



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen der Bw., vom 1. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 15. bzw. 16. Juni 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2000 – 2002 entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2000 und 2001 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide vom 16. Juni 2004 werden aufgehoben.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid vom 15. Juni 2004 wird hinsichtlich der Höhe der festgestellten Einkünfte abgeändert. Der Verteilungsschlüssel für die Zurechnung der Einkünfte an die Beteiligten bleibt unverändert

Die rechnerischen Auswirkungen der getroffenen Feststellungen sind der zahlenmäßigen Darstellung am Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Diese Entscheidungsgründe beziehen sich auch auf die mit heutigem Tag zu RV/0475-G/05 ergangene Berufungsentscheidung im Rechtsmittelverfahren betreffend den gemäß § 188 BAO ergangenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Bw. für das Jahr 2003 vom 18. Juli 2005. Soweit sich die Ausführungen auf das Jahr 2003 beziehen, sind sie auch Bestandteil der Berufungsentscheidung für 2003. Aus

Gründen der besseren Verständlichkeit und aus verwaltungsökonomischen Gründen ergeht mit dieser Erledigung eine einheitliche Begründung für beide Berufungsentscheidungen.

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine so genannten "Besitzergemeinschaft" bestehend aus vier pauschalisierten Land- und Forstwirten, die im Jahr 2000 die Bewirtschaftung von Teilen ihres Forstbesitzes in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) zusammenfassten, um die von diesem Zusammenschluss betroffene Waldfläche von rd. 8,8 ha einem gewerblichen Abbauunternehmen zur Sand- und Schottergewinnung zu überlassen.

Sowohl der Gesellschaftsvertrag über die Gründung der GesbR als auch der Abbauvertrag mit der Schottergrubenbetreiberin stammen vom 10. Jänner 2000.

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Berechnung der aus diesem Abbauvertrag erzielten, steuerpflichtigen Einkünfte der Bw.

Die Bw. hatte in ihren Abgabenerklärungen die Erträge aus dem Abbauvertrag als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen und bei der Ermittlung des Überschusses von der Möglichkeit eines pauschalen Betriebsausgabenabzuges von 50% der Erlöse im Sinne der Randziffer (Rz) 3204 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 des Bundesministeriums für Finanzen (EStR) Gebrauch gemacht.

Zunächst waren für die Jahre 2000 – 2002 erklärungsgemäße Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (im Folgenden Feststellungs- bzw. F-Bescheide) ergangen.

Im Frühjahr 2004 hatte das Finanzamt Judenburg Liezen (FA) im Unternehmen der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen (BP) durchgeführt. In der Folge waren geänderte F-Bescheide für 2000 - 2002 ergangen, in welchen das FA die Höhe der pauschalen Betriebsausgaben insofern vermindert hatte, als lediglich 40% der erklärten Nettoerlöse als Betriebsausgaben anerkannt worden waren, während die Bw. bei ihrer Berechnung in den Abgabenerklärungen höhere Pauschalwerte in Abzug gebracht hatte.

Verfahrensrechtlich hatte das FA die Bescheidänderungen hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 auf die Bestimmung des § 293b BAO gestützt. Den F-Bescheid für 2002 hatte es gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig einen neuen Sachbescheid erlassen.

Im BP-Bericht hatte das FA begründend ausgeführt, die Bw. habe in den Jahren 2000 – 2002 die "AfA für Substanzverringerung falsch berechnet". Die pauschalen Werbungskosten seien nämlich entweder mit 50% von den Bruttoerlösen in Anzug zu bringen oder aber mit 40% von den Nettoerlösen. Die Bw. habe allerdings in den betreffenden Jahren diese beiden Varianten insofern vermischt, als im Jahr 2000 Werbungskosten in Höhe von 50% der Nettoerlöse von den Nettoerlösen abgezogen worden seien. 2001 und 2002 seien die Werbungskosten zwar

richtig mit 50% der Bruttoerlöse berechnet worden, allerdings hätten die so errechneten Werte sodann die Nettoerlöse vermindert. Diese offensichtlichen Unrichtigkeiten seien in Hinblick auf die wesentliche Auswirkung der Fehlberechnung aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen nach § 293b BAO bzw. § 299 BAO zu berichtigen gewesen.

Die Bw. berief gegen die aufgrund der BP ergangenen "Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen gem. § 188 BAO" für 2000 – 2002.

Rz 3204 der EStR sehe einen (geschätzten) Werbungskostenabzug von 50% der Bruttoerlöse vor. Die Umsatzsteuer stelle keine Einnahme der Steuerpflichtigen dar, da sie im Namen und auf Rechnung eines anderen vereinnahmt werde. Wo die Umsatzsteuer keinen Durchlaufcharakter habe, wie etwa bei umsatzsteuerrechtlichen Kleinunternehmern, dürften geschätzte Werbungskosten nach dem Bruttosystem abgezogen werden. Dass die Bestimmung der Rz 3204 EStR nur für den Fall der so genannten Bruttogewinnermittlung zulässig sei, werde – unter Hinweis auf eine entsprechende Rechtsmeinung von Doralt in dessen Kommentar zu § 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) bezweifelt. Den Steuerpflichtigen stehe die Wahl der Gewinnermittlung nach der Brutto- oder der Nettomethode grundsätzlich frei. Der Vergleich mit den umsatzsteuerrechtlichen Kleinunternehmern, denen der Abzug geschätzter Werbungskosten nach dem Bruttosystem gewährt werde, obwohl sie die Umsatzsteuer nicht abzuführen hätten, zeige, dass der vom FA vertretene Standpunkt zu einer eindeutigen Ungleichbehandlung bei der Berücksichtigung von Werbungskosten führe.

In eventu werde hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 auch die Berechtigung der Behörde zur Bescheidbehebung nach § 299 BAO bekämpft, da insofern die in § 302 BAO vorgesehene Jahresfrist bei Ergehen der bekämpften Berichtigungsbescheide bereits abgelaufen gewesen sei. Da von Seiten der Bescheidbehörde keine Rechtsfrage zu klären gewesen sei, liege zudem keinesfalls die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen vor. Eine Bescheidberichtigung auf der Grundlage des § 293b BAO sei deshalb ebenfalls unzulässig. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei man von einer nach der Formulierung der Rz 3204 EStR vertretbaren Rechtsansicht ausgegangen, wie nicht zuletzt die von Doralt in Rz 66 der zitierten Kommentarstelle verwendete Formulierung ("gemeint ist wohl"...) zeige. Die von der Bw. vertretene Rechtsansicht sei aus den eingereichten Unterlagen für die Behörde auch klar erkennbar gewesen.

Das FA lege das Rechtsmittel dem UFS unter Beischluss einer Stellungnahme zur Entscheidung vor, ohne eine Berufungsvorentscheidung (BVE) zu erlassen. Im Vorlagebericht bestätigte es unter Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 4 Abs. 3 und 15 EStG die grundsätzliche Wahlfreiheit der Bw., die Umsatzsteuer bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung entweder als durchlaufenden Posten (Nettomethode) oder "als Einnahme und Ausgabe" (Bruttomethode) zu behandeln, da beide Varianten "im Prinzip zum gleichen Ergebnis" führten. Allerdings sei eine Vermengung der beiden Methoden, insbesondere bei einer Schätzung, unzulässig. Die Textierung der Rz 3204 EStR gehe "eindeutig von einer Bruttogewinnermittlung aus, zumal sie einen einnahmenabhängigen Ausgabensatz für Werbungskosten in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich USt) bestimmt". Die konsequente Handhabung der vorgegebenen Möglichkeiten erfordere die Beibehaltung der jeweiligen Methode. Daher gebe die Formulierung der Rz 3204 EStR einen Ansatz der Erlöse einschließlich Umsatzsteuer auch auf der Einnahmenseite vor. Bei Wahl der Nettomethode seien dagegen, zur Wahrung des Durchlaufcharakters der USt, die geschätzten Werbungskosten auf 40% der (Netto-)Erlöse zu vermindern, wie dies im Zuge der BP erfolgt sei. Zur Veranschaulichung stellte die Erstbehörde anhand eines Berechnungsbeispiels die Ergebnisse bei "sortenreiner" Anwendung der Brutto- oder Nettogewinnermittlungsmethode jenem nach der von der Bw. angewendeten Mischmethode gegenüber. Durch das (unterschiedliche) Ergebnis werde klargestellt, dass die Vermengung der Ermittlungsmethoden zu einem unrichtigen Ergebnis führe.

Zu den verfahrensrechtlichen Einwendungen der Bw. verwies das FA einerseits darauf, dass die F-Bescheide der Jahre 2000 und 2001 nicht nach § 299 BAO sondern nach § 293b BAO berichtigt worden seien. Für diese Maßnahme gelte gemäß § 207 BAO eine 5jährige Verjährungsfrist, die im Zeitpunkt der Bescheidberichtigungen noch keineswegs abgelaufen gewesen sei. Lediglich der F-Bescheid für 2002 sei nach § 299 BAO aufgehoben worden. Dies sei allerdings innerhalb der einjährigen Frist des § 302 Abs. 1 BAO erfolgt. Für keinen der angefochtenen Bescheide komme daher ein Verjährungstatbestand zum Tragen.

Das für eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO erforderliche Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit sei für die Behörde aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen 2000 und 2001 ohne weitere Ermittlungen, wie etwa Vorhalteschreiben, erkennbar gewesen. Aus der verwendeten Formulierung "Nettoermittlung" als Überschrift und dem Hinweis "50% pauschale Werbungskosten der Bruttoerlöse" bei den Ausgaben habe sich eindeutig ergeben, dass die Bw. eine unzulässige Vermengung von Brutto- und Nettomethode vorgenommen habe. Da die Möglichkeit der vereinfachten Ermittlung der Werbungskosten im Sinne der EStR nur eine Ermittlung nach der Bruttomethode erlaube, sei eine Berechnung nach der Nettomethode in diesem Fall unzulässig.

Schließlich seien sowohl die Berichtigung von Bescheiden nach § 293b BAO für 2000 und 2001 als auch die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO für 2002 im Ermessen der Behörde gelegen. Ermessensverfehlungen seien nicht geltend gemacht worden und lägen auch nicht vor.

Nach Vorlage der Rechtsmittel an den UFS langte beim FA am 16. August 2004 unter Hinweis auf die gemäß § 276 Abs. 6 BAO erhaltene Verständigung über die Berufungsvorlage an den UFS ein Antrag der Bw. "auf Entscheidung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde II. Instanz in mündlicher Verhandlung" ein, welche die Erstbehörde ungehend an den UFS weiterleitete.

Nachdem die Bw. auch bei der Erstellung der Abgabenerklärung für 2003 bei ihrer bisherigen Berechnungsmethode geblieben war, erließ das FA am 11. Juli 2005 einen seinem davon abweichenden Standpunkt entsprechenden F-Erstbescheid für 2003, gegen den die Bw. mit Hinweis auf ihr Vorbringen im Rechtsmittel gegen die bereits im Vorjahr angefochtenen, berichtigten F-Bescheide für 2000 – 2002 ebenfalls berief. Das FA legte auch diese Berufung ohne Erlassen einer BVE und ohne weitere Stellungnahme dem UFS zur Entscheidung vor.

Im zweitinstanzlichen Verfahren erging – unter Hinweis auf die Rechtsnatur des in Rz 3204 EStR enthaltenen Ausgabensatzes als Schätzungsrichtlinie, die auf langjährigen Erfahrungswerten des Bundesministerium für Finanzen (BMF) basiere - die Aufforderung an die Bw., ihre allenfalls von den üblichen Verhältnissen abweichende Kostensituation zu erläutern bzw. die im Verfahrenszeitraum tatsächlich angefallenen Werbungskosten nachzuweisen.

In Entsprechung dieser Aufforderung gab die Bw. als Werbungskosten eine jährliche Absetzung für Substanzverringerung (AfS) im Sinne des § 8 EStG bekannt, weiters eine Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 EStG betreffend die Kosten für eine im Jahr 2000 erfolgte Errichtung bzw. Erweiterung eines Forstweges im Bereich der betreffenden Schotterabbauf Flächen, Entschädigungskostenzahlungen für die Wegbenützung eines benachbarten Landwirtes und schließlich Kosten für Rechtsberatung, Bewirtung und Kleinmaterial.

Die Erstbehörde äußerte Bedenken gegen die Berücksichtigung dieser Werbungskosten lediglich hinsichtlich der Berechnung der AfS.

Nach den Angaben der Bw. wurden für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten (AK) als Bemessungsgrundlage für die AfS die Daten eines im Jahr 1999 von einem Ingenieurkonsulenten für Markscheidewesen erstellten Sachverständigen (SV) -Gutachtens bzw. ergänzende Angaben des damaligen Gutachters herangezogen. Demnach seien die fiktiven AK durch Multiplikation eines Veräußerungspreises von 18,- S/m<sup>3</sup> mit dem geschätzten Gesamtvolumen des Abbaumaterials von rd. 1.300.000 m<sup>3</sup> unter Abzug eines 10%igen Abschlages für minderwertiges Material zu berechnen gewesen. Diese fiktiven AK seien entsprechend den in den einzelnen Berufungsjahren veräußerten Abbaumengen als AfS angesetzt worden.

Die Erstbehörde verwehrt sich gegen diese Art der Berechnung.

Aufgrund von Angaben der Bw. im Jahr 2001 im Zuge des Verfahrens zur Feststellung des Einheitswertes der dem Schotterabbau dienenden Forstflächen (im Folgenden kurz Bewertungsverfahren) sei wegen Verunreinigungen des Abbaumaterials ein durchschnittlicher Abbauzins von nur 12,- S/m<sup>3</sup> anzunehmen. Von diesem sei einerseits – ebenfalls aufgrund der Angaben im Bewertungsverfahren – ein Abschlag von 25% für diverse Kosten der Bw. (Aufschließungskosten einer asphaltierten Straße, Entschädigungen für Nachbargrundstücke etc.) vorzunehmen. Weiters sei im Sinne des VwGH-Judikates vom 24.3.1998, Zl. 93/14/0153 ein Gewinnabschlag von rd. 25% zu berücksichtigen. Insgesamt ergebe sich somit für die AfS ein Wert von 6,- S/m<sup>3</sup>. Dieser sei gemäß dem Gutachten des SV aus dem Jahr 1999 auf das Gesamtabbauvolumen von 1.300.000 m<sup>3</sup> abzüglich 5% nicht verwertbaren Materials hochzurechnen, woraus fiktive AK von insgesamt 7.410.000,- S resultierten, die über den gesamten Abbauezeitraum auf die tatsächlichen, jährlichen Abbaumengen zu verteilen seien. Der entsprechende Jahresbetrag sei dann, neben den übrigen von der Bw. bekannt gegebenen Werbungskosten, als AfS zu berücksichtigen.

Gegen diese Berechnung der AfS brachte die Bw. vor, ihre Angaben im Bewertungsverfahren seien gleichsam als Momentaufnahme der Situation im Juli 2001 zu verstehen. Zu dieser Zeit sei beim Abbau minderwertiges Material in größerem Umfang zu Tage gekommen. Entgegen den damaligen Einschätzungen sei dies allerdings nur kurzfristig der Fall gewesen. Durch die nunmehr vorgelegten Ausgangsrechnungen werde erwiesen, dass im gesamten Verfahrenszeitraum lediglich für rd. 18% der im Jahr 2001 geförderten Menge und für rd. 8% der Fördermenge des Jahres 2003 Preiseinbußen wegen minderwertiger Qualität in Kauf zu nehmen gewesen seien. Der SV habe aufgrund dieser Erfahrungen durchschnittlich 10% Mindermaterial für die Gesamtabbaufäche von 8,8 ha geschätzt. Dafür habe man einen entsprechenden Abschlag bei der Berechnung der fiktiven AK berücksichtigt. In diesem Wert sei zudem bereits ein angemessener Gewinnabschlag enthalten, sodass eine weitere Kürzung, wie sie die Erstbehörde unter Hinweis auf das zitierte VwGH-Erkenntnis vornehmen wolle, nicht mehr in Frage komme. Bei der Annahme für Mindermaterial handle es sich nämlich um eine Schätzung, die sich nicht bewahrheiten müsse. Als gänzlich überzogen erachtete die Bw. schließlich die Annahme eines Abschlages von 25% für die Aufschließungskosten einer Straße. Die Berechnung des FA ergebe einen Abschlag von 3,-/m<sup>3</sup>. Umgelegt auf das gesamte Abbauvolumen von 1.300.000 m<sup>3</sup> würde dies zu Kosten von 3.900.000,- S für den Bau der Forststraße führen. Dem stünden tatsächlich angefallene und belegmäßig nachgewiesene Kosten von 235.330,- S gegenüber. Ein Abschlag von 25% bei der Ermittlung der fiktiven AK sei daher keinesfalls gerechtfertigt. Dem von der Erstbehörde ermittelten Wert für die AfS von 6,- S/m<sup>3</sup> stehe im Verfahrenszeitraum ein tatsächlich erzielter, durchschnittlicher

Verkaufserlös von 17,42 S/m<sup>3</sup> gegenüber. Unter diesen Umständen halte sie an dem von ihr mit Hilfe des SV ermittelten Wert für die AfS fest.

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

a) Verfahrensfragen (§ 293b BAO, § 299 BAO):

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Übernahme erfolgt nicht schon durch die Einreichung der Abgabenerklärungen, sondern erst durch die Erlassung von den Abgabenerklärungen entsprechenden Bescheiden. Die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen stellt daher auf den *Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides* ab. Entscheidend ist, ob die Abgabenbehörde in diesem Zeitpunkt bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

§ 293b BAO gestattet die Berichtigung eines Bescheides, wenn er *qualifiziert rechtswidrig* ist. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich *deutlich erkennbar* ist. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Ob eine unvertretbare Rechtsauffassung im Sinne einer offensichtlichen Unrichtigkeit vorliegt, ist dabei anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Eine lediglich in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung reicht dagegen noch nicht, um eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO zu widerlegen (vgl. stellvertretend für viele VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198; 18.3.2004, 2003/15/0049 und 16.12.2003, 2003/15/0110 mit weiteren Hinweisen bzw. Stoll, BAO-Kommentar, 2830 f und Ritz, ÖStZ 1990, 180).

Im anhängigen Fall ist zu klären, ob die Bw. mit dem vorgenommenen Abzug pauschaler Werbungskosten in Höhe von 50% der Bruttoerlöse einer vertretbaren oder eben nicht vertretbaren Rechtsauffassung gefolgt ist, ob sie damit eine qualifizierte Rechtswidrigkeit im Sinne eines Verstoßes gegen das Gesetz oder gegen eine dazu ergangene Judikatur zu vertreten hat.

Beide Verfahrensparteien stützen ihre einander widersprechenden Rechtsstandpunkte auf Rz 3204 EStR.

Die EStR sind formalrechtlich keine allgemein verbindliche Rechtsnorm sondern ein in Erlassform ergangener und im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) herausgegebener Auslegungsbehelf des BMF zum EStG. Der VfGH hat die EStR etwa im Erkenntnis vom 2.12.2004, G95/04 als "Äußerungen der Verwaltung" bezeichnet, "die generellen Charakter haben, jedoch als bloße (nicht-imperative) Mitteilungen einer Rechtsansicht betrachtet werden und daher nicht in Verordnungsform ergehen". Entsprechend können aus den EStR über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten auch nicht abgeleitet werden (vgl. Absatz 1 der EStR 2000 vom 8. November 2000, 06 0104/9-IV/6/00, AÖF 232/2000 herausgegeben am 21.12.2000). Während die Richtlinien für die Erstbehörde aufgrund ihrer Weisungsgebundenheit verbindlich sind, kommt ihnen für die Bescheidadressaten keine normative Wirkung zu, sondern bilden sie für diese gleichsam eine Fachliteratur spezieller Art.

In Hinblick darauf stellt ein Widerspruch zu einer in den EStR vertretenen Rechtsansicht für sich noch keine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO dar. Soweit der Verstoß aber auch auf jene gesetzliche Bestimmung durchschlägt, welche durch die Aussage der entsprechenden Rz der EStR interpretiert wird, kann dies sehr wohl zu einer qualifizierten Rechtswidrigkeit des Bescheides im Sinne dieser Norm führen. Gleiches gilt, wenn der Verstoß etwa eine in der jeweiligen Rz der EStR zitierte Aussage aus der höchstgerichtlichen Judikatur tangiert. Voraussetzung ist aber in jedem Fall, dass sich der Verstoß in einer *offensichtlichen* Unrichtigkeit des Bescheides niedergeschlagen hat.

Rz 3204 EStR hatte bis zum 25. Juni 2004, 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."*

Mit einer am 25. Juni 2004 im AÖF Nr. 167/2004 herausgegebenen Änderung der EStR wurde dieser Satz in Pkt. 10. unter der Überschrift "*Rz. 3204 wird geändert (Klarstellung)*" um einen weiteren Satz ergänzt:

*"Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden."*

Entgegen der von den Streitparteien vertretenen Ansicht, liegen der zitierten Regelung der EStR nicht die Bestimmungen der §§ 15 bzw. 4 Abs.3 letzter Satz EStG als gesetzliche Normen



zugrunde, sondern vielmehr die Bestimmungen der §§ 28 iVm. 16 EStG und § 184 BAO, 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.

Mit der Aussage der Rz 3204 EStR teilt das BMF für die dort genannten Sachverhalte mit, in welcher Höhe im Falle einer erforderlichen Aufwandsschätzung aufgrund von langjährigen Erfahrungswerten bei durchschnittlichen Verhältnissen von Werbungskosten ausgegangen werden kann ("Es bestehen keine Bedenken" bzw. noch weiter verdeutlicht durch die neue, ab 25. Juni 2004 geltende Formulierung).

Dies bedeutet nun aber nicht, dass ein Abweichen von diesen Werten jedenfalls unrichtig ist. Ein Verstoß gegen § 184 BAO (und damit eine qualifizierte Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO auslösend), wird durch einen abweichenden Wert geschätzter Werbungskosten nämlich nur bewirkt werden, wenn der pauschale Betriebsausgabenabzug im konkreten Fall zu einem von der Realität wesentlich abweichenden Ergebnis geführt hat. Dies wird aber in der Regel ohne weitere Erhebungen der Behörde nicht feststellbar sein. Im anhängigen Fall war eine derartige Beurteilung allein aufgrund der Aktenlage jedenfalls eindeutig nicht möglich.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit der ursprünglichen F-Erstbescheide für 2000 und 2001 im Sinne des § 293b BAO wurde durch die Berechnung pauschaler Werbungskosten in Abweichung von Rz 3204 EStR somit nicht bewirkt. Die darauf aufbauenden Bescheidberichtigungen waren daher unzulässig, und zwar unabhängig davon, ob der Überschuss nach der so genannten Brutto- oder Nettomethode ermittelt worden war. Nachdem damit die verfahrensrechtliche Grundlage zur Berichtigung der angefochtenen F-Bescheide für 2000 und 2001 fehlte, war dem Rechtsmittel gegen diese Bescheide stattzugeben und die beiden Feststellungsbescheide vom 16. Juni 2004 aufzuheben.

Unter diesen Umständen spielt es keine Rolle mehr, dass die – nach Ergehen der hier zu beurteilenden Berichtigungsbescheide - mit AÖF Nr. 167/2004 bekannt gegebene Ergänzung der Rz 3204 EStR geeignet ist, den Standpunkt der Bw. zu untermauern, wonach aufgrund der bis dahin geltenden Formulierung die von ihr gewählte Berechnungsweise allenfalls auch vertretbar - zumindest aber nicht offensichtlich unrichtig – gewesen sei.

Zur Bescheidkorrektur auf Basis der Bestimmungen des § 299 BAO ist zunächst anzumerken, dass, wie bereits von der Erstbehörde in der BVE festgestellt und im Übrigen auch den obigen Ausführungen zu entnehmen ist, die Berichtigung der F-Bescheide der Jahre 2000 und 2001 nicht auf dieser Rechtsgrundlage sondern ausschließlich aufgrund des § 293b BAO erfolgt ist.

Den F-Bescheid für das Jahr 2002 hat das FA allerdings tatsächlich in Anwendung des § 299 BAO korrigiert.

§ 299 BAO in der ab 20.12.2003 geltenden Fassung des BGBl I 2003/124 lautet:

*(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.*

Wie Abs. 2 dieser Bestimmung zu entnehmen ist, hat die Durchführung von Maßnahmen nach § 299 BAO - zum Unterschied von Bescheidberichtigungen nach § 293b BAO - in zwei getrennten Bescheiden zu erfolgen, die somit jeweils gesondert mittels Berufung bekämpfbar sind.

Tatsächlich erließ die Erstbehörde am 15. Juni 2004 zwei (weil händisch erstellt, auch körperlich getrennte) Bescheide für die Aufhebung des F-Erstbescheides für 2002 vom 17. Juni 2003 nach § 299 Abs.1 BAO bzw. für die Neufeststellung der Einkünfte nach § 188 BAO gemäß § 299 Abs. 2 BAO. Nach einem eindeutig formulierten Vermerk im Feststellungsakt wurden beide Bescheide am 15. Juni 2004 "gemeinsam" im Wege einer RSg-Zustellung an die steuerliche Vertretung der Bw. versendet. Der Zustellnachweis belegt den dortigen Eingang mit 16. Juni 2004 und damit innerhalb der Jahresfrist des § 299 BAO.

Wenn die in der Folge in offener Frist eingebrachte Berufung dennoch ausdrücklich nur die gemäß § 188 BAO ergangenen Feststellungsbescheide vom 15. bzw. 16. Juni 2004 anführt (und im Übrigen, abgesehen vom unzutreffenden Verweis auf den Fristablauf hinsichtlich der F-Bescheide für 2000 und 2001, sich auch inhaltlich nicht auf den nach § 299 BAO ergangenen Bescheid vom 15. Juni 2004 über die Aufhebung des F-Erstbescheides für 2002 bezieht), so bestehen keine Zweifel, dass ein Rechtsmittel gegen den Verfahrensbescheid vom 15. Juni 2002 tatsächlich nicht eingebracht wurde und dieser daher in Rechtskraft erwachsen ist. In Bezug auf das Jahr 2002 beschränkt sich diese Entscheidung daher, ebenso wie die Berufungsentscheidung für 2003, auf die gemäß § 188 BAO ergangenen Sachbescheide vom 15. Juni 2004 bzw. 18. Juli 2005.

b) Werbungskostenhöhe:

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 (Doralt, Kommentar zum EStG, § 4 Tz. 36 ff mit Verweisen auf VwGH 12.1.1983, 82/13/0174 und 18.9.1964, 1226/63).

Zu nicht gehobenen Bodenschätzen hat der VwGH in seiner Judikatur zum EStG 1972 den Standpunkt vertreten, bei dem für die Ermittlung der AfS maßgeblichen, (fiktiven) Anschaffungszeitpunkt eines im Erbweg erworbenen Schottervorkommens sei nicht auf die (spätere) Entdeckung des Bodenschatzes sondern allein auf den Zeitpunkt des Grundstückserwerbes (Erbanfall) abzustellen (24.3.1998, 93/14/0153).

Mit einem jüngst ergangenen Erkenntnis ist der Gerichtshof von dieser Rechtsansicht abgerückt und hat betont, dass ein entdeckter Bodenschatz, wie etwa ein Schottervorkommen, steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut ist. Sofern mit dessen Verwertung noch nicht begonnen worden sei, setze dies aber voraus, dass es abbauwürdig sei und mit seiner Aufschließung zumindest so ernsthaft zu rechnen sei, 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 Verwaltungspraxis nimmt das Entstehen des Wirtschaftsgutes "Schottervorkommen" grundsätzlich im Zeitpunkt des Erteilens der behördlichen Abbaubewilligung an (EStR, Rz 5042) und geht damit offenbar von den Überlegungen aus, wie sie der VwGH nunmehr im o.a. Erkenntnis anstellt.

Räumt ein Grundeigentümer einem Dritten (gewerbl. Abbauunternehmen) die Befugnis ein, Sand-, Kies- oder Schottermaterial aus einer zu seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Liegenschaft gegen Entrichtung eines mengenabhängigen Nutzungsentgeltes abzubauen, führt dies, da der Abbau nicht (überwiegend) land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, beim Grundeigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG. Entsprechend wird das Wirtschaftsgut "Schottervorkommen" dem Privatvermögen zugeordnet (vgl. VwGH 21.5.1985, 85/14/0023; 12.1.1972, 1557/71; SWK 1993, E 47).

Für den anhängigen Fall bedeutet dies, dass das Wirtschaftsgut "Schottervorkommen" im Laufe des Jahres 1999, spätestens aber im Juli 2000 entstanden ist.

Nach den vorliegenden Unterlagen waren bereits im Mai 1999 Vorbereitungshandlungen für den späteren Gesteinsabbau gesetzt worden. So ist etwa einer von der Bw. vorgelegten Nichtuntersagungserklärung der Forstbehörde vom 19. Oktober 1999 zur Errichtung eines Forstweges auf einem an die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften angrenzenden Nachbargrundstück zu entnehmen, dass der geplante Forstweg "in Zukunft hauptsächlich für den Abtransport von Schotter" genutzt werden solle. Bereits im Mai 1999 hatte dazu eine Trassenbegehung stattgefunden. Im September 1999 hatten drei der späteren Beteiligten der Bw. mit diesem Nachbarn im Rahmen eines Dienstbarkeitsvertrages die Benutzung eines bereits bestehenden Güterweges sowie weiterer, für den Ausbau dieses Weges notwendiger Flächen für Zwecke des Schotterabtransportes sichergestellt. Mit 21. Dezember 1999 datiert der vom Sachverständigen der späteren Abbauberechtigten erstellte Gewinnungsbetriebsplan gemäß § 80 MineralrohstoffG 1999 (MinroG), welcher das geplante Abbaugebiet als Neuaufschluss mit einer voraussichtlichen Abbaumenge von 1.300.000 m<sup>3</sup> Abbaumaterial ausweist. Der Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 war unter der aufschiebenden Bedingung der Erteilung der erforderlichen Abbaubewilligung abgeschlossen worden. Diese Bewilligung wurde am 17. Juli 2000 erteilt. Kurz davor war der Bw. am 7. Juli 2000 die Rodung der erforderlichen Forstflächen genehmigt worden.

Ab der Erstellung des Gewinnungsbetriebsplanes im Dezember 1999 stand somit hinreichend fest, dass die betreffenden Grundflächen ein abbauwürdiges Schottervorkommen beherbergen. Nachdem der Auftrag zur Erstellung des Gewinnungsbetriebsplanes von der späteren Abbauberechtigten erteilt wurde, konnten die Grundeigentümer gleichzeitig aufgrund der positiven Einschätzung durch den SV auch mit seiner Aufschließung rechnen. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist aus Sicht des UFS die Existenz eines selbständigen Wirtschaftsgutes "Schottervorkommen" anzunehmen. Mit dem Zusammenschluss der Grundeigentümer zur Besitzergemeinschaft und der anschließenden Vereinbarung des Abbauvertrages am 10. Jänner 2000 wurde es erstmalig der Einkünfteerzielung zugeführt.

Die dargestellten Abläufe verdeutlichen zugleich, dass das Wirtschaftsgut "Schottervorkommen" bei den Grundeigentümern durch unentgeltliche Vorgänge entstanden ist, und zwar unabhängig davon, durch welche Rechtsgeschäfte die betreffenden Liegenschaften in das Eigentum der späteren Beteiligten gelangt sind.

Dass im Zeitpunkt des Eigentumserwerbes am Grundstück das Schottervorkommen als selbständig werthältiges Wirtschaftsgut noch nicht vorhanden gewesen war, bestätigt insbesondere der Erwerb durch den beteiligten F.M., der im Jahr 1970 jenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, zu welchem auch die später von ihm für die Schotternutzung

durch die Bw. vorgesehene Teilfläche gehört, gekauft hatte (die übrigen Mitbeteiligten haben die betreffenden Forstflächen im Wege familiärer Übergabsvorgänge erworben). Der Kaufpreis hatte damals für den 42 ha großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit Hofstelle und einem Miteigentumsanteil am 18 ha Forstbesitz des Genossenschaftswaldes X. 1,080.000,- S (+ Übernahme von "Auszugsverpflichtungen" gegenüber den beiden Veräußerern) betragen. Dass ein Teil dieses Kaufpreises auch für das Schottervorkommen bezahlt worden wäre, geht aus dem Kaufvertrag nicht hervor und ist aufgrund der Höhe des Kaufpreises auch nicht anzunehmen.

Nicht zuletzt spricht auch die Tatsache der erstmaligen Festsetzung eines das Schottervorkommen berücksichtigenden Einheitswertes zum 1.1.2001 dafür, dass bis zur Konkretisierung im Rahmen der Maßnahmen zum Abschluss des Abbauvertrages nicht von der Existenz eines selbständig zu bewertenden Wirtschaftsgutes "Schottervorkommen" auszugehen war.

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG zählen zu den Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung. Die Bestimmung enthält Sonderregelungen für die Bemessungsgrundlage, von der diese Aufwendungen bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, zu berechnen sind.

Lit. b und c der Norm beziehen sich ausdrücklich auf unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter. Während lit. b Sonderbestimmungen für unentgeltlich erworbene Gebäude enthält, normiert lit. c: *Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.*

§ 6 Z 9 EStG, auf den § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG verweist, definiert in lit. b als fiktive AK 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. Vom gemeinen Wert, der auf die Sichtweise des Veräußerers abstellt, unterscheiden sich die fiktiven AK v. a. dort, wo es einen Markt mit unterschiedlichen An- und Verkaufspreisen gibt, wie insbesondere beim Gebrauchtwagen- und Wertpapiermarkt. Im Übrigen aber decken sich diese Werte in der Regel weitgehend, abgesehen von den Kaufnebenkosten, welche nur bei den fiktiven AK zu berücksichtigen sind (vgl. Doralt, a.a.O., § 6 Tz 107 ff bzw. § 16 Tz 148 ff).

Fiktive AK können 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 AK 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. Wer zu einer Schätzung Anlass gibt, hat aber gewisse Unsicherheiten, wie sie dem Wesen einer Schätzung immanent sind, in Kauf zu nehmen.

Die - vornehmlich zur Ermittlung fiktiver AK von Mietgebäuden (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG) ergangene - Judikatur und Literatur lässt Raum für eine gewisse Bandbreite von Schätzungsmethoden. Erkennbar ist daraus, dass für die Wertbildung am Markt im Normalfall dem Ertragswert die größere Bedeutung zukommt als dem Sachwert. So erscheint es dem VwGH plausibel, dass für einen möglichen Käufer der von ihm aus der Liegenschaft zu erzielende Überschuss maßgebend und damit Preis bestimmend ist. Grundsätzlich sei daher auf einen voraussichtlich erzielbaren Jahresüberschuss abzustellen, auf den ein (von der Nutzungsdauer abhängiger) Vervielfacher anzuwenden sei. Auch Doralt vertritt den Standpunkt, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiert und daher auch die fiktiven AK daraus ableitbar sind. Kranewitter meint, dass eine Liegenschaft nur soviel wert sei, als der Nutzen, der daraus gezogen werden könne (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132; 20.7.1999, 98/13/0109; 21.10.1993, 92/15/0079; Doralt, a.a.O., § 6, Tz 109; Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>3</sup>, S. 108).

Wenn auch bei einem Schottervorkommen keine bebaute Liegenschaft sondern ein vom Grundstück getrennt zu beurteilendes, sonstiges Wirtschaftsgut zu bewerten ist, so erscheinen dafür die zuvor dargestellten Überlegungen zur Wertermittlung dennoch nicht weniger zutreffend. Da die Nutzung dieses Wirtschaftsgutes auf den Verbrauch seiner Substanz abzielt, ist dem Sachwert bei der Preisbildung tatsächlich noch eine wesentlich geringere Bedeutung beizumessen als bei Liegenschaften, sind dabei doch Überlegungen über dessen Instandhaltung bzw. Instandsetzung entbehrlich. Dies bestätigt etwa auch das VwGH-Erkenntnis vom 12. Jänner 1972, 1557/71, in welchem sich der VwGH eingehend mit der Schätzung fiktiver Anschaffungskosten eines Sandvorkommens auseinandergesetzt hat.

Einem (fiktiven) Erwerber eines Schottervorkommens wird es primär darauf ankommen, ob mit dem Bodenschatz bis zum Verbrauch der Substanz ein Ertrag erwirtschaftet werden kann, der seine Investitionskosten abdeckt und darüber hinaus einen gewissen Gewinn abwirft.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist im anhängigen Fall zu schätzen, welche Kosten ein fiktiver Erwerber im Dezember 1999 aufgewendet hätte, um das Schottervorkommen der Bw. zu erwerben. Im Sinne einer möglichst realitätsnahen Schätzung ist dabei davon auszugehen, dass der Abbau in der Folge, ebenso wie bei der Bw, durch Dritte gegen Entrichtung eines Abbauzinses erfolgen soll. Weiters ist anzunehmen, dass sich ein fiktiver Erwerber in dieser Situation eines sachverständigen Fachmannes bedient hätte, um zu einer möglichst verlässlichen Einschätzung des Kaufpreises zu gelangen. Es erscheint daher nahe liegend, zunächst von den Feststellungen im Gewinnungsbetriebsplan vom Dezember 1999 auszugehen.

Der SV berechnete darin einen innerhalb eines Zeitraumes von 10 – 13 Jahren gewinnbaren Lagerstättenvorrat von rd. 1.300.000 Festkubikmeter Schotter (Mischkies) auf einer Gesamtfläche von etwa 8,8 ha. "Nach fachlicher Abschätzung" sei dieser im Ausmaß von "rd. 5% der Rohfördermenge als nicht verwertbar zu klassifizieren". Der Abraumanteil sei zu vernachlässigen. Anfallende Humus- und Unterbodenmassen würden sorgsam gewonnen und nach Zwischenlagerung zur Rekultivierung bereits abgebauter Flächen verwendet. Zusätzliche, nicht verwertbare Abraummassen würden lediglich als Feinkornanteile im Zuge der mobilen Aufbereitung anfallen. Die Kosten für den Aufschluss des Erweiterungsbereiches (Roden, Abziehen der Überlagerungsschwarte; Anlegen eines ersten Arbeitsplanums und Befestigung der Auffahrtsstraße für zukünftigen Transport) schätzte der SV mit rd. 300.000,- S. Diese Kosten würden von der Abbauberechtigten getragen. In weiterer Folge sei auf der Parzelle xxx noch eine Verbindungsstraße von der bestehenden Forststraße zur Schottergrube zu errichten. Sodann könne der Abtransport auf dem öffentlichen Verkehrswegenetz erfolgen. Die Kosten des Regelabbaues würden aus den Erträgen der Abbauberechtigten getragen.

Im Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 wurde ein Abbauzins von 18,- S (netto, wertgesichert mit dem Baupreisindex 1996) "pro Kubikmeter des auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken gewonnenen und abgeführten Sand- Schotter- und Gesteinsmaterials im losen Zustand" vereinbart. Die Abrechnung erfolge nach gewogenen Tonnen aufgrund eines von einer autorisierten Prüfanstalt festgelegten Umrechnungsfaktors. Für nicht verwertbares Material sei kein Abbauzins zu entrichten. Kosten für die notwendigen Abbau- und Kubaturvermessungen ("zur Zeit alle 3 Jahre") habe die Abbauberechtigte zu tragen. Die forstwirtschaftlichen Flächen seien nach Beendigung des Abbaues von der Abbauberechtigten fortlaufend "zu humusieren, sanieren und forstfähig herzustellen. Schlägerungen und Bewaldung (Wiederaufforstung) seien dagegen zeitgerecht von den Besitzern auf deren

Kosten vorzunehmen. Das geschlägerte Holz verbleibe in deren Eigentum. Die Besitzergemeinschaft gewähre der Abbauberechtigten das Recht zur Mitbenutzung der bestehenden Forststraße bis zur Gemeindestraße und trage auch die Kosten für allfällige Neuanschließungen, Verbreiterungen und Ersterstellungen. Dafür erforderliche Grundflächen würden bis zu einer Fahrbahnbreite von maximal 5 – 6 m und den erforderlichen Ausweichstellen von der Besitzergemeinschaft ohne Entschädigungsanspruch zur Verfügung gestellt. Für die ordnungsgemäße Erhaltung des benutzten Wegenetzes habe dagegen während des Abbauezeitraumes die Abbauberechtigte aufzukommen. Weiters trage diese die Grundsteuer und die Kosten der Erlangung einer behördlichen Abbaubewilligung. Für den Fall der Beendigung des Vertragsverhältnisses vor Ablauf von 10 Jahren werde für Letzterer aber eine anteilige Kostenerstattung durch die Besitzergemeinschaft vereinbart. Die Abbauberechtigte hafte für alle nachteiligen Auswirkungen des Abbaubetriebes auf umliegende Liegenschaften, Verkehrsflächen, Baulichkeiten, Kulturen etc. und verpflichte sich, die Liegenschaftseigentümer im Falle ihrer Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten. Nach erfolgtem Abbau sei der genutzte Waldboden von der Nutzungsberechtigten ordnungsgemäß abzuböschen und zu rekultivieren, sodass von den Grundeigentümern nur noch die Wiederaufforstung durchzuführen sei. Bei Beendigung sei die Vertragsfläche von allen Anlagen geräumt an die Besitzer zurückzustellen.

Im forstrechtlichen Rodungsbescheid vom 7. Juli 2000 wird die Qualität des abzubauenen Materials als hochwertig bzw. vor allem im Bereich des Straßenbaues optimal einsetzbar bezeichnet und auf festgestellten, örtlichen Schotterbedarf bei diversen, in nächster Zeit geplanten Bauvorhaben im Bereich des Bezirkes verwiesen. Dabei sei v.a. die räumliche Nähe des Schottervorkommens von Vorteil. Aufgrund besonderer Hangneigungsverhältnisse wurde die genehmigte Rodungsfläche in diesem Bescheid auf 7,75 ha eingeschränkt.

Im Verfahren zur Feststellung des Einheitswertes der neu gegründeten, wirtschaftlichen Einheit "Schottervorkommen - unbebautes Grundstück" hatte die Bw. am 31.7.2001 darauf verwiesen, dass nur für einwandfreien Sand und Schotter 18,-/m<sup>3</sup> gezahlt werde. Bereits bei leichter Verunreinigung würden nur 10,- S/m<sup>3</sup> vergütet, was "derzeit" etwa auf die Hälfte der Abbaumenge zutrefte. Die Besitzergemeinschaft hätte zudem Kosten für die Anschließung durch eine asphaltierte Straße mit allen dazugehörigen, baulichen Maßnahmen sowie für Entschädigungen betreffend in Mitleidenschaft gezogene Nachbargrundstücke zu tragen. Schließlich sei auch an die sehr aufwendige Kulturpflege nach Rekultivierung durch die Abbauberechtigte zu denken. Diese im Laufe der nächsten 20 Jahre anfallenden Kosten würden insgesamt mit etwa 25% der Einnahmen geschätzt.

Im Jänner 2002 hatte die Bw. auf die Aufforderung des FA zur Vorlage ergänzender Unterlagen (abweichendes Gutachten über das Ausmaß des nicht verwertbaren



Materialanteiles, nachträgliche Vereinbarung über die Herabsetzung des Abbauzinses für verunreinigtes Material) darauf verwiesen, dass sie hinsichtlich Umfang und Güte des Schottervorkommens selbst nur auf Schätzungen und Vermutungen angewiesen sei. Der im Abbauvertrag vereinbarte Abbauzins gehe von einer bestimmten Güte aus. Da diese nicht erreicht worden sei, habe man, zur Vermeidung zusätzlicher Kosten für das Deponieren minderwertigen Materials, den Abbauzins insofern einvernehmlich vermindert. Über das künftige Ausmaß minderwertigen Materials könne mangels geeigneter Informationen keine Angabe gemacht werden. Die zur Preisreduktion angeforderten, schriftlichen Unterlagen blieb die Bw. schuldig.

In der Folge hatte das FA den Einheitswert zum 1.1.2001 auf Basis eines Abbauzinses von 10,- S/m<sup>3</sup> unter Berücksichtigung von 25% Verwaltungskosten und 5% nicht verwertbarer Schottermenge ermittelt.

Wie ausgeführt, ist bei der Ermittlung der fiktiven AK vom Kenntnisstand eines Erwerbers im Zeitpunkt der Anschaffung auszugehen, der das betreffende Schottervorkommen zur Einkünfteerzielung im Wege einer Verpachtung an Dritte verwenden will und dabei auch einen Gewinn/Überschuss erzielen möchte. Anzunehmen ist, dass bei Erwerb des Schottervorkommens ein Abbauvertrag noch nicht abgeschlossen wurde, wäre dieser doch andernfalls zwischen dem künftigen Abbauberechtigten und dem bisherigen Eigentümer des Schottervorkommens vereinbart worden. Dennoch wird im Zuge der Verkaufsgespräche die Art der geplanten Nutzung durch den Kaufinteressenten (Eigenverwertung oder Verpachtung mit Abbau durch Dritte) in der Regel bekannt sein, sei es, weil der Erwerber seine Pläne von vorne herein offen legt oder aber, weil aufgrund der Umstände darauf zu schließen ist (z.B. aus der bisherigen Tätigkeit des Erwerbers oder, insbesondere im ländlichen Raum, wenn beide Vertragsparteien ortsansässig sind).

In Hinblick auf die dargestellten Umstände sind aus Sicht des UFS im anhängigen Fall folgende, Preis bildende Faktoren zu berücksichtigen:

Zunächst wird ein Erwerber nicht bereit sein, ein Entgelt für ein vom SV prognostiziertes, unverwertbares Abbaumaterial zu bezahlen. Weiters wird ein Erwerber Preisminderungen für absehbare Kosten und Risiken einkalkulieren. Der Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 belegt zwar, dass in der Regel zumindest ein Teil der Aufwendungen auf einen späteren Abbauberechtigten überwält werden kann, doch steht das Ausmaß dieser Überwälzung bis zum Abschluss des Abbauvertrages und allenfalls auch darüber hinaus (siehe die nachträgliche Reduktion des Abbauzinses für minderwertiges Material) nicht fest. Gewisse Kosten werden zudem jedenfalls vom Verpächter des Bodenschatzes zu tragen sein (etwa die Kosten für die Errichtung bzw. Erweiterung des erforderlichen Wegnetzes). Ein vorsichtiger (fiktiver) Erwerber wird darauf bei der Preisbildung Bedacht nehmen.

Wenn auch die Berücksichtigung von Preisminderungen für minderwertiges Material im anhängigen Fall erst nachträglich und nicht bereits im Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 vereinbart wurde, ist doch für einen sorgfältig vorgehenden (fiktiven) Erwerber davon auszugehen, dass er diesen Aspekt bereits vor dem Kauf mit Hilfe eines SV abklärt und entsprechend in die Kaufpreiskalkulation einbezieht.

Die Bw. hat den mit voraussichtlich 10% bekannt gegeben Anteil an minderwertigem Material als Ergebnis der Einschätzung eines SV bezeichnet. Es ist nicht zu bezweifeln, dass ein SV aufgrund seiner Fachkenntnisse einen derartigen Durchschnittswert auch vor Beginn des Materialabbaues ermitteln hätte können. Wenn dies im Anlassfalls im Gewinnungsbetriebsplan nicht berücksichtigt ist, so offenbar deshalb, weil die Qualität des geförderten Materiales für Zwecke des behördlichen Bewilligungsverfahrens nicht von Bedeutung war.

Der vom SV geschätzte Anteil von 10% erscheint als Durchschnittswert für den gesamten Abbauperiodenraum durch das Verfahrensergebnis der ersten vier Jahre noch nicht widerlegt, doch besteht aufgrund der Angaben zur Qualität des Abbauvorkommens im Rodungsbescheid vom 7. Juli 2000 auch keine Veranlassung für einen darüber hinausgehenden Ansatz.

Für einen Branchenkenner wird auch das Ausmaß der zu erwartenden Erlöseinbußen aus dem Verkauf eines derartigen Materials abschätzbar sein. Nach den vorgelegten Abrechnungsbelegen hat die Bw. für minderwertiges Material nur einen Abbauzins von 8,- S/m<sup>3</sup> (2001) bzw. 10,- S/m<sup>3</sup> (2003) im Gegensatz zu den ursprünglich vereinbarten 18,- S/m<sup>3</sup> erhalten. In Hinblick darauf erscheint im Rahmen einer Schätzung für diese minderwertige Ware ein Ansatz von 50% des sonst üblichen Preises für unbedenklich. In diesem Ausmaß wird daher bei den fiktiven AK ein Kaufpreisabschlag für minderwertiges Material berücksichtigt.

Zu den von der Bw. im Bewertungsverfahren angeführten Aufwendungen für die Wiederaufforstung der betroffenen Waldflächen ist daran zu erinnern, dass diese Kosten den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Grundeigentümer zuzuordnen sind. Sie stehen mit den Schlägerungen vor Aufnahme der Abbautätigkeit im Zusammenhang, deren Erlöse ebenfalls den Grundeigentümern verbleiben. Da weder die Einnahmen aus dem Holzverkauf noch die dadurch bedingten Aufwendungen den Erwerber des Schottervorkommens betreffen, wird der Kaufpreis für den Bodenschatz dadurch auch nicht beeinflusst werden. Denkbar sind in diesem Zusammenhang lediglich Kosten für die Humusierung der abgebauten Flächen bis zur Wiederaufforstung, doch werden diese, wie der Abbauvertrag zeigt, in der Regel auf den späteren Nutzungsberechtigten überbunden, sodass sich Auswirkungen für den fiktiven Erwerber des Bodenschatzes auf das Risiko eines vertragswidrigen Unterlassens dieser Arbeiten durch den Nutzungsberechtigten beschränken.

Auch die von der Bw. im Bewertungsverfahren vorgebrachten Kosten für Beeinträchtigungen benachbarter Liegenschaften wird, wie auch im Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 vereinbart, im Allgemeinen der spätere Abbauberechtigte zu tragen haben.

Im Bewertungsverfahren wurde weiters auf Kosten für die Aufschließung durch eine asphaltierte Forststraße verwiesen. Dazu sei angemerkt, dass dem Abbauvertrag eine Verpflichtung zur Errichtung einer *asphaltierten* Forststraße nicht zu entnehmen ist. Nach dem Inhalt der behördlichen Erledigung vom 19. Oktober 1999 betreffend die Errichtung eines Forstweges (lt. Trassenbegehungsbericht vom 2. Juni 1999 "Güterweg") aber auch nach den Ausführungen des SV im Gewinnungsbetriebsplan, hat zu dieser Zeit offenbar keine Veranlassung für die Errichtung einer Asphaltstraße bestanden. Allenfalls später hervorgekommene Erfordernisse sind für die (fiktive) Kaufpreisbildung des Bodenschatzes im Dezember 1999 ohne Relevanz. Schon aus diesem Grund entfällt dafür ein Abschlag bei den fiktiven AK des Bodenschatzes.

Im Zusammenhang mit den Kosten für das Wegenetz ist eine differenzierte Betrachtung erforderlich.

Zunächst ist zu bedenken, dass es sich bei den Forstwegen um vom Schottervorkommen zu trennende Wirtschaftsgüter handelt, die beim Verkauf des Bodenschatzes grundsätzlich beim Liegenschaftseigentümer verbleiben. Ebenso kommen in Hinblick auf den Abbaubetrieb notwendige Neuerschließungen oder Verbreiterungen des Wegenetzes dem Vermögen des Grundeigentümers zugute.

Die im Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 vereinbarte Kostentragung folgt dieser Rechtslage. Entsprechend hat der Grundeigentümer für die Errichtung und Erweiterung des Wegenetzes zu sorgen, während der Abbauberechtigten die ordnungsgemäße Erhaltung der von ihr benutzten Forstwege während der Abbauphase zukommt.

Im Abbauvertrag zwar nicht ausdrücklich angeführt, doch aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich ist, dass diese Kostentragungsregelung nicht nur für das Wegenetz der Verpächter gilt. Dies zeigt etwa der Dienstbarkeitsvertrag vom 17. September 1999, mit welchem die vereinbarten Benützungsrechte neben den Vertragsparteien auch einem "noch nicht feststehenden (Abbau-)Unternehmen" eingeräumt wurden. Nach diesem Vertrag haben die Servitutsberechtigten die Kosten für allenfalls notwendig werdende Erweiterungen des bestehenden Wegenetzes zu tragen. Zudem wurde ein jährliches Nutzungsentgelt von 30.000,- S (im November 2000 erhöht auf 40.000,- S) vereinbart.

Im Abbauvertrag vom 10. Jänner 2000 findet sich keine Verpflichtung der Abbauberechtigten, die Kosten aus dem Dienstbarkeitsvertrag zu übernehmen. Insofern wurde somit keine Kostenüberwälzung vereinbart.

Der (fiktive) Erwerber des Schottervorkommens ist hinsichtlich des Wegenetzes in einer vergleichbaren Situation wie die Bw. in Bezug auf die vom Dienstbarkeitsvertrag betroffenen Liegenschaften. Demnach sind die auf das Wegenetz entfallenden Aufwendungen bei ihm, soweit er sie endgültig zu tragen hat, Werbungskosten im Sinne des § 28 EStG (Kosten für die Errichtung bzw. Erweiterung des erforderlichen Wegenetzes werden dabei nach der Art von Mieterinvestitionen zu behandeln sein). Soweit es sich um Erweiterungen des Wegenetzes jenes Grundeigentümers handelt, von dem das Schottervorkommen (fiktiv) gekauft wird, wird er einen entsprechenden Abschlag beim Kaufpreis für eine damit verbundene Werterhöhung im Vermögen des Grundeigentümers (laufende Mitbenutzungsmöglichkeit und Verbleib in dessen Vermögen nach Beendigung des Abbaues) einkalkulieren.

Wie erwähnt ist davon auszugehen, dass der (fiktive) Erwerber eines Schottervorkommens auch bei dessen Verwertung im Wege einer Nutzungsüberlassung an einen Abbauberechtigten einen Gewinn/Überschuss erzielen möchte. Er wird daher für das Schottervorkommen maximal einen Preis zu bezahlen bereit sein, der sicherstellt, dass aus dem zu erwartenden Abbauzins neben dem Erwerbspreis nicht nur seine Aufwendungen abgedeckt werden können, sondern auch gewährleistet, dass ihm ein Gewinn verbleibt und der zudem eine Abgeltung seiner eigenen Mühewaltung (Unternehmerlohn, insbesondere im Zusammenhang mit der Erweiterung des Wegenetzes) und seines Unternehmerrisikos ermöglicht. Letzteres liegt, abgesehen von den zuvor erörterten Aspekten, etwa auch in Unsicherheiten im Bereich der vom SV, wenn auch aufgrund entsprechender Fachkenntnis, so letztlich doch geschätzten Werte. Aber auch beim Kauf noch nicht absehbare, behördliche Auflagen bzw. Einschränkungen, wie etwa die Beschränkung der Rodungsfläche im Bescheid vom 7. Juli 2000, können den erwarteten Ertrag mindern. Ebenso birgt die erforderliche Erweiterung des Wegenetzes ein nicht zu vernachlässigendes Kostenrisiko. Insbesondere liegt das Unternehmerrisiko des (fiktiven) Erwerbers aber im Zufluss des Abbauzinses in Abhängigkeit vom Abbauvolumen und damit den Absatzmöglichkeiten der Pächterin. Das gegenüber den SV-Prognosen sogar beträchtlich zurückbleibende Abbauvolumen in den Verfahrensjahren veranschaulicht, dass dieses Risiko tatsächlich als ganz erheblich einzuschätzen ist.

Als Gewinn wird der Erwerber eine angemessene Verzinsung des aufzuwendenden Kapitals erwarten. Dabei wird gedanklich dem aus einer alternativen Veranlagung des Kaufpreises erzielbaren Ertrag jener Wert gegenüberzustellen sein, der aus der Überlassung des Bodenschatzes an einen Abbauberechtigten gegen ein laufendes Nutzungsentgelt voraussichtlich zu erwirtschaften ist.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 12. Jänner 1972, 1551/71 (ergangen zur Einkommensteuer 1966) hat der VwGH derartige Überlegungen der Behörde bei der

Ermittlung fiktiver AK grundsätzlich bestätigt und einen Gewinnabschlag von "mindestens 30%" sowie zusätzlich – in Hinblick auf die damaligen Kapitalmarkt- und Geldwertverhältnisse - eine Kapitalverzinsung von jährlich 7% als angemessen erachtet. Nach Ansicht des Gerichtshofes ist bei den fiktiven AK als Grundlage für die Bemessung einer AfS zu berücksichtigen, dass der Preis für den Erwerb des gesamten Wirtschaftsgutes "sofort und endgültig" aufzuwenden wäre. Der VwGH hatte sich der Ansicht des FA angeschlossen, nach welcher ein Erwerber des Schottervorkommens "niemals einen Preis bezahlen (würde), der der Summe der Einnahmen entspreche, die er bei einer Verpachtung erst im Laufe der folgenden Jahre zu erzielen hoffe". Dazu führte der Gerichtshof aus: "Daß dieser Betrag nicht so hoch sein kann wie der Erlös, der zu erzielen gewesen wäre, wenn der gesamte Sand bereits am Stichtag des Erwerbes selbst abgebaut und verkauft hätte werden können, ist wirtschaftlich betrachtet, nicht zu bezweifeln. Denn jeder wirtschaftlich Denkende erwirbt ein Sandvorkommen nur, um daraus einen Gewinn zu erzielen." Selbst unter den günstigsten Absatzmöglichkeiten sei, in Hinblick auf den erforderlichen Kapitaleinsatz einerseits und das mit einem derartigen Geschäft verbundene Preisrisiko, der angestrebte Gewinn zumindest mit 30% einzuschätzen. Für die Verzinsung würde ein wirtschaftlich denkender Käufer eine Zeitspanne vom Tag der Bezahlung des Kaufpreises bis zur tatsächlichen Umsetzung des Sandvorkommens berücksichtigen. Denn wenn der Gegenwert für den Kapitaleinsatz erstmals erst nach Jahren mit dem erfolgten Abbau des Vorkommens zu erzielen sei, müsse bei wirtschaftlicher Denkweise die Verzinsung vom Tag des Erwerbes bis zum Tag, an dem erstmals ein Gewinn erzielbar sei, in die Berechnung einbezogen werden. Darüber hinaus seien noch die weiteren, bei einer Verwertung in Form der Verpachtung allerdings tatsächlich geringen Kosten zu berücksichtigen (deren Konkretisierung unterblieb im Erkenntnis sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach).

Auf der Grundlage dieser Überlegungen erscheint die von der Bw. zur Abgeltung sämtlicher, die Anschaffungskosten des Bodenschatzes beeinflussenden Umstände, berücksichtigte 10%-Kürzung des tatsächlich vereinbarten Abbauzinses eindeutig unzureichend. Der Hinweis auf einen im Verfahrenszeitraum durchschnittlich erzielten Veräußerungserlös von 17,42 S/m<sup>3</sup> deutet auf einen gänzlich falschen Zugang zur Wertermittlung hin. Nicht der Verkaufspreis für das abgebaute Gestein ist zu eruieren sondern die (fiktiven) Anschaffungskosten für das Schottervorkommen.

Aber auch die von der Erstbehörde angestrebten Abschläge von zweimal 25% entbehren einer nachvollziehbaren Berechtigung.

Zum Erkenntnis vom 24.3.1998, 93/14/0153 sei angemerkt, dass dem vom VwGH in dieser Entscheidung akzeptierten Wert keine Ermittlung der fiktiven AK im eigentlichen Sinn zu Grunde gelegen ist, sondern der Gerichtshof lediglich festgestellt hat, dass die Übernahme des

vom damaligen Bw. für die (nicht streitgegenständlichen) Jahre 1974 – 1978 selbst als Basis für die AfS angegebenen Wertes mangels sonst verwertbarer, genauerer Daten unbedenklich sei.

Ebenso wenig überzeugt der Abschlag von weiteren 25% der Einnahmen, wie ihn die Erstbehörde unter Hinweis auf die Angaben der Bw. im Bewertungsverfahren vertritt. Wenn, wie ausgeführt, für diese Aufwendungen teilweise schon dem Grunde nach kein Kostencharakter bei der Bw. gegeben ist und zudem aus deren Vorbringen im Bewertungsverfahren hervorgeht, dass ihren Angaben in Bezug auf die Höhe lediglich Vermutungen zu Grunde gelegen waren, würde mit der Übernahme eines solchen Wertes zur Berechnung der fiktiven AK den Vorgaben des § 184 BAO in keiner Weise entsprochen.

Aus Sicht des UFS ist für die Schätzung der fiktiven AK des Schottervorkommens der Bw. von folgenden Wertansätzen auszugehen:

Ausgangspunkt ist das vom SV geschätzte Gesamtabbauvolumen von 1,3 Millionen m<sup>3</sup> Gesteinsmaterial mit einem grundsätzlich erzielbaren (und tatsächlich erzielten) Verwertungserlös (Abbauzins) von 18,- S/m<sup>3</sup> (= 23.400.000,- S Gesamteinnahmen).

Davon sind 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).

Die vom VwGH im Erkenntnis 1557/71 erwähnten, sonstigen Kosten werden 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).

Das Ergebnis ist weiters um die voraussichtlich nicht überwälzbaren Kosten für das Wegenetz zu vermindern, die ebenfalls aus dem Erlös des Abbauzinses zu finanzieren sind. Nach den vorliegenden Unterlagen waren dies das Nutzungsentgelt aus dem Dienstbarkeitsvertrag vom 17. September 1999 (netto 30.000,- S/Jahr; die Erhöhung vom November 2000 war im Dezember 1999 noch nicht absehbar) und die Kosten für 700 Laufmeter (lfm) Güterwegerrichtung á 333,- S/lfm (lt. behördlicher Bewilligung für den Forstwegebau vom 19. Oktober 1999).

Daraus ergibt sich ein voraussichtlicher Gesamtertrag von gerundet 20.203.000,- S.

Zur Berücksichtigung des Umstandes, dass dieser Ertrag erst nach Maßgabe des tatsächlichen Abbaufortschrittes, über den gesamten Abbauzeitraum von prognostiziert 10 - 13 Jahren verteilt, erwirtschaftet wird, ist der durch diese zeitliche Verzögerung bedingte Zinsenverlust zu berechnen.

Gemäß der Prognose des SV ist dabei von einem jährlichen Abbauvolumen von 100.000 m<sup>3</sup> und der vertraglich vereinbarten, monatlichen Entrichtung des Abbauzinses nach dem Abbaufortgang auszugehen. Vereinfachend wird eine unterjährig gleichmäßige Abbautätigkeit angenommen. Dass im Verfahrenszeitraum tatsächlich wesentlich geringere Mengen abgebaut wurden, wirkt sich im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 29.3.2006, 2004/14/0063 auf den Preis beim Erwerb im Dezember 1999 nicht aus.

Auf diese Weise errechnet sich unter der Annahme einer Verzinsung in Höhe der Sekundärmarkttrendite (SMR) vom Dezember 1999 (4,88%) ein Barwert der Erträge aus dem Abbauzins von 14.937.658,- S (= Abzinsungsverlust von gerundet 5.265.000,- S), den ein (fiktiver) Erwerber des Bodenschatzes bei der Kalkulation des Kaufpreises zu berücksichtigen hat.

Bei (fiktiven) AK in Höhe dieses Barwertes ist es dem Erwerber allerdings erst möglich, seine Investitionen aus den Abbauzinserlösen zu erwirtschaften (sofern Eigenkapital eingesetzt wurde). Ein Gewinn wird damit noch nicht erzielt. Dazu bedarf es eines weiteren Abschlages. Ein Gewinn in Höhe des Barwertes der SMR, der bei einer alternativen Veranlagung des für den Erwerb des Bodenschatzes erforderlichen Kapitals erzielbar wäre, ergibt einen Abschlag von 11.872.745,- S (= rd. 30% der prognostizierten Einnahmen).

Bei dieser Berechnung des Gewinnabschlages wurde von einer sehr sicheren und daher entsprechend niedrig verzinsten Veranlagungsform ausgegangen. Tatsächlich besteht aber bei der hier zu beurteilenden Investition, wie gezeigt wurde, ein ganz beträchtliches Unternehmerrisiko (erinnert sei lediglich an die weit hinter den Prognosen zurückbleibenden, jährlichen Abbaumengen bzw. die behördliche Beschränkung der Rodungsfläche). Auch enthält der oa. Wert noch keine Abgeltung der Mühewaltung (Unternehmerlohn). Zur Berücksichtigung dieser und der übrigen, zuvor erörterten Umstände erscheint ein weiterer Abschlag in Höhe von 10% der voraussichtlich erzielbaren Erlöse jedenfalls angebracht.

Dass Anschaffungskosten in der hier relevanten Höhe in der Regel zumindest teilweise fremdfinanziert werden, ist dabei noch gar nicht berücksichtigt.

Die AfS errechnet sich somit wie folgt (Werte in ATS):

|              |   |
|--------------|---|
| 23.400.000,- | 1.300.000 m <sup>3</sup> Abbaumaterial á 18,- Abbauzins |
| -1.170.000,- | 5% unverkäufliches Material                             |
| -1.170.000,- | 5% minderwertiges Material á 50% Erlös                  |
| -234.000,-   | 1% sonstige Kosten (AK-Nebenkosten, Verwaltung usw.)    |

|              |   |
|--------------|---|
| -390.000,-   | Dienstbarkeitsentgelt (30.000,- x 13 Jahre) |
| -233.000,-   | Bau Forstweg (700 lfm á 333,- gerundet)     |
| 20.203.000,- | <i>vorläufiger Ertragswert</i>              |
| -5.265.000,- | Barwertabschlag (gerundet)                  |
| -6.390.000,- | Gewinnabschlag (gerundet)                   |
| -2.106.000,- | Unternehmerrisiko, Unternehmerlohn          |
| 6.442.000,-  | <i>fiktive AK</i>                           |

Aus den so geschätzten, fiktiven AK des Schottervorkommens errechnet sich eine AfS von (gerundet) 5,20 S je Kubikmeter verwertbaren Gesteinsmaterials. Im Jahr 2002 ergibt dies bei einer dem vereinnahmten Abbauzins zu Grunde liegenden Abbaumenge von 59.131 m<sup>3</sup> (Tonnage lt. Abrechnungsbelegen ex 2002 umgerechnet auf Kubikmeter mit Faktor 2, bereinigt um jahresübergreifende Zuflüsse des Abrechnungszinses) eine AfS von 307.481,- S, im Jahr 2003 für 58.360,39 m<sup>3</sup> eine solche von 303.474,- S.

In den beiden hier maßgeblichen Verfahrensjahren 2002 und 2003 errechnen sich für die Bw. dadurch folgende steuerpflichtigen Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung, die entsprechend den Beteiligungsverhältnissen in den angefochtenen Bescheiden auf die vier mitbeteiligten Grundstückseigentümer zu verteilen sind (Werte soweit nicht anders angegeben in ATS):

|  | 2002            | 2003            |
|--|-----------------|-----------------|
| AfS  | 307.481,-       | 303.474,-       |
| AfA Weg                                    | 23.533,-        | 23.533,-        |
| Nutzungsentgelt/Dienstbarkeit              | 33.333,50       | 33.333,50       |
| Sonstige (lt. Bw., ohne Bewirtungskosten*) | 20.298,79       | 7.877,77        |
| <i>Gesamtwerbungskosten:</i>               | 384.646,-       | 368.218,-       |
| <i>Erlöse lt. Bw.</i>                      | 1.064.182,-     | 999.199,-       |
| <i>Einkünfte aus V + V:</i>                | 679.536,-       | 630.981,-       |
|  | (= 49.383,81 €) | (= 45.855,18 €) |

\* Die geltend gemachten Bewirtungskosten sind in beiden Jahren nicht anzuerkennen. Nach den vorgelegten Belegen handelt es sich um Kosten für jeweils zum Jahreswechsel angefallene Gasthausbewirtung. Den Belegen ist weder der Teilnehmerkreis noch der Zweck



der Treffen zu entnehmen; weiterführende Erläuterungen bzw. Nachweise fehlen. Unter diesen Umständen ist den Bewirtungskosten mangels hinreichender Glaubhaftmachung einer einkünftebedingten Veranlassung die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Abschließend ist festzuhalten, dass der am 16. August 2004 beim FA hinsichtlich der Rechtsmittel für die Jahre 2000 – 2002 eingelangte Antrag der Bw. auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung verspätet und daher unbeachtlich war. Gemäß § 281 Abs.1 Z.1 und § 284 Abs.1 Z.1 BAO setzt eine in einem derartigen Verfahren ergehende Entscheidung entweder eine Antragstellung in der Berufung oder im Vorlageantrag voraus. Im anhängigen Fall wurden die Anträge in einem die Berufungsschrift nachträglich ergänzenden Schriftsatz gestellt und waren daher unwirksam. Die Entscheidung hatte somit § 281 Abs.1 und § 284 Abs.1 BAO monokratisch und ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu ergehen.

Graz, am 20. September 2006