



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Dr. Christoph Purtscher und Dr. Michael Simma im Beisein des Schriftführers Mag. Erwin Amann über die Berufungen der Bw, vertreten durch WT, vom 20. Juli 2009 und 15.11.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 8. Juli 2009 und 9. November 2010 betreffend Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 2007 bis 2009 nach der am 9. Oktober 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Aufhebungsbescheide werden ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die berufungswerbende Personengemeinschaft, nachfolgend Bw abgekürzt, besteht aus sechs Miteigentümern. Durch Schenkungsvertrag vom 1.2.2000 erwarben sie ein Grundstück mit 94.211m<sup>2</sup> (GSt). Am 27.3.2000 unterzeichneten die Miteigentümer einen mit der XX abgeschlossenen Bestandvertrag. In ihm räumten sie der Bestandnehmerin ein, auf den vertragsgegenständlichen Liegenschaften, zu der auch das obenwähnte Grundstück zählt, uneingeschränkt Rohgestein zu gewinnen, sich anzueignen, aufzuarbeiten und abzutransportieren sowie die dafür erforderlichen Anlagen, Wege, Dämme, Sprengmittellager etc herzustellen und zu erhalten. Als Entgelt waren netto 8,39 ATS je Tonne abgebauten Materials, wertgesichert mit dem Baupreisindex, vereinbart. Die berufungswerbende

Bestandgeberin leistete keine Gewähr für eine bestimmte Ertragsfähigkeit des Bestandsobjektes und übernahm auch sonst keinerlei Verpflichtungen. Mit Bescheid vom 6.12.2000 erteilte die zuständige Bezirkshauptmannschaft der Fa. XX die mit Eingabe vom 2.3.2000 beantragten Abbaubewilligungen. Mit Schreiben vom 21.11.2001 teilte die Bw dem Finanzamt mit, der Fa. XX ein Abbaurecht eingeräumt zu haben. In den Beilagen zu den für die Jahre 2001 bis 2006 beim Finanzamt eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften ermittelte die Bw den Einnahmenüberschuss aus der Verpachtung durch Abzug pauschaler Werbungskosten in Höhe von 60% der Nettoerlöse. Auf Basis der eingereichten Erklärungen ergingen entsprechende Feststellungsbescheide.

Wie hinsichtlich der Vorjahre ermittelte die Bf auch für das **Jahr 2007** die gemeinschaftlichen Einkünfte durch Abzug von pauschalen Werbungskosten in Höhe von 60% der Nettoerlöse. Der Feststellungsbescheid vom 18.2.2009 erging erklärungsgemäß. Mit Bescheid vom 8.7.2009 hob das Finanzamt den Feststellungsbescheid mit Verweis auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen Sachbescheides, jedoch ohne den Ermessensgebrauch zu begründen, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. In der Begründung des Sachbescheides führte das Finanzamt, Rz 3204 der ESRL 2000 zitierend, aus: „*Wird ein zum Privatvermögen gehöriger Bodenschatz verpachtet (zB Schotterabbauvertrag), bestehen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Bedenken, sämtliche Werbungskosten in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden auf € 43.261,05 berichtigt.*“

Die Bf erhab mit Schriftsatz vom 20.7.2009 **Berufung** gegen den Aufhebungsbescheid. In ihr führte sie nach Wiedergabe von [§ 299 BAO](#) aus, Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung sei die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides. Die bloße Möglichkeit reiche nicht aus. Das Finanzamt habe eine Rechtswidrigkeit darin erblickt, dass im aufgehobenen Bescheid eine Absetzung für Substanzverringerung im Ausmaß von 60% der Nettoeinnahmen in Abzug gebracht worden sei. Wie sie (die Bf) aber in ihrem **Schreiben vom 25.6.2009** dem Finanzamt dargelegt habe, sei der von ihr angewandte Abschreibungssatz sachlich und rechtlich sehr wohl begründet. In dem zitierten Schreiben beantwortete die Bf das erstinstanzliche Ersuchen um Beantwortung der Frage, warum und seit wann zur Gewinnermittlung ein 60%ige Absetzung für Substanzverringerung (in der Folge AfS abgekürzt) in Abzug gebracht werde, sinngemäß wie folgt: Seit Bestehen des Abbaurechtes sei ein pauschaler „AfA-Satz“ in Höhe von 60% der Nettoeinnahmen angesetzt worden. In Beachtung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 29.3.2006, [2004/14/0063](#)) und der Rechtsauffassung des BMF (EStR 2000 Rz 5042) sei davon auszugehen, dass das Abbaurecht als Wirt-

schaftsgut im März 2000 entstanden sei. Für die Bewertung des Rechtes kämen mehrere Schätzungsmethoden in Betracht. In der Regel werde die Ertragswertmethode angewandt. So ergebe sich unter Annahme eines Risikoaufschlages zwischen 25 und 50% auf den sicheren Zinssatz ein Barwert, welcher zwischen 71 und 76% der gesamten Erlöse liege. Eine andere Berechnung führe zu einem ähnlichen Resultat: Auf der Basis der vorgenommenen Vermessungen sei von einer Abbaumenge von 1.156.420 Tonnen auszugehen. Auf Preisbasis März 2000 entspreche dies einem real erzielbaren Erlös von 9,7 ATS, wobei die Erlöse im Durchschnitt um 0,5% pro Jahr entsprechend der vereinbarten Indexklausel zu erhöhen seien. Dies führe zu einem geschätzten Erlös von 727.439,39 € und einem Barwert von 502.993,68 € bzw zu fiktiven Anschaffungskosten, die bei 69 % der Gesamterlöse lägen (Berechnungsvariante 4, nachfolgend **V 4** abgekürzt). Dieser Prozentsatz entspreche in etwa jenem Satz, zu welchem auch schon der UFS in einem anderen Fall im Ergebnis in Übereinstimmung mit den Parteien gelangt sei (UFS 18.3.2004, RV/0314-I/03). In den Einkommensteuererklärungen habe sie den bis zum 25.6.2004 in den Einkommensteuerrichtlinien vorgesehenen Satz von 50% der Bruttoerlöse angesetzt. In den Folgejahren habe das BMF diesen Satz ohne weitere Begründung gesenkt.

Mit Bescheid vom 8.7.2009 hob das Finanzamt auch den erklärungsgemäß ergangenen Feststellungsbescheid vom 9.3.2009 betreffend die gemeinschaftlichen **Einkünfte im Kalenderjahr 2008** mit Verweis auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen Sachbescheides auf, diesmal mit der ermessensrelevanten Ausführung, die Rechtswidrigkeit sei nicht bloß geringfügig. Als Begründung des Sachbescheides zitierte das Finanzamt wie im Vorjahr die EStR 2000. Die Bw brachte eine gleichlautende Berufung wie im Vorjahr ein.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2010** wies das Finanzamt die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide betreffend **Einkommensteuer 2007 und 2008** als unbegründet ab. Dazu führte es begründend sinngemäß aus: Es sei zutreffend, dass die Gewissheit der Rechtswidrigkeit eine Aufhebungsvoraussetzung darstelle. Entgegen der Auffassung der Bw sei sie jedoch gegeben. Sie liege darin, dass die fiktiven Anschaffungskosten des Abbaurechtes unrichtig berechnet worden seien, wodurch zu hohe Werbungskosten geltend gemacht und berücksichtigt worden seien. Es sei nicht richtig, dass der durch Abzinsung des zu erwartenden Gesamterlöses entstehende Barwert bereits die fiktiven Anschaffungskosten darstelle. Denn der fiktive Erwerber eines Schottervorkommens sei maximal bereit, einen Preis zu bezahlen, der sicherstelle, dass ihm ein Gewinn verbleibe und das Unternehmerrisiko abgedeckt werde. Durch den vom Bw angesetzten Risikoaufschlag auf die Sekundärmarktentrente sei aber nur das Unternehmerrisiko abgedeckt worden. Der fiktive Erwerber einer Abbauberechtigung erwarte zudem einen Gewinn in Form einer angemessenen Verzinsung des aufzuwendenden Kapitals. Der VwGH habe derartige Überlegungen in seiner Rechtsprechung

bestätigt (VwGH 12.1.1972, [1551/71](#)) und einen Gewinnabschlag von mindestens 30% sowie zusätzlich eine Kapitalverzinsung von jährlich 7% für angemessen erachtet. Dies müsste auch im Berufungsfall gelten. Denn bei fiktiven Anschaffungskosten in Höhe des Barwertes sei es dem Erwerber erst möglich, seine Investition aus den Abbauerlösen zu erwirtschaften. Zur Erzielung eines Überschusses bedürfe es eines weiteren Abschlages. Weiters wäre zu berücksichtigen, dass ein möglicher Erwerber den Kauf zu Teil fremdfinanziert haben könnte und die Bedienung der Zinsen für einen solchen Fall einzukalkulieren wäre. Indem die Bw keinen entsprechenden Gewinnabschlag einkalkuliert habe, sei sie zu überhöhten fiktiven Anschaffungskosten gelangt und habe sie die Vorschriften über die Durchführung einer ordnungsgemäßen Schätzung verletzt. Die von der Bw zitierte Rechtsprechung des UFS (UFS 18.3.2004, RV/0314-I/03) betreffe einen anders gelagerten Spezialfall, in dem sich die Parteien auf die angesetzten Werte geeinigt hätten. Hingegen könne einer anderen Berufungsentscheidung (UFS 20.9.2006, RV/0280-G/04) eine detaillierte Aufstellung jener Posten entnommen werden, welche bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten zu berücksichtigen seien.

Mit **Vorlageantrag vom 18.10.2010** wandte sich die Bw gegen die Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2009. Begründend ergänzte sie ihr bisheriges Vorbringen sinngemäß wie folgt: Lege man das vom Finanzamt zitierte höchstgerichtliche Erkenntnis (VwGH 12.1.1972, [1557/71](#)), in dem der VwGH ausgehend von einem Verkaufspreis in Höhe von 20,08 ATS/m<sup>3</sup> durch Abzinsung um 7% pro Jahr und Berücksichtigung eines Gewinnaufschlages von 30% retrograd rechnend auf Anschaffungskosten von 13,30 ATS/m<sup>3</sup> gelangt ist, eins zu eins auf den Berufungsfall um, so ergebe sich tatsächlich eine AfS in Höhe von 42% der Nettoerlöse (**V 1**). Eine derartige Vorgangsweise führe aber zu einem falschen Ergebnis. Denn in den Streitjahren sei die Sekundärmarktrendite viel niedriger als im zitierten Beschwerdefall (nämlich im Schnitt nur ca 4 statt 7 %) gewesen. Adaptiere man die Berechnung und lege man ihr die Sekundärmarktrendite von 1999 (4,1 %) zugrunde, gelange man zu einem durchschnittlichen Abschreibungssatz von fast 60% bzw. exakt 57% (**V 2**), also ungefähr zu jenem Satz, den auch sie in der Steuererklärung zur Anwendung gebracht habe. Hinzu komme, dass es mangels Sachverhaltsidentität fraglich erscheine, ob der in der Entscheidung des VwGH zum Ansatz gelangte Gewinnaufschlag in Höhe von 30 % auch auf den konkreten Berufungsfall übertragbar sei. Denn es wäre zu berücksichtigen, dass sie (die Bw) – anders als der Beschwerdeführer im zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis – nicht selbst Material abgebaut habe, sondern den „stehenden“ Stein der Bestandnehmerin zum Abbau überlassen habe. Es verstehe sich von selbst, dass der Endabnehmerpreis wesentlich höher als der reine Rohstoffpreis sei. Schließlich sei zu bedenken, dass auch die Betriebswirtschaftslehre verschiedene Bewertungsmethoden entwickelt habe, deren verbreitetste das Discounted Cash Flow Verfahren (DCF) sei. Wende man bei diesem

Verfahren die Equity Methode an, so ergebe sich – was die Bw im Detail erläuterte – ein DCF von 428.777 €, welcher den fiktiven Anschaffungskosten des Abbaurechtes entspreche. Auch nach dieser Berechnung würde also die AfS 59 % der Nettoerlöse betragen (**V 3**). Dabei sei zu bedenken, dass der angesetzte Zinssatz von knapp über 9 % relativ hoch im Vergleich mit den Renditeerwartungen bei Immobilien (ca 4 – 5 %) sei. Alle Ausführungen hätten also gezeigt, dass die von ihr angesetzte AfS angemessen und das von Finanzamt herangezogene Erkenntnis des VwGH zu einem anders gelagerten Sachverhalt ergangen sei. Daraus ergebe sich, dass keine Gewissheit über die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide bestehen könne, weshalb der Berufung statzugeben sei.

Auch in der Steuererklärung für **2009** setzte die Bw 60 % der Nettoerlöse als AfS an. Darauf wies sie im Begleitschreiben vom 25.8.2010, dem auch die Berufungen betreffend 2007 und 2008 angeschlossen waren, ausdrücklich hin. Ungeachtet der EStR und der Position, die das Finanzamt in den Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 selbst vertreten hat, erließ das Finanzamt den vom 27.8.2010 datierenden Feststellungsbescheid auf Basis der Steuererklärung. Mit Bescheid vom 9.11.2010 hob das Finanzamt den Feststellungsbescheid mit der Erläuterung auf, die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit habe eine nicht bloß geringfügige Auswirkung. In der Begründung des Sachbescheides zitierte das Finanzamt wie in den vorangegangenen Jahren wiederum die Einkommensteuerrichtlinien.

In der **Berufung vom 15.11.2010** erläuterte die Bw nochmals ihren bereits zuvor dargestellten Standpunkt. Ergänzend führte sie sinngemäß aus: Das Finanzamt erläutere nicht, warum gerade ein pauschaler Abschreibungssatz von 40 % angemessen sein soll. Sie verstöße damit gegen das vom VwGH in ständiger Rechtsprechung judizierte (zB VwGH 11.3.2010, 2008, 16/0132) Begründungsgebot und sei rechtswidrig. Über die Höhe des anzuwendenden Abschreibungssatzes gäbe es übrigens innerhalb des BMF unterschiedliche Rechtsmeinungen (Berücksichtigung sämtlicher Werbungskosten mit 50 % der Bruttoerlöse bzw 40% der Nettoerlöse). Im Hinblick darauf, aber auch unter Berücksichtigung der unbestimmten Begründung der neuen Sachbescheide könne keine Rede davon sein, dass die erforderliche Gewissheit über die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide bestehe. Schließlich habe sie ausführlich dargetan, dass der von ihr vorgenommene Abschlag sachlich begründet und angemessen sei. Zur Bewertung von Unternehmen und Liegenschaften würden heute meist ertragswertorientierte Methoden herangezogen. So würden mit Hilfe des Ertragswertverfahrens bebaute Liegenschaften bewertet, deren primäre Nutzungsbestimmung es sei, aus den Erträgen über die Bewirtschaftungskosten hinaus eine angemessene Verzinsung des Kapitals zu erzielen, welches durch den Verkehrswert der Liegenschaft repräsentiert werde (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S 88). Für die Berechnung des

Marktwertes des Eigenkapitals werde in der Betriebswirtschaftslehre die CAPM-Methode als Diskontierungsfaktor herangezogen. Bei der Liegenschaftsbewertung komme – je nach Gebäudetyp bzw Verwendungsart - idR ein Zinssatz zu Anwendung, der zwischen 2 % für land- und fortwirtschaftliche Liegenschaften und 7 – 12 % für touristisch genutzte Liegenschaften liege. Grundsätzlich könne und müsse danach differenziert werden, ob der Käufer von Abbaurechten selbst den Bodenschatz abbaue oder ob er die Abbaurechte lediglich gewinnbringend einem Dritten übertragen wolle. Im gegenständlichen Fall sei die Bestandnehmerin offensichtlich zur Überzeugung gelangt, dass der vereinbarte Preis pro m<sup>3</sup> angemessen sei und eine gewinnbringende Produktion ermögliche. Die konkret getroffene Vereinbarung habe für die Pächterin den Vorteil gehabt, dass sie nur die Menge an tatsächlich abgebautem Stein habe bezahlen müssen. Deshalb habe sie sich auch nur mit geringer Intensität um die Qualität des Steines und die abbaubare Menge beschäftigt. Freilich verfügten die Gesellschafter der Bestandnehmerin über exzellente Fach- und Ortkenntnisse, was das Risiko reduziert habe. Der Umstand, dass die Bestandnehmerin 2,7 Millionen € in den Steinbruch investiert habe, belege, dass sie von einem hohen Sicherheitsgrad ausgegangen sei. Fraglich sei nun, mit welchem Abschlag die in Zukunft zu bezahlenden Pachtentgelte auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages fiktiv abzuzinsen seien. Der Abzinsungsfaktor enthalte im Wesentlichen zum einen die Refinanzierungskosten (sicherer Zinssatz) und zum anderen die verbleibenden Unsicherheiten. Unter Berücksichtigung all dieser Faktoren gelange man unter Bedachtnahme auf die Zinsstruktur im Jahr 1999 zum Ergebnis, dass ein Abzinsungsfaktor zwischen 6 und 10 Prozent in jedem Fall nicht unangemessen sei (**V 5**). Beim Ansatz dieser Abzinsungsfaktoren gelange man zu einer AfS zwischen 56 (i = 10%) und 70 (i = 6%) Prozent.

In der am 9. Oktober 2012 abgehaltenen mündlichen Verhandlung, erläuterten die Parteien des Berufungsverfahrens nochmals ausführlich ihren Standpunkt. Der Vertreter des Finanzamtes legte dem Senat eine neue Berechnung vor, die unter der Bezeichnung V 7 zu den Akten genommen wurde. In ihr gelangte das Finanzamt bei Ansatz eines vorläufigen Ertragswertes von 728.439,39 € nach Abzug eines Barwertabschlages von 163.372,70 €, eines Gewinnabschlages von 240.583,30 € und eines Unternehmerlohnes von 5 % des vorläufigen Ertragswertes zu fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 288.061,27 €, was auf eine Abschreibquote von knapp 40 % hinausläuft (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob das Finanzamt berechtigt war, die in Rechtskraft erwachsenen Feststellungsbescheide betreffend 2007 bis 2009 nach [§ 299 BAO](#) aufzuheben (und durch neue Sachbescheide zu ersetzen).

Die maßgebliche Bestimmung des [§ 299 Abs. 1 bis 3 BAO](#) lautet wie folgt: 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.

Die Parteien des Berufungsverfahrens interpretieren die zitierte Bestimmung im Wesentlichen in Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung zutreffend wie folgt: Aufhebungsberechtigung ist gegeben, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden oder auch bei einem spruchrelevanten Verstoß gegen den Regelungsinhalt von [§ 184 BAO](#), ist für die Anwendbarkeit des § 299 nicht ausschlaggebend. [§ 299 BAO](#) ist "dynamisch" auszulegen und gilt demnach auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten. 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, BAO<sup>4</sup>, § 299 Tz 13; UFS 16.4.2009, RV/0184-F/07). 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 Aufhebung maßgeblich (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299 Tz 14). Im Berufungsverfahren ist allerdings abweichend von der Grundregel die Sach- und Rechtslage bei Erlassung der Berufungsentscheidung maßgeblich (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289 Tz 59). Weiters ist im Berufungsverfahren zu beachten, dass (wie bei der Prüfung der Tauglichkeit von Wiederaufnahmsgründen) keine Aufhebungsgründe von der Berufungsbehörde nachgeschoben werden dürfen, dass also die Berufungsbehörde nur zu beurteilen hat, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Aufhebung rechtfertigen (UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08). Letzteres ergibt sich auch aus der in [§ 299 BAO](#) vorgesehenen Zuständigkeitsregel.

Der Vertreter des Finanzamtes hat in der mündlichen Berufungsverhandlung mit Recht darauf hingewiesen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.7.2011, [2011/15/0060](#)) an das Erwiesensein von Tatsachen, die zur Aufhebung eines Bescheides führen, keine höheren Anforderungen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zu

Gründe zu legen sind, gestellt werden dürfen. Das Vorliegen der Aufhebungsvoraussetzungen ist daher in freier Beweiswürdigung zu prüfen ist. Weiters ist davon auszugehen, dass der Amtswegigkeitsgrundsatz prinzipiell auch in Verfahren wie dem gegenständlichen Berufungsverfahren gilt. Im Hinblick auf die in § 299 vorgesehene Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz kann dies aber jedenfalls nicht bedeuten, dass nach einer bekämpften amtswiegigen Bescheidaufhebung die Berufungsbehörde solange zu ermitteln hat, bis die zunächst (in erster Instanz) fehlende Gewissheit als gegeben angesehen werden kann. Auch ist zu bedenken, dass im Spannungsfeld zwischen der amtswiegigen Ermittlungspflicht einerseits und der Mitwirkungsverpflichtung des Abgabepflichtigen andererseits im Rahmen von Verfahren betreffend Bescheidaufhebungen primär wohl jene Seite die Beweislast zu tragen haben wird, in deren Interesse die Durchbrechung der Rechtskraft gelegen ist (vgl. Stoll, BAO, 1279).

Zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens besteht Uneinigkeit, ob den aufgehobenen Bescheiden die erforderliche Gewissheit der Rechtswidrigkeit anhaftet. Nach Auffassung des Finanzamtes ist die Gewissheit der Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, dass die fiktiven Anschaffungskosten des Abbaurechtes (bzw die Absetzung für Substanzverringerung, AfS) unrichtig, nämlich mit einem Abschlag von den Nettoerlösen in Höhe von 60 statt von 40 %, berechnet worden sind und somit auch die weitere Berechnung der durchschnittlichen Werbungskosten durch die Bw zu hoch ausgefallen ist.

Die Berufungsbehörde hat daher zunächst die materiellrechtliche Frage zu klären, wie hoch die Werbungskosten waren, die der Bw in den Streitjahren im Zusammenhang mit der Einkünftezielung durch Einräumung einer Abbauberechtigung entstanden sind. Dabei sind die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen, die zB in der Berufungsentscheidung des UFS vom 20.9.2006, RV/0280-G/04, ausführlich dargestellt sind und auf welche sich sowohl das Finanzamt als auch die Bw (freilich mit unterschiedlichen Schlussfolgerungen) beziehen. Dies bedeutet im Ergebnis bezogen auf den Berufungsfall Folgendes: Zu den Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich zählt die AfS. Bemessungsgrundlage für diese Sonderform der Abschreibung sind im Berufungsfall die fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes im Zeitpunkt seines unentgeltlichen Erwerbes (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit c EStG). Als fiktive Anschaffungskosten gilt jener Betrag, den der Empfänger für das Wirtschaftsgut aufwenden hätte müssen. Es handelt sich dabei um den Marktpreis (Verkehrswert) des Bodenschatzes aus der Sicht eines fiktiven Erwerbers. Dieser Wert kann nur im Schätzungswege ermittelt werden. Das Gesetz gibt keine bestimmte Methode vor, wie diese Schätzung zu erfolgen hat. Es ist jedoch der Grundsatz zu beachten, dass eine Schätzung dem Ziel zu dienen hat, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Der Marktpreis von vermieteten Liegenschaften orientiert sich stark am Ertragswert und weniger am Substanzwert (VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#); 20.7.1999, [98/13/0109](#);

---

21.10.1993, [92/15/0079](#); Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6, Tz 109; Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>3</sup>, S. 108). Dies gilt auch für die Bewertung eines Bodenschatzes, dessen Nutzung ja auf den Verbrauch der Substanz zielt. Ein fiktiver Erwerber wird demnach nur bereit sein, einen Kaufpreis zu bezahlen, der es ihm ermöglicht, mit dem Bodenschatz bis zum Verbrauch der Substanz einen Ertrag zu erwirtschaften, der die Investitionskosten abdeckt und darüber hinaus einen angemessenen Gewinn abwirft. Im Sinne einer möglichst realitätsnahen Schätzung ist im Berufungsfall bei der rechnerischen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten aus einem bereits vereinbarten Ertrag davon auszugehen, dass der Erwerber den Bodenschatz nicht selbst abbaut, sondern wie gegenständlich einem Dritten gegen Entrichtung eines Abbauzinses und Übernahme praktisch aller Risiken und Verpflichtungen überträgt. Denn diejenigen Aufwendungen, die mit der Risikoübernahme durch den Bestandnehmer in Zusammenhang stehen, müssen nicht mehr vom Eigentümer des Bodenschatzes, sondern vom Pächter erwirtschaftet werden.

Das Finanzamt hat sich in der strittigen Frage auf eine Aussage des BMF berufen und Rz 3204 der Einkommensteuerrichtlinien – wie eingangs wiedergegeben – zitiert. Die Berufungsbehörde teilt die Auffassung der Bw und vermag dieses Zitat nicht als tauglich zu beurteilen, die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide bzw die Rechtskonformität der neuen Sachbescheide in der erforderlichen Gewissheit darzutun.

Dies aus mehreren Gründen: Zunächst ist zu bedenken, dass die zitierte Richtlinienaussage, die zur Bescheidbegründung erhoben wurde, gänzlich unverbindlich und unbestimmt formuliert ist und lediglich eine von der hierarchisch organisierten Finanzverwaltung tolerierte Möglichkeit der vereinfachten Ertragsermittlung aufzeigt (arg: *keinen Bedenken ... können*). Des Weiteren ist zu bedenken, dass es um die Klärung einer strittigen Schätzungsfrage geht, die naturgemäß eine gewisse Ungenauigkeit beinhaltet bzw mehrere rechtskonforme Lösungen zulässt. Schließlich ist zu beachten, dass eine Schätzung nur nachprüfbar ist, wenn die ihr zugrunde liegenden Überlegungen bekannt sind, was nicht der Fall ist und von der Bw zu Recht bemängelt wird (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 184 Tz 20, 21).

Auf der anderen Seite ist es der Bw im Laufe des Berufungsverfahrens gelungen darzulegen, dass der von ihr angesetzte Abschlag nicht ungeeignet ist, zu einem rechtskonformen Ergebnis zu führen. Dies gilt im Besonderen für jene Überlegungen und Ausführungen, die sich an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientieren (VwGH 12.1.1972, [1557/71](#)) und diese für den konkreten Fall adaptieren bzw auf ihn übertragen. So hat die Bw völlig zu Recht vorgebracht, dass es gegen einen fundamentalen Schätzungsgrundsatz verstoßen würde, wendete man die im Jahr 1966 herrschenden Kapitalmarkt- und Geldwertverhältnisse (die zu einer Verzinsung des Kapitals in Höhe von 7% führten) auf die Jahrzehnte späteren

Berufungsjahre mit gänzlich anderen Kapitalmark- und Geldwertverhältnissen an. Nicht ohne Grund wird in dem zitierten Erkenntnis des VwGH auf Seite 9 ausdrücklich auf die aktuell bestehenden Kapitalmarkt- und Geldwertverhältnisse Bezug genommen. Während die Sekundärmarktrendite im Jahr 1966 bei 6,93 % lag, betrug sie in den Streitjahren bei 4,24, 4,11 und 3,28 %. Weiters hat die Bw auch zu Recht geltend gemacht, dass es zur Erzielung eines möglichst realitätsnahen Schätzungsergebnisses im Hinblick auf die wesentlich geringeren Risiken und Verpflichtungen erforderlich ist, einen geringeren Gewinnabschlag als 30 % vorzunehmen. Dies muss auch bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten in Anlehnung an die Berufungsentscheidung vom 20.9.2006, RV/0280-G/04, berücksichtigt werden. Denn zum einen war die durchschnittliche Sekundärmarktrendite in den nunmehrigen Streitjahren um ca. 1 Prozentpunkt niedriger als in den Jahren 2000 – 2002. Und zum anderen war die berufungswerbende Bestandgeberin mit ihr aus der Verpachtung resultierenden Risiken und übertragenen Verpflichtungen praktisch nicht belastet. Denn die Bw hat vertraglich ausdrücklich **keine** Gewähr für die Ertragsfähigkeit der Liegenschaft in qualitativer und quantitativer Hinsicht geleistet. Sie ist auch mit keinerlei Erschließungs- und Rekultivierungsverpflichtungen belastet. Auf der anderen Seite ist die Bestandnehmerin verpflichtet, auf ihre Kosten für den ordnungsgemäßen und gefahrlosen Materialabbau zu sorgen. Die Bw hat die obigen in der Sache zutreffenden Überlegungen in Zahlen übertragen, in verschiedene Berechnungen übergeführt und (insbesondere als Beilage zur Berufung vom 15.11.2020 sowie zuletzt mit E-Mail vom 20.9.2012) der Berufungsbehörde zur Kenntnis gebracht. Gegen letztere hat das Finanzamt keine substantiierten Bedenken erhoben. Nach Überzeugung des Senates zeitigen die unterschiedlichen Berechnungen nachprüfbare und letztendlich richtige Ergebnisse. Dies gilt insbesondere für die mit E-Mail vom 20.9.2012 übermittelten, auf den Ausführungen in der Berufung betreffend 2009 basierenden Berechnungen (**V 5**), aber - mit punktuellen Einschränkungen - auch für die Berechnungsvarianten 2 bis 4. All den erwähnten Berechnungen ist gemein, dass sie zu fiktiven Anschaffungskosten führen, die nahe bei 60 % der Nettoerlöse liegen. Stellt man noch in Rechnung, dass mit dem von der Bw geltend gemachten Satz nicht nur die AfS, sondern alle im Zusammenhang mit der Verpachtung stehenden Werbungskosten berücksichtigt worden sind, dann zeigt sich, dass dieser Ansatz – vorsichtig ausgedrückt - zu einem richtigen Ergebnis führen kann bzw jedenfalls nicht mit Gewissheit zu einem falschen Ergebnis führt.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wird nochmals auf Folgendes verwiesen: In der Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2010 hat sich das Finanzamt ausführlich mit dem Berufungsvorbringen auseinandergesetzt. Die vom Finanzamt hinsichtlich der strittigen materiell-rechtlichen Frage ins Treffen geführten Argumente sind grundsätzlich auch zutreffend. Soweit sich freilich das Finanzamt in seiner Argumentation auf das Erkenntnis des VwGH vom

---

12.1.11972, 1551/71, und die Berufungsentscheidung des UFS vom 20.9.2009, RV/0280-G/04, berufen hat, sind diese Überlegungen aber hinsichtlich der aktuell herrschenden Kapitalmarktverhältnisse und der konkret eingegangenen Verpflichtungen im Sinne der Berufungsausführungen adaptierungsbedürftig.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt: Das Vorbringen der Bw, das BMF habe seine Rechtsauffassung geändert, ist unrichtig. Vielmehr hat das BMF die ursprüngliche Richtlinienaussage lediglich ergänzt bzw. erläutert. Denn 50% des Bruttoprises entsprechen (bei einem 20%igen USt-Satz) 40 % des Nettobetrages. Auch ist das Berufungsvorbringen, den in den Einkommensteuerrichtlinien vorgesehenen Satz von 50% der Bruttoerlöse angesetzt zu haben, schlicht und einfach falsch.

Unrichtig ist auch ein kleines Detail in den Berechnungen, die die Bw auf Seite 4 des Vorlageantrages vom 18.10.2010 angestellt hat. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 12.1.1972, 1557/71, die Verzinsung auf Basis der bloßen fiktiven Anschaffungskosten und nicht auf Basis des um den Gewinnaufschlag erhöhten Betrages vorgenommen. Die rechnerische Transformation der vom Finanzamt für maßgeblich erachteten Rechtsprechung zeigt im Übrigen bemerkenswerte Ergebnisse. So führen im zitierten Erkenntnis der Ansatz eines Gewinnzuschlags von 30 % (was im Berufungsfall zufolge kaum eingegangener Verpflichtungen tendenziell zu hoch ist) und einer Verzinsung von 21% (was wiederum im Berufungsfall auf Grund der viel längeren Abbaudauer erheblich zu niedrig ist) zu fiktiven Anschaffungskosten, die immerhin 66% des Erlöses ausmachen ( $13,30 / 20,08 = 0,66$ ) und damit höher sind als im Berufungsfall. Stellt man die im VwGH-Erkenntnis angeführten absoluten Größen ins Verhältnis ergibt sich gar ein Betrag von 83 %, was auf den Umstand zurückzuführen sein dürfte, dass neben der AfS noch weitere Werbungskosten anerkannt worden sind.

Die Bw hat in ihren Berechnungen (idR) die vereinbarte Indexklausel nicht berücksichtigt. Dies begegnet nach Auffassung des Senates keinen Bedenken. Denn dieser Umstand wäre gegebenenfalls sowohl auf der Erlösseite als auch auf der Aufwandseite (dh bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten bzw. der AfS) entsprechend zu berücksichtigen gewesen. Am Verhältnis der beiden Seiten zueinander hätte es keine nennenswerten Veränderungen gegeben. Dies verdeutlicht im Übrigen auch die Berechnung, die vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegt worden ist und in der die Erlöse vor der Abzinsung jährlich um 0,005 % angehoben worden sind.

Die vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Berechnungen decken sich zunächst, was die Schätzungsmethode betrifft, (abgesehen von vernachlässigbaren Details) mit den ersten beiden Berechnungsschritten der Bw, wobei das Finanzamt für die bloße Abzinsung 4,1 % pro Jahr angesetzt hat. Eine ins Gewicht fallende Abweichung

ergibt sich aus der Ermittlung eines sogenannten Gewinnabschlags in Höhe von 240.583,30 € und eine Abschlages für das Unternehmerrisiko in Höhe von 5% der abgezinsten Erlöse. Da die Bw – wie ihr Vertreter zu Recht aufgezeigt hat – praktisch keinerlei Unternehmerrisiko getragen bzw dieses voll auf die Pächterin abgewälzt hat, fehlt es an einer sachlichen Begründung für den 5%igen Abschlag. Der Ansatz eines Gewinnabschlages ist aber grundsätzlich berechtigt und notwendig. Wendet man hiefür sowohl die Methode als auch den Gewinnsatz an, welche der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.1.1972, 1557/71, für sachgerecht erachtet hat, führte dies zu einem Gewinnabschlag in der absoluten Höhe von 218.531,82 € bzw zu einer AfS von 47,57 %. Stellt man nun noch in Rechnung, dass ein 30%iger Gewinnabschlag im Berufungsfall aus den bereits angeführten Gründen unangemessen hoch ist und halbiert man ihn aus diesem Grund, ergibt sich ein Abschreibungssatz von 62,57 %. Auf einen Satz in dieser Größenordnung gelangt man auch, wenn man die Berechnung des Finanzamtes im Hinblick auf die Überlegung adaptiert, dass der Erwerber eines Vorkommens nur insoweit alternative Investitionen verzinst vornehmen hätte können, soweit er auch über entsprechende Erlöse hätte verfügen können. Ermittelt man den Gewinnabschlag im Hinblick auf diese Überlegung für den wahrscheinlichen Abbauzeitraum daher jährlich stufenweise ansteigend, dann beträgt der „Gewinnabschlag“ insgesamt 131.779,41 €. Der Abschreibungssatz beträgt dann 59,48 % und bestätigt sohin die Schätzung der Berufungswerberin. Dieselbe Schätzungsweise führt zu einem „Gewinnabschlag“ von 153.816,63 € bzw zu einem Abschreibungssatz (für die reine AfS) von 56,46 %, wenn als Ausgangspunkt die nicht abgezinsten Erlöse herangezogen werden. Damit aber sind die Berechnungen des Finanzamtes bzw die von ihm angestellten Schätzungsüberlegungen nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der Schätzung der Bw darzutun. Vielmehr hat sich gezeigt, dass letztere zu einem Ergebnis führte, das innerhalb der Bandbreite liegt, die jeder Schätzung immanent ist (vgl. 31.5.2011, 2007/15/0015).

Die obigen Berechnungen und Überlegungen haben gezeigt, dass die Aufhebungsvoraussetzungen mangels Gewissheit der Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide in Bezug auf die Ermittlung der AfS **nicht** erfüllt sind (UFS 23.3.2006, RV/0510-L/04; UFS 16.4.2009, RV/0184-F/07). Der Berufung war daher statzugeben und die angefochtenen Aufhebungsbescheide ersatzlos auszuheben. Dadurch tritt das Verfahren wieder in jene Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dies bedeutet, dass die ursprünglichen Sachbescheide wiederaufleben.

Feldkirch, am 16. Oktober 2012