

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R als Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache der XY als Erbin nach A.A., vertreten durch die E Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. Dezember 2014 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010 sowie Einkommensteuer 2004 bis 2010 in der Sitzung am 7. Dezember 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

I. zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 wird Folge gegeben.
Die Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.
2. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 bis 2010 werden als unbegründet abgewiesen.
3. Die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.
4. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. den Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.

1.1 Der zwischenzeitig verstorbene A.A. war Alleineigentümer der Grundstücke Nrn. aaa/1, aaa/2, aaa/3 und aaa/4 in H. Mit Abbau- und Bestandsvertrag vom 26. Februar 2004 hat er der KW GmbH & Co (nunmehr: KW GmbH & Co KG) auf Gst. Nr. aaa/1 im Wesentlichen das Recht auf Kies- und Gesteinsabbau sowie ein Deponierecht eingeräumt. Überdies beinhaltet der genannte Vertrag Zufahrts- und Zwischenlagerungsrechte auf den Grundstücken Nrn. aaa/3, aaa/4 und aaa/2. Im Gegenzug verpflichtete sich das Abbauunternehmen zur ratenweisen Bezahlung einer pauschalen Pacht in Höhe von insgesamt 785.600,00 € netto, wobei für die Jahre 2004 und 2005 Zahlungen von jeweils 232.800,00 € netto vereinbart waren und für die Jahre 2006 bis 2013 Zahlungen von jeweils 40.000,00 € netto.

1.2 Mit am 3. Jänner 2005 beim Finanzamt eingelangten Schriftstücken hat A.A. dem Finanzamt die Vermietung einer Wohnung bekannt gegeben und den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 erklärt.

1.3 Am 13. September 2005 hat A.A. dem Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 (Formular L 1) übermittelt. Mit Bescheid vom 14. September 2005 hat das Finanzamt die Veranlagung erklärungsgemäß ausschließlich unter Zugrundelegung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durchgeführt.

1.4 In der von der steuerlichen Vertretung am 2. März 2006 auf elektronischem Weg eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 wurden ua. die Entgelte aus dem Kiesabbau erklärt. Die elektronische Übermittlung der die Pachteinnahmen beinhaltenden Einkommensteuererklärung für 2004 ist auf Grund der für dieses Jahr bereits eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung fehlgeschlagen, wobei ein entsprechender Fehlerhinweis ("Für diesen Zeitraum wurde bereits ein Antrag eingebracht") erging, auf den die steuerliche Vertretung jedoch nicht weiter reagiert hat.

1.5 Am 3. März 2006 wurde die Umsatzsteuererklärung 2005 und am 14. März 2006 die Einkommensteuererklärung 2005 eingereicht. Die aus der Grundstücksverpachtung resultierenden Einkünfte wurden mit 93.120,00 € erklärt, wobei Werbungskosten in Höhe von 139.680,00 € (=50% der Bruttoeinnahmen) berücksichtigt wurden.

2.

Im Zuge einer im Frühjahr 2006 durchgeführten, die Jahre 2004 und 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung hat der Prüfer aus dem Abbau- und Bestandsvertrag resultierende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe

von jeweils 139.680,00 € ermittelt, wobei er die Einnahmen entsprechend den Vertragsvereinbarungen, die Werbungskosten im Schätzungswege mit 40% der jährlichen Nettoeinnahmen berücksichtigt hat.

3.

3.1 Nach rechtskräftiger Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 auf Basis der Prüfungsfeststellungen hat die steuerliche Vertretung die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 gemäß § 299 BAO beantragt. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass zum einen anstelle der vereinbarten Entgelte die tatsächlich vereinnahmten Entgelte zu erfassen seien und zum anderen die Absetzung für Substanzverringerung unrichtig ermittelt worden sei.

3.2 Mit Bescheid vom 18. Jänner 2007 hat das Finanzamt den Antrag als unbegründet abgewiesen. Die dagegen erhobene, direkt vorgelegte Berufung hat der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 16. April 2009, RV/0184-F/07, als unbegründet abgewiesen.

4.

4.1 Mit Bescheiden vom 25. März 2010 hat das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 festgesetzt, wobei hinsichtlich der aus der Grundstücksverpachtung resultierenden Einkünfte abweichend von den eingereichten Erklärungen (in den Jahren 2006 und 2007 wurde der Barwert der Pachtzahlungen in Abzug gebracht, im Jahr 2008 wurde die Absetzung für Substanzverringerung mit 80% der Nettoeinnahmen in Ansatz gebracht) wiederum pauschale Werbungskosten in Höhe von 40% der Nettoeinnahmen berücksichtigt wurden.

4.2 In den dagegen erhobenen Berufungen und dem nach Ergehen entsprechender Berufungsvorentscheidungen gestellten Vorlageantrag hat die steuerliche Vertretung beantragt, die Absetzung für Substanzverringerung mit 80% der jährlich erzielten Einnahmen zu berücksichtigen. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass dem Berufungsführer ein Pachtentgelt in Höhe von 785.640,00 € fix zugesichert worden sei und bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten daher nur die Zinskosten in Abzug zu bringen seien, da die restlichen Faktoren (Investitionen, Risiko, Unternehmerwagnis) vom Erwerber des Abbaurechtes bereits einkalkuliert worden seien. Werde unterstellt, dass ein fiktiver Erwerber des Abbaurechtes der Sekundärmarktrendite (ca. 3,5%) noch einen Gewinn- oder Risikoaufschlag von 50% hinzurechnen würde, ergäbe sich ein Zinssatz von 5,25%. Der Barwert der laut Abbaupvertrag zu zahlenden Abbauentgelte betrage diesfalls rund 680.000,00 €, es ergebe sich somit eine durchschnittliche Absetzung für Substanzverringerung von rd. 86%. Die langfristige Aktienrendite habe in der Vergangenheit rund 8% betragen, der Kapitalisierungszinssatz bei Immobilien habe im Durchschnitt maximal 6% betragen. Selbst bei Abzinsung mit einem Zinssatz von 8% ergebe sich ein Barwert in Höhe von 624.012,00 € (79%). Bei einem Kapitalisierungszinssatz von 6% betrage der Barwert 664.419,00 € (85%). Eine Abschreibung in Höhe von 80% sei daher jedenfalls gerechtfertigt.

5.

5.1 In der Folge wurde mit Bescheiden vom 18. Jänner 2011 bzw. vom 5. Jänner 2012 die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Dabei wurden wiederum abweichend von den jeweiligen Erklärungen pauschale Werbungskosten in Höhe von 40% der erzielten Nettoerlöse in Abzug gebracht.

5.2 Die dagegen erhobenen Berufungen wurden dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

6.

6.1 Nachdem die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist, hat die zuständige Richterin die steuerliche Vertretung mit Vorhalt vom 17. Juli 2014 im Wesentlichen ersucht,

- einen allenfalls vorhandenen "Gewinnbetriebsplan" vorzulegen;
- die im Jahr 2002 geltenden Preise für die verschiedenen Produkte (Kies, Schotter, usw.) bzw. die Deponierung bekannt zu geben;
- (ziffernmäßig) darzustellen, inwieweit bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes das Fahrrecht und die sonstigen eingeräumten Rechte berücksichtigt wurden und welcher Anteil der pauschalen Pacht auf das eingeräumte Recht zum Betrieb einer Deponie entfällt;
- die in den Streitjahren abgebauten Kies- und Schottermengen sowie die Menge des jährlich eingelagerten Austauschmaterials und die erzielten Erlöse bekannt zu geben;
- darzulegen, welche Kosten durch das Wegenetz, die Zäune, die Dammaufschüttungen und den Maschineneinsatz verursacht wurden und welche weiteren Kosten bei der Erstellung des "Gewinnbetriebsplanes" in welcher Höhe einkalkuliert wurden.

6.2 Auf ein entsprechendes Ersuchen der Richterin hat die Bezirkshauptmannschaft G mit Schreiben vom 19. August 2014 die dem Bescheid vom 28. Oktober 2002, GZ-....., zugrunde liegenden Plan- und Beschreibungsunterlagen übermittelt.

6.3 Mit Ladung vom 1. September 2014 wurden die Verfahrensparteien zur mündlichen Senatsverhandlung am 25. September 2014 geladen.

6.4 Am 24. September 2014 übermittelte die steuerliche Vertretung, nachdem das Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Juli 2014 bis dahin unbeantwortet geblieben war, per E-Mail

1. eine Aufstellung über die am Standort H abgebauten Materialien (in Tonnen);
2. eine Aufstellung über die am Standort H eingelagerten Mengen (in Tonnen);
3. die von der KW GmbH & Co KG erzielten Umsatzerlöse im Bereich Materialverkauf und Deponierung;
4. Anmerkungen zu den Punkten 5 und 6 des Ergänzungsersuchens;
5. die Gewinn- und Verlustrechnung der KW GmbH & Co KG für das Geschäftsjahr 2012;

6. Kiespreislisten der KW GmbH & Co KG vom 1. April 2003 und vom 1. Jänner 2014 sowie Deponiepreislisten vom 1. April 2005 und vom 1. Jänner 2014.

Aus den Aufstellungen betreffend die Abbau- und Deponiemengen geht hervor, dass bis zum 31. Dezember 2005 insgesamt 160.000 Tonnen Kies abgebaut wurden. Die in den folgenden Jahren abgebauten Mengen wurden mit 0 t (2006), 3.000 t (2007), 24.000 t (2008), 63.000 t (2009), 36.000 t (2010), 29.000 t (2011) und 82.000 t (2012) angegeben; die auf der Deponie eingelagerten Mengen wurden mit 0 t (2005), 12.000 t (2006), 10.000 t (2007), 24.000 t (2008), 16.000 t (2009), 17.000 t (2010), 44.000 t (2011) und 41.000 t (2012) beziffert.

Weiters hat die steuerliche Vertretung mitgeteilt, dass es einen Gewinnbetriebsplan nicht gebe. Nach Auskunft eines Mitarbeiters der KW GmbH & Co KG würden beinahe ausschließlich die Sorten Rundkorn/Körnung, Estrichsand und Maurersand verkauft. Im Kalenderjahr 2003 seien die Verkaufspreise (netto) pro Tonne zwischen 11,40 € und 14,70 €, im Kalenderjahr 2014 zwischen 12,90 € und 16,80 € gelegen. Zu 85 bis 90% werde gut ausbaufähiges Material angenommen. Schlamm/Schlick bzw. Schlitzwandaushub würde seines Wissens nicht angenommen. Im Kalenderjahr 2005 sei der Preis für gut ausbaufähiges Material bei 4,36 €/Tonne, für schlecht ausbaufähiges Material bei 5,65 €/Tonne gelegen. Aktuell würden die Preise für gut einbaufähiges Material 5,00 €/Tonne und für schlecht einbaufähiges Material 7,00 €/Tonne betragen.

6.5 Im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung am 25. September 2014 wurde dem steuerlichen Vertreter der Inhalt diverser Unterlagen betreffend die Eigentumsverhältnisse hinsichtlich der betroffenen Grundstücke sowie das Ausmaß des auf die einzelnen Deponiefelder entfallenden Abbaumaterials (Kies) und des entsprechenden Deponievolumens vorgehalten. Nachdem weder das Ausmaß des A.A. zuzurechnenden Kiesvorkommens noch des auf ihn entfallenden Deponievolumens geklärt werden konnte, wurde die Verhandlung vertagt.

6.6 In der Folge führte die RichterIn ergänzende Erhebungen beim Amt der Vorarlberger Landesregierung durch. Mit Schreiben vom 9. Oktober 2014 hat das Amt der Vorarlberger Landesregierung den Bescheid vom 24. Juni 2003, ZI-....., samt Projekt, den Kollaudierungsbescheid betreffend das Deponiefeld I vom 4. August 2005, den Teilbescheid vom 28. Juni 2011, den Kollaudierungsbescheid betreffend das Deponiefeld II vom 24. Juli 2013, den Halbjahresbericht des Deponieorganes vom 9. August 2013 sowie den Deponiebericht der T GmbH vom 30. April 2014 übermittelt.

6.7 Am 14. Oktober 2014 fand beim Bundesfinanzgericht eine Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter statt. Dabei wies dieser darauf hin, dass in der übermittelten Aufstellung "Preise für verkauftes Material und Deponie" irrtümlich die Preise pro Tonne angeführt worden seien. Die Nettopreise zum 1. April 2005 hätten 4,36 € pro m³ bzw. 5,00 € pro m³ betragen. Dabei handle es sich seines Erachtens um höchstmögliche Preise. Im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung (Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes) seien nach Feststellung des auf das

Grundstück des Beschwerdeführers entfallenden Kiesvorkommens und des Umfangs des dort deponierbaren Materials die Kiespreise ins Verhältnis zu den Deponiepreisen zu setzen. Hinsichtlich der Fahrrechte bzw. der sonstigen Rechte räumte der steuerliche Vertreter ein, dass von der gesamten Pauschalpacht auf das Zufahrtsrecht über den mindestens 15-jährigen Zeitraum ein Betrag von 30.000 € entfalle. Hinsichtlich der den Grundstückseigentümern zuordenbaren Abbaumengen gab er an, dass vom Gesamtvolumen (270.000 m³) unter Berücksichtigung der mit den jeweiligen Grundstückseigentümern abgeschlossenen Pachtverträge auf B.B. (Deponiefeld I) 42.600 m³ und auf C.C. (Deponiefeld II) 15.000 m³ entfielen.

6.8 Nachdem die steuerliche Vertretung die Vorlageanträge bzw. Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2010 mit Anbringen vom 16. Oktober 2014 zurückgezogen. hat, hat das Bundesfinanzgericht die Vorlageanträge betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 mit Beschluss vom 17. Oktober 2014 als gegenstandslos erklärt.

7.

7.1 Mit Bescheiden vom 18. Dezember 2014 hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010 wiederaufgenommen und in den gleichzeitig ergangenen neuen Einkommensteuerbescheiden die Absetzungen für Substanzverringerung nur mehr mit 24.501,00 € (2004 und 2005), 0,00 € (2006), 1.209,00 € (2007), 9.622,00 € (2008), 25.290,00 € (2009) und 14.432,00 € (2010) berücksichtigt.

Begründend wurde dazu nach Wiedergabe des Verfahrensganges Folgendes ausgeführt:

B) Sachverhalt

Am 26.2.2004 schlossen Sie mit der KW GmbH & Co einen "Abbau- und Bestandsvertrag" (zum Zwecke des Abbaus von Kies, Gesteinen und Felsmaterial).

Der Bestandsvertrag nimmt Bezug auf den Bescheid der BH G zu GZ-..... vom 28.10.2002. Dieser regelt die Modalitäten im Zusammenhang mit dem Materialaustausch und der Bodenaushubdeponie. Die Zufahrt zur Deponie erfolgt ausschließlich über in Ihrem Eigentum stehende Grundstücksflächen.

Wie bereits vorstehend erwähnt, gliedert sich die Aushubdeponie in drei Deponiefelder. Ihr Grundstück (aaa/1) erfasst das gesamte Deponiefeld III, Teile des Deponiefeldes I und Teile des Deponiefeldes II.

Die Deponiefelder I und II sind (teilweise) grundstücksübergreifend angelegt.

Ihre Anteile an den Feldern I und II können nur im Schätzungsweg ermittelt werden. Basis bildet die jeweils den Grundparzellen zuordenbare Grundfläche lt. "Deponie H (Deponie und Erschließung), Lageplan 1:500".

Das Deponiefeld I befindet sich in der Hauptsache auf Gst. Nr. bbb/1 (B.B.) und zu ca. 30% auf Gst. Nr. aaa/1 (A.A.).

Das Deponiefeld II befindet sich hauptsächlich auf Gst. Nr. aaa/1 (A.A.) und zu ca. 20% auf Gst. Nr. ccc/1 (C.C.). Das Deponiefeld III liegt ausschließlich auf Gst. Nr. aaa/1 (A.A.).

Die Erschließung des Deponiegeländes erfolgt über eine Stichstraße, die von der L-straße abzweigt. Diese Stich- bzw. Baustellenstraße befindet sich auf den Grundstücken aaa/4 und aaa/3 (A.A.).

In diesem Sinne bewertet, fallen ca. 80% des Deponiefeldes II und ca. 30% des Deponiefeldes I auf Ihre Grundparzellen.

Dies bedeutet, dass Ihnen folgende Mengen an Kies bzw. Deponievolumen zuordenbar sind:

	Kies	Anteil Bf.	Deponie	Anteil Bf.
Deponiefeld I	110.000 m ³	33.000 m ³	80.000 m ³	24.000 m ³
Deponiefeld II	80.000 m ³	64.000 m ³	80.000 m ³	64.000 m ³
Deponiefeld III	80.000 m ³	80.000 m ³	120.000 m ³	120.000 m ³
Gesamt	270.000 m ³	177.000 m ³	280.000 m ³	208.000 m ³

Das **Deponiefeld I** ist in den Jahren 2003, 2004 und 2005 zur Gänze abgebaut worden. Unterstellt wird eine in den Jahren 2004 und 2005 gleichteilige Gewinnung der Mineralien (somit Ihr Anteil jeweils 16.500 m³).

Die Kiesentnahme im **Deponiefeld II** begann 2007 und wurde 2013 abgeschlossen (Bericht der "MN e.U" - siehe nachfolgend). Die von Ihnen per E-Mail vom 24.9.2014 (Ihrem steuerlichen Vertreter) angegebenen Material-Entnahmemengen der Jahre 2007 bis 2012 können folglich ausschließlich das Deponiefeld II betreffen. Sie listen darin 237.000 Tonnen an abgebautem Material auf. Dies bedeutet (selbst) bei einem Umrechnungsfaktor von 1 (m³) : 1,8 (Tonnen), dass auf Deponiefeld II 131.666 m³ an Austauschmaterial (Kies...) entnommen worden wären, obwohl das gesamte Deponiefeld II bloß 80.000 m³ umfasst, wovon Ihnen 64.000 m³ zurechenbar sind. Daraus folgt, die von Ihnen per E-Mail vom 24.9.2014 behaupteten Entnahmemengen sind weit überhöht und werden (basierend auf den Ihnen zurechenbaren Anteilen von Deponiefeld II) jahrgangsweise entsprechend der von der BH G als "Bestandteil des Bescheides vom 28.10.2002 bezeichneten Ablaufbeschreibung mit zeitlicher Zuordnung" gewichtet. Dies gilt selbst für den Fall, dass die Abbauberechtigte die Entnahmemengen tatsächlich bescheidwidrig und deshalb eigenmächtig erhöht haben sollte, deren Profit also maximierte; denn das mit Ihnen vereinbarte Pachtentgelt fußt auf den "offiziell" festgelegten Mengenangaben der BH G (des Amtes der Vorarlberger Landesregierung), und die allenfalls zusätzlichen Entnahmemengen durch die KW GmbH haben die an Sie geleisteten Pachtentgelte nicht weiter erhöht.

Behauptete Menge/Anteile (E-Mail 24.9.2014)	Faktor (%)	Jahr	Tatsächliche Menge/64.000 m³
0 To	0	2006	0 m ³
3.000 To	3	2007	810 m ³
24.000 To	24	2008	6.481 m ³
63.000 To	63	2009	17.013 m ³
36.000 To	36	2010	9.721 m ³
29.000 To	29	2011	7.831 m ³
82.000 To	82	2012	22.143 m ³
gesamt	237		64.000 m ³

Mit der Gewinnung des Austauschmaterials auf Deponiefeld III wurde im Jahr 2014 begonnen.

Die Pachterlöse sind Ihnen "vereinbarungsgemäß" wie folgt zugegangen:

15.3.2004	116.440 €
15.6.2004	116.400 €
15.1.2005	116.400 €
15.6.2005	116.400 €
15.1.2006	40.000 €
15.1.2007 bis 15.1.2013 jeweils jährlich	40.000 €
	785.640 €

Der auf die Deponierung entfallende Teil des Pachtzinses ist entsprechend dem Einnahmenverhältnis des Pächters der Deponiegrundstücke im Verhältnis Austauschmaterial : Deponiematerial zu gewichten und sodann der auf die Deponierechte entfallende Entgeltteil (der Pachtzinse) in Abzug zu bringen - also für Zwecke der Umlegung der über die fiktiven Anschaffungskosten ermittelten AfA für Substanzverringerung zu neutralisieren.

Der auf das Fahrrecht (hinsichtlich der von der L-straße abzweigend und über die in Ihrem Eigentum stehenden Grundstücke auf das Deponiegelände führenden Stichstraße) entfallende Entgeltteil verursacht ein Verkehrsaufkommen von teilweise mehr als 100 Lkw-Fahrten pro Tag. Eine Alternativzufahrt existiert(e) nicht. Das Fahrrecht ist unabdingbar für Ab- und Einbau der genehmigten Mengen/Materialien. Die beiden Grundstücke,

über die die Stichstraße führt, sind für die Dauer der Rechtseinräumung (15 Jahre) nicht verwertbar.

Im Schätzungsweg (§ 184 BAO) wird das Fahrrecht mit 15% der Pachtzinse (=117.846 €) veranschlagt - zumal das Recht einen 15-jährigen Nutzungszeitraum umfasst (siehe auch nachfolgend unter F).

Die weiteren Rechte (Errichtung eines Waschbades, Sanitär- und Aufenthaltscontainer, Abwasser- und Sickerleitungen, Gesteinslagerung, Lagerung von Maschinen und Geräten) werden mit 5% der Pachtzinse (=39.282 €) gewichtet.

C) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neu hervorgekommen ist im Beschwerdeverfahren vor dem Finanzgericht,

•

der Bescheid (**der konkrete Inhalt samt Beilagen**) der Bezirkshauptmannschaft G vom 28.10.2002 (GZ-.....), der das Mineralvorkommen in drei "Deponiefelder" einteilt, die drei betroffenen Grundstückseigentümer anführt und die "Zeitfenster" für den Abbau von "Kies" und die Einlagerung von deponiefähigem Material jahrgangsweise regelt (siehe auch "Aushubdeponie Lageplan 1:500"). Diese Erkenntnis steht in Widerspruch zu dem von Ihnen dem Finanzamt suggerierten Sachverhalt, welcher sämtliche Pachteinahmen dem Schotterabbau zuordnet (und nicht etwa auch der Deponierung bestimmter Materialien bzw. dem eingeräumten Fahrrecht) und die Anteile der beiden weiteren Eigentümer (deren Anteile am Schotter bzw. Deponiematerial) negiert;

•

dass das von der KW GmbH ausgebeutete Schottervorkommen aus drei Deponiefeldern besteht, die **sukzessive** erschlossen werden **und** zwei Felder nicht ausschließlich Ihnen, sondern weiteren Eigentümern zuordenbar sind. Dies bedeutet, dass Ihr Anteil am Kiesvorkommen 65,5% und an der Deponierung 74,28% beträgt (siehe nachfolgend). Sie selbst erwähnten in den einzelnen Verfahren (siehe Pkt. A) nicht, dass die Bodensubstanz weiteren Grundeigentümern zugerechnet werden muss und Ihnen deshalb auch nicht die gesamte diesbezügliche AfA zusteht;

•

ebenso neu hervorgekommen ist, dass die Abbauberechtigte (KW GmbH & Co KG) aus der **Deponierung** beachtliche Einnahmen erzielt, die in die Berechnung des insgesamt zu leistenden Pachtzinses (=785.640 €) eingeflossen sind. Das Finanzamt haben Sie nie davon in Kenntnis gesetzt, dass nicht nur Schotter abgebaut, sondern nachfolgend auch bestimmte (behördlich definierte) Materialien **entgeltlich** eingelagert werden, die den zu leistenden Pachtzins wesentlich beeinflusst (erhöht) haben. Die Gewichtung der Positionen Schotterabbau / Deponiematerial kann nur im Verhältnisweg erfolgen (Einnahmenrelationen aus Sicht der KW GmbH entsprechend von deren Preislisten);

•

dass die Zufahrtsstraße zur Deponie über Grundstücke verläuft, die in Ihrem Alleineigentum stehen und für dieses zum Substanzabbau der Mineralien wie auch der Einlagerung diverser Deponiegüter unabdingbare Fahrrecht - bezogen auf den 15-jährigen Nutzungszeitraum - ein entsprechendes Entgelt zu leisten ist (Seite 3 Absatz 5 des Bescheides der BH G vom 28.10.2002), das im Pachtentgelt (=785.640 €) entsprechend bewertet wurde;

•

mit Schriftsatz vom 24.9.2014 (bzw. E-Mail vom selben Tag) gab Ihr steuerlicher Vertreter erstmals die Ihnen (angeblich) konkret zuordenbaren Abbaumengen der Jahre 2006 (0,00 Tonnen), 2007 (3.000 Tonnen), 2008 (24.000 Tonnen), 2009 (63.000 Tonnen), 2010 (36.000 Tonnen), 2011 (29.000 Tonnen) und 2012 (82.000 Tonnen) bekannt. Da die behaupteten Abbaumengen ausschließlich das Deponiefeld II betreffen und mit den behördlich genehmigten Abbaumengen nicht ansatzweise übereinstimmen, bildet dieser Erkenntnisgewinn bereits für sich einen weiteren Wiederaufnahmegrund (siehe B).

•

der Bericht der T GmbH, G (vom 30.4.2014), wonach die behördlicherseits festgelegte Höhenkote um ca. fünf bis sechs Meter unterschritten wurde, die vorgeschriebenen Abstände zu den Nachbargrundstücken nicht eingehalten wurden und deshalb die Böschungen wesentlich steiler als vorgegeben ausgefallen sind; vor allem aber "der Materialabtrag aus **hochwertigem** Kies und Sand" bestehe und das offene Restverfüllvolumen per 31.12.2013 **215.183 m³** betrage und im Bereich des Deponiefeldes III **2013** mit dem "Abtrag der nicht verwertbaren Deckschichten begonnen" wurde, also auf jenem Deponiefeld, das ausschließlich Ihnen zuordenbar ist (=80.000 m³ Schotter).

Ihr steuerlicher Vertreter gibt jedoch an, dass auf Ihnen zuordenbaren Grundstücken von 2006 bis 2012 Material (Sand, Kies usw.) im Ausmaß von 237.000 Tonnen (auf den Deponiefeldern II) abgebaut worden ist.

Dies bedeutet [selbst bei einem Umrechnungsfaktor von 1 (m³) : 1,8 (Tonne)], dass auf der Ihnen zurechenbaren Grundfläche des Deponiefeldes II nicht 64.000 m³

Gestein abgebaut wurden (werden), sondern wenigstens 131.666 m³ (E-Mail Ihres steuerlichen Vertreters vom 24.9.2014). Wird berücksichtigt, dass das Austauschmaterial des Deponiefeldes I bereits in den Jahren 2002, 2003 und 2004 ausgebeutet wurde, wobei Ihr Anteil daran mit 33.000 m³ zu gewichten ist, wurde (wird) allein auf den Ihnen zurechenbaren Grundflächen tatsächlich eine Gesteinsmenge von 244.000 m³ abgebaut (zurechenbar nach den landesbehördlichen Bescheiden sind Ihnen jedoch im Schätzungsweg 170.000 m³).

Die fortlaufenden Unregelmäßigkeiten (das bescheidwidrige Verhalten) der Geschäftsführung der KW GmbH sind Zeugnis dafür, dass diese offensichtlich (auch) bereit ist, Ihnen Gefälligkeitsbestätigungen zukommen zu lassen, um ein von Ihnen angepeiltes steuergünstiges Ergebnis erzielen zu können;

•

der Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 4.8.2005 erwähnt, dass die KW GmbH & Co berichtet hätte (kommissioneller Augenschein vom 5.7.2005), dass das Deponiefeld I "fertiggestellt worden sei", also das gesamte Austauschmaterial entnommen worden war. Daraus folgt, dass die Ihnen zurechenbare Austauschmenge an Mineralien (=33.000 m³) zum Deponiefeld I gleichteilig (Schätzung nach § 184 BAO) in den Jahren 2004 und 2005 erfolgt ist.

•

der Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 24.7.2013 (ZI-.....) stellt fest (Seite 3), "die Verfüllung des Deponiefeldes I ist noch nicht gänzlich abgeschlossen" und "das Deponiefeld II der Bodenaushubdeponie ist im Wesentlichen konsensgemäß errichtet worden" (letzter Absatz).

Dies bedeutet, die gänzliche Ausbeutung an Austauschmaterial zum Deponiefeld II begann im Jahr 2007 und dauerte bis ins Jahr 2013.

•

*Ebenso erwähnt der "Halbjahresbericht 2013" der "MN e.U. - Geowissenschaften" vom 9.8.2013: "im Berichtsjahr 2013 wurde die Kiesentnahme in Deponiefeld II nunmehr **abgeschlossen**".*

Daraus folgt, die von Ihrem steuerlichen Vertreter für die Jahre 2006 bis 2012 genannten Abbaumengen (in dessen E-Mail vom 24.9.2014) sind als weit überhöht einzustufen, weil als Basis für die Berechnung der Pachtzinse jedenfalls die in den landesbehördlichen Bescheiden genannten Abbaumengen heranzuziehen sind, die schließlich das Pachtentgelt mengenmäßig bestimmten.

D) Ermessen

Die amtswegige Wiederaufnahme liegt im **Ermessen** der Abgabenbehörde (VwGH 21.4.2005, 2000/15/0115). Die Intention des § 303 BAO liegt darin, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis herbeizuführen.

Nach dem Normzweck des § 303 Abs. 1 BAO ist in der Regel dem **Prinzip der Rechtsrichtigkeit** (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. zB VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" ist dabei das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben zu verstehen; "Billigkeit" bedeutet, dass die Behörde berechnete Interessen der Partei angemessen berücksichtigen muss (vgl. zB VwGH 14.3.1990, 89/13/0115, oder VwGH 21.9.1990, 89/17/0050). Die Entscheidung ist unter Beachtung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aus der Judikatur und Literatur (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 40ff, und die dort angeführte Rechtsprechung) ergibt sich, dass amtswegige Wiederaufnahmen grundsätzlich (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044: "... in der Regel ...") dann nicht zu verfügen sind, wenn die steuerlichen Auswirkungen (absolut und relativ) bloß geringfügig sind.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt sich deshalb ableiten, dass bei der Anwendung von Billigkeitsüberlegungen alle Umstände des konkreten Falles und somit auch das **gesamte Verhalten des Steuerpflichtigen** zu beachten sind (vgl. VwGH vom 22.11.2001, 98/15/0157).

Sie haben in den wiederaufzunehmenden Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2004 bis 2010 sämtliche (vereinnahmten) Pachtzinse dem Abbaurecht zugeordnet, obwohl erhebliche Teile der diesbezüglichen Einnahmen ebenso auf b) die Deponierung von einlagerungsfähigem Material und c) auf das **Fahrrecht** (zum Deponiegelände) entfallen. Ihnen war dieses Faktum bewusst, Sie haben dem Finanzamt gegenüber erst im Beschwerdeverfahren vor dem Finanzgericht den wahren Sachverhalt sukzessive insoweit zugestanden, als die jeweilige Sachlage mittels Nachforschungen bei den Landesbehörden durch das Finanzgericht (Finanzamt) unwiderlegbar geworden war. Und Sie haben selbst in jenen Jahren eine AfA für Substanzverringerung angesetzt, als auf Ihnen zuordenbaren Deponiefeldern gar keine Bodensubstanz abgebaut worden war (2006) oder erheblich geringere Mengen als von Ihnen angegeben (2004, 2005, 2007 ff).

Die konkreten abgabenrechtlichen Auswirkungen sind gesamthaft zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 26.2.2014, 2009/15/0016). In den Jahren 2004 bis 2010 ergeben sich Änderungen der Bemessungsgrundlagen von zusammen +166.685,47 €. Sowohl singulär (bezogen auf das einzelne Kalenderjahr) wie auch gesamthaft betrachtet, sind die sich ergebenden Änderungen keinesfalls als geringfügig einzustufen, zumal in diese Wertung auch die Anspruchszinsen einzubeziehen sind.

Da über das Instrument der Wiederaufnahme des jeweiligen Einkommensteuerverfahrens die Auswirkungen für das betroffene Kalenderjahr änderbar sind, also eine periodengerechte Abgrenzung möglich und eine (zusätzliche) progressive

Steuerbelastung vermeidbar ist, ist dieser verfahrensrechtlichen Maßnahme Vorrang gegenüber der "Fehlerberichtigung" im Sinne des § 28 Abs. 7 EStG 1988 einzuräumen (siehe hierzu F).

E) Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO (2004 bis 2007)

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage.

Das im Rahmen des "Vorverfahrens" (siehe A) durch das Finanzamt gewonnene Wissen, dass 2004 und 2005 ausschließlich das Deponiefeld I erschlossen und abgebaut worden war (jeweils 16.500 m³ Schotter), war Ihnen in den genannten Jahren bereits im Detail bekannt. Denn Sie selbst kannten die Eigentumsverhältnisse an Deponiefeld I, vor allem die Erkenntnis, dass Ihnen nur Bruchteile des Schottervorkommens (30%) zuordenbar sind. Dennoch haben Sie beispielsweise die gesamten vereinnahmten Pachterlöse der Jahre 2004 (=116.640 €) und 2005 (=116.640 €) gegenüber der Abgabenbehörde als ausschließlich mit dem Schotterabbau zusammenhängend dargestellt und die AfA für Substanzverringerung durch den konkreten Gesteinsabbau gedeckt bewertet (im Rahmen der von Ihnen favorisierten DCF-Methode), obwohl eine AfA für Substanzverringerung nur insoweit zulässig ist, als Gestein tatsächlich abgebaut wird, weil insofern das Vorkommen auch endgültig ausgebeutet wird.

Sie haben Ihren Hauptwohnsitz in unmittelbarer Nähe zu den Deponiefeldern. Sie wussten beispielsweise, dass die Hochwassersituation des Jahres 2005 den Abbau des vorhandenen Schotters auf Deponiefeld II um Jahre verzögerte. Selbstverständlich informierte Sie die Abbauberechtigte auch über die angeblich gewonnenen Mengen der Jahre 2006 (0,00 Tonnen) und 2007 (3.000,00 Tonnen). In Ihren Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 und 2007 erwähnten Sie (Ihr steuerlicher Vertreter) nicht, dass entweder kein Schotter bzw. nur geringe (Ihnen zuordenbare) Mengen abgebaut worden waren und deshalb nur ein entsprechender Bruchteil an AfA für Substanzverringerung (orientiert an den tatsächlichen Mengen) angesetzt hätte werden dürfen.

Abgesehen davon, ordneten Sie - wider den tatsächlichen Gegebenheiten - keine Anteile aus dem Pachtentgelt den beiden weiteren entgeltvermittelnden Faktoren "Deponierung" und "Fahrrecht" zu, obwohl die beiden Komponenten "preisbestimmend" gewesen sind. Selbst Ihr steuerlicher Vertreter konzidierte in der "Besprechung" beim BFG Feldkirch am 14.10.2014, "für das Fahrrecht sind 15 x 2.000 € = 30.000 € anzusetzen" (Pkt. 3). Ebenso gab Mag. F. bezüglich der Bewertung des Rechtes zur Deponierung von einlagerungsfähigem Material zu Protokoll, "bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes" sind "die Deponiepreise ins Verhältnis zu den Kiespreisen zu setzen".

Den Pachtvertrag haben Sie - in den wesentlichen Passagen - beeinflusst bzw. bestimmt. Ihnen waren die drei "preisbildenden" Faktoren (Abbau, Einlagerung und Fahrrecht) bekannt. Das Pachtentgelt basiert zu einem wesentlichen Teil auf den Komponenten

*"Deponierung" und "Fahrrecht"; beides sind Positionen, die nicht abnutzbar sind. Es war Ihr Ziel, diese Rechtsfolge dadurch hintanzuhalten, indem Sie das Pachtentgelt (im abgeschlossenen Verfahren) ausschließlich mit dem Schotterabbau in Beziehung setzten. Insbesondere die jährlich durch Ihre steuerliche Vertretung wiederholt herangezogene DCF-Methode (für die Berechnung der AfA für Substanzverringerung) ist Zeugnis dafür, dass Sie die jeweiligen Pachteinnahmen **zur Gänze** als ausschließlich mit dem Schotterabbau zusammenhängend und durch die dem jeweiligen Kalenderjahr zuordenbare Abbaumenge auch konkret veranlasst dargestellt haben.*

F) Periodenübergreifende Zu- und Abschläge (§ 28 Abs. 7 EStG 1988)

Alternativlösung

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 gilt für Fehlerberichtigungen bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend (§ 28 Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2012). Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sind daher in gleicher Weise durch einen Zu- oder Abschlag korrigierbar. Ein Zu- oder Abschlag gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 ist im Rahmen der Einkünfteermittlung für die jeweilige Einkunftsquelle zu erfassen.

Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen sind im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum durch den Ansatz eines Zu- oder Abschlages mit steuerlicher Wirkung periodenübergreifend zu berichtigen. Die Bestimmung bezweckt, bei periodenübergreifenden Fehlern den richtigen Totalgewinn auch dann der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn dies sonst wegen des Eintritts der Verjährung nicht möglich wäre.

Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sind daher unter den gleichen Voraussetzungen durch einen Zu- oder Abschlag korrigierbar.

Die steuerwirksame Korrektur über einen Zu- oder Abschlag trägt dem Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes Rechnung. Durch die Bestimmung wird die Erfassung des richtigen Totalgewinnes sichergestellt und eine sachlich gebotene konsistente Einmalerfassung steuerrelevanter Vorgänge erreicht.

Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

Der mit 2004 beginnende (sofern der "Hinterziehungstatbestand" zu Unrecht herangezogen wird), verjährte Zeiträume betreffende Berichtigungszeitraum verlängert sich kontinuierlich. Die Dauer des Zurückliegens des Fehlers ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen (siehe Pkt D).

Die erste (derzeit) noch nicht verjährte Veranlagung betrifft das Jahr 2008 (Zuschlag 31.12.2008: +174.407,38). Die Zu- und Abschläge der Jahre 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 betragen (siehe nachfolgend unter F) somit:

Jahr	Afa bisher	Afa jetzt	Zu-/Abschlag
2004	93.120,00	24.500,88	+68.619,12
2005	93.120,00	24.500,88	+68.619,12
2006	16.000,00	0,00	+16.000,00
2007	16.000,00	1.209,27	+14.790,73
2008	16.000,00	9.621,59	+6.378,41
2009	16.000,00	25.289,53	-9.289,53
2010	16.000,00	14.432,38	+1.567,62

F) Einkommensteuer 2004 bis 2010 (fiktive Anschaffungskosten)

Durch die Absetzung für Substanzverringerung werden die Anschaffungskosten von in der Natur vorkommenden Bodenschätzen nach Maßgabe der tatsächlichen Substanzverringerung abgeschrieben (VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0024).

Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind bei einem unentgeltlichen Erwerb eines nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgutes - sofern es sich nicht um ein Gebäude handelt - die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen. Darunter ist nach § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 jener Betrag zu verstehen, den der Empfänger für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen. Das Gesetz regelt nicht, wie dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll, sodass letztlich eine Ermittlung im Schätzungsweg nach § 184 BAO geboten ist. Bei der Schätzung ist darauf Bedacht zu nehmen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis erzielt wird (Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 37).

Da die Eruierung der fiktiven Anschaffungskosten in der Regel eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens bedarf, ist nach der Verwaltungspraxis im Fall der Verpachtung eines zum Privatvermögen gehörenden Bodenschatzes der Ansatz pauschaler Werbungskosten im Ausmaß von 40% der Nettoerlöse bzw. 50% der Bruttoerlöse zulässig. Diese Prozentsätze sind Ergebnis langjähriger Erfahrungswerte bei durchschnittlichen Verhältnissen. Der Ansatz pauschaler Werbungskosten wäre allerdings wegen Verstoßes gegen § 184 BAO dann nicht zulässig, wenn er im konkreten Fall zu einem von der Realität wesentlich abweichenden Ergebnis führen würde - beispielsweise wenn im maßgeblichen Zeitraum kein Bodenschatz abgebaut worden ist (Doralt, EStG, 12. Lfg., § 8 Tz 66/3 ff). Bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten finden die

im LiegenschaftsbewertungsG aufgezählten Methoden, insbesondere das Ertragswert- und zum Teil auch das Vergleichswertverfahren bzw. eine Kombination beider Verfahren Anwendung (Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 37ff; UFS 20.9.2006, RV/0280-G/04). Von dem ermittelten Ertragswert ist insbesondere ein Abschlag für den Gewinn, für die Verzinsung und für das Unternehmerrisiko vorzunehmen (Doralt, EStG, 12. Lfg., § 8 Tz 67).

Beim unentgeltlichen Erwerb eines Bodenschatzes ist bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf jenen Zeitpunkt abzustellen, ab dem von einem abbauwürdigen Bodenschatz gesprochen werden kann, mit dessen Aufschließung ernsthaft zu rechnen ist (Doralt, EStG, 12. Lfg., § 8 Tz 66/1; VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063; UFS 20.9.2006, RV/0280-G/04). Dieser Zeitpunkt ist deshalb maßgebend, weil jedenfalls von da an ein potentieller Käufer des Grundstücks nicht nur für Grund und Boden, sondern auch für den Bodenschatz einen Kaufpreisanteil zahlen würde, sodass erstmals von einem vom Grundstück getrennt zu betrachtenden Wirtschaftsgut gesprochen werden kann.

Gegenständlich wurde der Abbaugesellschaft mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft G, Zl. GZ-....., vom 28. Oktober 2002 die natur- und landschaftsschutzrechtliche Bewilligung für die Errichtung einer Bodenaushubdeponie mit einem Ablagerungsvolumen von ca. 280.000 m³ mit gleichzeitiger Durchführung eines Materialaustausches im Ausmaß von ca. 270.000 m³ auf den GSt. Nrn. bbb/1, ccc/1 und aaa/1, alle KG H, nach Maßgabe der in diesem Verfahren eingereichten Plan- und Beschreibungsunterlagen erteilt. Somit bestand ab diesem Zeitpunkt Kenntnis über Ausmaß und Zusammensetzung und damit über den Wert des sich auf Ihrem Grundstück befindlichen Bodenschatzes. Mit Vorliegen dieser Bewilligung konnten Sie auch ernsthaft mit der Aufschließung des Bodenschatzes rechnen, zumal Adressat der Bewilligung die Abbaugesellschaft ist. Daher ist der Zeitpunkt dieser Bescheiderlassung auch der (fiktive) Anschaffungszeitpunkt.

Die pauschale Pacht (der sog. Abbauzins) wurde in Höhe von 785.640,00 € nicht nur für Abbaurechte auf dem sog. Abbaugrundstück (GSt. Nr. aaa/1 usw.) eingeräumt, sondern auch für Deponierechte auf besagten Grundstücken sowie darüber hinaus auf den Grundstücken Nr. aaa/3, Nr. aaa/2 und Nr. aaa/4 für Zufahrts- und Lagerungsrechte, für die Einrichtung eines Waschbades, für die Aufstellung eines Sanitär- und Aufenthaltscontainers, etc. Eine ziffernmäßige Darstellung, inwieweit diese vertraglichen Rechte im Einzelnen durch die Pauschalsumme abgegolten wurden, wurde (trotz finanzgerichtlicher Aufforderung im abgeschlossenen Verfahren) nicht beigebracht.

Ihr steuerlicher Vertreter hat im Berufungsverfahren gegen einen Ihnen zugegangenen Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommen- sowie der Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 - konkret in der am 2. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung (siehe dazu UFS 16.4.2009, RV/0184-F/07) - wörtlich ausgeführt, sämtliche Teilzahlungen nach dem 15. Jänner 2007 (also insgesamt 240.000,00 €) würden auf die Deponierechte entfallen. Diese Aussage war bereits zum damaligen Zeitpunkt wissentlich falsch (siehe Pkt. A).

Vorerst sind die Zufahrts- und Lagerungsrechte bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes marktwirtschaftlich zu gewichten, und zwar schon deshalb, weil die faktischen Gegebenheiten eine monetäre Abgeltung der beiden Positionen, die entweder den Abbau/die Deponierung erst ermöglichen (Fahrrecht) bzw. mit erheblichen Einnahmen für die Abbauberechtigte (Deponierung) verbunden sind, bedingen. Überdies ist darauf Bedacht zu nehmen, dass das Schottervorkommen nur auf einem der mehreren in Ihrem Alleineigentum stehenden Grundstücke liegt. Um auf das Grundstück mit dem Bodenschatz zu gelangen, muss die Abbauberechtigte mehrere der in Ihrem Eigentum befindlichen Grundstücke befahren. Die befahrenen Grundstücke erfahren daher während der Pachtdauer eine Entwertung. Würden diese Zufahrtsrechte nicht bewertet werden, würde die Schätzung nicht die Wirklichkeit widerspiegeln. Ihr steuerlicher Vertreter beziffert das diesbezüglich von der abbauberechtigten Gesellschaft geleistete Entgelt mit 30.000 € (Schätzung).

Teilweise sind mit dem Fahrrecht mehr als hundert Fahrten pro Arbeitstag verbunden - über einen Zeitraum von 15 Jahren. In Ermangelung der Fahrberechtigung wären Abbau- und Deponierechte wertlos. Eine alternative Zufahrt zur Deponie bestand wegen der lokalen Gegebenheiten (verbautes Gebiet; Geländekante) praktisch nicht. Eine Verwertung/Bebauung der Grundstücke Nr. aaa/4 und Nr. aaa/3, über die die Stichstraße von der L-Straße abzweigend zum Deponiegelände führt, ist für die Dauer des 15-jährigen Deponiebetriebes nicht möglich.

Im Schätzungsweg (§ 184 BAO) wird das Fahrrecht mit **15% der gesamten Pachterlöse** bestimmt. Für die Errichtung eines Waschbades, die Aufstellung eines Sanitär- und Aufenthaltscontainers, Lagerungsrechte usw. sind **5% der Pachtentgelte** [siehe hierzu auch Pkt. B) letzter Absatz] anzusetzen.

Ihr steuerlicher Vertreter erwähnte in der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 25.9.2014 als Begründung für die Ihnen beinahe ausschließlich zurechenbaren Anteile an den Abbau- und Deponierungsmengen die **konkreten**, aber relativ geringen Pachtentgelte der beiden anderen Grundeigentümer.

Der rechnerische Ansatz der Positionen "Fahrrecht" und "sonstige Leistungen" (20%) stellt vor allem im Hinblick auf die an die beiden anderen Grundeigentümer für deren Anteile an den Deponiefeldern geleisteten Pachtentgelte [87.500 € (77.000 To. Austausch/56.000 To. Deponie) bzw. 37.000 € (16.000 To. Austausch/16.000 To. Deponie)] einen absoluten Mindestansatz dar. Denn wenn die Pachteinnahmen (vermittelt durch Gst. bbb/1 bzw. Gst. ccc/1) auf Ihre Werte (177.000 m³ Austausch; 208.000 m³ Deponie) hochgerechnet werden, ergäbe dies eine an Sie aus den Titeln "Austausch" und "Deponierung" zu entrichtende Pacht in Höhe von **237.649 €** (Gst. bbb/1) bzw. **435.701 €** (Gst. ccc/1). Dieser Vergleich zeigt auf, welche monetäre Bedeutung dem **Fahrrecht** über Ihre Grundstücke seitens der Abbauberechtigten jedenfalls beigemessen wird (Verhältniszahlen: siehe nachfolgend), unabhängig vom Verhandlungsgeschick der jeweiligen Grundeigentümer.

Die Gewichtung der aktuellen Einzelverkaufspreise des Jahres 2014 (Sand, Körnung, Bruchschotter) im Verhältnis zu den aktuellen Deponiewerten der KW GmbH (siehe deren Homepage: www.***.at) führt zu einem Verhältnis von **15,59 € (Kies) : 9,12 € (Deponierung)**. Denn es ist davon auszugehen, dass die Relation der Schotterpreise im Verhältnis zu den Deponieerlösen auch im Jahr 2002 dieselbe gewesen ist wie im Jahr 2014. Abgesehen davon kann unterstellt werden, dass die angebotenen Produkte auch verkauft werden. Dass eine (wie diesfalls) lineare Gewichtung der Produkte zu leichten Unschärfen führen kann, ist mit jeder Schätzungsmethode verbunden. Unglaublich ist, wie der GF der KW GmbH & Co behauptet, dass nur die teuersten Austauschprodukte verkauft wurden; denn deren Herstellung (Estrichsand ...) erfordert zusätzliche und kostenintensive Produktionsschritte, die die Marge der Pächterin nicht zwangsläufig erhöhen. Andererseits fallen gerade bei den billigeren Produkten (Bruchschotter) zusätzliche Verfahrensschritte weg. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die in der Preisliste enthaltenen Produkte hergestellt und (mehr oder weniger gleichartig) nachgefragt werden (wurden). Im Rahmen dieser Verhältnisrechnung ist es vernachlässigbar, nicht auf die von Ihrem steuerlichen Vertreter vorgelegten "Deponiepreislisten für das Baugewerbe" abzustellen, weil das Baugewerbe diesbezüglich lediglich ein nachfrageorientierter Sektor ist und die diesfalls entscheidende **Preisrelation** sämtlicher (offizieller und inoffizieller) Preislisten dieselbe nur sein kann. Zudem ist im gegebenen Zusammenhang der über die Homepage der Pächterin veröffentlichten Preisliste höheres Gewicht beizumessen als Preislisten, die für das Finanzamt nicht verifizierbar sind. Schließlich gilt, der von Ihrem steuerlichen Vertreter wiederholt zitierte GF der Pächterin legt die jeweiligen Einzel(Erlös-)konten, die dessen jeweilige Argumentation über die Höhe der erzielten Preise zu stützen vermöchten, nicht vor.

Ausgangspunkt für die Gewichtung der Deponiepreise bildet der Deponieaufsichtsbericht der "MN e.U." vom 9.8.2013, wonach ca. **89% des eingelagerten Materials der Abfallschlüsselnummer 31411-29** (= Bodenaushub; Bodenaushubmaterial mit Hintergrundbelastung) entspricht und ca. **11% Schlitzwandaushub** (Abfallschlüsselnummer 31625) darstellt. Die Position der aktuellen Preisliste "Bodenaushub schlecht einbaufähig" (=8,90 €) ist danach mit 90% zu gewichten, die Position "Schlitzwandaushub" (=11,10 €) mit 10%. Die angeblichen Aussagen des GF der KW GmbH & Co sind im gegebenen Zusammenhang anzuzweifeln, weil dieser beispielsweise verwaltungsbehördliche Vorschriften regelmäßig missachtet (siehe Berichte der "T" bzw. "P & Partner" sowie von "MN e.U.").

Diese Betrachtungsweise bewirkt folgende Relationen der Pachterlöse - im Hinblick auf die Einnahmen vermittelnden Faktoren:

Einnahmen gesamt	785.640 €
Austausch	177.000 m³
Deponierung	208.000 m³

Entgelt Austausch (177.000 x 15,59)	2.759.430 €
Entgelt Deponierung (208.000 x 9,12)	1.896.960 €
Einnahmen gesamt abzügl. Fahrrecht, Lagerung, Container usw (15%)	628.512 €
Davon Entgelt Austausch	59%
Davon Entgelt Deponie	41%
Entgelt Austausch somit	370.822 €
	= 47,2% der Pachteinnahmen

Da bei einer Schätzung - wie obig bereits ausgeführt wurde - darauf Bedacht zu nehmen ist, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommendes Ergebnis erzielt wird, ist die seitens Ihres steuerlichen Vertreters getätigte Barwertberechnung als zu vage bestimmt zu werten. Bei dieser Berechnung (siehe dazu oben) wurden die Kaufpreissraten mit einem Zinssatz in Höhe von nicht ganz 8% abgezinst [ausgehend von der "Sekundärmarkttrendite Bund", die im Jahr 2004 3,41% betragen hat (aufgerundet: 3,5%) und die um einen Aufschlag von ca. 4% erhöht wurde]. Da Unternehmen niemals die Bonität des Bundes erreichen - ist von einem Mittelwert der Sekundärmarkttrenditen der jeweiligen Jahre auszugehen (siehe dazu www.oenb.at). Auf diesen Mittelwert ist ein Gewinn aufzuschlagen, da davon auszugehen ist, dass der (fiktive) Erwerber eines Schottervorkommens auch bei dessen Verwertung im Wege einer Nutzungsüberlassung an einen Abbauberechtigten einen Gewinn/Überschuss erzielen möchte (siehe dazu z.B. Doralt, EStG, § 8 Tz 67). In diesem Sinne hat auch der unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 20.9.2006, RV/0280-G/04, ausgeführt, dass ein solcher fiktiver Erwerber für das Schottervorkommen maximal einen Preis zu bezahlen bereit sei, der sicherstelle, dass aus dem zu erwartenden Abbauzins neben dem Erwerbspreis nicht nur seine Aufwendungen abgedeckt werden könnten, sondern der auch gewährleiste, dass ihm ein Gewinn verbleibe und der zudem eine Abgeltung seiner eigenen Mühewaltung (Unternehmerlohn) und seines Unternehmerrisikos ermögliche. Dabei solle das Unternehmerrisiko unter anderem jene Unsicherheiten abdecken, die sich daraus ergeben würden, dass sämtliche Bewertungen zwar von einem Sachverständigen vorgenommen worden seien, diese Werte aber bei aller Fachkenntnis letztlich doch geschätzt seien.

Der Gewinn ergibt sich deshalb aus jenem Betrag, der bei einer alternativen Veranlagung des für den Erwerb des Bodenschatzes aufzuwendenden (fiktiven) Kapitals erzielbar wäre. Als ausreichend erachtet wird ein Gewinnabschlag von 4% - ausgehend vom Einlagenzinssatz für private Haushalte mit vereinbarter Laufzeit von über 2 Jahren, zum einen, weil dies die sicherste Veranlagungsform darstellt und andererseits, weil eine längere Kapitalbindung zu unterstellen ist. Der betreffende Zinssatz, der laut den Angaben auf der Homepage www.oenb.at in den Jahren 2002 bis 2007 durchschnittlich 3,2%

beträgt (die Werte für 2002 konnten nicht ermittelt werden), wurde - als Ausgleich für das Schätzungsrisiko - auf 4% aufgerundet.

Ausgehend von diesen Prämissen sind die Berechnungsvarianten Ihres steuerlichen Vertreters wie folgt zu adaptieren:

[Berechnung der Barwerte]

Die vereinnahmten und abgezinsten Beträge belaufen sich auf summarisch 556.957,35 €, der auf den Schotter-Abbau entfallende Teilbetrag auf **262.884 € (=47,2%)**.

Die fiktiven Anschaffungskosten des gesamten Bodenschatzes betragen somit 70,89% der Summe aller auf den Bodenschatz entfallenden Teilzahlungen.

Die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) berücksichtigt die tatsächliche Substanzverringerung und errechnet sich daher nach folgender Methode (siehe dazu Doralt, EStG, § 8 Tz 69):

Fiktive Anschaffungskosten x tatsächlich abgebaute Menge/geschätztes Gesamtausmaß des Vorkommens.

Jahr		Abbaumenge	% (v. 177.000)	AfS	Afa bisher	Differenz
2004	Deponiefeld I	16.500 m³	9,32%	24.500,88	93.120,00	+68.619,12
2005	Deponiefeld I	16.500 m³	9,32%	24.500,88	93.120,00	+68.619,12
2006	Deponiefeld II	0 m³	0,00%	0,00	16.000,00	+16.000,00
2007	Deponiefeld II	810 m³	0,46%	1.209,27	16.000,00	+14.790,73
2008	Deponiefeld II	6.481 m³	3,66%	9.621,59	16.000,00	+6.378,41
2009	Deponiefeld II	17.013 m³	9,62%	25.289,53	16.000,00	-9.289,53
2010	Deponiefeld II	9.721 m³	5,49%	14.432,38	16.000,00	+1.567,62
2011	Deponiefeld II	7.831 m³	4,43%	11.645,80	16.000,00	+4.354,20
2012	Deponiefeld II	22.143 m³	12,52%	32.913,20	16.000,00	-16.913,20
		97.000 m³	54,82%	144.113,53	298.240,00	+154.126,47

7.2 Mit Schreiben vom 13. Februar 2015 hat die steuerliche Vertretung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010 sowie Einkommensteuer 2004 bis 2010 Beschwerde erhoben. Begründend wurde ausgeführt, die Kalenderjahre 2004 und 2005 seien schon mehrfach Gegenstand von Amtshandlungen und entsprechenden Rechtsmittelverfahren gewesen. Im März 2006 sei eine Prüfung bzw. Nachschau betreffend die Jahre 2001 bis 2005 durchgeführt worden, wobei insbesondere auch der gegenständliche Abbauvertrag geprüft worden sei. Der Abgabenbehörde seien der Abbauvertrag und die gewünschten Informationen bereits

im Kalenderjahr 2006 übermittelt worden. Im April 2006 sei die Schlussbesprechung abgehalten und ein Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ausgefertigt worden. In weiterer Folge seien die Jahre 2004 und 2005 auch Gegenstand eines Finanzstrafverfahrens gewesen, im Zuge dessen der Abgabepflichtige wegen fahrlässiger Abgabenhinterziehung zu einer Geldstrafe in Höhe von 4.000,00 € verurteilt worden sei (UFS 21.4.2009, FSRV/0013-F/08 und FSRV/0014-F/08). In weiterer Folge sei ein Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 gestellt worden, da der Berufungsführer der Ansicht gewesen sei, dass ihm eine höhere Absetzung für Substanzverringerung zugestanden wäre. Die Abgabenbehörde habe sich somit mittlerweile bereits neun Jahre lang mit dem Sachverhalt beschäftigen können und sei nunmehr anscheinend aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen zu dem Ergebnis gelangt, dass der Abgabepflichtige der Abgabenbehörde hinterlistig (mit Hinterziehungsabsicht) falsche Sachverhalte vorgespiegelt habe. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei somit unzulässig, da nicht die Rede davon sein könne, dass neue Tatsachen hervorgekommen seien. Vielmehr gehe die Abgabenbehörde von Vermutungen, Schätzungen und Mutmaßungen aus. Zudem sei zumindest hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 Verjährung eingetreten.

Nach Ergehen eines entsprechenden Mängelbehebungsauftrages hat die steuerliche Vertretung zur Begründung der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2010 zusammengefasst vorgebracht, die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig ergangen, weil die Abgabenbehörde bei der Ermittlung des auf das Kiesabbaurecht entfallenden Anteiles am gesamten Kaufpreis von willkürlichen Schätzungen, welche nicht weiter begründet worden seien, ausgehe. Zum einen sei die Schätzung der pauschalen Vergütung für das Fahrtrecht mit 15 Prozent vom gesamten Pachtentgelt bzw. 5% für die Errichtung eines Waschbades, die Aufstellung eines Sanitär- und Aufenthaltscontainers, Lagerungsrechte usw. willkürlich und nicht nachvollziehbar. Die Abgabenbehörde stelle lediglich fest, dass hierfür 15% bzw. 5% der gesamten Pachterlöse im Schätzungswege anzusetzen seien. Zum anderen sei die Schätzung des Anteiles des auf das Kiesabbaurecht bzw. auf das Deponierecht entfallenden Pachtentgeltes falsch und unzulässig. Die Abgabenbehörde schätze die jeweiligen Anteile aufgrund einer nicht ganz nachvollziehbaren Gewichtung der im Kalenderjahr 2014 gültigen Preise für den Rohstoff und für die Deponierung. Die Abbauberechtigte selbst habe in ihren Jahresabschlüssen den gesamten Kaufpreis in Höhe von 910.100,00 € zu 75 Prozent dem Rohstoff und zu 25 Prozent dem Deponierecht zugeordnet. Die von den im Jahr 2014 geltenden Preisen und einer nicht nachvollziehbaren Gewichtung ausgehende Bewertungsmethode der Abgabenbehörde sei falsch und willkürlich. Weiters habe die Abgabenbehörde geschätzt, von welchen Deponiefeldern in welchen Jahren welche Mengen an Kies abgebaut worden seien und treffe in der Bescheidbegründung die Annahme, dass das Deponiefeld I in den Jahren 2003, 2004 und 2005 zur Gänze abgebaut worden sei und in den Jahren 2004 und 2005 eine gleichteilige Gewinnung der Mineralien erfolgt sei, der auf den Beschwerdeführer entfallende Anteil sohin jeweils 16.500 m³ betrage.

Die Abbauberechtigte (KW GmbH & Co KG) nehme vom erworbenen Abbaurecht in Abhängigkeit von den abgebauten Kiesmengen bzw. den verbrauchten Deponieräumen jeweils Abschreibungen vor. Die dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 24. September 2014 übermittelten (gesamten) Abbaumengen seien von der Abbauberechtigten bekannt gegeben worden. Die Abschreibung des Abbaurechtes sei aufgrund dieser Abbaumengen erfolgt. Die Abbauberechtigte rechne jedoch den Kubikmeter mit dem Faktor 2 in Tonnen um ($1\text{m}^3 = 2 \text{ Tonnen}$). Die im Zeitraum 2007 bis 2012 abgebauten Kiesmengen (237.000 Tonnen) entsprächen demnach rd. 118.500 Kubikmeter. Angemerkt sei, dass bei der Abbauberechtigten eine Betriebsprüfung betreffend die Geschäftsjahre 2009 bis 2011 durchgeführt worden sei. Gegenstand dieser Betriebsprüfung sei unter anderem die Bewertung des Abbaurechtes gewesen; die mit E-Mail vom 24. September 2014 übermittelten Entnahmemengen aus dem Abbaugelände seien dabei nicht in Zweifel gezogen worden.

Der Feststellung der Abgabenbehörde, die "behaupteten" Abbaumengen seien weit überhöht und würden mit den im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft genannten Mengen nicht übereinstimmen, sei daher entgegenzuhalten, dass die Abbaumengen von der Abbauberechtigten bekannt gegeben worden seien und auf diesen Abbaumengen die jeweiligen Abschreibungen des Abbaurechtes bei der Abbauberechtigten beruhen würden. Die gemeldeten Abbaumengen seien auch im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Kalenderjahre 2009 bis 2011 geprüft worden. Der Beschwerdeführer verfüge über diese Daten nicht; die jeweilige Abbaumenge sei für ihn vollkommen uninteressant (gewesen), da das Abbauentgelt mit einem Pauschalbetrag abgegolten worden sei. Wie es zu den Differenz zwischen den von der Abgabenbehörde im Dezember 2014 ermittelten Abbaumengen (für die Kalenderjahre 2007 bis 2012) und den von der Abbauberechtigten in den jeweiligen Geschäftsjahren der Ermittlung der Abschreibungsbeträge hinsichtlich des Abbaurechtes zugrunde gelegten Abbaumengen kommen könne, sei für den Beschwerdeführer nicht nachvollziehbar. Möglicherweise sei die im Bescheid vom 28. Oktober 2002 erfolgte Ablaufbeschreibung abgeändert worden, möglicherweise würden die Vermutungen und die Schätzungen der Abgabenbehörde auf falschen Annahmen beruhen, möglicherweise habe die Abbauberechtigte in den jeweiligen Kalenderjahren falsche Abbaumengen ermittelt und möglicherweise habe die Betriebsprüfung diese Fehler nicht feststellen können. Aufgrund der Angaben der Abbauberechtigten sei jedenfalls davon auszugehen, dass im gesamten Abbaugelände H im Zeitraum 2007 bis 2012 in Summe 237.000 Tonnen bzw. 118.500 m^3 Kies abgebaut worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die Ablaufbeschreibung der Bezirkshauptmannschaft vom 28. Oktober 2002 abgeändert bzw. adaptiert hätte werden müssen und dass die Annahme/Vermutung der Abgabenbehörde, dass im Zeitraum 2006 bis 2012 nur 64.000 m^3 abgebaut worden seien, falsch sei.

Bezüglich der mitgeteilten Abbaumengen gehe aus der E-Mail vom 24. September 2014 zweifelsfrei hervor, dass es sich um die Abbaumengen am Standort H handle. Es werde mit keinem Wort erwähnt, dass es sich dabei um die ausschließlich A.A.

zurechenbaren Abbaumengen handle. Da mit allen Grundeigentümern pauschale Pachtentgelte vereinbart worden seien, habe nie die Notwendigkeit bestanden, die auf die einzelnen Grundeigentümer entfallenden Abbaumengen zu ermitteln.

Zu den Ausführungen der Abgabenbehörde betreffend das Ausstellen von Gefälligkeitsbestätigungen sei festzustellen, dass der Geschäftsführer der Abbauberechtigten seit rd. 20 Jahren Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma "S Bau GmbH" sei. Diese Gesellschaft sei auch Alleineigentümerin der KW GmbH & Co KG. Angemerkt sei, dass Ing. W.W. in diesen zwanzig Jahren keine gröberen Verfehlungen begangen habe. Die Vorwürfe bzw. Unterstellungen gegenüber Ing. W.W. seitens des zuständigen Sachbearbeiters der Abgabenbehörde seien völlig ungerechtfertigt, falsch und eine Sauerei. Wie bereits dargelegt, würden die gemeldeten Abbaumengen auf den gesamten Abbaumengen im Abbaugebiet H beruhen. Basis für die Berechnung des pauschalen Pachtentgeltes sei mit Sicherheit die von der Abbauberechtigten geschätzte Abbaumenge an Kies/Sand auf den Liegenschaften des Beschwerdeführers und allenfalls die Möglichkeit der Deponierung auf diesen Grundstücken gewesen.

7.3 Mit Beschwerdeverentscheidungen hat das Finanzamt die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010 sowie Einkommensteuer 2004 bis 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, die Sache eines Wiederaufnahmeverfahrens werde bei einer amtswegigen Wiederaufnahme durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen worden sei (Hinweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Da mit den Wiederaufnahmebescheiden vom 18. Dezember 2014 andere Wiederaufnahmsgründe ins Treffen geführt worden seien als sie den Bescheiden vom 14. April 2006 zugrunde gelegen hätten, lägen insoweit verschiedene Sachen vor. Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2004 vom 14. April 2006 sei damit begründet worden, dass mit Abbau- und Bestandsvertrag vom 22. Februar 2004 für das Jahr 2004 ein Abbauzins in Höhe von 232.800,00 € vereinbart worden sei, die daraus erzielten Einkünfte in der eingereichten Steuererklärung aber keinen Niederschlag gefunden hätten und bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 daher außer Ansatz geblieben seien.

Die Wiederaufnahmebescheide vom 18. Dezember 2014 seien ua. auf den Inhalt des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft vom 28. Oktober 2002 samt Beilagen gestützt worden. Das Finanzamt habe erstmals im Jahr 2014 im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor dem Finanzgericht Kenntnis vom Vorhandensein von drei Deponiefeldern, die drei verschiedenen Eigentümern alleine oder zusammen gehörten und die sukzessive (planmäßig) über einen Zeitraum von ca. dreizehn Jahren abgebaut worden seien bzw. würden, erlangt. Bis dahin sei das Finanzamt der Ansicht gewesen, dass das gesamte Mineralvorkommen ausschließlich dem Beschwerdeführer zuordenbar sei.

Ebenso habe das Finanzamt lange Zeit keine Kenntnis davon gehabt, dass ein erheblicher Teil der erzielten Einnahmen auf die Deponierung bestimmter Materialien entfalle und insofern eine Abschreibung gar nicht in Betracht komme. Unbekannt seien dem Finanzamt auch die tatsächlichen Abbaumengen und deren konkrete Zuordnung auf Basis der Eigentumsverhältnisse an den Deponiefeldern gewesen.

Der Ansatz der Absetzung für Substanzverringerung setze einen Substanzabbau voraus. Die jeweilige Abbaumenge vermittele eine ziffernmäßig exakt bestimmbare Absetzung für Substanzverringerung. Im Jahr 2004 seien auf den dem Beschwerdeführer zuordenbaren Grundflächen bloß 16.500 m³ abgebaut worden. Die gesamten Einnahmen (= 232.840 €) seien dem Mineralabbau zugeordnet worden, indem die Abschreibung vorerst pauschal und danach unter Berücksichtigung der DCF-Methode von den vereinnahmten Pachtzinsen berechnet worden sei. Gerade die DCF-Methode, also die eingehende Auseinandersetzung mit dem anzuwendenden Abschreibungssatz, zeige auf, dass trotz Kenntnis der konkreten Abbaumenge sämtliche Einnahmen dem Schotterabbau zugeordnet worden seien. Allein die Diskrepanz zwischen der tatsächlich ansetzbaren Absetzung für Substanzverringerung (in Relation zur abgebauten Gesteinsmenge) und der auf Grundlage der zugeflossenen Einnahmen nach der DCF-Methode ermittelten Abschreibung berechtige für sich zur Wiederaufnahme der Verfahren.

Davon abgesehen habe das Finanzamt erstmals im Verfahren vor dem Finanzgericht Kenntnis von (entgeltlich) erfolgenden Einlagerungen von Deponiematerial erlangt. Die in den einzelnen Jahren zuordenbaren Mengen hätten sich aus der beim Amt der Vorarlberger Landesregierung bzw. bei der Bezirkshauptmannschaft erhobenen Sachlage ergeben. Dies bedeute, dass die dem Finanzamt bekannt gegebenen Abbau- und Deponiemengen nicht nur 2004, sondern in sämtlichen wiederaufgenommenen Veranlagungsjahren derart erheblich von den jeweils tatsächlich abgebauten/eingelagerten Mengen abwichen, dass die Wiederaufnahmetatbestände nicht nur aus dem Blickwinkel des Neuervorkommens gegeben seien, sondern vor allem auch im Sinne der (positiven) Ermessensübung.

Der Verweis auf das angestrebte Verfahren betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 sei verfehlt, da es sich bei der Wiederaufnahme um ein von der Aufhebung gemäß § 299 BAO völlig verschiedenes Rechtsinstitut handle. Zwischen den formalrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen bestehe auch keine Wechselbeziehung in dem Sinn, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des einen die Anwendbarkeit des anderen ausschließen würde (Hinweis auf VwGH 19.9.1989, 89/14/0183).

Der Einwand, die Abgabenbehörde beschäftige sich seit neun Jahren mit dem Sachverhalt, lasse außer Acht, dass der Beschwerdeführer sämtliche für die Besteuerung maßgeblichen Fakten direkt beeinflusst habe (Bestandsvertrag, ...) bzw. vom wahren Geschehensablauf vollumfänglich Kenntnis erlangt habe, das Wissen aber gar nicht, bruchstückhaft oder erst nach neun Jahren dem Finanzgericht über die Beantwortung eines Ergänzungsauftrages mitgeteilt habe. Erstmals per E-Mail vom 24. September

2014 seien dem Finanzgericht die angeblich abgebauten Gesteinsmengen, die mit den tatsächlich abgebauten Mengen nicht annähernd übereinstimmten, mitgeteilt worden.

Maßgebend sei letztlich, dass die in der E-Mail vom 24. September 2014 genannten Abbaumengen mit den in den Streitjahren geltend gemachten Beträgen nicht annähernd in Einklang zu bringen seien und die tatsächlichen Absetzungen für Substanzverringerung in den Streitjahren erheblich reduzierten. Die Fakten, die das gegebene Steuerschuldverhältnis ausgabenseitig determinierten, seien dem Finanzamt über Jahre hinweg vorenthalten worden, um vorteilhafte Steuervorschreibungen zu erwirken. Der steuerliche Vertreter habe in der mündlichen Berufungsverhandlung (betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommenssteuerbescheide 2004 und 2005 gemäß § 299 BAO) eingewendet, dass sämtliche Teilzahlungen nach dem 15. Jänner 2007 auf die Deponierung entfielen. Tatsächlich habe der Gesteinsabbau im Deponiefeld II im Jahr 2013 geendet, mit dem Abbau im Deponiefeld III (=80.000 m³ Gestein) sei frühestens im Jahr 2013 begonnen worden.

Betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2010 werde zwar eingewendet, dass die Schätzung des auf das Fahrrecht udgl. entfallenden Anteiles am Pachtentgelt willkürlich und nicht nachvollziehbar sei, aber nicht aufgezeigt, welche Anteile den in Rede stehenden Berechtigungen nach welchen Kriterien tatsächlich zuzuordnen sein sollten. Ein indirektes Herausschälen des für das Fahrrecht und die sonstigen eingeräumten Rechte geleisteten Entgeltes durch Vergleich mit den beiden anderen Grundstücksbesitzern ergäbe überdies weitaus höhere Anteile, als sie vom Finanzamt geschätzt worden seien.

Hinsichtlich der Aufteilung des Pachtentgeltes auf das Abbaurecht und das Deponierecht sei anzumerken, dass der erzielbare Preis eines Produktes letztlich der bestimmende marktwirtschaftliche Parameter für das betriebliche Geschehen sei. Erfolge die Gewichtung der vereinnahmten Pachtentgelte für die beiden Komponenten (Abbau einerseits und Deponierung andererseits) nach den von der Abbauberechtigten jeweils in Rechnung gestellten Preisen, entspreche die ermittelte Wertrelation exakt den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen. Ausschließlich nach diesen Überlegungen könne die Abbauberechtigte den insgesamt zu leistenden Pachtzins ermittelt haben. Welche Zuordnung diese in ihren Erklärungen nach welchen Gesichtspunkten vorgenommen habe, sei für das gegenständliche Verfahren irrelevant.

Das Vorbringen zu den vom Finanzamt ermittelten Abbaumengen negiere zum einen das behördlicherseits festgestellte Faktum, dass die Abbauberechtigte mehrere Meter über die erlaubte Höhenkote hinaus Kies abgebaut habe und zum anderen, dass etwa der Marktführer ein Schüttgewicht von 1.500 kg/m³ bis 1.800 kg/m³ (je nach Gesteinskörnung) angebe. Ein durchschnittliches Gewicht von 2.000 kg/m³ sei daher völlig abwegig. Zudem betreffe die angeführte Abbaumenge (64.000 m³) nicht die insgesamt abgebaute Menge, sondern die auf den Beschwerdeführer entfallende Menge.

Die Frage im Ergänzungsersuchen des Finanzgerichtes habe darauf abgezielt, die Abbau- und Deponiemengen auf den dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Grundstücksflächen zu ermitteln. Die Beantwortung dieser Frage durch die steuerliche Vertretung habe deshalb nur so verstanden werden können, dass die dort genannten Mengen die dem Beschwerdeführer zurechenbaren Mengen darstellten. Basis für die Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung seien die Abbaumengen, die behördlicherseits genehmigt worden seien und die die Pachtzinse im "Abbau- und Bestandsvertrag" bestimmt hätten. Wenn die Abbauberechtigte darüber hinaus (entgegen der behördlichen Genehmigung) mehr Kies abgebaut habe, vermittle dies keine zusätzliche Absetzung für Substanzverringerung.

7.4 Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2015 hat die steuerliche Vertretung beantragt, die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2010 sowie Einkommensteuer 2004 bis 2010 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

8.

8.1 Unter Bezugnahme auf die Ladung zu einem Erörterungstermin hat die steuerliche Vertretung am 24. Oktober 2016 mitgeteilt, dass die Absetzung für Substanzverringerung im Rahmen der Betriebsprüfung mit 40 Prozent festgesetzt worden sei und das Finanzamt die Feststellungen des Prüfers übernommen habe. In allen weiteren Verfahren der Vergangenheit habe die Abgabenbehörde den Abschreibungssatz in Höhe von 40 Prozent verteidigt. Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde verletze daher den Grundsatz von Treu und Glauben, da insbesondere die Abschreibungssätze der Kalenderjahre 2004 und 2005 von der Abgabenbehörde selbst festgesetzt worden seien (Hinweis auf VwGH 24.11.1998, 93/14/0151).

Die Abgabenbehörde habe sich bei der Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 insbesondere auf § 28 Abs. 7 iVm § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gestützt. Eine Wiederaufnahme der Verfahren der Kalenderjahre 2004 bis 2007 sei nicht mehr möglich, da diese Jahre bereits verjährt seien. Die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ermögliche es, Fehler bis zurück an die Wurzel mittels außerbücherlicher Zu- und Abschläge im ersten nicht verjährten Jahr zu berichtigen. Das Bundesfinanzgericht habe im Erkenntnis vom 23. Juni 2015, RV/2100388/2013, festgestellt, dass § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 eine materiellrechtliche Bestimmung sei und daher nur Tatbestände erfassen könnte, die ab dem Inkrafttreten der neuen Regelung (1.1.2013) verwirklicht worden seien. Dagegen sei zwar eine Amtsrevision eingebracht worden (Ra 2015/15/0062), jedoch beziehe sich das Bundesfinanzgericht auf die Ausführungen von Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 17. Lfg., § 4 Tz 167.

8.2 Am 25. Oktober 2016 wurde die Sachlage mit der steuerlichen Vertretung und dem Amtsvertreter in den Räumlichkeiten des Bundesfinanzgerichtes erörtert.

8.3 Am 27. Oktober 2016 wurde der steuerlichen Vertretung und dem Amtsvertreter mit dem Ersuchen, allfällige Änderungswünsche hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellungen

entsprechend zu begründen und abweichende Ansätze entsprechend zu belegen, nachstehende Zusammenfassung über die erörterten Punkte übermittelt:

"1) Gesamtabbau(Deponie)volumen, Deponiefelder, Grundstückseigentümer

Das zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse maßgebliche Abbau- bzw. Deponievolumen ist entsprechend den Angaben in der Ablaufbeschreibung und im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 28. Oktober 2002 mit 270.000 m³ (Kiesabbau) bzw. 280.000 m³ (Deponie) festzulegen. Diese Volumen waren damit auch Ausgangspunkt für die Bemessung der mit den jeweiligen Grundstückseigentümern vereinbarten Pacht.

Das gesamte Abbauareal erstreckt sich über drei im Eigentum verschiedener Eigentümer (A.A. , B.B., C.C.) stehender Grundstücke. Der Abbau erfolgt(e) in drei Abschnitten (Deponiefeldern), die teilweise grundstücksübergreifend angelegt sind.

Deponiefeld 1 liegt teilweise auf Gst. Nr. bbb/1 (Eigentümerin: B.B.) und zum Teil auf Gst. Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A.).

Das Deponiefeld 2 liegt teilweise auf Gst. Nr. ccc/1 (Eigentümer: C.C.), zu einem geringen Teil auf Gst. Nr. bbb/1 (Eigentümerin: B.B.) und zum Teil auf Gst. Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A.), wobei sich das Deponiefeld 2 nach den vorliegenden Plänen teilweise mit Deponiefeld 1 überschneidet.

Deponiefeld 3 liegt zur Gänze auf dem Gst. Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A.).

Die auf die einzelnen Deponiefelder entfallenden Abbaumengen wurden im Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 24. Juni 2003, ZI-..... , entsprechend der Ablaufbeschreibung mit 110.000 m³ (Deponiefeld 1), 80.000 m³ (Deponiefeld 2) und 80.000 m³ (Deponiefeld 3) beziffert. Die entsprechenden Deponievolumen wurden in der Ablaufbeschreibung mit 80.000 m³ (Deponiefeld 1), 80.000 m³ (Deponiefeld 2) und 120.000 m³ (Deponiefeld 3) angegeben.

Abweichend von der auf das Flächenverhältnis abstellenden Schätzung des Finanzamtes ist der A.A. zuzurechnende Anteil wie folgt zu ermitteln:

In dem mit C.C. abgeschlossenen Vertrag wurde das Abbau- bzw. Deponievolumen mit 15.000 m³ bzw. 14.000 m³ beziffert (dies ergibt einen Anteil von 18,75% am Gesamtvolumen des Deponiefeldes 2 und entspricht damit annähernd der Schätzung des Finanzamtes mit 20%). Hinsichtlich des im Eigentum von B.B. stehenden Abbaugrundstückes liegt eine ein Volumen von 42.600 m³ (d.s. 38,73% des Abbauvolumens im Deponiefeld 1; Anteil von A.A. somit: 61,27%) ausweisende Masseberechnung vor. Das Deponievolumen wurde nicht beziffert, unter Zugrundelegung des Anteiles am Abbauvolumen (38,73%) ergibt sich ein Volumen von rd. 31.000 m³. Damit ergibt sich folgende Verteilung:

	Kies	Anteil A.A.	Deponie	Anteil A.A.
Deponiefeld I	110.000 m ³	67.400 m ³	80.000 m ³	49.000 m ³

Deponiefeld II	80.000 m ³	65.000 m³	80.000 m ³	66.000 m³
Deponiefeld III	80.000 m ³	80.000 m³	120.000 m ³	120.000 m³
Gesamt	270.000 m ³	212.400 m³	280.000 m ³	235.000 m³

2) Anteilige Abbaumenge A.A.

Bezüglich der Ermittlung der AfS ist grundsätzlich auf die von der steuerlichen Vertretung mit E-Mail vom 24.9.2014 mitgeteilten Mengen abzustellen. Das sind:

Jahr	Menge
2006	0 t
2007	3.000 t
2008	24.000 t
2009	63.000 t
2010	36.000 t
2011	29.000 t
2012	82.000 t
Gesamt	237.000 t

Die Angaben beziehen sich auf das gesamte Abbaugelände, es ist daher eine anteilige Zurechnung bei den Grundstückseigentümern vorzunehmen.

Deponiefeld 1 wurde mit Bescheid vom 4.8.2005 kollaudiert, Deponiefeld 2 mit Bescheid vom 24.7.2013, die Kiesentnahme im Deponiefeld 2 wurde 2013 abgeschlossen.

Bis 2005 wurden nach Angaben des Geschäftsführers der KW GmbH & Co KG 160.000 t Kies abgebaut. Der Abbau kann folglich nur im Deponiefeld 1 erfolgt sein. Auf A.A. entfallen daher 98.032 t (= 61,27% von 160.000 t), diese Menge wird den Jahren 2004 und 2005 je zur Hälfte (d.s. 49.016 t) zugerechnet.

Die für die Jahre 2006 bis 2012 bekannt gegebenen Abbaumengen können sich nur auf das Deponiefeld 2 beziehen (Deponiefeld 1 wurde 2005 kollaudiert; der Abbau im Deponiefeld 3 begann 2013).

Ausgehend von den veranschlagten bzw. bekannt gegebenen Mengen wurde im Deponiefeld 1 tatsächlich wesentlich **weniger** abgebaut (160.000 t bzw. 80.000 m³ bei Faktor 2) als veranschlagt (220.000 t bzw. 110.000 m³). Im Deponiefeld 2 wurde demnach wiederum tatsächlich wesentlich **mehr** abgebaut (237.000 t bzw. 118.500 m³) als veranschlagt (160.000 t bzw. 80.000 m³). Werden die Deponiefelder 1 und 2

insgesamt betrachtet (dies erscheint aufgrund der laut Plan bestehenden Überschneidung sachgerecht), wurden tatsächlich 397.000 t und damit 17.000 t mehr abgebaut als für beide zusammen veranschlagt (380.000 t). Nachdem die bei Vertragsabschluss veranschlagten Abbau- bzw. Deponiemengen Grundlage für die Höhe der jeweiligen Pacht waren, kann ein darüber hinausgehender tatsächlicher Abbau (hinsichtlich der Deponiefelder 1 und 2 somit 17.000 t) nicht mehr im Wege einer AfS berücksichtigt werden.

3) Pachtzahlungen

785.600,00 € netto (2004 und 2005 je 232.800,00 € netto, in den Jahren 2006 bis 2013 jeweils 40.000,00 € netto).

4) Aufteilung Gesamtpacht auf Kiesabbau / Deponie / Fahrrecht und sonstige Rechte

a) Fahrrecht und sonstige Rechte:

Die Schätzung des Finanzamtes (Fahrrecht: 15%, sonstige Rechte: 5%) stellt sich im Hinblick auf die Relation der jeweiligen Abbau- bzw. Deponiemenge und der Höhe des Entgelts bei den anderen Vertragspartnern (B.B. und C.C.) als plausibel dar.

Ein entsprechend geringerer Ansatz muss schlüssig und nachvollziehbar belegt werden (zB anhand Offenlegung der für die Pachtbemessung jeweils herangezogenen Grundlagen).

Unter Berücksichtigung der oben ermittelten, den Grundstückseigentümern zuzurechnenden Abbau- bzw. Deponiemengen sowie eines Abschlages von 20% für die eingeräumten Rechte ergeben sich folgende Relationen (als Ausgangswert wurden jeweils die im Vertrag mit C.C. genannten Zahlen herangezogen):

	C.C.	B.B.	A.A.
Pacht	(37.500 €)	(87.500 €)	(628.480 €)
Verhältnis	1	2,33	16,76
Kiesabbau	(15.000 m ³)	(42.600 m ³)	(212.400 m ³)
Verhältnis	1	2,84	14,16
Deponie	(14.000 m ³)	(31.000 m ³)	(235.000 m ³)
Verhältnis	1	2,21	16,79

b) Aufteilung Kiesabbau / Deponie

Das Finanzamt hat den auf das Kiesvorkommen bzw. die Deponie entfallenden Anteil an der nach Abzug des Fahrrechtes verbleibenden Pachtzahlung mit 59% (Kiesabbau)

bzw. 41% (Deponie) nach den Preisverhältnissen im Jahr 2014 ermittelt. Mag. F hat Preislisten aus den Jahren 2003 (Kies) und 2005 (Deponie) vorgelegt.

Maßgeblich sind die Verhältnisse zum Bewertungsstichtag (28.10.2002), im Nachhinein bekannt gewordene Umstände können daher nur dann berücksichtigt werden, wenn sie zum damaligen Zeitpunkt bereits absehbar waren. Nachdem die Preisverhältnisse zu diesem Zeitpunkt ebenso wie die Grundlagen für die Bemessung der Pacht nicht bekannt sind, kann das Verhältnis nur im Wege einer Schätzung ermittelt werden.

Vorgeschlagen wird eine Aufteilung des auf den Kiesabbau bzw. die Deponie entfallenden Anteiles am Entgelt im Verhältnis von 2/3 (67%) : 1/3 (33%). Ein davon abweichendes Verhältnis ist nachvollziehbar zu belegen.

5) Fiktive Anschaffungskosten Kies-/Schottervorkommen

a) Stichtag für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten:

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 28. Oktober 2002, GZ-....., wurde die natur- und landschaftsschutzrechtliche Bewilligung erteilt. Die Verfahrensparteien stimmen überein, dass dieser Stichtag für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen ist.

b) Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten

Die Verfahrensparteien stimmen überein, dass die Abzinsung auf den für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten maßgeblichen Stichtag (28.10.2002; siehe oben) zu erfolgen hat und für den gesamten Zeitraum ein zu diesem Zeitpunkt plausibler einheitlicher Zinssatz (Mittelwert der Sekundärmarktrenditen) zuzüglich eines entsprechenden Gewinnaufschlages zu berücksichtigen ist.

Vorgeschlagen wird entsprechend den Ausführungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung ein Zinssatz von 8% (4% zuzüglich Gewinnaufschlag von 4%). Ein davon abweichender Ansatz ist entsprechend zu begründen.

6) Verfahrensrechtliches

Mag. F weist darauf hin, dass die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 nur zulässig sei, wenn Abgabenhinterziehung vorliege. Hinterziehungsabsicht bestreitet Mag. F."

8.4 Am 27. Oktober 2016 hat die steuerliche Vertretung unter Anschluss diverser Beilagen ersucht, den Deponieanteil am gesamten Kaufpreis mit 27 bis max. 28 Prozent anzusetzen. Im Jahresabschluss der KW GmbH & Co KG sei ein Anteil von 75% dem Kiesabbau und ein Anteil von 25% der Deponie zugeordnet worden. Unter Berücksichtigung des A.A. laut Vorschlag zuzurechnenden Abbau- bzw. Deponievolumens (Kies: 212.400 m³, Deponie: 235.000 m³) ergebe sich ein auf die

Deponie entfallender Anteil von rd. 27 Prozent. Nach den übermittelten Preislisten ergebe sich im Zeitraum von 2003 bis 2012 ein Deponieanteil zwischen 18% (2003) und 28% (2012). Die auf der Homepage des Kieswerkes ausgewiesenen Preise würden nur für Private gelten und seien daher nicht repräsentativ.

Bezüglich des Anteiles für die Zufahrt und die sonstigen Rechte sei anzumerken, dass die Vertragspartner zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses davon ausgegangen seien, dass der Kiesabbau innerhalb von 20 Monaten durchgeführt werden könne. Bezüglich der Deponierung sei mit durchschnittlich 7 Lkw-Fahrten pro Tag kalkuliert worden. Der angesetzte Wert (20%) sei daher eher hoch angesetzt. Wie bereits bei der mündlichen Erörterung mitgeteilt worden sei, könne der für die Zufahrt angesetzte Wert in der Regel nicht höher sein als die tatsächlichen Anschaffungskosten des Grundstückes.

Der sichere Zinssatz habe im Jahr 2002 (Durchschnitt der letzten 5 Jahre) 4,7 Prozent betragen. Bei Ansatz eines Zinssatzes von 8 Prozent entspreche dies einem Risikoaufschlag von rd. 70 Prozent. Unter Berücksichtigung, dass der gesamte Bodenschatz samt Deponie in Bausch und Bogen mittels eines Kaufvertrages zu einem fixen Preis verkauft worden sei, erscheine ein 70%iger Risikoaufschlag sehr hoch. Doralt vertrete jedoch neuerdings die Rechtsansicht, dass beim Verkauf einer fixen Menge Bodensubstanz keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlägen (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 28 Rz 26).

8.5 Am 3. November 2016 hat die steuerliche Vertretung unter Anschluss eines Kaufvertrages mitgeteilt, A.A. habe am 5. Juni 2000 mehrere Grundstücke (Nrn. aaa/3 , aaa/4 und aaa/2) zu einem Kaufpreis in Höhe von einer Million Schilling erworben und in weiterer Folge der Abbaugesellschaft ein Fahrrecht über diese Grundstücke gewährt. Zum Zeitpunkt der Einräumung des Fahrrechtes sei auf der Liegenschaft lediglich ein unbewohntes Stallgebäude gestanden, welches erst viel später zu einem Wohnhaus umgebaut worden sei. Die Bewertung des Fahrrechtes mit 15% des gesamten Abbauentgeltes erscheine unter Berücksichtigung der tatsächlichen Anschaffungskosten sehr hoch.

8.6 Mit Schreiben vom 18. November 2016 hat der Amtsvertreter zum "Ergebnis" des Erörterungstermines vom 25. Oktober 2016 [insbesondere den Äußerungen zum verfahrensrechtlichen Aspekt des Beschwerdeverfahrens (§ 303 BAO iVm § 207 Abs. 2 BAO), die insofern eine taktische Entscheidung erwarten ließen] wie folgt Stellung genommen:

1.

Das Deponiefeld 1 steht weitaus überwiegend im Eigentum der B.B. . Deren Anteil an der Grundfläche beträgt mindestens 70%. Die Höhenkote zum diesbezüglichen Eigentumsanteil des A.A. (GP aaa/1) fällt von 632 Höhenmetern bis zur Grenze des B.B. (GP bbb/1) auf 629 Meter ab. Die Höhenkote im Bereich des B.B. fällt von 629 Meter auf 616 Meter ab (entsprechend der gegebenen Hanglage). Dies bedeutet, 81% der Hangneigung befinden sich auf der Grundfläche der B.B. , 19% auf jener

des Beschwerdeführers. Da die Geländeneigung entsprechend den Planvorlagen (ursprünglich) im Bereich des Deponiefeldes 1 homogen ausgestaltet war und danach homogen abgebaut wurde, ist es abwegig, dem Beschwerdeführer mehr als 30% der Abbau- und Deponiemengen zuzuordnen, weil die behördlich genehmigten (in die Pachtverträge übernommenen) Entnahme- und Deponierungsmengen auf der ursprünglich gegebenen Geländebeschaffenheit aufbauen.

Im Pachtvertrag der KW GmbH & Co mit B.B. wird unter § 2 festgehalten:das Recht, Gst Nr. bbb/1 zum Zwecke des Abbaues von Kies, Gesteinen und Felsmaterial bis auf eine Höhe von 605 Metern abzubauen bis auf eine Höhe von 630 Metern mit Bodenaushubmaterial aufzuschütten. Dies bedeutet, im Rahmen der Schätzung des Anteiles des Beschwerdeführers am Deponiefeld 1 ist es widersinnig, dem Beschwerdeführer 61% der Anteile (bezogen auf Abbau von Schotter und Deponierung bestimmten Materials) zuzuordnen. Eine derartige Feststellung ist aktenwidrig.

Hinsichtlich der Glaubwürdigkeit der Aussagen/Behauptungen/Darlegungen des Ing. W.W. ist Folgendes zu berücksichtigen: Die KW GmbH, vertreten durch deren Geschäftsführer, hat über die behördlich (bescheidmäßig) festgelegte Abbaumenge hinaus zusätzlich Schotter aus der Grube entnommen und die vorgeschriebene/einzuhaltende Höhenkote um ca. fünf bis sechs Meter unterschritten (Bericht der T GmbH). Diese Maßnahme der KW GmbH war rechtswidrig. Die KW GmbH, vertreten durch deren Geschäftsführer, hat ausdrücklich behördlicherseits nicht genehmigte Abfallschlüsselnummern, die aber je Einheit (m^3 bzw. Tonne) wesentlich mehr Erlös einbringen, als die tatsächlich genehmigten Abfallschlüsselnummern, in die Deponie eingebracht. Diese Vorgehensweise war rechtswidrig.

Ing. W.W. hat in einem Abgabungsverfahren vor dem UFS ein Gutachten erstellt, das der UFS in dessen nachfolgender Entscheidung verworfen hat, weil das Gutachten gesamthaft nicht überzeugte.

Die "Masseberechnung zu Gst. Nr. bbb/1 (B.B.)" als Anhang zum Abbau- und Bestandsvertrag mit B.B. verfolgte offensichtlich den Zweck, die Schotteranteile der B.B. (nachfolgend der Einlagerung von Deponiematerial) kleinzurechnen, um das vereinbarte Pachtentgelt in Relation zu den Gesteins-/Deponiemengen plausibel darzustellen. Eine logische Nachvollziehbarkeit der offensichtlich beliebigen Zahlenreihen ist in keiner Weise gegeben. Es ist deshalb abwegig, 61% der Anteile an Deponiefeld 1 dem Beschwerdeführer zuzuweisen. Einer solchen Beweiswürdigung (61% Anteile) kommt keine Wahrscheinlichkeit zu.

Im Schätzungsweg beträgt der Anteil des Beschwerdeführers am Deponiefeld 1 30%.

2.

Anteilige Abbaumenge des A.A. :

Die Gesteinsmenge im Deponiefeld 1 wurde bis zum Jahr 2005 vollständig abgebaut. Der amtliche Abbaubescheid wie auch die Pachtverträge beziffern die Entnahmemenge

im Deponiefeld 1 mit 110.000 m³. Die Kollaudierung erfolgte im Jahr 2005, weil die " KW GmbH & Co berichtet hatte, dass das Deponiefeld 1 fertiggestellt worden ist" (Bescheid des Amtes der Landesregierung vom 4.8.2005).

Wie das BFG, vertreten durch Dr. R, zur Ansicht gelangt, auf Deponiefeld 1 sei wesentlich weniger Material abgebaut worden, als von der Behörde genehmigt worden, ist nicht nachvollziehbar. Der Abbau des Materials begann nicht im Jahr 2004, sondern im Jahr 2003. Nach der Ablaufbeschreibung wurde das Deponiefeld 1 in den Jahren bis 2005 vollständig abgebaut, deshalb erfolgte auch die Kollaudierung im Jahr 2005.

Dem Beschwerdeführer sind in den Jahren 2004 und 2005 exakt jene Abbaumengen zuordenbar, die im Erstbescheid ermittelt wurden (Seite 14, oben).

3.

Die Anschaffungskosten jener Grundstücke, über welche die Zufahrtsstraße zur Deponie angelegt wurde, ist für die Gewichtung der Bedeutung der Straße im Rahmen des Abbaus/der Deponierung völlig irrelevant. Diese Auslegung bedeutet, die Marktgesetze nicht verstanden zu haben. Wenn bspw. ein Anleger das am 1.1. erworbene Wertpapier am 17.10. deshalb veräußert, weil der Wert zwischenzeitlich stark gestiegen ist, kann der Erwerber des Wertpapiers dem Veräußerer nicht mit Erfolg entgegenhalten, das Papier habe am 1.1. wesentlich weniger an Wert aufgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat die in Rede stehenden Grundstücke im Jahr 2000 deshalb erworben, um den reibungslosen Abbau von Gestein, dessen Hauptprofiteur (abgeleitet von den Pachtverträgen) er selbst war, sicherzustellen. Da der Erwerb der Grundstücke im Zusammenhang mit dem Abbau/der Deponierung des Materials eine "conditio sine qua non" darstellt, und selbst die KW GmbH in den Pachtverträgen ausdrücklich auf durchschnittlich 60 Lkw-Fahrten je Arbeitstag verweist, ist der Ansatz von 15%, bezogen auf das insgesamt vereinbarte Pachtentgelt, ein adäquater Ansatz.

4.

Der steuerliche Vertreter argumentiert, es sei in erster Linie "gut ausbaufähiges Material" eingelagert worden. Herr M habe zudem mitgeteilt, "Schlitzwandaushub würde seines Wissens nach nicht angenommen werden" (E-Mail vom 24.9.2014). Tatsächlich wurde zu 89% Bodenaushubmaterial der Abfallschlüsselnummer 31411-29 (=Bodenaushub mit "Hintergrundbelastung") eingelagert - ein Material also, das gar nicht eingelagert hätte werden dürfen, das aber wesentlich höhere Einnahmen abwirft, als das genehmigte Material mit der Abfallschlüsselnummer 31625 (siehe Deponiebericht der MN e.U. vom 9.8.2013).

Über ein Ergänzungsersuchen des Dr. D (dessen E-Mail an den steuerlichen Vertreter vom 24.9.2014), übermittelte Mag. F (auch) die "Kiespreislisten" sowie die "Deponiepreislisten" der Jahre 2014 und 2003.

In dieser Aufstellung, die das Einnahmenverhältnis von Kies/Sand : Deponierung (aus der Perspektive der KW GmbH & Co) darstellen soll, sind allerdings die bezogenen Fremdleistungen (Sand und Kies aus anderen Schottergruben als H) nicht als die Einnahmen mindernd berücksichtigt.

Andererseits erzielte die KW GmbH im Jahr 2006 aus dem Verkauf von Kies und Sand durch Entnahmen aus der [Fluß] nahezu dieselben Erlöse wie in den Jahren zuvor bzw. in den Jahren danach, obwohl in der Schottergrube in H im Jahr 2006 gar kein Gestein abgebaut worden war. Da die jährlichen Entnahmemengen aus der [Fluß] unbekannt sind, taugt auf der Ebene der KW GmbH & Co deren Einnahmen-Relation von Erlöse/ Gestein einerseits und Erlöse/Deponie andererseits nicht, um beim Beschwerdeführer den konkreten Einfluss der beiden Positionen (Erlöse Schotter im Verhältnis zu den Erlösen Deponierung) auf seine Pachteinnahmen bestimmen zu können, denn eine substanzlose Schätzung der Anteile von Gesteinsentnahmen und Deponierungen zueinander (bezogen auf die jeweilige Zuweisung der Pachtentgelte) - im Sinne beliebiger Zufälligkeiten - widerspricht jeder angemessenen Schätzungsmethode, weil diese in sich logisch/stimmig zu sein hat.

Die auf der Homepage der KW GmbH & Co veröffentlichte Preisliste des Jahres 2014 bildet eine taugliche Ausgangsbasis. Das billigste Sand-/Kiesprodukt kostete danach 10,00 €/To., das teuerste 20,30 €/To. Der Durchschnitt sämtlicher Kies-/Sandprodukte liegt bei 15,59 €/To. Nicht zu überzeugen vermag die Behauptung, es seien nur wenige Produktgruppen (nämlich die teuersten) verkauft worden, obwohl die jeweilige Preisliste wesentlich mehr Produkte auflistet.

Da entsprechend dem Deponiebericht zu 90% schlecht einbaufähiger Aushub in die Grube eingebracht wurde und zu 10% Schlitzwandaushub (jede andere Gewichtung ist deshalb aktenwidrig), ergibt sich bezüglich der Deponieerlöse ein Schnitt von 9,12 € (Aushub schlecht einbaufähig: 8,90 €; Schlitzwandaushub: 11,10 €). Weshalb diese Einnahmenrelation (15,59 €/To. : 9,12 €/To.) nicht den realen Verhältnissen entsprechen soll, ist nicht nachvollziehbar.

*Selbst wenn die vom steuerlichen Vertreter im eingestellten Abgabenverfahren vor dem BFG am 24.9.2014 vorgelegten Preise für das Baugewerbe (deckungsgleich sind nur die beiden Preisspiegel des Jahres **2014**) bezüglich der danach angeblich verkauften Produkte [der grundsätzlich mögliche kontenmäßige Einzelnachweis der verschiedenen Erlössparten (KW GmbH & Co) fehlt] angesetzt werden, führte dies nach dem Erstbescheid zu einer Gewichtung von 65,7% (Schotteranteil) bzw. 34,3% (Deponieeinnahmen).*

Die Abnehmer der Kiesprodukte wie auch jene Personen, die Aushubmaterial einlagern lassen, sind allerdings nur zum Teil solche aus dem Baugewerbe, der andere Teil sind (wie die Preisliste auf der Homepage der KW GmbH & Co verdeutlicht) Kunden aus dem privaten Sektor. Soll dieser Schätzungsmethode ein überzeugender Grad an Wahrscheinlichkeit zukommen, müsste der Durchschnitt der beiden Preislisten

(Baugewerbe : privat) herangezogen werden. Dies ergäbe einen Schlüssel von 62,35% (Schotter) zu 37,65% (Deponie) - als jeweilige Anteile an den Pachteinnahmen. Weshalb die Preislisten des Jahres 2014 nicht auch die Einnahmen-Relation des Jahres 2003 abdecken sollten, ist nicht nachvollziehbar, denn es sind keine Anhaltspunkte vorhanden, die nachweisen würden, dass das Verhältnis der Einnahmen der beiden Gruppen im Jahr 2003 ein anderes gewesen wäre, als im Jahr 2014. Zumal derjenige Unschärfen der Schätzung hinzunehmen hat, der die Notwendigkeit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen veranlasste.

5.

Ein durchschnittlich gewichteter Einlagenzinssatz ist lebensfremd und kommt deshalb nicht in Betracht. Denn die Zinssätze bestimmen sich nach den Gegebenheiten des Marktes. Der Anleger ist niemals in der Lage, einen höheren (aus der Vergangenheit stammenden) Anlagezinssatz zu erlangen, weil die jeweils aktuellen Anleihezinssätze bereits die Obergrenze bilden und niemals verhandelbar sind. Ein höherer Zinssatz als jener, welchen das FA im Erstbescheid ansetzte (Risikozuschlag), ist realitätsfern, weil als Verpächter aus der Überlassung der Abbau- und Deponieberechtigung niemals ein wirtschaftliches Risiko verbunden ist. Ist doch die Nachfrage nach solchen Leistungen in Vorarlberg tendenziell größer als das Angebot."

8.7 Am 22. November 2016 hat der steuerliche Vertreter unter Anschluss entsprechender Beilagen beantragt, den Geschäftsführer der Abbaugesellschaft als Zeugen einzuvernehmen, da er zur Stellungnahme des Finanzamtes zu den Punkten 1 und 2 (Deponiefeld 1, anteilige Abbaumenge A.A.) aufgrund mangelnder Kenntnisse und Informationen keine Stellungnahme abgeben könne. Er nehme zur Kenntnis, dass er die Marktgesetze nicht verstanden habe, erlaube sich aber trotzdem auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S. 128 bis 129, zu verweisen. Kranewitter bewerte ein Wegerecht, indem er abhängig vom Ausmaß der Nutzungseinschränkung sowie der Immissionsbelastungen für das Grundstück einen Abschlag festlege, welcher vom Bodenwert der gesamten Fläche des Grundstücks vorgenommen werde. Bei einer erheblichen Nutzungseinschränkung könne nach Kranewitter ein Abschlag von 20 bis 40 Prozent des Bodenwertes der gesamten Liegenschaft, bei einem "nicht vertretbaren" Ausmaß ein Abschlag zwischen 40 und 90 Prozent angesetzt werden. Er weise an dieser Stelle noch einmal darauf hin, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abbauvertrages beabsichtigt gewesen sei, den Bodenschatz innerhalb eines Zeitraumes von rd. zwei Jahren abzubauen und dass zu diesem Zeitpunkt kein bewohntes Gebäude auf der Liegenschaft gestanden sei.

Alle Feststellungen/Behauptungen der Abgabenbehörde zu Punkt 4 (Anteil Deponie) könne er nicht überprüfen, da er die Unterlagen (zB den Deponiebericht vom 9.8.2013) nicht habe. Einige Feststellungen/Schlussfolgerungen der Abgabenbehörde erschienen ihm auch nicht ganz schlüssig und verstehe er nicht. In der Beilage übermittle er die

Preislisten (Deponie und Kies) vom 1. März 2001 für das Baugewerbe. Laut der ihm erteilten Auskunft sei diese Preisliste bis zum 31. März 2003 gültig gewesen. Nach Auskunft der Kiesabbauengesellschaft sei der Anteil von anderen Marktteilnehmern (Private) am Gesamtumsatz eine zu vernachlässigende Größe. Weshalb die Preisliste aus dem Jahr 2014, die nur für Private gelte, für die Schätzung besser geeignet sein sollte, als die zum Zeitpunkt des Abschluss des Kiesabbauvertrages geltende Preisliste, könne er nicht nachvollziehen. Er weise auch noch einmal darauf hin, dass die Abbaugesellschaft das Abbau- und Deponierecht in den jeweiligen Jahresabschlüssen im Verhältnis 75% (Kies) zu 25% (Deponie) bewertet habe und dieser Aufteilungsschlüssel bei abgabenbehördlichen Prüfungen bestätigt worden sei.

Bezüglich des Deponiematerials beantrage er die Befragung des Geschäftsführers. Außerdem sei bei der Schätzung des Wertes des Deponieanteiles nur von jenem Material auszugehen, welches aufgrund von Verträgen/Bescheiden hätte eingelagert werden dürfen; allfällige bescheidwidrige Einlagerungen seien nicht zu berücksichtigen.

8.8 Am 23. November 2016 hat das Finanzamt dazu mitgeteilt, dass gegenständlich nicht das Grundstück zu bewerten sei, sondern ausschließlich das Fahrrecht im Hinblick auf den Abbau von Kies und die Deponierung von "Abfall". Es sei völlig unerheblich, welche Meinung der Geschäftsführer zu den gegenständlichen Fragen habe. Zur Interpretation behördlicher Willensbekundungen sei dieser keinesfalls autorisiert. Sämtliche Unterlagen, über die der steuerliche Vertreter angeblich nicht verfüge, befänden sich beispielsweise auch bei der KW GmbH & Co KG bzw. deren Geschäftsführer. Die tatsächliche Qualität des eingelagerten Deponiematerials habe die Behörde bereits rechtskräftig festgestellt. Eine anders geartete Meinung des Geschäftsführers sei deshalb irrelevant. Das Ertragsteuerrecht orientiere sich an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Eine formalrechtliche Beurteilung finde nicht statt. Die KW GmbH & Co KG verkaufe ihre Produkte zu einem erheblichen Teil an Privatpersonen. Selbstverständlich sei deshalb die "Preisliste für Privatpersonen" im Schätzungswege mit 50% zu berücksichtigen.

8.9 Daraufhin hat der steuerliche Vertreter am 23. November 2016 eine Erlösaufstellung der KW GmbH & Co KG übermittelt. Diese habe im Geschäftsjahr 2015 Umsatzerlöse in Höhe von 1.713.423,92 € erzielt. Davon entfalle nach der beigefügten Statistik ein Teilbetrag in Höhe von 1.686.195,37 € (98,4%) auf gewerbliche Kunden. Die Abbaugesellschaft habe im Jahr 2015 Deponieerlöse in Höhe von insgesamt 85.609,34 € erzielt; davon entfielen 85.325,28 € (rd. 99,7 %) auf gewerbliche Kunden. Er erlaube sich daher anzumerken, dass die Behauptung des Amtsvertreters nicht ganz korrekt sei.

8.10 Am 15. bzw. 23. Februar 2017 hat das Bundesfinanzgericht den steuerlichen Vertreter im Hinblick auf eine angekündigte Besprechung mit dem Geschäftsführer der KW GmbH & Co KG ersucht, abzuklären,

- ob es Unterlagen über die damalige Preisermittlung gebe bzw. ob der Geschäftsführer diese aus seiner Erinnerung noch erläutern könne;

- ob und gegebenenfalls welche Abbaumengen den drei Grundstückseigentümern zugerechnet worden seien bzw. für die Preisermittlung herangezogen worden seien;
- ob es Unterlagen betreffend die Ermittlung der auf die einzelnen Grundstücke entfallenden Abbaumengen gebe bzw. ob diese im Nachhinein anhand der vorliegenden Pläne ermittelt werden könnten;
- was es mit der dem Vertrag mit B.B. angeschlossenen, ein Volumen von 42.600 m³ ausweisenden Masseberechnung auf sich habe;
- ob die im Zuge des Erörterungstermines betreffend die Abbaumenge im Deponiefeld 1 dargelegte Schlussfolgerung falsch sei und worauf es allenfalls zurückzuführen sei, dass die tatsächliche Abbaumenge erheblich niedriger gewesen sei, als ursprünglich veranschlagt;
- in welchem Verhältnis Volumen und Gewicht beim Deponiematerial (Umrechnungsfaktor) stünden?

8.11 Nachdem die am 30. März 2017 anberaumte mündliche Senatsverhandlung auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters vertagt worden war und die oben angeführten Ersuchen ebenso wie eine weitere E-Mail vom 7. April 2017 unbeantwortet geblieben sind, wurden die Fragen der steuerlichen Vertretung mit Vorhalt vom 11. Juli 2017 per Rückscheinbrief übermittelt und ergänzend darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof zwischenzeitig mit Erkenntnis vom 27. April 2017, Ra 2016/15/0026, über die Frage des Inkrafttretens bzw. der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 entschieden habe. Weiters wurde, nachdem das Finanzamt mitgeteilt hatte, dass die Verlassenschaft eingewantwortet worden sei, um Namhaftmachung des Erben der in Rede stehenden Liegenschaft ersucht.

8.12 Der Vorhalt blieb ebenso wie zwei weitere E-Mails vom 14. September 2017 und vom 26. September 2017 ohne jede Reaktion seitens der steuerlichen Vertretung.

8.13 Auf entsprechenden Vorhalt hat die laut Einantwortungsbeschluss und Grundbuchsauszug nunmehrige Alleineigentümerin des Grundbuchkörpers KG H, GSt. Nr. aaa/1, mitgeteilt, dass sie auch hinsichtlich der Kiesabbau- und Deponierungsrechte und damit auch hinsichtlich des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens in die Rechtsstellung ihres verstorbenen Vaters eingetreten sei.

8.14 Mit Beschluss vom 27. September 2017 wurde der Geschäftsführer der KW GmbH & Co KG als Zeuge schriftlich zur Sache befragt; folgende Fragen wurden ihm übermittelt:

1. *Gibt es Unterlagen über die Ermittlung der mit den einzelnen Grundstückseigentümern vereinbarten Pachthöhe oder können Sie die Grundlagen der vereinbarten Pacht zumindest aus Ihrer Erinnerung erläutern?*
2. *Welche Abbaumengen und Deponievolumen wurden dabei den drei Grundstückseigentümern zugerechnet bzw. für die Pachtermittlung herangezogen (nur in dem mit C.C. abgeschlossenen Vertrag wurde das Abbauvolumen mit 15.000 m³ beziffert)?*

3. Gibt es Unterlagen betreffend die Ermittlung der auf die einzelnen Grundstücke entfallenden Abbaumengen bzw. können diese im Nachhinein anhand der vorliegenden Pläne (zumindest grob) ermittelt werden?

4. Was hat es mit der dem Vertrag mit B.B. angeschlossenen, ein Volumen von 42.600 m³ ausweisenden Masseberechnung (siehe Beilage 1) auf sich?

5.

Wurde für das über die Grundstücke von A.A. führende Fahrrecht sowie die sonstigen eingeräumten Rechte ein gesonderter Pachtanteil angesetzt?

Wenn ja, in welcher Höhe und wie wurde dieser Anteil ermittelt?

6.

Die auf die einzelnen Deponiefelder entfallenden Abbaumengen wurden im Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 24. Juni 2003, ZI-....., entsprechend der Ablaufbeschreibung mit 110.000 m³ (Deponiefeld 1), 80.000 m³ (Deponiefeld 2) und 80.000 m³ (Deponiefeld 3) beziffert. Beim bekannt gegebenen Umrechnungsfaktor (1 m³ = 2 Tonnen) ergibt sich für Deponiefeld 1 eine Abbaumenge von 220.000 t. Tatsächlich abgebaut wurden laut E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 24. September 2014 bis 2005 (siehe Beilage 2) jedoch insgesamt 160.000 t. Mit Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 4. August 2005 wurde das Deponiefeld 1 kollaudiert. Daraus habe ich abgeleitet, dass im Deponiefeld 1 tatsächlich weniger abgebaut wurde, als ursprünglich veranschlagt. Dies wurde vom Vertreter des Finanzamtes als nicht nachvollziehbar beurteilt.

Ist die von mir gezogene Schlussfolgerung falsch und wenn ja aus welchen Gründen?

7. Worauf ist es allenfalls zurückzuführen, dass die tatsächliche Abbaumenge erheblich niedriger war, als ursprünglich veranschlagt?

8.

In der übermittelten Deponiepreisliste (1.3.2001) sind die Preise pro m³ angeführt, in der Kiespreisliste pro Tonne. In welchem Verhältnis stehen Volumen und Gewicht beim Deponiematerial (Umrechnungsfaktor)?

8.15 In der schriftlichen Zeugenaussage vom 27. Oktober 2017 hat der Geschäftsführer der KW GmbH & Co KG auf die Fragen unter Anschluss einer "ca. Pachtberechnung" (Beilage 1), einer Skizze des Deponiequerschnittes und Bautabellen (Beilage 2) sowie Luftbildern aus den Jahren 2005 und 2015 (Beilagen 3 und 4) wie folgt geantwortet:

"Zu 1.) Es gibt keine Unterlagen mehr über die Ermittlung der vereinbarten Pachthöhe, aber es gibt nachvollziehbare Berechnungen und ich kann die Pachthöhe aus meiner Erinnerung erläutern (siehe Beilage 1+2).

Zu 2.) Die Abbaumengen und Deponievolumen können wie folgt angegeben werden:

C.C. : Abbau ca. 15 000 m³ Deponie ca. 10 000 m³

B.B. : Abbau ca. 40 000 m³ Deponie ca. 35 000 m³

A.A. : *Abbau ca. 215 000 m³ Deponie ca. 235 000 m³*
In Summe ca. 270 000 m³ Abbau und ca. 280 000 m³ Deponie.

Zu 3.) Die Abbaumengen wurden anhand der bewilligten Pläne grob ermittelt.
Siehe Punkt 2.

Zu 4.) Massen laut Einreichplan ohne Überlagerung, ohne Deponie.

Zu 5.) Es wurde kein gesonderter Pachtanteil angesetzt, verhandelt wurde eine Pauschale für Kies und Deponie mit Berücksichtigung steigender Preise für die nächsten 10 Jahre.

Zu 6.) Ihre Schlussfolgerung ist aus zweierlei Gründen richtig: 1stens sind die eingezeichneten Deponieabschnitte nur ca. Bereiche und es wurde daher einfach ein kleinerer Abschnitt kollaudiert und 2tens haben wir im Bereich des Grundstückes der B.B. im nordwestlichen Bereich der Deponie nur auf ca. Höhe 611 abgebaut, weil dort Grundmoräne anstand.

Zu 7.) Die Abbaumengen im Ganzen stimmen schon, lediglich ist das alles als übergreifend zu verstehen; siehe Luftbilder 2005 und 2015 (Beilagen 3 + 4) und siehe die von Ihnen angeführte Beilage 2, in der die abgebauten Mengen klar ersichtlich sind. Es ist auf dem Luftbild auch ersichtlich, dass bis 2005 mindestens 2/3 der Abbaumengen im Bereich des A.A. lagen.

Zu 8.) Auch beim Deponiematerial kann man im Schnitt von ca. 2 to im eingebauten Zustand ausgehen (siehe beiliegende Bautabellen Beilage 3). Im lose angelieferten Zustand geht man von einer Auflockerung von ca. 20% aus.

D.h. lose angeliefert kann man einen Wert von ca. 1,67 to/m³ annehmen."

8.16 Mit am 5. Dezember 2017 beim Bundesfinanzgericht eingelangtem Schreiben vom 30. November 2017 hat der Vertreter des Finanzamtes dazu wie folgt Stellung genommen:

"Zu 1, 2, 3 und 4): Die von Ing. W.W. den einzelnen Pachtverträgen zugewiesenen Abbau- und Deponiemengen entbehren jeder sachlichen Grundlage. Denn die maßgeblichen Daten wurden "grob" ermittelt. Nach welcher Methode gezählt, gemessen oder gewogen wurde, bleibt Ing. W.W. schuldig.

Eine Aufteilung von Entnahme- und Deponiemengen kann nur auf Basis der Bescheide der BH G bzw. des Amtes der Vorarlberger Landesregierung erfolgen. Auch wenn sich Ing. W.W. nicht an die behördlichen Auflagen gehalten hat, bilden die behördlicherseits festgehaltenen Mengen zu den einzelnen Deponiefeldern die Basis für die Zuteilung der Mengen an die betroffenen Eigentümer (Verpächter).

Festzuhalten ist, dass der talseitige "Deponierand" zu Deponiefeld 1 in eine Ebene einmündet. Der einzuhaltende Böschungswinkel (im Hinblick auf die durch den Abbau entstehende Baugrube) ist behördlicherseits definiert und auch faktisch vorgegeben, weil ansonsten die Böschungskante großflächig wegbrechen würde. Weshalb B.B. , der mindestens 70% des Deponiefeldes 1 (= gesamthaft 110.000 m³ Gestein) zuzurechnen sind und ohne Einbeziehung von deren Grundstück der der Beschwerdeführerin

zuzurechnende schmale Geländestreifen von Deponiefeld 1 überhaupt nicht abbaubar gewesen wäre, bloß 35.000 m³ zurechenbar seien (und nicht etwa 77.000 m³ Gestein lt. E-Bescheiden) ist eine nicht nachvollziehbare Behauptung des Ing. W.W. , die bereits aus sachlogischen Erwägungen (geographisch-geologisch) mit den (damals gegebenen) Verhältnissen nicht annähernd übereinstimmen kann.

Schließlich gilt es zu berücksichtigen, dass die in den angefochtenen Bescheiden festgestellte, der Beschwerdeführerin zurechenbare Fläche im Ausmaß von 30% jedenfalls (in den angefochtenen Bescheiden bewusst) zu hoch gegriffen wurde. Realiter stehen tatsächlich etwas mehr als 20% der Fläche von Deponiefeld 1 im Eigentum der Beschwerdeführerin.

Die auf dem Deponiefeld 2 vorgefundene Grundmoräne hat die KW GmbH bestimmt nicht daran gehindert, auf den dem C.C. zuzurechnenden Flächen 16.000 m³ Gestein abzubauen.

Zu 5.) A.A. hat im Jahr 2000 gerade jene Grundstücke erworben, die für eine Zufahrtsstraße zu den Deponiefeldern unbedingt notwendig waren. Ing. W.W. behauptet, ein "gesonderter Pachtanteil" sei für die Straßennutzung nicht vereinbart worden. Wirtschaftlich fundiert ist eine solche Behauptung nicht. Die insofern erforderliche Beweiswürdigung so zu üben, dass für das Einräumen des Fahrrechtes kein Entgelt vereinbart worden ist, kann mit den "Erfahrungen des täglichen Lebens" nicht in Einklang gebracht werden.

Zu 6): Ing. W.W. ist nicht befugt (und auch kein autorisierter Sachverständiger) zur Auslegung amtlicher Bescheide.

Zu 7): Die von den zuständigen Behörden eingeräumten Abbau- und Deponiemengen sind bekannt. Dass die KW GmbH, vertreten durch Ing. W.W. , sich gegebenenfalls nicht an in Rechtskraft erwachsene Bescheide gehalten hat, ebenso.

Zu 8) Nicht nachvollziehbar ist die Umrechnung der Materialien von Ing. W.W. von der Kubatur in Gewichtseinheiten. Einem Kubikmeter Gestein misst Ing. W.W. regelmäßig zwei Tonnen zu. Der diesbezügliche Marktführer in Vorarlberg (Z GmbH) errechnet durchschnittlich zwischen 1,5 To und 1,7 To je Gesteinskörnung. Jeder höhere Umrechnungsfaktor ist falsch."

8.17 Im Zuge der am 7. Dezember 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung (im Einzelnen wird auf die diesbezügliche Niederschrift verwiesen) hat der steuerliche Vertreter beantragt, der nunmehrigen Beschwerdeführerin die in der schriftlichen Zeugenaussage des Geschäftsführers der KW GmbH & Co KG angeführten Abbau- und Deponiemengen zuzurechnen, den auf die Abgeltung des Fahrrechtes sowie der sonstigen Rechte entfallenden Anteil an den Pächterlösen mit insgesamt 10% zu berücksichtigen, vom verbleibenden Pachtentgelt 75% dem Kiesabbau und 25% der Deponie zuzurechnen und für die Barwertermittlung einen Zinssatz von 4,7% zuzüglich eines Risikoaufschlages von maximal 30% heranzuziehen. Zur Frage der Verjährung

fürte er aus, dass eine Hinterziehungsabsicht nicht unterstellt werden könne. Nach den Richtlinien könnten 40% der Einnahmen pauschal als Werbungskosten geltend gemacht werden, wobei nicht unterschieden werde, welcher Anteil tatsächlich auf den Kiesabbau entfalle. Die Bestimmung des § 28 Abs. 7 EStG 1988 iVm § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 halte er im Beschwerdefall für nicht anwendbar.

Der Amtsvertreter hat demgegenüber beantragt, der nunmehrigen Beschwerdeführerin wie bereits in den angefochtenen Bescheiden hinsichtlich des Deponiefeldes 1 einen Anteil von 30% und hinsichtlich des Deponiefeldes 2 einen Anteil von 80% zuzurechnen, den auf den Kiesabbau und das Deponierecht entfallenden Anteil am Pachtentgelt im Verhältnis 59% (Kies) zu 41% (Deponie) aufzuteilen und für die Barwertermittlung einen Zinssatz von 8% (4% zuzüglich eines Risikoaufschlages von 100%) heranzuziehen. Hinsichtlich des auf das Fahrrecht und die sonstigen eingeräumten Rechte entfallenden Anteiles gab er an, dass er die bisher angesetzten 20% für zu niedrig erachte. Wenn das B.B. für die ihr zuzurechnenden Abbau- und Deponiemengen zugeflossene Pachtentgelt auf die der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Mengen umgelegt werde, ergebe sich ein Betrag von ca. 510.000,00 €. Bezogen auf das Gesamtentgelt in Höhe von 785.600,00 € müsse daher ein Betrag von rd. 275.000,00 € auf die Abgeltung dieser sonstigen Rechte entfallen. Zur Frage der Verjährung führte er aus, dass A.A. in unmittelbarer Nähe des Abbaugebietes gewohnt habe und die Zufahrtsstraße in unmittelbarer Nähe seines Einfamilienhauses gelegen sei. Er habe den Vertrag mit der KW GmbH & Co KG ausgehandelt. Er habe gewusst, dass Kies abgebaut werde und bestimmte Abfallschlüssel-Nummern eingelagert würden. Er habe auch gewusst, dass die Zufahrt nur über sein Grundstück möglich ist, wobei er sich mit der Errichtung der Zufahrtsstraße ausdrücklich einverstanden erklärt habe. Es könne daher nicht behauptet werden, dass ihm nicht bewusst gewesen sei, dass sich das Pachtentgelt in Höhe von 785.000,00 € aus den drei Positionen zusammensetze. Zudem habe er gewusst, dass in einzelnen Jahren gar nichts abgebaut worden sei und trotzdem eine Absetzung für Substanzverringerung angesetzt worden sei, so zum Beispiel im Jahr 2006. Er habe somit tagtäglich Bescheid gewusst, was sich im Abbaugebiet abgespielt habe. Über die Zufahrtsstraße seien teilweise täglich 120 Lkw-Fahrten erfolgt. Damit sei jedenfalls auch ein bestimmtes Entgelt verbunden gewesen, eine gegenteilige Annahme sei nicht glaubwürdig. Dies sei dem Finanzamt gegenüber nie offengelegt worden, sondern es seien die gesamten Entgelte immer als im Zusammenhang mit dem Kiesabbau stehend dargestellt worden. Er denke, dass zumindest eine fahrlässige (gemeint wohl: zumindest bedingt vorsätzliche) Abgabenverkürzung vorliege. Andernfalls käme die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung, die diesbezüglich jüngst ergangenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes würden daran nichts ändern.

II. Sachverhalt

Der im Jahr 2015 verstorbene A.A. war auf Grund eines Schenkungsvertrages vom 17. August 1980 Alleineigentümer des Grundstückes Nr. aaa/1 in EZ xxxx, Grundbuch H.

Mit Kaufvertrag vom 5. Juni 2000 hat er das Alleineigentum an den Grundstücken Nr. aaa/3 , aaa/4 und aaa/2 in yyyy, Grundbuch H , erworben.

Mit Abbau- und Bestandsvertrag vom 26. Februar 2004 hat er der KW GmbH & Co (nunmehr KW GmbH & Co KG) auf Gst. Nr. aaa/1 das Recht eingeräumt, Kies, Gestein- und Felsmaterial abzubauen und die entstandene Grube in der Folge mit Bodenaushubmaterial aufzuschütten. Weiters wurden der Abbauberechtigten Zufahrtsrechte und Rechte zur Errichtung von Abschränkungen, Schutzzäunen, Erdwällen, Abwasser- und Sickerleitungen sowie zur Aufstellung eines Sanitär- und Aufenthaltscontainers und zur Einbringung der erforderlichen Maschinen und Geräte eingeräumt. Das Abbauunternehmen hatte dafür im Gegenzug eine pauschale Pacht in Höhe von insgesamt 785.600,00 € netto ratenweise zu entrichten (2004 und 2005 je 232.800,00 € netto, in den Jahren 2006 bis 2013 jeweils 40.000,00 € netto) .

Das gesamte Abbau- bzw. Deponiegebiet erstreckt sich neben dem im Eigentum von A.A. gestandenen, nunmehr im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Grundstück Nr. aaa/1 auch auf das im Eigentum von B.B. stehende Grundstück Nr. bbb/1 und das im Eigentum von C.C. stehende Grundstück Nr. ccc/1 . Das gesamte Abbauvolumen wurde zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung mit ca. 270.000 m³, das Deponievolumen mit ca. 280.000 m³ veranschlagt. Materialabtrag und Deponierung erfolg(t)en in drei (teilweise grundstücksübergreifend angelegten) Abschnitten (drei Deponiefeldern). Auf das im Eigentum von A.A. gestandene, nunmehr im Eigentum der Beschwerdeführerin stehende Grundstück entfällt ein Abbauvolumen von 215.000 m³ (Deponiefeld 1: 70.000 m³; Deponiefeld 2: 65.000 m³; Deponiefeld 3: 80.000 m³) und ein Deponievolumen von 231.000 m³ (Deponiefeld 1: 45.000 m³; Deponiefeld 2: 66.000 m³; Deponiefeld 3: 120.000 m³).

Tatsächlich abgebaut wurden in den Streitjahren (2004 bis 2010) insgesamt 286.000 t (143.000 m³). Davon entfallen auf A.A. bzw. die nunmehrige Beschwerdeführerin 25.456 m³ (2004), 25.456 m³ (2005), 0 m³ (2006), 1.219 m³ (2007), 9.750 m³ (2008), 25.594 m³ (2009) und 14.625 m³ (2010).

Vom insgesamt zu entrichtenden Pachtentgelt entfällt ein Anteil von 20% (157.120,00 €) auf die Abgeltung der Fahrrechte sowie der sonstigen eingeräumten Rechte. Der nach Abzug dieses Anteils verbleibende Betrag (628.480,00 €) ist zu 70% (439.936,00 €) der Abgeltung des Abbaurechtes und zu 30% (188.544,00 €) der Abgeltung des Deponierechtes zuzurechnen.

III. Beweismittel und Beweiswürdigung

Der zwischen der KW GmbH & Co und A.A. abgeschlossene Abbau- und Bestandsvertrag vom 26. Februar 2004 lautet auszugsweise wie folgt:

"PRÄAMBEL:

Mit Bescheid der BH G zu GZ-..... vom 28.10.2002 wurde der Abbauberechtigten die natur- und landschaftsschutzrechtliche Bewilligung für die Errichtung einer Bodenaushubdeponie mit einem Ablagerungsvolumen von ca. 280.000 m³ mit gleichzeitiger Durchführung eines Materialaustausches im Ausmaß von ca. 270.000 m³ auf den Gst. bbb/1 , ccc/1 und aaa/1 , alle KG H, nach Maßgabe der in diesem Verfahren eingereichten Plan- und Beschreibungsunterlagen erteilt.

Mit Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 24.06.2003 zu Zahl wurde der Abbauberechtigten auf den vorbezeichneten Liegenschaften die abfallwirtschaftsrechtliche Genehmigung für die Errichtung und den Betrieb einer Bodenaushubdeponie mit vorangehendem Materialabtrag befristet auf die Dauer von 15 Jahren ab Rechtskraft des Bescheides erteilt.

Die zitierten Bescheide und die in diesen Bescheiden zitierten Pläne, Gutachten und Auflagen stellen einen integrierenden Vertragsbestandteil dar.

Die Zu- und Abfahrt zur Deponie und zur Abbauliegenschaft erfolgt ausgehend von der L-Straße über Gst. aaa/4 und Gst. aaa/3 .

§ 1

Eigentumsverhältnisse:

Alle in diesem Vertrag angeführten Liegenschaften befinden sich in GB H .

Der Grundstückseigentümer ist aufgrund des Schenkungsvertrages vom 17.08.1980 Alleineigentümer des Gbk EZ xxxx , bestehend aus Gst. aaa/1 mit 21.023 m². Diese Liegenschaft wird im folgenden die Abbauliegenschaft genannt.

Darüberhinaus ist der Grundstückseigentümer aufgrund des Kaufvertrages vom 05.06.2000 Alleineigentümer des Gbk yyyy bestehend aus Gst aaa/3 , aaa/4 und aaa/2 . Auf diesen Liegenschaften räumt der Grundstückseigentümer der Abbauberechtigten und deren Kunden sowie Lieferanten gem. den Projektplänen das Recht des Zuganges, der Zufahrt und Abfahrt sowie das Recht gem. den Bescheidvorschriften die Straße zu asphaltieren, zu erhalten und ein Waschbad einzurichten und zwar bis zur Einmündung in die L-Straße. Weiters ist die Abbauberechtigte berechtigt, alle Einrichtungen gem. Bescheidauflagen auf der Abbauliegenschaft zu erstellen.

...

§ 2

Abbauvertrag - Bestandsvertrag:

Der Grundeigentümer erteilt hiemit für sich und seine Rechtsnachfolger der Abbauberechtigten und deren Rechtsnachfolgern das Recht, Gst. aaa/1 zum Zwecke des Abbaues von Kies, Gesteinen und Felsmaterial zu betreiben, dieses Material bis auf Höhe von ca. 605 m abzubauen und zu verkaufen bzw. zu verwerten und in der Folge

die dadurch entstandene Grube sowie das im Bescheid näher beschriebene Gelände bis auf eine Höhe von ca. 630 m mit Bodenaushubmaterial, welches den Anforderungen der Tabellen 1 und 2 des Anhanges 1 der Deponieverordnung entspricht, auf die Dauer von 15 Jahren aufzuschütten.

Darüberhinaus ist die Abbauberechtigte berechtigt, die von der Behörde geforderten Abschränkungen, Schutzzäune und Deponien sowie Erdwälle auf GSt. aaa/1 zu errichten und zu lagern und die GSt. aaa/2 zum Zwecke der Anbringung von Spionen und Beweissicherungszwecken zu betreten. Darüberhinaus ist die Abbauberechtigte berechtigt, die erforderlichen Abwasser- und Sickerleitungen zu verlegen.

Weiters ist die Abbauberechtigte berechtigt, einen Sanitär- und Aufenthaltscontainer aufzustellen und die für den Abbau und Einbau erforderlichen Maschinen und Geräte auf GSt. aaa/1 einzubringen.

Sollte die Verlegung von Wasser-, Abwasser-, Strom- oder Telefonleitungen über das Grundstück des Grundstückseigentümers erforderlich sein, stimmt dieser einer solchen Verlegung für die Dauer der Einräumung der vertraglichen Rechte zu.

Die Abbauberechtigte nimmt die Rechtseinräumungen an.

Die Abbauberechtigte ist berechtigt, eine entsprechende Reklametafel und Firmentafel auf ihre Kosten anzubringen.

...

§ 4

Abbauzins:

Für die Rechtseinräumung des Grundstückseigentümers gegenüber der Abbauberechtigten und zwar auf Abbau des Austauschmaterials einerseits und Verkauf der gewonnenen Produkte andererseits sowie das Recht des Betriebes einer Deponie und Wiederauffüllung sowie Einräumung der Zufahrtsrechte und des Rechtes auf Errichtung eines Schall- und Lärmschutzes und Lagerung des Abraummaterials erhält der Grundstückseigentümer eine pauschale Pacht, die wie folgt fällig ist:

15.03.2004 € 120.000,00	€ 100.050,00
-3% Nachlass (€ 3.600,00) - 25% aus Anzahlung € 65.400,00 (€ 16.350,00)	
15.06.2004	€ 100.050,00
15.01.2005	€ 100.050,00
15.06.2005	€ 100.050,00
15.01.2006	€ 40.000,00
15.01.2007 - 15.01.2013	€ 40.000,00

zuzüglich 20% USt.

Mit Bezahlung dieser Beträge sind alle wie immer gearteten Forderungen des Grundstückseigentümers für die Einräumung des Bestandsrechtes einerseits, Kiesabbau andererseits, Wiederbefüllung der Grube, Einräumung der Zufahrtsrechte, Deponierechte und Betrieb der Deponieanlage abgegolten. Es wird ausdrücklich auf eine Indizierung verzichtet.

Darüberhinaus hat die Abbauberechtigte die Landschaftsschutzabgabe zu bezahlen und alle mit dem Betrieb anfallenden Kosten, Steuern und Gebühren.

Allfällige Steuern vom Entgelt (Einkommensteuer) hat der Grundstückseigentümer aus eigenem zu bezahlen.

§ 5

Haftung:

Die Vertragsteile erklären, daß sie sich über Wert und Gegenwert der gegenseitigen Leistungen eingehend erkundigt haben. Den Vertragsteilen ist der Umfang der abzubauenden Materialmengen einerseits und der einzubringenden Materialmengen andererseits bekannt. Der Grundstückseigentümer übernimmt keine Haftung für das Vorliegen einer bestimmten Qualität des Abbaumaterials.

...

§ 8

Allfälliges:

- 1. A.A. ist Mitglied der Straßengenossenschaft [...] und überträgt aufgrund dieser Vereinbarung die Rechte zur Benützung der Gst. aaa/1 an die Abbauberechtigte.*
- 2. Er wird sich auch dafür verwenden, daß die übrigen Wegegenossen der Wegebenützung zustimmen.*

..."

Aus den im Abbau- und Bestandsvertrag genannten Bescheiden der Bezirkshauptmannschaft G vom 28. Oktober 2002, GZ-....., und des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 24. Juni 2003, ZI-....., sowie den diesen zugrunde liegenden Plan- und Beschreibungsunterlagen geht ua. hervor, dass sich das gesamte Abbau- und Deponiegebiet über die Grundstücke Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A. bzw. nunmehr die Beschwerdeführerin), Nr. bbb/1 (Eigentümer: B.B.) und Nr. ccc/1 (Eigentümer: C.C.) erstreckt.

Das gesamte Abbauvolumen wurde mit ca. 270.000 m³, das Deponievolumen mit ca. 280.000 m³ beziffert. Materialabtrag und Deponierung erfolg(t)en in drei Abschnitten (drei Deponiefeldern). Die auf die einzelnen Deponiefelder entfallenden Abbauvolumen wurden im Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 24. Juni 2003, ZI-....., entsprechend der Ablaufbeschreibung mit 110.000 m³ (Deponiefeld 1),

80.000 m³ (Deponiefeld 2) und 80.000 m³ (Deponiefeld 3) beziffert. Die entsprechenden Deponievolumen wurden in der Ablaufbeschreibung mit 80.000 m³ (Deponiefeld 1), 80.000 m³ (Deponiefeld 2) und 120.000 m³ (Deponiefeld 3) angegeben.

Aus den bezughabenden Planunterlagen geht hervor, dass das Deponiefeld 1 teilweise auf Gst. Nr. bbb/1 (Eigentümer: B.B.) und zum Teil auf Gst. Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A. bzw. nunmehr die Beschwerdeführerin), das Deponiefeld 2 teilweise auf Gst. Nr. ccc/1 (Eigentümer: C.C.) und zum Teil auf Gst. Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A. bzw. nunmehr die Beschwerdeführerin) und das Deponiefeld 3 zur Gänze auf Gst. Nr. aaa/1 (Eigentümer: A.A. bzw. nunmehr die Beschwerdeführerin) liegt.

Teilweise ergaben sich in der Folge Abweichungen von den Genehmigungsbescheiden bzw. den diesen zugrunde gelegten Plänen hinsichtlich der Abbautiefe, der Böschungsneigung und den Deponierändern [siehe Deponiebericht 2013 der T GmbH vom 30. April 2014, Seiten 2 und 12 f, und Teilbescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 28. Juni 2011, ZI-....., betreffend die Änderung der Böschungsneigungen (Deponiefeld 2) sowie die teilweise Verschiebung der Deponieabbaugrenze im Bereich der Deponiefelder 2 und 3].

Die Erschließung des Abbau- und Deponiegeländes erfolgt von Süden her über eine Stichstraße, die von der L-straße abzweigt. Die durch eine Schranke abgesicherte Zufahrtsstraße befindet sich auf den ebenfalls im grundbücherlichen Alleineigentum des A.A. gestandenen Grundstücken Nr. aaa/4 und Nr. aaa/3. Weiters befindet sich dort eine Wasserdurchfahrt zur Reifenreinigung. Gebäude befinden sich auf dem Deponiegelände nicht. Für die Arbeitnehmer wurde ein Container mit Trocken-WC und Aufenthaltsraum, für die Betankung der Fahrzeuge ein mobiler doppelwandiger Dieseltank aufgestellt.

Begonnen wurde mit dem Abbau des Austauschmaterials im Nordwesten (Deponiefeld 1) und von dort fortlaufend Richtung Osten (Deponiefeld 2) fortgesetzt; anschließend wurde der Abtrag und die Deponierung im Deponiefeld 3 in Richtung zur L-straße weitergeführt. Vorgesehen war nach den Ausführungen im Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 24. Juni 2003, ZI-....., das Austauschmaterial von 110.000 m³ beim Deponiefeld 1 in einem Zeitraum von ca. acht Monaten und das Austauschmaterial im Ausmaß von 80.000 m³ bei den Deponiefeldern 2 und 3 in einem Zeitraum von ca. sechs Monaten abzutragen. Tatsächlich wurde das Deponiefeld 1 mit Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 4. August 2005, ZI-....., kollaudiert und ausgesprochen, dass mit der Beschickung des Deponiefeldes 1 nach Behebung des angeführten Mangels begonnen werden könne. Die Kiesentnahme in Deponiefeld 2 wurde im Jahr 2013 abgeschlossen, das Deponiefeld 2 mit Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 24. Juli 2013, ZI-....., kollaudiert. Aus Deponiefeld 3 erfolgten im August und September 2012 sowie im Sommer 2013 Materialumlagerungen nach Deponiefeld 2 bis im Deponiefeld 3 die verwertbaren Schottervorkommen erreicht wurden [siehe Halbjahresbericht des Deponieaufsichtsorganes (MN e.U.) vom 9. August 2013, Seite 8; vgl. auch

entsprechende Luftbildaufnahmen (<http://vogis.cnv.at>) aus den Jahren 2005, 2006, 2009 und 2012].

Vor diesem Hintergrund ergibt sich hinsichtlich der im Beschwerdefall strittigen, für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Kies- und Schottervorkommens und in weiterer Folge der Absetzung für Substanzverringerung maßgeblichen Grundlagen Folgendes:

a) Anteil am gesamten Abbau- und Deponievolumen

Das oben angeführte und als Grundlage für die Bemessung des mit den jeweiligen Grundstückseigentümern vereinbarten Pachtentgeltes heranzuziehende gesamte Abbau- bzw. Deponievolumen sowie das hinsichtlich der einzelnen Deponiefelder veranschlagte jeweilige Volumen ergibt sich aus den angeführten Bescheiden der Bezirkshauptmannschaft und des Landeshauptmannes von Vorarlberg sowie der von der KW GmbH & Co im Zuge des Genehmigungsverfahrens eingereichten Ablaufbeschreibung. Insoweit besteht auch zwischen den Verfahrensparteien Übereinstimmung.

Deponiefeld 1 und Deponiefeld 2 sind grundstücksübergreifend angelegt, wobei das Finanzamt die auf die jeweiligen Grundstückseigentümer entfallenden Anteile im Schätzungswege ermittelt und A.A. einen Anteil von 30% (Deponiefeld 1) bzw. 80% (Deponiefeld 2) zugerechnet hat. Deponiefeld 3 liegt ausschließlich auf dem Grundstück Nr. aaa/1 und wurde zur Gänze A.A. zugerechnet.

Der Senat vermochte sich dieser auf einer Schätzung nach dem Flächenverhältnis beruhenden Ermittlung der auf die drei Grundstückseigentümer/innen entfallenden Anteile am gesamten Abbau- und Deponievolumen bei der gegebenen Sachlage nicht anzuschließen.

Das Deponiefeld 1 erstreckt sich über die im Eigentum von B.B. einerseits und A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin andererseits stehenden Grundstücke. Dem mit B.B. abgeschlossenen Abbau- und Bestandsvertrag vom 27. Februar 2004 ist eine Masseberechnung angeschlossen, in der ein Volumen von 42.600 m³ ausgewiesen ist. Nach den Angaben des Geschäftsführers der KW GmbH & Co KG in der schriftlichen Zeugenaussage vom 27. Oktober 2017 handelt es sich dabei um die Masse laut Einreichplan ohne Überlagerung; die dem Vertrag zugrunde gelegte Abbaumenge hat er mit ca. 40.000 m³, das Deponievolumen mit ca. 35.000 m³ angegeben (dies entspricht einem Anteil von 36,36% bzw. 43,75% am jeweiligen Gesamtvolumen des Deponiefeldes 1).

Der Senat sah keinen Grund, diesen Angaben keinen Glauben zu schenken. Abgesehen davon, dass die in Rede stehende Masseberechnung bereits dem im Zuge des vor dem unabhängigen Finanzsenat bzw. dem Bundesfinanzgericht geführten Erstverfahren vorgelegten Vertrag angeschlossen war und der Amtsvertreter nicht in nachvollziehbarer Weise dargelegt oder gar nachgewiesen hat, dass es sich dabei bloß um eine

"Kleinrechnung" des auf A.A. entfallenden Anteils bzw. offensichtlich beliebige Zahlenreihen, denen eine logische Nachvollziehbarkeit fehle, handelt, trägt die Schätzung des Finanzamtes der Geländeform bzw. der Böschungsneigung des Grundstückes von B.B. nicht bzw. zumindest nicht im erforderlichen Ausmaß Rechnung.

Nach der vom Geschäftsführer der KW GmbH & Co KG der schriftlichen Zeugenaussage angeschlossenen Skizze (Beilage 2), die sich im Wesentlichen mit den in den vorliegenden Plänen eingezeichneten Profilen deckt (vgl. weiters die Geländebeschreibungen im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 28. Oktober 2002 sowie im Bescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 24. Juni 2003), fällt das Grundstück steil (30°) nach außen ab (von einer Höhenkote von ca. 630 m bis auf ca. 615 m; auch das Finanzamt hat in der Stellungnahme vom 18. November 2017 ausgeführt, dass die Höhenkote zum diesbezüglichen Grundstück des A.A. von 632 Höhenmetern bis zur Grenze des Grundstückes von B.B. auf 629 m und im Bereich der B.B. von 629 m auf 616 m abfalle). Wird daher auf die selbe Höhenkote abgebaut (diese ist in allen Verträgen mit 605 m angegeben), liegt es auf der Hand, dass auf einem solchen Hanggrundstück gegenüber einem auf einer Ebene liegenden Grundstück erheblich weniger abgebaut werden kann, reduziert sich die Abbauhöhe im Bereich dieses Grundstückes doch um bis zu ca. 15 m.

Zudem negiert der Amtsvertreter auch das sich bei den einzelnen Grundstücksbesitzern ergebende, bereits im Zuge des Erörterungstermines dargelegte Preisverhältnis.

Ausgehend von der Berechnung des Finanzamtes wäre demnach an B.B. (Abbaumenge: 77.000 m^3 ; Anteil an der Gesamtpacht 59% von 87.500,00 €, d.s. 51.625,00 €) pro m^3 abgebautes Material ein Preis von 0,67 € bezahlt worden, an C.C. hingegen ein solcher von 1,46 € (Pachtentgelt: 37.000,00 €; Abbau: 15.000 m^3 ; auf den Kiesabbau entfallender Anteil am Pachtentgelt: 59%). Weshalb aber an C.C. mehr als das Doppelte pro m^3 abgebauten Materials bezahlt worden sein sollte, lässt der Amtsvertreter im Dunkeln und ist auch nicht erkennbar.

Ausgehend von den Angaben des Geschäftsführers der KW GmbH & Co KG ist A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin bezüglich des Deponiefeldes 1 sohin ein Abbauvolumen von 70.000 m^3 und ein Deponievolumen von 45.000 m^3 zuzurechnen.

Hinsichtlich des Deponiefeldes 2 ist C.C. das im Vertrag angeführte Abbau- bzw. Deponievolumen (15.000 m^3 bzw. 14.000 m^3) zuzurechnen (dies ergibt einen Anteil von 18,75% am Gesamtvolumen des Deponiefeldes 2 und entspricht damit annähernd der Schätzung des Finanzamtes mit 20%); für einen davon abweichenden Ansatz bzw. eine Schätzung bestand nach Ansicht des Senates keine Veranlassung, ist doch nicht erkennbar, weshalb die im Vertrag angegebenen Volumen und die dafür zu bezahlende Pacht nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen sollten. A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin sind hinsichtlich des Deponiefeldes 2 sohin 65.000 m^3 (Abbau) und 66.000 m^3 (Deponie) zuzurechnen.

Deponiefeld 3 ist unstrittig zur Gänze A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Zusammengefasst sind A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin somit folgende Abbau- und Deponievolumen zuzurechnen:

	<i>Abbau</i>	<i>Anteil A.A.</i>	<i>Deponie</i>	<i>Anteil A.A.</i>
<i>Deponiefeld 1</i>	<i>110.000 m³</i>	<i>70.000 m³</i>	<i>80.000 m³</i>	<i>45.000 m³</i>
<i>Deponiefeld 2</i>	<i>80.000 m³</i>	<i>65.000 m³</i>	<i>80.000 m³</i>	<i>66.000 m³</i>
<i>Deponiefeld 3</i>	<i>80.000 m³</i>	<i>80.000 m³</i>	<i>120.000 m³</i>	<i>120.000 m³</i>
<i>Gesamt</i>	<i>270.000 m³</i>	<i>215.000 m³</i>	<i>280.000 m³</i>	<i>231.000 m³</i>

b) Anteil an der tatsächlichen jährlichen Gesamtabbaumenge

Den von der steuerlichen Vertretung mit E-Mail von 24. September 2014 übermittelten Angaben des Geschäftsführers der KW GmbH & Co KG zufolge wurden bis zum 31. Dezember 2005 insgesamt 160.000 Tonnen (entspricht bei dem von dieser angewendeten Umrechnungsfaktor 80.000 m³) Kies abgebaut. Die in den folgenden Jahren tatsächlich abgebauten Mengen wurden mit 0 t (2006), 3.000 t (2007), 24.000 t (2008), 63.000 t (2009), 36.000 t (2010), 29.000 t (2011) und 82.000 t (2012) angegeben; die auf der Deponie eingelagerten Mengen wurden mit 0 t (2005), 12.000 t (2006), 10.000 t (2007), 24.000 t (2008), 16.000 t (2009), 17.000 t (2010), 44.000 t (2011) und 41.000 t (2012) beziffert.

Das Finanzamt hat den A.A. hinsichtlich des Deponiefeldes 1 zugerechneten Anteil (33.000 m³) je zur Hälfte in den Jahren 2004 und 2005 berücksichtigt; hinsichtlich der Folgejahre hat das Finanzamt die jährlichen Abbaumengen (in Tonnen) auf den A.A. zugerechneten Anteil am Deponiefeld 2 (64.000 m³) im Wege einer Verhältnisrechnung umgelegt, da der Abbau in diesem Zeitraum nur im Deponiefeld 2 habe erfolgt sein können.

Für den Senat ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die bekannt gegebenen Abbau- und Deponiemengen nicht den Tatsachen entsprechen. Kein Zweifel kann auch darüber bestehen, dass sich die Angaben ungeachtet der Fragestellung im Vorhalt des Bundesfinanzgerichts auf das gesamte Abbaugelände und nicht nur auf den A.A. zuzurechnenden Anteil beziehen, ist in der Anfragebeantwortung doch ausdrücklich von den am "Standort H" abgebauten bzw. eingelagerten Mengen die Rede.

Ob und in welchem Umfang tatsächlich mehr abgebaut wurde als die in den ursprünglichen Genehmigungsbescheiden angeführten Mengen (die Abweichungen sind offensichtlich durch den teilweise tieferen Abbau bzw. steilere Böschungsneigungen im Deponiefeld 2 begründet bzw. erklärbar; die Änderung der Böschungsneigung sowie

eine teilweise Verschiebung der Deponieabbaugrenze im Bereich der Deponiefelder 2 und 3 wurde im Übrigen auch mit dem Teilbescheid des Landeshauptmannes von Vorarlberg vom 28. Juni 2011 zur Kenntnis genommen), kann für die hier zu beurteilende Frage dahingestellt bleiben. Grundlage für die Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung können schließlich nur die ursprünglich veranschlagten und den Verträgen zugrundeliegenden anteiligen Abbau- bzw. Deponiemengen sein, können letztlich doch nur diese (damals bekannten) Ausgangswerte für die Bemessung des Pachtentgeltes maßgeblich gewesen sein. Sobald das A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin zuzurechnende und dem hier in Rede stehenden Pachtentgelt zugrunde gelegte Gesamtabbauvolumen erschöpft ist, kommt eine darüberhinausgehende Berücksichtigung einer Absetzung für Substanzverringerung - auch wenn tatsächlich mehr abgebaut würde - ohnehin nicht in Betracht.

Zutreffend ist zweifelsohne, dass die bekannt gegebenen Abbaumengen bis 2005 (160.000 t) nur das Deponiefeld 1 und die für die Jahre 2006 bis 2012 bekannt gegebenen Abbaumengen nur das Deponiefeld 2 betreffen können, wurde doch das Deponiefeld 1 mit Bescheid vom 4. August 2005 kollaudiert und das Deponiefeld 2 mit Bescheid vom 24. Juli 2013 (vgl. auch die entsprechenden Luftaufnahmen des Abbaugebietes). Entgegen der Vorgangsweise des Finanzamtes (Verteilung des A.A. zugerechneten Abbauvolumens im Deponiefeld 2 von 64.000 m³ nach dem Verhältnis der tatsächlichen jährlichen Abbaumengen) sind die jährlichen Abbaumengen den Grundstücksbesitzern nach Ansicht des Senates, nachdem nicht bekannt ist, auf welchem Grundstück im jeweiligen Jahr wieviel abgebaut wurde, im Verhältnis ihres Anteils am Deponiefeld 2 zuzurechnen, dh. 81,25% A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin und 18,75% C.C. . Hinsichtlich des Deponiefeldes 1 ist die auf A.A. bzw. die nunmehrige Beschwerdeführerin entfallende Abbaumenge (63,64% von 160.000 t, d.s. 101.824 t) mangels entsprechender Angaben gleichteilig den Jahren 2004 und 2005 (d.s. je 50.912 t) zuzurechnen.

Soweit der Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung den im Zusammenhang mit dem Abbau für die Umrechnung von Kubikmeter in Tonnen herangezogenen Faktor 2 als verfehlt bezeichnet hat, ist ihm entgegenzuhalten, dass sich die von ihm genannten Vergleichswerte auf die Umrechnung beim Verkauf von lose geschüttetem Material beziehen. Nach Ansicht des Senates liegt es aber auf der Hand, dass beim Abbau des Austauschmaterials ein höherer Umrechnungsfaktor heranzuziehen ist, zumal es sich dabei um verdichtete Bodensubstanz handelt, die folglich auch ein höheres spezifisches Gewicht aufweist. Abgesehen auch davon, dass ein niedrigerer Umrechnungsfaktor bei der vorgenommenen Umrechnung der tatsächlichen Abbaumengen zu einer höheren jährlichen Absetzung für Substanzverringerung führen würde, hat das Finanzamt diesen Faktor nach entsprechendem Vorhalt vom 11. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 im Übrigen auch selbst herangezogen.

Zusammengefasst sind A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin somit folgende Abbaumengen bzw. -volumen zuzurechnen:

	gesamt (t)	gesamt (m³)	Anteil Bf. (%)	Anteil Bf. (m³)
2004	80.000	40.000	63,64%	25.456
2005	80.000	40.000	63,64%	25.456
2006	0	0	81,25%	0
2007	3.000	1.500	81,25%	1.219
2008	24.000	12.000	81,25%	9.750
2009	63.000	31.500	81,25%	25.594
2010	36.000	18.000	81,25%	14.625

c) Anteil des Fahrrechtes und der sonstigen Rechte

Nach § 4 des Abbau- und Bestandsvertrages sind mit dem Abbauzins (Pachtentgelt) sämtliche aus den vertraglich eingeräumten Rechten resultierenden Forderungen des Grundstückseigentümers abgegolten.

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden im Schätzungswege für das Fahrrecht einen Anteil von 15% am gesamten Pachtentgelt (117.840 €) und für die sonstigen eingeräumten Rechte einen Anteil von 5% (39.280 €) berücksichtigt. Im Zuge der mündlichen Verhandlung hat der Amtsvertreter beantragt, für diese Rechte insgesamt einen Betrag von 275.000,00 € zu berücksichtigen.

Der steuerliche Vertreter hat in der mündlichen Verhandlung beantragt, für die eingeräumten Rechte insgesamt einen Anteil von 10% in Ansatz zu bringen, da der Wert eines Fahrrechtes nicht höher sein könne, als die Anschaffungskosten des Grundstückes.

Der Argumentation des steuerlichen Vertreters vermochte der Senat nicht zu folgen, sagt die Höhe der Anschaffungskosten doch nichts darüber aus, welchen Preis die Abbauberechtigte für die Nutzung der für das Abbau- und Deponiegebiet unabdingbaren Zufahrt zu zahlen bereit war.

Nichts zu gewinnen war in diesem Zusammenhang auch mit den Angaben des Geschäftsführers der KW GmbH & Co KG in der Beilage zur schriftlichen Zeugenaussage, wonach C.C. pro m³ Abbaumaterial 2,00 € und pro m³ Deponiematerial 0,70 €, B.B. 1,75 €/m³ bzw. 0,50 €/m³ und A.A. 3,02 €/m³ bzw. 0,58 €/m³ bezahlt worden sei. Abgesehen davon, dass diese Angaben nicht durch zeitnahe Unterlagen belegt wurden und nicht erkennbar ist, weshalb derart unterschiedliche Kubikmeterpreise vereinbart worden sein sollten (eine unterschiedliche Qualität oder sonstige ins Gewicht fallende Umstände wurden nicht eingewendet), wäre in diesem Fall dem Fahrrecht und den sonstigen eingeräumten Rechten überhaupt kein Wert beizumessen. Eine solche Annahme widerspricht nach Ansicht des Senates gerade

im Hinblick auf die Zahl der Lkw-Fahrten und die Nähe zum eigenen Wohnhaus aber jeder Lebenserfahrung. Selbst wenn bei der Bemessung des Pachtentgeltes dafür kein gesondertes Entgelt in Ansatz gebracht wurde, wurden die eingeräumten Rechte jedenfalls über den höheren Kies- bzw. Deponiepreis abgegolten und muss bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Kies- und Schottervorkommens daher auch ein entsprechender Anteil berücksichtigt werden.

Soweit der Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung die Berücksichtigung eines Betrages von 275.000,00 € beantragt hat, ist ihm entgegenzuhalten, dass sich dieser Betrag unter Berücksichtigung der nach Ansicht des Finanzamtes A.A. bzw. der nunmehrigen Beschwerdeführerin einerseits und B.B. andererseits zuzurechnenden Anteile am Deponiefeld 1 ergibt. Wie oben aufgezeigt, sind B.B. aber nicht 77.000 m³, sondern 40.000 m³ zuzurechnen. Zudem müssen, wenn die Preise und Abbaumengen in ein Verhältnis gesetzt werden, entsprechend der Darstellung in der Zusammenfassung über das Ergebnis des Erörterungstermines alle drei Grundstückseigentümer einbezogen werden. Bei den Ansätzen des Finanzamtes ergäbe sich aber, wie oben (lit. a) bereits aufgezeigt, eine nicht plausible Diskrepanz zwischen dem B.B. einerseits und C.C. andererseits pro m³ bezahlten Entgelt.

Nachdem bereits im Rahmen des Erörterungstermines am 25. Oktober 2016 darauf hingewiesen wurde, dass sich die Schätzung des Finanzamtes (Fahrrecht 15%, sonstige Rechte 5%) im Hinblick auf die dort dargelegte Relation der jeweiligen Abbau- bzw. Deponievolumen und der Höhe des Entgelts bei den anderen Grundstücksbesitzern (B.B. und C.C.) als plausibel darstelle und davon abweichende Ansätze schlüssig und nachvollziehbar belegt werden müssten, sah sich der Senat nicht veranlasst, von der ursprünglichen Schätzung des Finanzamtes abzuweichen, zumal jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123, sowie Ritz, BAO, 6. Aufl., § 184 Tz 3, und die dort angeführten Judikate).

d) Verhältnis Substanzabbau / Deponie

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden das Pachtentgelt (nach Abzug des auf die Abgeltung des Fahrrechtes und der sonstigen Rechte entfallenden Anteils) zu 59% dem Materialabbau und zu 41% der Deponierung zugerechnet. Dieses Verhältnis hat das Finanzamt unter Zugrundelegung der auf der Homepage der KW GmbH & Co KG abrufbaren Preislisten für das Jahr 2014 sowie der bis 2013 in der Deponie eingelagerten Materialien (90% schlecht einbaufähig, 10% Schlitzwandaushub) und der A.A. zuzurechnenden Abbau- bzw. Deponiemengen ermittelt.

Der steuerliche Vertreter hat eingewendet, dass der nach den vorgelegten Preislisten für das Baugewerbe auf die Deponierung entfallende Anteil zwischen 18% und 28% liege und beantragt, die Aufteilung entsprechend jener bei der KW GmbH & Co KG im Verhältnis 75% (Materialabbau) zu 25% (Deponie) vorzunehmen.

Abgesehen von den Kies- und Deponiepreislisten wurden hinsichtlich der Aufteilung des Pachtentgelts auf das Abbaurecht einerseits und das Deponierecht andererseits keine zweckdienlichen Unterlagen vorgelegt und können die jeweiligen Anteile daher nur im Schätzungswege ermittelt werden. Nachdem es dabei den auf das Abbaurecht entfallenden Anteil an dem mit Vertrag vom 26. Februar 2004 vereinbarten Pachtentgelt zu schätzen gilt, können maßgeblich nur die zum damaligen Zeitpunkt gegebenen Verhältnisse bzw. Einschätzungen sein. Infolgedessen kann nach Ansicht des Senates auch nicht auf die im Jahr 2014 geltenden Preise und die tatsächlich eingelagerten Materialien abgestellt werden, konnten diese tatsächlichen Entwicklungen und Umstände zum damaligen Zeitpunkt doch nicht absehbar oder gar bekannt gewesen sein.

Auch sind dabei nicht die auf der Homepage abrufbaren Preislisten für nicht gewerbliche Kunden (Privatkunden) heranzuziehen, sondern jene für das Baugewerbe, zumal im Hinblick auf die mit E-Mail vom 23. November 2016 vorgelegte Umsatzstatistik für das Jahr 2015 kein Zweifel besteht, dass nur ein geringfügiger Anteil der von der KW GmbH & Co KG erzielten Umsätze auf solche mit nicht gewerblichen Kunden entfällt. Davon abgesehen liegen auch keine im hier interessierenden Zeitraum gültigen Preislisten für nicht gewerbliche Kunden vor.

Soweit der Amtsvertreter in der Stellungnahme vom 18. November 2016 einwendet, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Preislisten des Jahres 2014 nicht auch die Einnahmenrelation des Jahres 2003 abdecken sollten, ist ihm entgegenzuhalten, dass zum einen in den Preislisten für das Jahr 2014 auch andere Produkte aufgelistet sind als in jenen der Jahre 2001 und 2003 und zum anderen die Preise für die Deponierung in diesem Zeitraum weit stärker gestiegen sind als jene für die unterschiedlichen Abbauprodukte. Beispielsweise ist der Preis für Maurersand von 12,72 €/t nach der bis März 2003 gültigen Preisliste auf 16,80 €/t im Jahr 2014 gestiegen, das entspricht einer Preissteigerung von 32,08%; bei Estrichsand beträgt die Preissteigerung 19,97%, bei Rundkorn (8-16) 19,11%. Im Bereich der Deponierung ergibt sich hingegen gegenüber den im Jahr 2005 gültigen Preisen eine Preissteigerung von 91,57% (Aushub gut ausbaufähig), 107,10% (Aushub schlecht ausbaufähig), 82,01% (Schlamm und Schlick) sowie 96,46% (Schlitzwandaushub).

Nicht nachvollziehbar ist weiters, weshalb der Amtsvertreter die im Halbjahresbericht des Deponieaufsichtsorgans vom 9. August 2013 unter der Abfallschlüsselnummer 31411-29 angeführte Deponiemenge zur Gänze dem schlecht einbaufähigen Bodenaushub zuordnet, hat die Frage der Einbaufähigkeit des Deponiematerials doch nichts mit der Klassifizierung nach Abfallschlüsselnummern zu tun (vgl. auch die dem Halbjahresbericht angeschlossene Auflistung des im ersten Halbjahr 2013 deponierten Materials, in der jeweils zwischen gut und schlecht einbaufähigem Aushub unterschieden wird). Unerfindlich ist schließlich auch, worauf der Amtsvertreter die Auffassung stützt, dass der unter der Abfallschlüsselnummer 31411-29 klassifizierte Bodenaushub in der Deponie nicht eingelagert hätte werden dürfen, ist im Kollaudierungsbescheid betreffend das Deponiefeld 2 vom 24. Juli 2013 doch ausdrücklich festgehalten,

dass die dort aufgelisteten Abfallarten (ua. Bodenaushub mit Hintergrundbelastung; Abfallschlüsselnummer 31411-29) unter der Voraussetzung eingebracht werden können, dass die Grenzwerte der Tabellen 1 und 2 der Deponieverordnung 2008 eingehalten werden und wird im Deponiebericht 2013 der T GmbH (Seite 8) weiters ausgeführt, dass bei den stichprobenartigen Kontrollen keine gravierenden Mängel festgestellt worden seien und die chemische Analyse keine Überschreitung von vorgeschriebenen Grenzwerten ergeben habe.

Nachdem sich keine konkreten Anhaltspunkte für die Feststellung des nach damaligen Verhältnissen dem Abbau einerseits und der Deponierung andererseits zuzurechnenden Anteils am Pachtentgelt ergaben, geht der Senat im Hinblick auf das sich bei isoliertem Vergleich der Preise ergebende Verhältnis (vgl. dazu die Angaben der steuerlichen Vertretung) und dem bei A.A. zu berücksichtigenden höheren Deponievolumen (231.000 m³) sowie den insbesondere hinsichtlich der Absehbarkeit der Preissteigerungen im Bereich Deponie und der Art bzw. der Qualität des eingelagerten Materials bestehenden Unsicherheiten Rechnung tragend im Schätzungswege von einem Verhältnis von 70% (Abbau) zu 30% (Deponie) aus.

IV. Rechtslage und rechtliche Würdigung

1. Verjährung

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO - abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die Frage, ob der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO erfüllt ist, ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung ist nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten, bewirkt.

Vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (vgl. VwGH 30.3.2016, 2016/13/0007, und VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN, sowie Ritz, BAO, 6. Aufl., § 207 Tz 15, mwN).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Eine Abgabenhinterziehung erfordert nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorsätzliches Handeln und liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern kann erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln wiederum beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121, mwN; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292, mwN).

Im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO bzw. § 98 FinStrG zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 19.6.2013, 2012/16/0111).

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der

Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. VwGH 18.9.1991, 91/13/0064).

Im Beschwerdefall gehen nach Ansicht des Senates weder aus den Ausführungen des Finanzamtes noch aus den Akten hinreichende Sachverhaltselemente hervor, die den Schluss auf vorsätzliches Verhalten im erforderlichen Ausmaß tragen könnten.

Das Finanzamt hat im Zuge der im Frühjahr 2006 durchgeführten, die Jahre 2004 und 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung bei der Ermittlung der für das Jahr 2004 nicht erklärten Einkünfte von sich aus pauschale Werbungskosten in Höhe von 40% der jährlichen Pachteinahmen in Ansatz gebracht, wobei dem Prüfer der Vertragsinhalt und die daraus hervorgehende Sachlage jedenfalls bekannt waren, führt er in einer Stellungnahme vom 28. November 2006 betreffend den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO doch Folgendes aus (siehe Veranlagungsakt des Finanzamtes, 2005, AS 12-14; der Handakt ist nach Auskunft des Finanzamtes bereits ausskartiert worden und nicht mehr vorhanden):

"Im gegenständlichen Fall werden als Gegenleistung für den pauschalen Abbauzins (unabhängig von einer Abbaumenge) - neben dem Kiesabbau - eine Vielzahl von weiteren Rechten eingeräumt, denen keine Werbungskosten gegenüberstehen, sowie wurde auch die Wiederauffüllung und Rekultivierung seitens des Kieswerk- und Deponiebetreibers vereinbart (s.S. 17 ff Prüfungshandakt), sodass eine Schätzung der Werbungskosten (einschl. der AfS) iHv 40% der Nettoerlöse bei weitem ausreichend erscheint.

Entgegen dem Inhalt des vorliegenden Antrages wurde nicht ein Bodenschatz zu einem Kaufpreis von 785.640,00 € (netto 20%) veräußert, sondern eine Vielzahl von Rechten eingeräumt.

Die abgebaute Substanz wird durch anderes Erdmaterial ersetzt, das Gelände am Schluss rekultiviert. Eine Vermögensminderung ist soweit nicht erkennbar."

Wenn somit aber der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt in Kenntnis des Umstandes, dass nicht nur ein Abbaurecht, sondern auch ein Deponierecht und zahlreiche weitere Rechte eingeräumt wurden, die mit dem pauschalen, von einer konkreten Abbaumenge unabhängigen Pachtentgelt abgegolten wurden (von einem dem Finanzamt "suggerierten" Sachverhalt kann somit wohl keine Rede sein), den Ansatz pauschaler Werbungskosten (40% der jährlichen Pachtzahlungen) für zulässig - ja sogar geboten - erachtet haben und das Finanzamt entsprechende Bescheide für die Jahre 2004 und 2005, in der Folge auch für die Jahre 2006 bis 2010, in denen eine Absetzung für Substanzverringerung in Höhe des Barwertes der Pachtzahlung (2006 und 2007) bzw. von 80% der Einnahmen (2008 bis 2010) beantragt wurde, erlassen hat, ist nicht erkennbar, inwieweit A.A. diesbezüglich eine Hinterziehungsabsicht zum Vorwurf gemacht werden könnte. Dafür, dass ihm bewusst gewesen wäre, dass er bei einer

die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigenden Berechnung, wie sie vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren angestellt wurde (Ermittlung der allein auf das Kiesabbaurecht entfallenden fiktiven Anschaffungskosten und Ermittlung der jährlichen Absetzung für Substanzverringerung nach Maßgabe der tatsächlichen Abbaumenge sowie des auf A.A. entfallenden Anteils am gesamten Abbauvolumen), nur eine weit geringere Absetzung für Substanzverringerung in Abzug hätte bringen können, ergaben sich für den Senat keine Hinweise, zumal die nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3204 und 6410 b) zulässige pauschale Ermittlung, die im Übrigen auch von den beiden anderen Grundstückseigentümern angewandt und vom Finanzamt nicht beanstandet wurde, ja gerade der Vereinfachung dienen soll. Damit ist aber auch nicht erkennbar, dass A.A. eine dadurch bewirkte Steuerverkürzung erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten hätte (vgl. auch UFS 20.9.2006, RV/0280-G/04, wonach die Überschreitung jener Höchstgrenze, die nach der Intention der Einkommensteuerrichtlinien hinsichtlich des Abzuges pauschaler Werbungskosten tatsächlich noch als unbedenklich erachtet wird, für sich noch nicht zu einer offensichtlichen Unrichtigkeit eines Bescheides im Sinne des § 293b BAO führt).

Dies umso mehr, als für A.A. die tatsächlichen Abbaumengen im Hinblick auf das vereinbarte, von der konkreten jährlichen Abbaumenge unabhängige pauschale Pachtentgelt und die vertragsgemäß erfolgten Zahlungen nicht relevant war. Für die vom Finanzamt ins Treffen geführte Feststellung "Selbstverständlich informierte Sie die Abbauberechtigte auch über die angeblich gewonnenen Mengen der Jahre 2006 (0,00 Tonnen) und 2007 (3.000,00 Tonnen)" fehlt es zudem an konkreten Tatsachenfeststellungen, die eine solche Annahme stützen könnten.

Nicht maßgeblich ist in diesem Zusammenhang auch, ob das Abbau- und Deponiegelände zur Gänze in seinem Eigentum stand oder nicht, zumal die berücksichtigten Werbungskosten ja mit einem Pauschalsatz von den jeweiligen Einnahmen berechnet wurden und dem im Vertrag mit A.A. vereinbarten Pachtentgelt ohnedies nur das auf sein Grundstück entfallende Abbau- und Deponievolumen zugrunde lag.

Inwieweit aus der vom Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung angesprochenen, nicht näher konkretisierten finanzstrafrechtlichen Verurteilung im Jahr 2013 aufgrund eines Vergehens nach dem Alkoholsteuergesetz Rückschlüsse auf ein vorsätzliches Verhalten im gegenständlichen Verfahren zu ziehen sein sollten, war für den Senat nicht nachvollziehbar (im Übrigen wurde A.A. mit Erkenntnis des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 21. April 2009, FSRV/0013-F/08, selbst wegen der Nichterklärung der aus dem Abbau- und Bestandsverhältnis resultierenden Einkünfte lediglich wegen fahrlässigem Handeln verurteilt).

Schließlich spricht bei der im Beschwerdefall gegebenen Sachlage auch der Umstand, dass A.A. versucht hat, im Rechtsmittelverfahren eine wesentlich höhere Abschreibung zu erwirken, dafür, dass er sich einer durch den Ansatz pauschaler Werbungskosten in Höhe von 40% der Pachteinahmen bewirkten Abgabenverkürzung nicht bewusst war, wäre sein Verhalten ansonsten doch geradezu widersinnig gewesen,

hätte er doch damit rechnen müssen, dass dies bei einer entsprechenden Ermittlung und Prüfung des Sachverhaltes zu Tage tritt.

Gesamthaft gesehen konnte eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete oder eine solche zumindest in Kauf nehmende subjektive Einstellung somit nicht bejaht werden und ist die gemäß § 207 Abs. 2 BAO verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben daher zu Unrecht zur Anwendung gelangt. Die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren hat hinsichtlich Einkommensteuer 2007 unter Berücksichtigung eines Verlängerungsjahres aufgrund der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 25. März 2010 mit Ablauf des Jahres 2013 geendet, hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 jeweils entsprechend früher. Dafür, dass in einem Jahr, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert war, Amtshandlungen unternommen worden wären, die zu einer weiteren Verlängerung um jeweils ein Jahr geführt hätten, ergeben sich aus der Aktenlage keine Hinweise. Die mit Bescheiden vom 18. Dezember 2014 im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgte Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 erweist sich daher infolge bereits eingetretener Verjährung als nicht rechtmäßig.

Hinsichtlich Einkommensteuer 2008 hat die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren unter Berücksichtigung des ua. mit der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 25. März 2010 bewirkten Verlängerungsjahres mit Ablauf des Jahres 2014 geendet, hinsichtlich der Folgejahre jeweils entsprechend später. Der mit den Bescheiden vom 18. Dezember 2014 erfolgten geänderten Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 stand Verjährung sohin nicht entgegen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007

Nach § 304 BAO in der mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

§ 304 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 vereinheitlicht die Frist für die Wiederaufnahme von Amts wegen und die Wiederaufnahme auf Antrag; Sinn der Bestimmung ist es, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 304 Tz 1 und 3, mwN).

Nachdem hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007, wie oben aufgezeigt, Verjährung eingetreten ist, erweist sich die Wiederaufnahme dieser Verfahren als unzulässig und war den Beschwerden insoweit daher Folge zu geben. Die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 waren somit ersatzlos aufzuheben.

3. Einkommensteuer 2004 bis 2007

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung oder mit Beschluss als

gegenstandslos zu erklären, wenn ua. einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen wird.

Nachdem den Beschwerden gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 verfügenden Bescheiden entsprochen wurde und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufgehoben wurden, waren die gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 erhobenen Beschwerden daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

4. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 bis 2010

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismitteln ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen; gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.6.2016, 2013/15/0286; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045, mwN) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Aus dem Verfahrensablauf ergibt sich in unzweifelhafter Weise, dass jedenfalls die Eigentumsverhältnisse hinsichtlich des Abbau- und Deponiegeländes und damit einhergehend die auf A.A. entfallenden Anteile am Abbau- und Deponievolumen sowie die tatsächlich abgebauten Mengen erst im Zuge der Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes im Jahr 2014 (neu) hervorgekommen sind. Dass das Finanzamt bereits zum Zeitpunkt

der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide Kenntnis von diesen Umständen gehabt hätte, behauptet schließlich auch die steuerliche Vertretung nicht.

Damit aber sind zweifelsohne für die Ermittlung der tatsächlichen Absetzung für Substanzverringerung entscheidungswesentliche Tatsachelemente neu hervorgekommen und lagen somit auch taugliche Wiederaufnahmegründe vor. Kein Zweifel kann auch darüber bestehen, dass die neu hervorgekommenen Sachverhaltselemente geeignet sind, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen (siehe unten Punkt 5.).

Die Ermessensübung hat das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN, und VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben; dies unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, und VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015, mwN). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, im Rahmen einer Wiederaufnahme vorgenommene Änderungen, die zu einer Steuererhöhung von 1.010,15 € und einer Gewinnerhöhung von 29.234,90 S (Änderung der Einkünfte um mehr als 2%) führten, als weder absolut noch relativ geringfügig beurteilt (zur Frage der "Geringfügigkeit" der steuerlichen Auswirkungen vgl. weiters VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN).

Dass angesichts der sich im Beschwerdefall ergebenden Änderungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (siehe unten Punkt 5.) und der daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen von einer Geringfügigkeit nicht die Rede sein kann, bedarf vor diesem Hintergrund keiner näheren Erörterung. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Auswirkungen zur Gänze auf den angeführten Wiederaufnahmegründen und nicht auf anderen rechtlichen Beurteilungen beruhen.

Die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt sich insoweit nicht. Zudem wirken sich die Änderungen insgesamt nunmehr ohnedies zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2008 bis 2010 stellt sich sohin gesamthaft gesehen als rechtmäßig dar und waren die dagegen erhobenen Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

5. Einkommensteuer 2008 bis 2010

Rechte, ein Schottervorkommen auf fremdem Grund und Boden gegen Bezahlung eines bestimmten Entgeltes für jeden gewonnenen Kubikmeter auszubeuten, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einkommensteuerlich Pachtrechte, die aus einem derartigen Pachtverhältnis vom Verpächter erzielten Einkünfte daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045, mit Hinweis auf VwGH 12.1.1972, 1557/71). Nicht anderes kann daher gelten, wenn, so wie im Beschwerdefall, für die vertraglich eingeräumten Rechte in der beschriebenen Weise (im voraus) zu entrichtende Pachtzahlungen vereinbart wurden. Auch hat der steuerliche Vertreter das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht konkret bestritten, strittig ist vielmehr die Höhe der bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigenden Absetzungen für Substanzverringerung.

Abzugsfähige Werbungskosten sind bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ua. Absetzungen für Substanzverringerung.

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden abnutzbaren Wirtschaftsgütern nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Die Vorschrift des § 6 Z 9 EStG 1988, auf die in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 verwiesen wird, legt in lit. b wiederum fest, dass im Falle der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen aus betrieblichem Anlass, für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag gilt, "den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten)".

Ein Bodenschatz, wie zB ein Kies- oder Schottervorkommen, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut, sobald es durch Abbau oder Verpachtung erschlossen wird oder aber sobald es abbauwürdig ist und mit seiner Aufschließung zu rechnen ist (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045, und VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063, mwN).

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft wiederholt ausgesprochen hat, ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen (vgl. ua. VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015, VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122, mwN, und VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, mwN).

Ermittelt wird die Absetzung für Substanzverringerung grundsätzlich in der Weise, dass die Abbaumenge eines Wirtschaftsjahres in ein Verhältnis zum geschätzten Gesamtvorkommen gesetzt und dieses Verhältnis dann auf den Wert des Gesamtvorkommens umgelegt wird (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 12. Lfg, § 8 Tz 69; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2017, § 8 Rz 70). Als zulässig anerkannt hat der Verwaltungsgerichtshof auch eine Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung, bei der auf die Bewertung des Schottervorkommens als Ganzes verzichtet und die im jeweiligen Jahr abgebaute Menge nicht in ein Verhältnis zum Gesamtvorkommen gesetzt, sondern für jede abgebaute Mengeneinheit (m³) jener Betrag an Absetzung für Substanzverringerung angesetzt wird, der für den Erwerb (die Anschaffung) der Mengeneinheit hätte aufgewendet werden müssen, wobei dieser Betrag durch Abschläge vom Verkaufspreis am fiktiven Anschaffungstag (insbesondere für den Gewinn und die Verzinsung des eingesetzten Kapitals) ermittelt werden könne (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045, mit Hinweis auf VwGH 12.1.1972, 1557/71). Klargestellt hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch auch, dass auch bei dieser Bewertungsmethode die seinerzeitige Wertermittlung, soweit sie unter sorgfältiger Beachtung aller bewertungsrelevanten Umstände, die dem Unternehmer bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, maßgeblich ist (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045, mit Hinweis auf VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024, und VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063). Im Gesetz jedenfalls nicht gedeckt ist daher eine Art der Berechnung der Absetzung für Substanzverringerung, bei der die jährlich abgebaute bzw. verkaufte Menge an Schotter jeweils als in diesem Jahr eingelegt und zugleich verbraucht behandelt wird, sondern es muss jener Wert zum Ansatz kommen, der sich für das Schottervorkommen seinerzeit ergeben hat (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024, und VwGH 12.1.1972, 1557/71).

Grundlage für die Bemessung der Absetzung für Substanzverringerung kann sohin nur der Betrag sein, der bei einer Anschaffung des Wirtschaftsgutes am maßgeblichen Stichtag hätte aufgewendet werden müssen, wobei bei der Ermittlung dieses Betrages jedenfalls auch ein entsprechender Gewinnanteil und eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu berücksichtigen sind (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 12. Lfg, § 8 Tz 67; zur Frage der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von Kies- und Schottervorkommen vgl. weiters UFS 20.9.2006, RV/0280-G/04, sowie BFG 20.6.2016, RV/5100165/2014).

Die nach der Verwaltungspraxis zulässige vereinfachte Ermittlung der abzugsfähigen Werbungskosten (nach den Randziffern 3204 und 6410b der Einkommensteuerrichtlinien bestehen keine Bedenken, bei der Ermittlung der aus einem Schotterabbauvertrag resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sämtliche Werbungskosten -

einschließlich Absetzung für Substanzverringerung - im Schätzungswege mit 40% der Nettoerlöse zu berücksichtigen) kommt im Beschwerdefall nicht in Betracht. Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht an Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen nicht gebunden ist und bei einer solchen Ermittlung nicht auf die seinerzeitigen fiktiven Anschaffungskosten abgestellt wird, führt eine solche Berechnung unter den gegebenen Voraussetzungen zweifelsohne nicht zu einem sachgerechten Ergebnis, wurden doch zum einen die Pachtzahlungen nicht in Abhängigkeit von den jährlich abgebauten (stark divergierenden) Mengen geleistet, sondern über einen Zeitraum von 10 Jahren in vertraglich festgelegter Höhe Vorauszahlungen für die vorgesehenen gesamten Abbau- und Deponiemengen gezahlt und zum anderen mit den Pachtzahlungen weitere vertraglich eingeräumte Rechte (Fahrrechte udgl.) abgegolten, die einer Absetzung für Substanzverringerung von vornherein nicht zugänglich sind.

In den wiederaufgenommenen Verfahren hat das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die hinsichtlich des Abbaues des Austauschmaterials (Kies, Schotter, Gestein) zu berücksichtigende Absetzung für Substanzverringerung mit 262.884,00 € ermittelt und davon unter Zugrundelegung eines auf A.A. entfallenden Gesamtabbauvolumens von 177.000 m³ sowie der ihm zuzurechnenden jährlichen Abbaumenge den entsprechenden Absetzbetrag je Jahr ermittelt. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Substanzverringerung (262.884,00 €) hat das Finanzamt vom Gesamtentgelt (785.640,00 €) zunächst einen Anteil von 15% für das Fahrrecht sowie einen Anteil von 5% für die sonstigen eingeräumten Rechte in Abzug gebracht. Den auf das Abbaurecht einerseits bzw. das Deponierecht andererseits entfallenden Anteil am verbleibenden Entgelt (628.512,00 €) hat das Finanzamt ausgehend von der A.A. jeweils zuzurechnenden Gesamtmenge sowie den von der Abbauberechtigten im Jahr 2014 durchschnittlich verrechneten Preisen in Höhe von 15,59 €/m³ (Kies) bzw. 9,12 €/m³ (Deponie) mit 59% (Kiesabbau) bzw. 41% (Deponie) ermittelt (der auf den Kiesabbau entfallende Betrag in Höhe von 370.822,00 € entspricht somit einem Anteil von 47,2% an den gesamten Pachteinnahmen). Die fiktiven Anschaffungskosten des Kies- und Schottervorkommens (262.884,00 €) hat das Finanzamt in Anlehnung an die Berechnungsweise der steuerlichen Vertretung mit dem Barwert der anteiligen Pachtzahlungen errechnet, wobei das Finanzamt als Zinssatz jeweils den jährlichen Mittelwert der Sekundärmarkttrendite herangezogen und einen Gewinnaufschlag von zusätzlich 4% berücksichtigt hat.

Die Berechnungsweise des Finanzamtes als solche sowie der für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten maßgebliche Stichtag (28. Oktober 2002) sind nicht strittig. Auch für den Senat ergaben sich diesbezüglich im Hinblick auf die gegebene Sachlage keine Bedenken. Hinsichtlich des für die Barwertermittlung heranzuziehenden Zinssatzes kann entgegen der Vorgangsweise des Finanzamtes nur ein zum maßgeblichen Stichtag realistischer Zinssatz und nicht der im Nachhinein für jedes Jahr festgestellte tatsächliche Zinssatz herangezogen werden, zumal die künftige Zinsentwicklung wohl nicht in dieser

Weise vorhersehbar war. Der Senat geht diesbezüglich entsprechend dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters vom durchschnittlichen Zinssatz der letzten fünf Jahre vor dem Bewertungsstichtag in Höhe von 4,7% aus. Als Gewinnaufschlag erachtet der Senat auch im Hinblick auf die vom steuerlichen Vertreter angeführten Zinssätze bei alternativen Veranlagungen (risikoreiche Aktien, Immobilieninvestitionen) einen Ansatz von 50% für angemessen. Der Barwert errechnet sich bei einem sich solcherart ergebenden Zinssatz von 7,1% (gerundet) mit 567.887,00 € (hinsichtlich der Berechnung wird auf die vom steuerlichen Vertreter mit E-Mail vom 27. Oktober 2016 übermittelte Beilage verwiesen).

Unter Berücksichtigung der nach Ansicht des Senates wie oben dargelegt heranzuziehenden Ansätze (Anteil Fahrrecht sowie sonstige Rechte 20%; Aufteilung des auf den Materialabbau bzw. die Deponierung entfallenden Anteils im Verhältnis 70:30) errechnen sich die fiktiven Anschaffungskosten des Kies- und Schottervorkommens entsprechend der Vorgangsweise des Finanzamtes daher mit 318.017,00 €.

Damit ergibt sich für die einzelnen Jahre folgende Absetzung für Substanzverringerung (der Vollständigkeit halber werden auch die sich für die Jahre 2004 bis 2007 ergebenden Beträge angeführt):

Jahr	Abbau (t)	Abbau (m³)	Anteil BF	Anteil % (215.00 m³)	AfS (318.017 €)
2004	80.000 t	40.000 m³	25.456 m³	11,8400%	37.653
2005	80.000 t	40.000 m³	25.456 m³	11,8400%	37.653
2006	0 t	0 m³	0 m³	0,0000%	0
2007	3.000 t	1.500 m³	1.219 m³	0,5770%	1.803
2008	24.000 t	12.000 m³	9.750 m³	4,5349%	14.422
2009	63.000 t	31.500 m³	25.594 m³	11,9042%	37.857
2010	36.000 t	18.000 m³	14.625 m³	6,8023%	21.633

Entgegen der Sichtweise des Finanzamtes konnte im Beschwerdefall auch ein Zuschlag gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht in Ansatz gebracht werden.

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

"Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.

2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.

- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.

- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung."

Gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 gilt § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Gemäß § 124b Z 225 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 trat (u.a.) § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 mit 1. Jänner 2013 in Kraft und war nach dem Gesetzeswortlaut erstmals auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

Diese Inkrafttretensbestimmung, konkret die Frage, ob es sich dabei um eine materiellrechtliche oder eine verfahrensrechtliche Norm handelt und das Zuschlagssystem des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 daher erstmals für die Veranlagung der Einkommensteuer 2013 oder bereits für ab dem Jahr 2013 durchgeführte Veranlagungen früherer Abgabengjahre gilt, wurde unterschiedlich beurteilt (vgl. ua. Atzmüller/Bodis, RdW 10/2015, 661 ff, und Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 17. Aufl., § 4 Tz. 167). Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, wurde § 124b Z 225 EStG 1988 dahin geändert, dass § 4 Abs. 2 und 3 und § 28 Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012, mit 1. Jänner 2013 in Kraft treten und erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden sind, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (896 BlgNR 25. GP 8) handelt es sich hiebei um eine Klarstellung.

Zwischenzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. April 2017, Ra 2016/15/0026, klargestellt, dass im Falle der Anwendbarkeit des § 124b Z 225 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 (diese hat der Verwaltungsgerichtshof im zu beurteilenden Fall bejaht, weil das angefochtene Erkenntnis nach der Kundmachung

des BGBl. I Nr. 163/2015, dem 28. Dezember 2015, erlassen wurde), die Bestimmung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 auch bei der Veranlagung vor dem Jahr 2013 liegender Jahre anzuwenden ist, wobei Fehler zu berücksichtigen sind, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. April 2017, Ra 2016/15/0026, ausgeführt, dass die der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zugrunde liegende Zielsetzung, der Besteuerung den richtigen Totalgewinn zugrunde zu legen, nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen verwirklicht werde. So setze § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 insbesondere voraus, dass eine eingereichte Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG 1988 entspreche und ein daraus resultierender Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden könne. Für die insoweit allenfalls bereits verjährten Zeiträume vor dem zu beurteilenden Jahr 2005 seien aber keine Vermögensübersichten, sondern lediglich Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen eingereicht worden. Damit habe der im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Mitbeteiligte (ein Steuerberater, der zur Ermittlung seiner Einkünfte tatsächlich laufend Bücher führte und den Gewinn daher durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln hatte) zwar gegen seine Offenlegungspflicht verstoßen (§ 44 Abs. 1 EStG 1988, § 119 BAO), was zu verschiedenen Rechtsfolgen führen könne (vgl. etwa Ritz, BAO, 5. Aufl., § 119 Tz 6). Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 würden aber das Vorliegen einer - mangelhaften - Vermögensübersicht für vorangehende Zeitpunkte voraussetzen; ein Verstoß gegen die Offenlegungspflicht vermöge diese Voraussetzung nicht zu substituieren.

In einem weiteren Erkenntnis zur Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 vom 27. April 2017, Ra 2015/15/0062, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass keine unrichtigen "bis zur Wurzel" zu korrigierenden (weil fehlerhaften) Bilanzen vorlägen, wenn die Nutzungsdauer von Gasleitungen bei der Bilanzerstellung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes geschätzt worden sei und erst durch Bekanntwerden eines Gutachtens nachträglich die objektive Unrichtigkeit der angesetzten Nutzungsdauer hervorkomme. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise aus:

"26 Eine Bilanzberichtigung (bis zur Wurzel) hat zwingend zu erfolgen, wenn der Abgabepflichtige (oder die Finanzbehörde) den Fehler, somit den Verstoß gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder zwingende Vorschriften des EStG, entdeckt. Da eine Bilanzberichtigung das Vorliegen eines Verstoßes gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder zwingende Vorschriften des EStG voraussetzt, ist nicht jede sich nachträglich als inhaltlich unrichtig herausstellende Bilanz zu berichtigen. Eine Bilanz gilt als im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung richtig, wenn sie mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers aufgestellt worden ist. Ein dem Abgabepflichtigen nicht vorwerfbarer Informationsmangel führt zu

keiner fehlerhaften Bilanz im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. Hirschler, Die Bilanzberichtigung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2012, SWK 27/2015, 1187).

27 Richtig ist die Bilanz, wenn die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse nach der bei Bilanzerstellung bestehenden Kenntnis des Steuerpflichtigen (bzw. nach der Kenntnis, die der Steuerpflichtige unter Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt bei Bilanzerstellung hätte haben können) in der Bilanz ihren Niederschlag gefunden haben (vgl. VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0157, und VwGH vom 20. Dezember 2016, Ro 2014/15/0012). Auch wenn sich nachträglich die objektive Unrichtigkeit herausstellt, führt dies nicht zu einer Bilanzberichtigung.

28 Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren (oder bekannt sein mussten), ist die Bilanz jedoch zwingend zu berichtigen (vgl. VwGH vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090).

29 Die Frage der subjektiven Richtigkeit der Bilanz kann nur in jenen Fällen Bedeutung haben, in denen es um "Umstände" oder "Verhältnisse" geht, welche am Bilanzstichtag schon vorlagen, dem Steuerpflichtigen aber bis zur Bilanzerstellung noch nicht bekannt waren, und welche ein gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste. Angesprochen sind in diesem Zusammenhang ausschließlich Sachverhaltselemente (vgl. nochmals VwGH vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090)."

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2012 (1960 BlgNR 24. GP 18 ff) sollen die Grundsätze für Fehlerberichtigungen im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend gelten. Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sollen daher in gleicher Weise durch Zu- und Abschläge korrigierbar sein.

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall wurden keine wie immer gearteten Vermögensübersichten erstellt und beim Finanzamt eingereicht. Vielmehr wurden die hier in Rede stehenden, in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden erfassten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend der Ermittlung im Rahmen der Betriebsprüfung durch Abzug pauschaler, ua. die Absetzungen für Substanzverringerung umfassender Werbungskosten in Höhe von 40% der jährlichen Einnahmen ermittelt. Losgelöst von der Frage, ob die Einreichung entsprechender (mangelhafter) Aufzeichnungen (etwa im Zusammenhang mit geltend gemachten Abschreibungen) auch im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 7 EStG 1988 formale Voraussetzung für eine Fehlerberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist, dient die Bestimmung nach Ansicht des Senates jedenfalls nicht dazu, den vom Finanzamt zunächst für zutreffend erachteten Ansatz pauschaler Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerung) durch anhand der tatsächlichen Verhältnisse ermittelte Absetzungen für Substanzverringerung zu ersetzen, zumal nach der angeführten

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht jede objektive Unrichtigkeit einer Behebung im Wege des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zugänglich ist. Nichts anders kann nach Ansicht des Senates aber auch im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 7 EStG 1988 gelten. Nachdem den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden der verjährten Jahre 2004 bis 2007 subjektiv gesehen keine fehlerhaften Einkünftermittlungen zugrunde lagen, kommt eine Berichtigung der überhöhten pauschalen Werbungskostenabzüge im Wege entsprechender Zuschläge im ersten nicht verjährten Jahr (2008) daher nicht in Betracht. Gesamthaft gesehen waren die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 daher spruchgemäß abzuändern.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage der Ermittlung der Absetzung für Substanzverringerung im Zusammenhang mit einem Kies- und Schotterabbau ist durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich geklärt. Hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sowie der Frage der Verjährung und des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen fußt das Erkenntnis auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Bezüglich der Frage des Inkrafttretens der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und der Anwendungsvoraussetzungen dieser Regelung ist das Erkenntnis auf die jüngste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG werden durch den unter I. angeführten Spruch insoweit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Die Gegenstandsloserklärung der gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 erhobenen Beschwerden ergibt sich aufgrund der Aufhebung der entsprechenden Wiederaufnahmebescheide unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird somit auch durch den unter II. angeführten Spruch nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher auch diesbezüglich nicht zulässig.

