

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Pickerle, gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden zum Vorteil des Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr 1995:			
Art Höhe		Art Höhe	
Zu versteuerndes Einkommen	72.917,96 €	Einkommensteuer	27.678,18 €
Jahr 1996:			
Art Höhe		Art Höhe	
Zu versteuerndes Einkommen	22.072,43 €	Einkommensteuer	4.557,60 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war bis zum Jahr 2001 Eigentümer eines im Jahr 1969 im Erbweg erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Ausmaß von ca. 230 ha. Den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte der Bw. bis einschließlich 1992 pauschaliert und ab dem Veranlagungsjahr 1993 gemäß § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988). Ab dem Jahr 1995 wies der Bw. in den Abgabenerklärungen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, welche aus der Übertragung der Ausbeutung eines Schottervorkommens an eine Baufirma herrührten.

Anlässlich einer im Jahr 1998 durchgeföhrten Betriebsprüfung, welche die Veranlagungsjahre 1993 bis 1996 umfasste, wurden – unter anderen - Sachverhaltsfeststellungen getroffen, die zur Nichtanerkennung der als „Aushilfslöhne“ für die Milcharbeit in das Rechenwerk aufgenommenen monatlichen Zahlungen von jeweils S 2.000,-- an die Ehegattin sowie an die Schwiegertochter führten.

Weiters versagte das Finanzamt dem Bw. den im Zuge der Betriebsprüfung gestellten Antrag, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fiktive Anschaffungskosten in Höhe von S 12,87 pro Kubikmeter entnommenem Schotter für die Absetzung aus Substanzverringerung in Abzug zu bringen. Dies anstelle der bis dahin pauschal mit 50% von den Brutto-Einnahmen (inklusive Umsatzsteuer) vorgenommenen Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten.

Der Bw. erhob in diesen beiden Punkten Berufung gegen die aufgrund der Prüfungsfeststellungen abgeänderten Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1996.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Der Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge eines Erörterungsgespräches gemäß § 279 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) wurde die Sach- und Rechtslage vor dem unabhängigen Finanzsenat eingehend erörtert.

Im Hinblick auf diese Erörterungen schränkte der Bw. die Berufung im Berufungspunkt „Aushilfslöhne“ gänzlich ein. Im Berufungspunkt „Absetzung aus Substanzverringerung“ schränkte der Bw. die Berufung auf das Begehren, die Absetzung für Substanzverringerung im Rahmen der Netto-Überschussermittlung mit S 7,50 pro entnommenem Kubikmeter Schotter in Ansatz zu bringen, ein.

Da der Berufungspunkt „Aushilfslöhne“ den einzigen die Veranlagungsjahre 1993 und 1994 betreffenden bildete, nahm der Bw. die Berufung gegen diese Veranlagungsjahre zurück. Der

Bescheid betreffend die Gegenstandsloserklärung gemäß § 256 Bundesabgabenordnung (BAO) wurde erlassen.

Streitgegenständlich bleibt damit die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten für das Schottervorkommen. Hiezu führte die Betriebsprüfung im Prüfungsbericht folgend aus:

Es sei laut Auskunft des Bw. seit jeher bekannt gewesen, dass sich unter bestimmten landwirtschaftlichen Flächen abbaufähiges Schottermaterial befindet. Dieses sei z.B. für eigene Bauzwecke verwendet worden. In den Jahren 1990/91 sei der Bw. mit einer Baufirma in Verhandlungen betreffend einen Abbau des Schotters getreten. Mit der „Vereinbarung über die Schotterentnahme“ vom 12. Jänner 1995 habe der Bw. die Ausbeutung des auf rund 376.000 Kubikmeter abbaufähig festgestellten Schottervorkommens gegen ein wertgesichertes Entgelt von S 15,-- (zuzüglich Umsatzsteuer) übertragen. Nach Erlangung der behördlichen Abbaubewilligung sowie Durchführung der Erschließungsmaßnahmen durch die Baufirma sei von dieser im Februar 1995 mit dem Abbau begonnen worden. Gehöre ein Vorkommen nicht zu einem Betriebsvermögen, so seien der Bemessung der Absetzung für Substanzverringerung grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Im Falle des unentgeltlichen Erwerbes seien gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 a) und c) EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (Juli 1969) anzusetzen. Direkt vergleichbare Werte lägen der Betriebsprüfung für diesen Zeitpunkt nicht vor. Dem Ansatz eines auf den Zeitpunkt des Abbaubeginnes 1995 abgestellten Teilwertes könne die Betriebsprüfung nicht zustimmen. Hinsichtlich der Höhe der fiktiven Anschaffungskosten vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die von den Brutto-Einnahmen in Abzug gebrachten Werbungskosten einen Betrag von S 7,50 netto (zuzüglich Umsatzsteuer) pro entnommenem Kubikmeter Schotter ergeben würden. Dieser Betrag würde unter Berücksichtigung von Absatzrisiko, Zinsaufwand, Unkosten und Gewinnerwartung den geforderten fiktiven Anschaffungskosten weit eher entsprechen als der vom Bw. beantragte Wert.

Die Betriebsprüfung ließ daher die in den Einkommensteuerbescheiden für 1995 und 1996 mit der Hälfte der Brutto-Einnahmen festgesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unverändert.

In seiner Berufung führte der Bw. aus, dass es zum Zeitpunkt der Hofübernahme durch den Bw. im Jahr 1969 keine Kenntnis von einem größeren abbaufähigen Schottervorkommen gegeben hätte. Lediglich in einer der landwirtschaftlichen Parzellen hätte es eine kleine Grube gegeben, aus welcher für eigene Bauzwecke seit jeher Schotter entnommen worden sei. Die von der Betriebsprüfung geteilte Auffassung, wonach ein weder dem Ausmaße noch dem

Gründe nach abbaufähiges Schottervorkommen rückwirkend auf einen unentgeltlichen Erwerbszeitpunkt, in dem land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben worden sei, rückzuberechnen sei, könne er nicht teilen. Die bisher bekannte Rechtssprechung gehe bei der Bewertung der fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes bereits von einem bekannten und festgestellten Schottervorkommen aus. § 16 Abs. 1 Z. 8 a) und c) setze den Erwerb eines der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugehörigen Wirtschaftsgutes voraus. Die fiktiven Anschaffungskosten seien daher im Zeitpunkt des Entdeckens mit der Feststellung der Abbauwürdigkeit und Abbaufähigkeit anzusetzen. Unter Bezugnahme auf eine Verwaltungserledigung führte der Bw. auch aus, dass eine Einlage des aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommenen Schottervorkommens vorliege und errechnete einen Teilwert in Höhe von S 12,87 pro Kubikmeter Schotter.

In der Stellungnahme zur Berufung stellte die Betriebsprüfung nochmals die sich aus der 50%igen Überschusschätzung ergebenden fiktiven Anschaffungskosten einer Abzinsung des vereinbarten Entgeltes von S 15,-- auf den Erwerbszeitpunkt 1969 gegenüber. Dabei wurde von einem Kapitalisierungszinssatz von 3,5 % sowie einer Gewinnkomponente (aus der Sicht der Baufirma) zwischen 10% und 30% ausgegangen. Die Betriebsprüfung kam neuerlich zum Ergebnis, dass sich für den Bw. daraus keine Verbesserung ergebe.

Im Vorlageantrag beantragte der Bw., den von der Betriebsprüfung als fiktive Anschaffungskosten errechneten Betrag von S 7,50 pro Kubikmeter entnommenen Schotters von den Netto-Einnahmen (ohne die beim Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer) in Abzug zu bringen.

In der ergänzenden Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung neuerlich aus, dass die Werbungskostenpauschalierung mit 50% der Brutto-Einnahmen die für den Bw. günstigere Variante sei. Die vom Bw. in der Berufung angeführten Mengen an Schotterentnahme von 165.000 Kubikmeter (1995) und 50.000 Kubikmeter (1996) seien durch Rückrechnung von den vertraglich terminlich festgelegten Zahlungen der Baufirma ermittelt worden und würden nicht den tatsächlich abgebauten Mengen entsprechen, weshalb die Pauschalierungsvariante heranzuziehen sei.

Im Zuge des Erörterungsgespräches gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurde festgehalten, dass mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1998, GZ. 93/14/0153, ein Vergleichsfall der Bewertung eines Schottervorkommens aus der unmittelbaren regionalen Nachbarschaft des verfahrensgegenständlichen Vorkommens, und zwar aus Seeboden am Millstättersee, vorliege. Das Erkenntnis sowie der Inhalt der diesbezüglichen Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 15. Juli 1993, GZ. 288/4-3/90, wurden anonymisiert

erörtert. Bei Zugrundelegung der Bewertung eines Kubikmeters Schotter mit fünf Schilling (zuzüglich Umsatzsteuer) im Jahre 1953 – wie im Vergleichsfall – stelle sich die Frage nach der Wertänderung bis zum Jahr 1969, in welchem der Berufungswerber sein Schottervorkommen unentgeltlich erworben habe.

Hiezu wurden von der Statistik Austria, Bundesanstalt öffentlichen Rechts in Wien, über Anfrage insgesamt vier verlautbare Indexwerte bekannt gegeben, die ihren Ursprung vor dem Jahr 1953 haben. Es sind dies der Großhandelspreisindex (Basis 1938), der Kleinhandelspreisindex (Basis 1938), der Lebenshaltungskostenindex (Basis 1945) sowie der Index der Arbeiter-Netto-Tariflöhne mit Kinderbeihilfe (Basis 1945). Bezogen auf die Jahresdurchschnittswerte betrug die Indexsteigerung von 1953 auf 1969 beim Großhandelspreisindex 39,3%, beim Kleinhandelspreisindex 60,1%, beim Lebenshaltungskostenindex 59,2% und beim Index der Arbeiter-Netto-Tariflöhne mit Kinderbeihilfe 236,4%.

Mit ergänzendem Schriftsatz präzisierte der Bw. sein Vorbringen, wonach ein Entnahme- bzw. Einlagevorgang im Jahr 1995 hinsichtlich des Schottervorkommens vorliege. Der Bw. verwies auf die gesetzlichen Änderungen des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. c) und d), des § 6 Z. 9 lit b) sowie des § 6 Z. 5 EStG 1988, im Gegensatz zur Rechtslage nach dem EStG 1972 und beantragte neuerlich, einen Betrag in Höhe von S 12,87 pro entnommenem Kubikmeter Schotter als Absetzung für Substanzverringerung in Abzug zu bringen. Weiters führte der Bw. aus, bei einer Bewertung zum Erwerbszeitpunkt 1969 würde sich im Hinblick auf die Steigerung des seit dem Jahr 1965 verlautbarten Baustoffindex, umgerechnet auf den Zeitraum 1953 bis 1969, eine Wertveränderung des vom VwGH im Jahr 1953 mit S 5,-- bestätigten Wertansatzes um 74% auf S 8,10 ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick auf die letztlich erfolgte Einschränkung der Berufung ist nur mehr über den Antrag des Bw. zu entscheiden, die fiktiven Anschaffungskosten des Schottervorkommens mit S 7,50 zuzüglich Umsatzsteuer pro entnommenem Kubikmeter Schotter bei der Netto-Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in Ansatz zu bringen.

Gemäß § 8 Abs 5 EStG 1988 sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, Absetzungen für Substanzverringerung vorzunehmen. Bei der Absetzung für Substanzverringerung handelt es sich um eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung, bei welcher nicht eine durch Abnutzung entstandene Wertminderung, sondern der durch den Verbrauch der Substanz verursachte Wertver-

zehr berücksichtigt wird. Der Bw. erzielt aus der Übertragung der Ausbeutung des Schottervorkommens an eine Baufirma Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Unter Bezug auf die unter den Werbungskosten abzusetzende Absetzung für Substanzverringerung bestimmt § 16 Abs. 1 Z. 8 lit c) EStG 1988, dass im Falle des unentgeltlichen Erwerbes eines sonstigen Wirtschaftsgutes, im gegenständlichen Fall des Schottervorkommens, die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen sind. Zur Bestimmung des Begriffes „fiktive Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes“ verweist die Gesetzesstelle auf § 6 Z. 9 EStG, wo diese mit jenem Betrag definiert werden, den der Empfänger für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen. Das Schottervorkommen wurde mit der Übernahme der Land- und Forstwirtschaft im Jahr 1969 erworben.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist hiebei als Zeitpunkt des Erwerbes nicht der Zeitpunkt der Entdeckung des Schottervorkommens, sondern der Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes anzunehmen. Die Ansicht, für die Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung sei der Zeitpunkt der späteren Entdeckung des Schottervorkommens maßgebend, findet im Gesetz keine Deckung (vgl VwGH vom 24. März 1998, GZ. 93/14/0153; auch Schubert/Pokorny/Schuch/ Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 34 zu § 7).

Dem vom Finanzamt eingenommenen Rechtsstandpunkt ist in diesem Punkt beizupflichten. Der Bw. hat dies durch die Einschränkung der Berufung letztlich zustimmend zur Kenntnis genommen.

Nicht geteilt werden kann jedoch die Ansicht des Finanzamtes, wonach mit dem pauschaliert ermittelten Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ein den tatsächlichen Umständen entsprechendes Ergebnis erzielt werde. Durch den vom Verwaltungsgerichtshof in seinem vorhin zitierten Erkenntnis bestätigten Ansatz fiktiver Anschaffungskosten von S 5,00 netto (zuzüglich Umsatzsteuer) pro Kubikmeter Schotter im Jahr 1953 liegt ein Vergleichsfall in unmittelbarer regionaler Nähe des gegenständlichen Schottervorkommens vor. In den Verwaltungsakten sind keine Anhaltspunkte erkennbar, wonach Unterschiede in der Qualität oder in Bringungseigenschaften der Schottervorkommen vorlägen. Es wurde auch keine diesbezügliche Einwendung durch die Parteien des Berufungsverfahrens erhoben.

Es stellt sich daher die Frage, welche Wertänderung das Wirtschaftsgut Schotter von 1953 bis zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes durch den Bw. im Jahr 1969 erfahren hat.

Von der Statistik Austria, Bundesanstalt öffentlichen Rechts in Wien, wurden jene vier Indizes bekanntgegeben, die ihren Ursprung vor dem Jahr 1953 haben.

Um festlegen zu können, welcher der vier Indizes heranzuziehen ist, erscheint Folgendes zu beachten: Der Index der Arbeiter-Netto-Tariflöhne, welcher die höchste Steigerung ausweist, spiegelt ausschließlich die Entwicklung der Lohnkosten wieder. Die Lohnkosten wiederum finden Eingang in die allgemeine Preisentwicklung und sind daher in den anderen Indizes enthalten. Der Index der Lebenshaltungskosten einer vierköpfigen Arbeiterfamilie scheidet aufgrund des zugrunde liegenden Warenkorbes ebenfalls für die gegenständliche Betrachtung aus. Es verbleiben daher der Großhandelspreisindex sowie der Kleinhandelspreisindex, welche die Entwicklung des Schotterpreises beschreiben können. Dies deshalb, da Schotter unzweifelhaft sowohl ein Großhandelsgut als auch ein Kleinhandelsgut ist. Die Nachfrage bzw. Abnehmerschaft reicht von Großabnehmern bis zu kleinen Mengen, welche beispielsweise private Bauherren benötigen.

Die Wertentwicklung eines Kubikmeters Schotter liegt daher im gegenständlichen Zeitraum zwischen S 5,00 (1953) und S 6,97 (1969; nach dem Großhandelspreisindex) bzw. S 8,00 (1969; nach dem Kleinhandelspreisindex). Da wie ausgeführt beide Indizes auf die Preisentwicklung des Schotters einwirken, ist nunmehr die Gewichtung zu beurteilen. Hierbei erscheint der Mittelwert von S 7,50 als angemessen, um allen Umständen der Preisentwicklung Rechnung zu tragen. Es liegen weder Ansatzpunkte für eine stärkere Wertung des Kleinhandelspreisindex noch für eine überwiegende Einbeziehung des Großhandelspreisindex vor. Von den Parteien des Berufungsverfahrens wurden diesbezüglich keine ergänzenden Vorbringen erstattet. Die Ausführungen des Bw. hinsichtlich des Baustoffindex sind aufgrund der erst ab dem Jahr 1965 verlautbarten Indexwerte für die Lösung der gegenständlichen Frage nicht heranzuziehen.

Es stellt eine bloße Zufälligkeit der vorliegenden Berufungsangelegenheit dar, dass der Mittelwert von S 7,50 netto (ohne Umsatzsteuer) pro Kubikmeter entnommenen Schotters dem rechnerischen Ergebnis einer Überschussschätzung von 50% der Netto-Einnahmen (ohne Umsatzsteuer) entspricht.

Einzugehen ist noch auf die – allerdings durch keinerlei Nachweis untermauerte – Einwendung des Finanzamtes, wonach die tatsächliche Schotterentnahme nicht mit den vertraglich vereinbarten Zahlungen übereinstimme. Dieser Einwand vermag die vom Bw. rückgerechnete Entnahmemengen von 165.000 (richtig 166.667) Kubikmeter (1995) und 50.000 Kubikmeter (1996) nicht in Frage zu stellen. Es würde den Grundsätzen des Wirtschaftslebens widersprechen, dass ein Ausbeuter eines Vorkommens weniger Schotter entnimmt als er bezahlt. Kleinere Abweichungen, die aber ebenso wenig belegt sind, gleichen sich angesichts der in einem relativ kurzen Zeitraum erfolgten Ausbeutung unter dem Strich wieder aus. Mangels irgendei-

nes konkreten Ansatzpunktes für Abweichungen erscheint es jedenfalls als glaubhaft, dass jedem bezahlten Kubikmeter Schotter auch ein entnommener Kubikmeter entspricht.

Der eingeschränkten Berufung war Folge zu geben.

Aus den vorstehenden Erwägungen ergeben sich folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Netto-Ermittlung):

1995:

Einnahmen	S	2.500.000,--
Absetzung für Substanzverringerung		
für 166.667 Kubikmeter zu S 7,50	S	1.250.000,--
Überschuss	S	1.250.000,--

1996:

Einnahmen	S	750.000,--
Absetzung für Substanzverringerung		
für 50.000 Kubikmeter zu S 7,50	S	375.000,--
Überschuss	S	375.000,--

Das zu versteuernde Einkommen des Bw. stellt sich wie folgt dar:

1995:

Einkommen lt. angefochtenem Bescheid	S	1.253.373,--
Abzüglich Änderung bei Einkünften aus V + V	- S	250.000,--
Einkommen lt. Berufungsentscheidung	S	1.003.373,--

1996:

Einkommen lt. angefochtenem Bescheid	S	378.722,--
Abzüglich Änderung bei Einkünften aus V + V	- S	75.000,--
Einkommen lt. Berufungsentscheidung	S	303.722,--

Klagenfurt, 6. November 2003