden. Dennoch hat das Finanzamt bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten bei der Bewertung des Schottervorkommens zum Zeitpunkt des angenommenen Beginn des Abbaus des Schottervorkommens (1997) ausdrücklich auf die zu diesem Zeitpunkt "bewilligte" Menge von 295.000 m³ Schotter abgestellt, obwohl offenkundig

bereits zu diesem Zeitpunkt ein weiteres Schottervorkommen bekannt gewesen ist. Damit hat das Finanzamt Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen.

Das Finanzamt setzte bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einen Abschlag für Unternehmerrisiko, Zinsenverlust und sonstige Kosten pauschal mit insgesamt mit 30 % fest, ohne konkret darzustellen, wie dieser Abschlag ermittelt wurde. Dabei stützte sich das Finanzamt angeblich auf die Berufungsentscheidung des UFS 20. 9. 2006, RV/0280-G/04. Darin wird jedoch konkret und aufgeschlüsselt dargestellt, für welche Komponenten welche Abschläge vorgenommen werden. So wurden in dieser Berufungsentscheidung etwa je 5% für gänzlich unverwertbares (= unverkäufliches) Gestein und für Erlöseinbußen aus dem Verkauf minderwertigen Materials in Anzug zu bringen (50% niedrigerer Abbauzins für 10% des Abbauvorkommens). Auch die vom VwGH im Erkenntnis 1557/71 erwähnten sonstigen Kosten wurden mit einer Höhe von 1% des Gesamterlöses berücksichtigt (beinhaltend etwa Anschaffungsnebenkosten für Errichtung und Durchführung des Kaufvertrages und SV-Kosten für das Schätzgutachten bzw. laufende Verwaltungskosten). Diesbezüglich fehlen im gegenständlichen Fall jegliche Feststellungen. So wurde nicht dargestellt, wodurch ein „Gewinnabschlag“ begründet ist und wie hoch dieser ist. Keine Feststellungen wurden auch darüber getroffen, worin der „Abschlag für Unternehmerrisiko“ begründet ist und wie hoch dieser Abschlag ist. Auch die Abschläge für „Zinsenverlust“ und „sonstige Kosten“ wurden nicht näher begründet. Auch damit hat das Finanzamt Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen.

Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten basiert auf einer Schätzung. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Zwar ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent, doch kann dies nicht so weit gehen, dass einzelne Komponenten der Schätzung ohne entsprechenden Sachverhaltsbezug angesetzt werden. Daher sind die Zu- bzw. Abschläge, die bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von Schottervorkommen angesetzt werden, entsprechend schlüssig darzulegen und nicht bloß pauschal, ohne jeglichen Sachverhaltsbezug anzunehmen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Es ist nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08). Im gegenständlichen Fall hätte der UFS einerseits erstmals das tatsächliche Ausmaß des Schottervorkommens im Zeitpunkt

der Entdeckung des Schottervorkommens ermitteln und andererseits Feststellungen darüber zu treffen müssen, ob und welche Zu- bzw. Abschläge bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen sind.

Will der UFS der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. *Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde der UFS im gegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd. [§ 115 Abs. 2 BAO](#) zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Damit ist es im Sinne der Verfahrensökonomie zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurück zu verweisen. Billigkeitsgründe, die gegen diese Maßnahme sprechen liegen nicht vor, beantragten die Bw. doch selbst die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Diese kann sich dann im weiteren Verfahren ausführlich unter Wahrung des Parteiengehörs mit der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auseinander setzen.

Gemäß [§ 284 Abs. 3 BAO](#) kann ungeachtet eines Antrages ([§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#)) von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Aufhebung nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) erfolgt. Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist im gegenständlichen Fall nicht zweckmäßig.

Linz, am 5. Jänner 2012