



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V, vom 5. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 17. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 19.12.1968 wurde dem Berufungswerber (Bw) "Schloß B" übergeben. Von seinen Eltern erhielt er 1971 mit Übergabsvertrag die Land- und Forstwirtschaft. Seit dieser Zeit wurde auch der Kiesabbau betrieben. In der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes für Mineralvorkommen wurde vom Bw die Fläche des Abbaugeländes mit 1.500 m<sup>2</sup>, die Stärke der Abraumdecke mit 7,5 m beziffert. Der Einheitswert zum 1. Jänner 1973 wurde mit 28.500,00 S berechnet. In den Folgejahren, wurde die in jedem Jahr tatsächlich abgebaute Schottermenge dem Betriebsvermögen als Einlage zugeführt und diese im selben Jahr wieder im Wege der AfS abgeschrieben. So wurde im Jahresabschluss 1984 ein Wert von 3,00 S pro m<sup>3</sup> Schotter angesetzt. In den Erklärungen 1987 und 1988 wurde der Wert mit 5,00 S pro m<sup>3</sup> angesetzt. In einer die Jahre 1987 bis 1989 umfassenden Prüfung wurde bezüglich Ermittlung der AfS und der fiktiven Anschaffungskosten festgehalten: *"In den Prüfungsjahren 1987 und 1988 wurde lt. Erklärung die Bewertung der Substanzminderung pro m<sup>3</sup> Wandschotter mit 5,00 S pro m<sup>3</sup> angesetzt. Nach Durchsicht der vorgelegten AR-Durchschriften wurde in den Jahren 1987-1989 der gleiche Verkaufspreis pro m<sup>3</sup> Wandschotter verrechnet, sodass nach Ansicht der Bp dies als*

*Indiz dafür gewertet werden kann, dass eine Erhöhung der Bewertung in diesem Ausmaß unbegründet ist. Gemäß § 7 (3) ist eine Absetzung der Substanzverringerung zulässig. Eine Bewertung des unentgeltlich erworbenen Schottervorkommens anlässlich der seinerzeitigen Betriebseröffnung sei nicht vorgenommen worden, sodass die Absetzung für Substanzverringerung nicht mehr von den fiktiven Anschaffungskosten vorgenommen werden kann".* In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1990 - 1992 begehrte der Bw die Substanzverringerung mit 18,00 S pro m<sup>3</sup> anzuerkennen. Daraufhin ermittelte im Oktober 1995 die FLD mittels Rückrechnung die AfS zum Erwerbszeitpunkt 1970 mit 4,70 S. Im Hinblick darauf, dass es sich um einen Annäherungswert handle, wurde jedoch die AfS für die berufsgegenständlichen Jahre mit 5,00 S/m<sup>3</sup> angesetzt. In einer die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden Prüfung wurde die AfS mit 5,00 S/m<sup>3</sup> angesetzt. Im Jahre 1998 suchte der Bw um Erteilung der Bewilligung für eine befristete Rodung und um Erteilung der neuerlichen naturschutzbehördlichen Bewilligung für seine Schotterentnahmestelle an. Für einen Teil der begehrten Abbaufäche versagte die Behörde allerdings im Hinblick auf die höchste Schutzwürdigkeit der Uferböschung einen weiteren Abbau. In der Schlussbilanz zum 31.12.2001 wurde die AfS noch mit 127.500 ausgewiesen (AfS 5,00 S/m<sup>3</sup>). Im März 2003 sprach der Bw beim Finanzamt vor und begehrte die AfS mit 15,00 S/m<sup>3</sup> ab 2001 ansetzen zu dürfen. Am 26. März 2003 langte die berichtigte Erklärung ein. An AfS wurde ein Betrag von 382.500,00 S ausgewiesen. Zudem wurden erstmalig € 80.000,00 als Betriebsausgaben für Lizenzzahlungen geltend gemacht. Was die Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten im Schloss betrifft, so wurde erklärt, dass ab 2003 Liebhaberei vorliege.

Im Jahr 2005 fand beim Bw eine Außenprüfung statt. Die Prüfung umfasste die Jahre 2001 bis 2003. Im Zuge der Prüfung stellte der Prüfer, was die Buchhaltung betrifft, formelle und materielle Mängel fest. Im Hinblick auf diese Mängel wurden unter Berücksichtigung starker Schwankungen des Rohaufschlages, des Zementschwundes sowie des nicht erfassten Eigenverbrauchs Sicherheitszuschläge festgesetzt. Zudem wurden Betriebsausgaben nicht anerkannt. Was die **Absetzung für Substanzverringerung** betrifft, so wurde diese pro verkauftem m<sup>3</sup> Schotter nur mit einem Betrag in Höhe von 0,363 € (5,00 S) als Betriebsausgabe unter Hinweis auf die seinerzeitige Rechtsansicht der FLD anerkannt. Ergänzend wurde auf der Ergebnis der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1993 bis 1995 und auf die Tatsache verwiesen, dass seit der letzten Prüfung auch keine Grundstücke zugekauft worden seien. Die mit dem Sohn geschlossene Vereinbarung, datiert mit 8. Oktober 2002 betreffend **Lizzenzzahlungen** im Gesamtausmaß von 160.000,00 € für zwei Jahre hinsichtlich der Erfindung "Fördereinrichtung für Mischerfahrzeuge" wurde nicht anerkannt. So würde die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die

Vereinbarung sei erst im Nachhinein erstellt worden. Die Höhe der jährlichen Vergütungen sei auch erst im Nachhinein festgelegt worden. Die Ermittlung der Beträge habe weder vom Abgabepflichtigen noch vom Empfänger der Beträge nachvollziehbar dargestellt werden können. Welche Rechte der Abgabepflichtige erworben habe, hätte nicht ausreichend geklärt werden können. Obgleich das Mischerförderband auf einem Folder der GmbH beworben worden und von dieser Firma auch angeboten worden sei, gebe es weder eine Vereinbarung mit dem Abgabepflichtigen noch mit dem Erfinder. Zwar finde die Fördereinrichtung in den fünf betrieblichen Fahrzeugen des Abgabepflichtigen Verwendung, verkauft sei sie nur einmal worden. Um eine jährliche Lizenzzahlung in Höhe von 80.000,00 € zu rechtfertigen, müssten jährlich mindestens 20 Fördereinrichtungen verkauft werden. Weil zunächst nicht sämtliche Mieter im Schloss namhaft und die Erlöse unzureichend erklärt wurden, wurden die Mieteinnahmen gem. § 184 BAO geschätzt.

Am 29.6.2006 fand eine Schlussbesprechung statt, wobei hinsichtlich aller Besprechungspunkte Einigung erzielt wurde.

Mit Bescheid jeweils vom 17. August 2006 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 bis 2003 wiederaufgenommen. (Diese Bescheide wurden nicht bekämpft). Am 17. August 2006 ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003. Mit Schreiben vom 14. September 2006 wurde um Verlängerung der Berufungsfrist ersucht. Im Berufungsschriftsatz vom 5. Oktober 2006 wurde vom Bw das Vorliegen von Buchhaltungsmängeln bestritten. Bezüglich der Vermietung und Verpachtung wurde festgehalten, dass keine klare Linie vorliege, inwieweit Privatnutzung, Liebhaberei oder Vermietung und Verpachtung vorliege. Bezüglich der **Abschreibung für Substanzverringerung** sei darüber diskutiert worden, welcher Zeitpunkt für die Bewertung der Einlage des Schotterers maßgeblich sei. Nach Auffassung des damaligen Finanzamtsvorstandes sei die jährlich abgebaute Menge Schotter jeweils in diesem Jahr auch eingebracht worden. Dieser Meinung habe man sich angeschlossen und den Wert auf Grund einer Auskunft beim Großbetriebsprüfer mit 1,09 €/m<sup>3</sup> ermittelt. Sollte tatsächlich auf den Zeitpunkt des damaligen Erwerbes abgestellt werden, so wäre zumindest jene **außerordentliche Abschreibung** zu berücksichtigen, welche sich aus dem behördlich auferlegten Abschreibungsverbot ergebe. Aus dem behördlichen Abbauverbot ergebe sich ein Gesamtverlust von 460.000 m<sup>3</sup>. Bei einer ursprünglichen Bewertung von 5,00 S ergebe dies eine außerordentliche Substanzabschreibung von 2.015.000,00 S im Jahre 2001. Würde man bei einer Bewertung den Schotterpreis ca. 1,50 - 2,00 € zugrunde legen, zeige sich der reale Verlust. Bezüglich der **Lizenzzahlungen** hielt der Berufungswerber fest, dass diese vor Einreichung zum Patent nur unter der Bedingung zugesagt worden seien, wenn die Erfindung tatsächlich zum Patent erhoben werde. Die Höhe des Betrages hätte sich nach

Erfahrungswerten gerichtet. An der Erfindung selbst sei er nicht beteiligt gewesen, wohl aber an der praktischen Umsetzung, die sich leider als etwas langwierig erwiesen hätte. Mit den Zahlungen seien die Rechte auf Verwendung der Erfindung samt der Weiterentwicklung erworben worden. Gem. § 10 PatG seien bereits zugesagte und auch empfangene Vergütungen keinesfalls rückzuerstatten. Deshalb sei auch eine Reduzierung, selbst wenn das Patent bisher noch nicht in dem Umfang wie vorgehabt, genutzt werde, nicht möglich. Was die **Sicherheitszuschläge** betrifft, so wurden einige formelle Fehler in der Buchhaltung eingeräumt, der vorgeworfene Mehrverbrauch sei jedoch ausreichend und glaubhaft dokumentiert worden. Die enorm hohen Sicherheitszuschläge würden in Anbetracht der ohnehin hohen Gewinne, welche erwirtschaftet, verbucht und versteuert worden seien, ungerechtfertigt sein.

Dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 10.1.2007 wurde mit Schreiben vom 14.2.2007 entsprochen. Was die Reduzierung der Bewertung des abgebauten Schotters auf 5,00 S/m<sup>3</sup> betreffe, so könne dieser nur zugestimmt werden, wenn zugleich die außerordentliche Abschreibung für Substanzverringerung im Jahr 2001 mit 2.015.000,00 S in der Bilanz 2001 und in den Folgejahren berücksichtigt werde. Die Zahlungen für die Erfindertätigkeit mit Nebenarbeiten seien vollkommen gerechtfertigt gewesen.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2007 bezog der Prüfer wie u.a. zu den Streitpunkten Teilwertabschreibung und Lizenzzahlungen wie folgt Stellung:

### 3. Absetzung für Substanzverringerung

In der Berufung wird vom Bw das VwGH-Erkenntnis 91/12/0111 zitiert, aus dem hervorgeht, dass das Schottervorkommen höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten bewertet werden darf.

Als Beilage zur Berufung wurde vom Bw auch eine Rechtsauskunft des BMF vom Dezember 1988 vorgelegt (- vom wem er diese erhalten hat und für wen diese Auskunft stammt ist dem Prüfer nicht bekannt!), welche dem Prüfer bis dato nicht bekannt war. Aus dieser Auskunft geht auch klar hervor, dass ein unentgeltlich erworbenes Schottervorkommen mit den fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen ist.

Auch im BP-Bericht v. 20.12.1996 Tz. 20 wurde festgestellt, dass "für die Bemessung der AfS im Falle des unentgeltlichen Erwerbes von den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbes auszugehen ist".

Der Berufungswerber selbst ersuchte überdies, nach Abschluß der Betriebsprüfung, auch Hrn. HR. Dr. C (Bundesweiter Fachbereich) um eine Rechtsauskunft hinsichtlich der AfS.

Die telefonisch übermittelte Auskunft diesbezüglich hatte, lt. Mitteilung Dr. C , folgenden Kernaussage:

"Auch wenn ein Schottervorkommen nicht aktiviert wurde, stellt es trotzdem Betriebsvermögen dar, das heißt, Teilwertabschreibungen und auch der Ansatz von etwaigen Veräußerungsgewinnen (- lt. Auskunft Bw. gegenüber Dr. C im Jahr 2005!!!) sind zu erfassen."

Diese Aussage soll sich, lt. Dr. C , auch mit der Meinung von Mitarbeitern des BMF decken.

Weiters wurde der Prüfer von Hrn. Dr.C per email auch auf das VwGH Erk. 2004/14/0063 vom 29.3.2006, sowie auch auf den Artikel im RdW 2006/297, Heft 5 vom 15.5.2006 "Einlage eines Schottervorkommens ins Betriebsvermögen" hingewiesen.

Dieser Rechtsansicht wird auch von Seiten des Prüfers beigespflichtet.

Auf Grund der obigen Aussagen bzw. Auskünfte ist, nach Ansicht des Prüfers, folgende Rechtsansicht zu vertreten:

- Aktivierung des gesamten abbauwürdigen Schottervorkommens (- mit der Aufschließung muß ernsthaft zu rechnen gewesen sein!), mit dem Teilwert (- siehe hiezu VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063) zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes. Unverwertbares Schottervorkommen ist nicht zu aktivieren, da auch ein Erwerber des Schottervorkommens nicht bereit gewesen wäre hierfür zu bezahlen; und auch nachträgliche Erhöhungen des Einlagewertes sind nicht zulässig.

Mit dieser Vorgangsweise ist gewährleistet, dass der Berufungswerber nicht besser und auch nicht schlechter gestellt wird, wie jemand der die Grundstücke und die betreffenden Schottervorkommen im Kaufwege erworben hat; eine Differenzierung von Steuerpflichtigen mit echten und solchen mit fiktiven Anschaffungskosten widerspräche auch dem Gleichheitsgrundsatz und wäre somit nicht gesetzeskonform.

Angaben hinsichtlich Schottervorkommen:

A) Angaben vom Abgabepflichtigen für den Bewertungsakt 1 u. 2:

Stand 1.1.1973

Gemeindeschottergrube Grst.Nr. 3 u. 4; Abbau seit 1967, Übergabe von Vater lt. Vertrag vom 19.1.1971, Schotterverkaufserlöse 1970 – 1972: je 2.000,00 S

Mächtigkeit des Vorkommens wurde mit 12.000 m<sup>3</sup> angegeben! (1.500 m<sup>2</sup> – 7,5 m tief)

Vermerk 7.10.1998: Gst.Nr. 3 (Wald).....2,19 ha Schottergrube

Stand 1.1.1979

Das Ausmaß der Schottergrube wurde mit 2.500 m<sup>2</sup> angegeben. (EW AZ 2 )

Stand 1.1.1983

Schottergrube GrstNr. 3 u. 4

Fläche 11.600 m<sup>2</sup>

Da der Abgabepflichtige die Mächtigkeit des Vorkommens unbeantwortet lies, wurde die Vorratsmenge amtswegig mit 6.750 m<sup>3</sup> im Schätzungswege ermittelt. In dieser Erklärung wurde bekanntgegeben, dass der Abbau seit 1978 (!! ) erfolgt und die Verkaufserlöse für 1980 bis 1982 mit 150.000,00 S/ 200.000,00 S bzw. 300.000,00 S beziffert.

Stand 1.1.1984

Fläche 11.600 m<sup>2</sup>

B) Lt. Flächenwidmungsplan:

Flächenwidmungspläne die das Schottervorkommen und die Widmung seit Beginn des Abbaues (1967) betreffen wurden zwar in der Berufung angeführt (1990 beschlossener Flächenwidmungsplan), aber im laufenden Prüfungsverfahren nicht vorgelegt.

Im Schreiben der Gemeinde X an die BH-Y vom 1.2.1990 wurden das derzeitige und das künftige Abgrabungsgebiet lt. Flächenwidmungsplan näher bezeichnet, diese Fläche entspricht offensichtlich auch der Fläche lt. Abbauplänen.

C) lt. Grundbuch

lt. Grundbuch 5 X EZ 6:

Grst 7 gesamte Fläche 8 m<sup>2</sup>

davon Sonst. Nutzung (Schottergrube).....9 m<sup>2</sup> (- Nutzung erst nach 7.10.1998 eingetragen!)

D) Gewerbliche bzw. sonstige Genehmigungen des Schotterabbaues:

Durch die BH-Y wurden nur folgende Abbautiefen genehmigt (- die Genehmigungen erfolgten immer auf 10 Jahre!):

Bis 1982:	Abbautiefe 25 m
Bescheid vom 14.3.1988:	Abbautiefe 30 m

Bescheid vom 26.8.1991:	Abbautiefe 30 m (- beantragt 40 m)
-------------------------	------------------------------------

Bescheid vom 26.11.2004

Genehmigung des Betriebsgewinnungsplanes für den Abbau bis 31.12.2016

Gesamtabbaufläche 14.060 m<sup>2</sup>, Schotterabbau von rd. 200.000 m<sup>3</sup> über einen Zeitraum von rd. 13 Jahren

Angaben in Schreiben Bw. vom 14.12.1987 des Bw an BH Y ,:

Abbauetappe III beinhaltet Fläche von 3,3 ha – als Tiefe ist 40 m vorgesehen.

Lt. Beilage zur mündlichen Verhandlung vom Oktober.1982

- wurden die Abbaustände und die beabsichtigten Abbautiefen vom Berufungswerber auf einem Lageplan dargestellt und wie folgt beschrieben:

Abbaustand 1974	Tiefe 8 m
Abbaustand 1976	Tiefe 15 m
Abbaustand 1980	Tiefe 25 m
Abbaustand 1990	Tiefe 35 m
Abbaustand 2000	Tiefe 45 m

Das genaue Ausmaß der jeweiligen Flächen konnten an Hand des Lageplanes nicht ermittelt werden.

E) Lt. Gutachten per 1.1.1992 Ing. W:

Zum Zeitpunkt 1.1.1992 bewilligte Abbaufläche 3,3 ha (EZ 6 , KG X , Grst. 4 u. 3 )

In diesem Gutachten wurde auch die Fläche bis zur D angesetzt, und für den Uferschutzstreifen lediglich eine Fläche von 2.000 m<sup>2</sup> in Abzug gebracht (- im Berufsbegehren wurden vom Berufungswerber jedoch 10.200 m<sup>2</sup> Dammfläche angeführt!)

Gesamtes bewilligtes Abbauvolumen lt. Schätzungsgutachten rd. 750.000 m<sup>3</sup> (Abbauetappe II und III)

Lt. diesem Gutachten beträgt die abbaubare Fläche im Böschungsmittel 25.447 m<sup>2</sup> – die Abbauhöhen wurden mit 40 m bzw. 20 m angegeben; daraus ergibt sich für die Fläche von

3,3 ha ein abbaubares Schottervorkommen von 750.000,00 m<sup>3</sup>; das entspricht einer tatsächlich abbaubaren Durchschnittsmächtigkeit von 22,73 m Tiefe/m<sup>2</sup> Fläche.

F) Lt. Gewinnbetriebsplan von Dipl.Ing. E vom 12.11.2001

- betroffene Gst der EZ 6 : 4 , 3 , 10, 11
- bestehendes Schottervorkommen: 4 ha (inkl. Rekultivierungs- und Lagerflächen)
- davon aktive Abbaufäche 1,8 ha
- projektierte Erweiterungsfläche 1,4 ha (rd. 200.000 m<sup>3</sup>)
- Vorräte lt. bestehender Gruben und lt. Projektierung: rd. 450.000 m<sup>3</sup>

G) Bisher abgebaute Mengen:

Die bisher abgebaute Schottermenge wurde, unter Berücksichtigung, der Angaben in den Steuererklärungen mit einem Ausmaß in Höhe von rd. 1.020.000 m<sup>3</sup> Schotter ermittelt.

Die bis Ende 2000 abgebaute Menge betrug 910.000 m<sup>3</sup> Schotter.

Die beantragte Reduzierung der Schotterabbaufäche, in den Jahren 1999 bis 2001 (?) betrug lt. Berufungsbegehren 461.400 m<sup>3</sup> Schotter!

Bisher geltend gemachte Beträge für AfS:

- von 1971 bis 2000 wurden Beträge von mindestens 4.292.900,00 S (rd. 910.000 m<sup>3</sup>) als Absetzung für Substanzverringerung geltend gemacht!

Wert Schottervorkommen:

A) Eigenauskunft des Berufungswerbers

Lt. Niederschrift bei der Finanzstrafbehörde 1.Instanz am 9.1.1990 gab der Bw sein Vermögen mit einem Verkehrswert in Höhe von ca. 5 – 10 Mio. S an.

B) Vergleichspreise von benachbarten Schottergründen

Hinsichtlich der Höhe des Teilwertes wurden weiters folgende Feststellungen getroffen:

KG 12 (Gemeinde X ): bei mehreren im Jahr 2000 stattgefundenen Verkäufen von Schottervorkommen wurde pro m<sup>2</sup> Fläche ein Preis von 83,00 S verrechnet, bei diesen Flächen ist ein Schotterabbau bis zu einer Höhe von 10 – 15m vorgesehen. Unter Berücksichtigung von mehreren Verkäufen von Waldgrundstücken im Gebiet X , bei denen kein Schottervorkommen preiserhöhend wirkte, wurde ein Durchschnittspreis in Höhe von

55,00 S ermittelt. Daraus ergibt sich eine Zahlung für das Schottervorkommen pro m<sup>3</sup> in Höhe von 28,00 S pro m<sup>2</sup> Grundfläche; bei Zugrundelegung einer durchschnittlichen Abbautiefe von 12,5 m ergibt sich ein Preis in Höhe von 2,24 S pro m<sup>3</sup> Schotter, dieser Wert ist jedoch noch auf den Index vom Jahr 1971 anzupassen.

Als weitere taugliche Vergleichskäufe sind Käufe von Schotterböden der KG 13, aus den Jahren 1971 bis 1984 heranzuziehen. Unter Berücksichtigung von 8 Verkäufen, bei denen der niedrigste und der höchste nicht mitberücksichtigt wurden, ergab sich ein durchschnittlich bezahlter Kaufpreis pro m<sup>2</sup> in Höhe rd. 37,00 S/m<sup>2</sup>.

Der Wert für Grund und Boden (ohne Berücksichtigung eines Bestandes) ist mit 10,00 S/m<sup>2</sup> anzunehmen; die Mächtigkeit des Vorkommens beträgt 26 – 28 m. Daraus ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von höchstens 1,00 S pro m<sup>3</sup> Schotter.

Im Jahre 1973 wurde überdies eine ganze Schottergrube verkauft; der bezahlte Verkaufspreis ist auch nicht höher als 1,00 S/m<sup>3</sup>.

Verkauf v. 3.12.1991, KG 14, 23.080 m<sup>2</sup>, 125,00 S/m<sup>2</sup>, Abbauhöhe rd. 25 – 30 m, Abbauwahrscheinlichkeit 1

- unter Berücksichtigung eines Waldverkaufspreises in Höhe von 35,00 S/m<sup>2</sup> ergibt sich eine Zahlung pro m<sup>3</sup> Schotter in Höhe von rd. 3,30 S (- im Jahr 1991). Lt. Rückrechnung mittels Baukostenindex für Baustoffe ergibt sich für 1971 ein Wert in Höhe von 1,20 S pro m<sup>3</sup> Schotter.

#### C) Bisherige Ansätze lt. Steuerakt

In den Steuererklärungen für 1981 bis 1985 wurde die Absetzung für Substanzverringerung für einen m<sup>3</sup> Schotter mit 3,00 S zum Ansatz gebracht wurde.

Ab dem Veranlagungsjahr 1986 wurde dieser Wert auf 5,00 S erhöht, dieser Betrag wurde auch von der FLD f. OÖ im Jahre 1995 bestätigt. Der Sachbearbeiter ermittelte jedoch diesen Wert nur durch Rückrechnung des Abbruchzinses von Vergleichsbetrieben.

#### Steuerliche Feststellung:

Auf Grund der obigen Ausführungen wären, nach Ansicht des Prüfers, in freier Beweiswürdigung, nach dem derzeitigem Stande, folgende steuerlichen Feststellungen zu treffen bzw. Änderungen wären wie folgt vorzunehmen:

Das zu aktivierende Schottervorkommen, inkl. der nicht abbaubaren Menge lt. Uferböschung erstreckt sich auf eine Fläche von höchstens rd. 6 ha (bisher bewilligt rd. 5,4 ha); diese Fläche

entspricht nach Ansicht des Prüfers in etwa der bereits im Jahre 1982 bekannten Fläche (lt. Aufstellung des Berufungswerbers) und hat sich auch bis zum Jahre 2004 noch nicht verändert. Unter Berücksichtigung einer behördlich genehmigten Abbautiefe von rd. 30 m, und unter Berücksichtigung der Angaben im Schätzungsgutachten von Ing. W (durchschnittlich Abbautiefe 22,73 m) wird unter Berücksichtigung der vorgeschriebenen Einböschungen von einer durchschnittlichen Abbauhöhe von 25 m ausgegangen. Das heißt zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs des Schottervorkommens war auch nur mit der Bewilligung dieser Abbauhöhe und daher nur mit einer Verwertbarkeit des Schottervorkommens in Höhe von höchstens rd. 1.500.000 m<sup>3</sup> zu rechnen. In dieser Menge ist jedoch auch die Fläche der F (lt. Berufung 377.400 m<sup>3</sup>) enthalten.

Die als notwendiges Betriebsvermögen zu berücksichtigende Menge beträgt daher rd. 1.120.000 m<sup>3</sup>, ohne F. Auf Grund der Aktenlage und der Kaufpreise für Schotterböden ist der in den Steuererklärungen für die Jahre 1981 – 1985 angesetzte Wert in Höhe von 3,00 S/m<sup>3</sup> angemessen (- entspricht einem Mittelwert aus Kaufpreisen und Wert lt. FLD). Bei einer abbaubaren Mächtigkeit in Höhe von 25 m Tiefe (- lt. Wissensstand 1971!) ergäbe sich ein Schotterwert pro m<sup>2</sup> Grundfläche in Höhe von 75,00 S, ohne Berücksichtigung des Grund und Bodens, sowie des stehenden Holzes. Eine Anerkennung über diesen Wert wäre eine Begünstigung, gegenüber einem Erwerber gegen Entgelt, und daher unzulässig.

Somit wäre ein Wert in Höhe von 3.360.000,00 S fiktiven Anschaffungskosten bereits zu Beginn der Abbautätigkeit zu aktivieren gewesen. Da jedoch die in den Jahren bis 2000 in den Steuererklärungen geltend gemachten Absetzungen für Substanzverringerung rd. 4.300.000,00 S betrugen, ist das Schottervorkommen, nach Ansicht des Prüfers, bereits zur Gänze abgeschrieben.

Schlußfolgerung:

- Aktivierung des Bodenschatzes per 1971 mit 3.360.000,00 S
- Eröffnungsbilanzberichtigung per 1.1.2001: nicht erforderlich, da Wert Null
- keine Anerkennung einer Teilwertabschreibung für 2001: Null
- Absetzung für Substanzverringerung 2001: 0,00 €
- Absetzung für Substanzverringerung 2002: 0,00 €
- Absetzung für Substanzverringerung 2003: 0,00 €

Teilwertabschreibung:

Ein Ansatz einer Teilwertabschreibung in Höhe von 2.015.000,00 S (beantragter Abbauverlust lt. Berufung 461.400 m<sup>3</sup>) für die Abbauminderung Damm kann, nach Ansicht des Prüfers auch aus folgenden Gründen nicht anerkannt werden.

- In den fiktiven Anschaffungskosten des Schottervorkommens war dieser Teil des Schottervorkommens nicht in Ansatz zu bringen, da im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes nicht mit einer Abbaubewilligung hinsichtlich der Landeinwärtsverlagerung der Uferböschung zu rechnen war. Nachträgliche Änderungen der Abbaumenge hätten nur zu einer Änderung der Abschreibungsdauer, nicht jedoch der Bemessungsgrundlage geführt.
- Die in der Verhandlungsschrift vom 7.3.1988, vertretene Beurteilung des naturbehördlichen Sachverständigen, hinsichtlich eines "langfristigen Endgestaltungszieles einer Landeinwärtsverlegung; würde auch nicht dazu berechtigen ein zusätzliches Vorkommen zu aktivieren. Diese mögliche Zukunftsprognose hatte weder Einfluß auf die fiktiven Anschaffungskosten, noch wurde ein diesbezüglicher Abbau im Bescheid vom 14.3.1988 bewilligt, und auch in künftigen Bescheiden nicht. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass es sich bei der diesbezüglichen Schottermenge auch nicht um notwendiges Betriebsvermögen handelt.
- Falls es sich jedoch um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt hätte, wäre in diesem Fall auch die Anerkennung einer Teilwertabschreibung im Jahre 2001 zu versagen gewesen, da bereits in der Verhandlungsschrift vom 18.3.1999 ein Abbau der F versagt wurde (aus naturschutzrechtlicher Sicht: " ... der betroffenen F kommt höchste Schutzwürdigkeit bei, sie ist jedenfalls zu belassen."). Dies wurde auch im Bescheid vom 6.2.2000 im Spruch unter Tz. I Z 3. wie folgt textiert: "Im Böschungsbereich bzw. im N Bereich darf aber – zum Schutz der F – kein weiterer Abbau erfolgen. Eine etwaige Teilwertabschreibung wäre daher (- falls überhaupt steuerlich zulässig!?) bereits per 31.12.1999 vorzunehmen gewesen.
- Eine Einschränkung der Abbautiefe um 4 m und der diesbezügliche Einfluß auf die fiktiven Anschaffungskosten kann nicht nachvollzogen werden! Vom Prüfer wurde festgestellt, dass bereits in früheren Behördenverfahren, die Abbautiefen nicht antragsgemäß bewilligt, sondern eingeschränkt wurden; so wurde zB mit Bescheid vom 25.10.1982 eine Abbautiefe von 25 m und mit Bescheid vom 26.8.1991, anstatt einer beantragten Abbautiefe von 40 m, nur 30 m bewilligt.

Zusagen:

Etwaige Zusagen des Prüfers, wie im Berufungsbegehren behauptet, hinsichtlich eines künftigen Verrechnungspreises, wurden vom Prüfer nicht gemacht, es gab anlässlich der Schlußbesprechung lediglich ein Gespräch über die künftige Behandlung des

Schottervorkommens, bei dem der Bw darüber informiert wurde, dass ein künftiger Schotterverkaufspreis an die GesmbH. fremdüblich sein muß. Wodurch ein behaupteter Verkaufspreis von 3,50 €/m<sup>3</sup> Schotter vom Berufungswerber begründet wird, kann nicht nachvollzogen werden.

Der Berufungswerber ist aufgefordert, die folgenden Fragen zu beantworten bzw. auch die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

- a. Wert des Schottervorkommens zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs
- b. Darstellung der Ermittlung!
- c. Nachweiserbringung mittels geeigneter Unterlagen (Erklärungen, Schriftverkehr, usw.)!
- d. Bekanntgabe der abgebauten Schottermenge von 1971 bis 2005?
- e. Wert des Schottervorkommens derzeit (per 31.12.2005) u. Darstellung der Ermittlung
- f. Schriftstücke bzw. Nachweise, die eine Teilwertabschreibung für das Jahr 2001 und für Folgejahre begründen!

#### 4. Lizenzzahlungen

Begründung lt. BP-Bericht Tz. 6

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setzen voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die mit dem Sohn G geschlossenen Vereinbarungen hinsichtlich der Erfindung "Z " waren als folgenden Gründen nicht anzuerkennen, da sie einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Die Vereinbarung, datiert vom 8.10.2002 wurde erst im Nachhinein erstellt.

Die Höhe der jährlichen Vergütungen (netto 80.000,00 €) wurde auch erst im Nachhinein festgelegt, die Ermittlung dieser Beträge konnte weder vom Abgabepflichtigen noch vom Empfänger der Beträge nachvollzogen bzw. begründet werden.

Welche Rechte, der Abgabepflichtige mit diesen Zahlungen erworben hat, konnte nicht hinreichend geklärt werden. Obwohl das Mischerförderband auf einem Folder der Fa. H GesmbH. beworben wird, und auch von diesem Unternehmen angeboten wird, gibt es mit dieser Firma keine Vereinbarungen, weder mit dem Abgabepflichtigen, noch mit Hrn. G .

Zu beachten ist auch, dass diese Fördereinrichtung zwar in den fünf betrieblichen Fahrzeugen des Abgabepflichtigen Verwendung findet, jedoch nur einmal an ein fremdes Unternehmen weiterverkauft wurde. Um eine jährliche Lizenzzahlung in Höhe von 80.000,00 € zu rechtfertigen, müssten jedoch jährlich mindestens 20 Fördereinrichtungen verkauft werden.

Bei der obigen Erfindung würde es sich überdies um eine Diensterfindung handeln, an der auch der Bw beteiligt war, - Zahlungen für eine solche Erfindung wären, mit Ausnahme eines Betrages im Ausmaß von 15 % des Jahressechstels (fixer Steuersatz 6 %), gem. § 67 Abs. 10 EStG nach Tarif zu versteuern.

Die Rechnung des Hrn. G wurde mittlerweile berichtigt, der geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von 32.000,00 € war daher auch aus diesem Grunde zu versagen.

Weiters konnten die geltend gemachten Betriebsausgaben der Jahre 2001 und 2002 in Höhe von jeweils jährlich netto 80.000,00 € auf Grund der obigen Ausführungen, nicht anerkannt werden.

Obwohl lt. Rechnung vom 31.5.2003 nur ein Betrag von netto 160.000,00 € für die Jahre 2001 und 2002 in Rechnung gestellt wurde, der auch 2003 bezahlt wurde, erfolgte für 2003 noch eine, nicht begründete, Passivierung mit einem Betrag in Höhe von 112.000,00 € (80.000,00 € für Lizenzzahlungen 2003, offene USt 32.000,00 €), welche zu korrigieren war.

Vorbringen lt. Berufung:

Anerkennung der Lizenzzahlungen, in Höhe von netto 160.000,00 € (2x 80.000,00 €) und 32.000,00 € Vorsteuer, an den Sohn G (Dienstnehmer) und Nichtaktivierung dieser Lizenzzahlungen auf die Nutzungsdauer.

EST-Rechtliche Konsequenz bei voller Stattgabe der Berufung in diesem Punkt:

Entsprechend der Definition lt. § 7 Abs. 3 PatG liegt dann eine Diensterfindung vor wenn:

- diese ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmers fällt, in dem der Dienstnehmer tätig ist,
- die Tätigkeit, die zur Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder
- der Dienstnehmer die Anregung dieser Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder
- das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen und Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist.

Da offensichtlich mehrere der obigen Merkmale (Idee ist der nichtselbständigen Tätigkeit als Fahrer entsprungen, Mithilfe des Dienstgebers) zutreffen ist nach Ansicht des Prüfers eindeutig von einer Dienstleistung auszugehen.

Es wird auch darauf verwiesen, dass der, vom Berufungswerber zitierte, § 10 Patentgesetz, für Dienstleistungen von Dienstnehmern anzuwenden ist!

Hinsichtlich der steuerlichen Vorgangsweise (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, beim Dienstgeber LSt-, DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflichtig!!!, Begünstigung gem. § 67 Abs. 7 EStG) bei anerkannten Vergütungen für Dienstleistungen wird darauf verwiesen, dass lediglich 15 % des Jahressechstels mit dem fixen Steuersatz von 6 % zu versteuern sind und der Rest nach Tarif.

Nur auf Grund der Nichtanerkennung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben, wurden diese Beträge bisher auch nicht, bei einer im Jahre 2006, parallel stattfindenden GPLA-Prüfung (Prüfer: Hr. I), zum Ansatz gebracht. Spätestens bei voller Stattgabe der Berufung, wären diese Zahlungen, an den Dienstnehmer G, jedoch vom Dienstgeber als Arbeitslohn zu versteuern, und nicht wie bisher als Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Hrn. G.

Rechtsmeinung des Prüfers und rechtliche Konsequenz daraus:

Für die steuerliche Beurteilung ist nicht das Patentgesetz (§ 10), sondern das EStG, sowie die BAO, maßgeblich; somit ist die Frage ob "zugesagte und auch empfangene Vergütungen" zurückzuerstatten sind, nicht relevant für die Anerkennung als Betriebsausgabe; - auf die Begründung lt. BP-Bericht Tz. 6, auf die in der Berufungsschrift bisher nicht eingegangen wurde, wird verwiesen. In der Berufung wird die Höhe der Zahlungen mit "Erfahrungswerten" begründet, eine nähere Erläuterung fehlt bzw. wurden auch die sogenannten "Erfahrungswerte" nicht näher konkretisiert und daher ist die Höhe des geltend gemachten Aufwandes noch immer nicht nachvollziehbar. Gegenüber dem Finanzamt wurde überdies im März 2003 von einer Zahlungspflicht von jährlich ca. 50.000,00 gesprochen (lt. Aktenvermerk), in der offensichtlich vordatierten Vereinbarung vom 8.10.2002 sind die jährlichen Zahlungen jedoch mit jährlich 80.000,00 € beziffert.

Wenn nunmehr behauptet wird, dass mit den Zahlungen, die "Rechte der Verwendung samt Weiterentwicklung der Erfindung" erworben wurde, wird auf folgende Fakten in Niederschriften, Verträgen und Rechnungen mit G verwiesen:

- Lt. Vereinbarung vom 8.10.2002: "Vergütung für das Jahr 2001 mit 80.000,00 € und für 2002 ebenfalls mit 80.000,00 € festgelegt".

- lt. Re. vom 31.5.2003: Abrechnung über Lizenzgebühren - ..."verrechne ich für die Auswertung in den Jahren 2001 und 2002 192.000,00 €".

- Lt. Niederschrift mit G vom 6.10.2002:

"Ja das Unternehmen J hatte bisher das alleinige Verwertungsrecht, ob mein Vater dieses auch hinkünftig hat, ist offen und rechtlich zu prüfen. Ich bin der Meinung, dass ich hinsichtlich der Lizenzen aber nicht an das Unternehmen meines Vaters gebunden bin. Die bisherigen Zahlungen waren für die bisher produzierten Stücke, die bis jetzt bereits im Einsatz sind."

Frage: Inwieweit ist auch die Fa. H GmbH (Geschäftstätigkeit lt. Fragebogen vom 12.5.2005: Betonmischerförderbänder, Herstellung und Vertrieb, Geschäftsführer Hr. G !) berechtigt, das Patent zu verwerten?

Antwort: Falls ein Band von der GmbH. verkauft werden wird, soll eine Vereinbarung getroffen werden, einen etwaigen Lizenzvertrag gibt es noch nicht.

Frage: Woraus ergibt sich die Höhe der Lizenzzahlungen?

Antwort: Die Höhe der Lizenzzahlungen haben wir nach den Stückzahlen, die wir jetzt laufen haben, berechnet, in Summe sind das rd. 6 Stück.

Da eine Übertragung des Patentes auch nach außen hin offensichtlich nicht in Erscheinung getreten ist und die nunmehrige Begründung, hinsichtlich der Verwendung und Verwertung der Erfindung, erstmalig (- in der Berufung! – ein Jahr nach Prüfungsbeginn!) eingewendet wird, erscheint die Begründung, auf Grund der oben angeführten Ausführungen, unglaublich.

Wenn der Bw nunmehr in der Berufung anführt, er habe das Recht der Weiterentwicklung, ist dies mehr ein Indiz für die gemeinsame Entwicklung des Patentes mit dem Sohn und für den Versuch der nachträglichen, steueroptimierten Gestaltung einer Schenkung an den Sohn. Nachdem bereits die Ausführungsarbeiten während der Patententwicklung (Patentnr. 15, Anmeldetag 7.4.1999, "Z", angegebener Erfinder: G ) vom Berufungswerber erfolgt sind, wurde auch die Weiterentwicklung(?) des Patentes (Erfinder: BW) zum Patent (Patentanmeldung vom 27. August 2002, 16, Patentnummer 17, "Bandförderer für ein Fahrzeug") angemeldet und das Patent mittlerweile (2006) auch erteilt. Zum Zeitpunkt der Anmeldung des neuerlichen Patentes, im August 2002, war weder eine konkrete Vereinbarung mit Hr. G abgeschlossen, noch gab es verbindliche Vereinbarungen über die Höhe etwaiger Lizenzzahlungen; die erste "Lizenzzahlung" erfolgte erst am 12.5.2003 und im März 2003

wurde beim Finanzamt ein Antrag gestellt, die ESt-Erklärung 2001 zu berichtigen und die Lizenzgebühr 2001 in Höhe von € 80.000,00 zu passivieren.

Auch die Kosten dieses zweiten Patenten sind zu aktivieren, da sich der Berufungswerber jedoch, anlässlich der Besprechung vom 30.1.2006, weigerte die Mitarbeiter an der Patententwicklung zu nennen, obwohl es sich seinen Worten nach bei der "Entwicklung" um "Teamwork" handelte, ist er nun gefordert, die entsprechenden Unterlagen und Kostenaufstellungen hinsichtlich dieses Patent vorzulegen und überdies konkretisieren inwieweit, sein Patent vom Patent seines Sohnes abweicht.

Weiters wird vermerkt, dass Hr. BW bereits in früheren Jahren mehrere Erfindungen zum Patent angemeldet hat (z.B. 1971 bis 1972: 4 Patente in Anlagevermögen der "Schlosserei" aktiviert.

Auf Grund der Feststellungen durch den Prüfer wurde die Rechnung über die Lizenzgebühren von Hrn. G dahingehend berichtigt, dass keine MwSt mehr ausgewiesen wird; weiters wurde die bisherige steuerliche Gebärung beim Empfänger berichtigt; diese Vorgangsweise wurde anlässlich der Schlußbesprechung mit Hrn. BW und dem Steuerberater Mag. M (- auch Vertreter von G .) besprochen und ein Einvernehmen erzielt. Nachdem bei der Schlußbesprechung auch zugesagt wurde, die Zahlung der nichtanerkannten Lizenzgebühren in Höhe von 192.000,00 € rückabzuwickeln, stellt sich nunmehr die Frage, ob dies erfolgt ist, anderenfalls bestünde nach Ansicht des Prüfers Schenkungssteuerpflicht. Auch ist durch die berichtigte Rechnung ein Abzug der Vorsteuer nicht mehr möglich.

Überdies wird darauf verwiesen, dass entgegen der Ansicht des Berufungswerbers, etwaige anzuerkennende Lizenzrechte, sehr wohl als immaterielles Anlagegut in das Anlagevermögen zu aktivieren, und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben wären; hierbei wird auch auf die seinerzeitige steuerliche Behandlung in den Erklärungen 1971 und Folgejahren verwiesen.

Auf Grund der obigen Ausführungen und unter Hinweis auf die Begründung lt. BP-Bericht ist nach Ansicht des Prüfers auch weiterhin die Anerkennung von Lizenzzahlungen an den Sohn G in voller Höhe, und auch ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug zu versagen.

Bei einer Aufrechterhaltung des Berufsbegehrens hinsichtlich der Lizenzzahlungen, muß das Finanzamt sämtliche rechtlichen Konsequenzen aus dem Aspekt der Diensterfindung zum Zeitpunkt des Zuflusses vorschreiben (Lohnsteuer, DB, DZ, Kommunalsteuer)!

Dem Berufungswerber wird hiermit nochmals Gelegenheit gegeben, auch zu diesem Punkt Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 17.8.2009 wurde dem Bw von der erkennenden Behörde bezüglich Vermietung "Schloß B " vorgehalten, dass nach Lage der Akten keine Zusage des ehemaligen Vorstandstellvertreters vorliege, dass ab 2003 von Liebhaberei auszugehen sei. Bezüglich der Absetzung für Substanzverringerung wurde der Berufungswerber eingeladen den Wert des Schottervorkommens zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes mitzuteilen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass für den unter Naturschutz gestellten Uferschutzstreifen vom eigenen Gutachter lediglich eine Fläche von 2.000 m<sup>2</sup> ausgewiesen worden sei. Bezüglich der Lizenzzahlungen wurde darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Schlussbesprechung die Vereinbarung zur Rückabwicklung getroffen worden sei und dieser Tatsache im Rahmen der freien Beweiswürdigung gegebenenfalls Bedeutung zukomme. Bezüglich der Sicherheitszuschläge wurde gleichfalls auf die damalige Einigung hingewiesen und auf die Stellungnahme des Prüfers vom 4.5.2007 bezüglich einer beabsichtigten allfälligen weiteren Erhöhung.

Im Schriftsatz vom 18.9.2009 hielt der Bw zum Themenkreis Absetzung für Substanzverringerung fest, dass sowohl das Finanzamt als auch der VwGH die Auffassung vertreten, dass das gesamte abbauwürdige Schottervorkommen zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes einzubringen sei. Es sei hinlänglich bekannt, dass die Behörde, vornehmlich die Naturschutzbehörde immer nur kleinere Abschnitte über einen kürzeren Zeitraum bewillige. Im konkreten Fall sei ein genereller Abbauplan mit der entsprechenden Fläche und Tiefe der Behörde vorgelegt worden und sei dieser Plan auch grundsätzlich bewilligt worden, allerdings mit verschiedenen Abbauetappen sowohl in der Fläche als auch in der Tiefe. Für die beantragte Fläche sei auch die Flächenwidmung Kiesabbaugebiet erteilt worden. Tatsächlich habe sich diese Planung als sehr realistisch erwiesen, auch wenn für einen Teil durch die Nominierung zum Vogelschutzgebiet das Verbot zum Schotterabbau ausgesprochen worden sei. Diese Neuerung des Vogelschutzgebietes sei ursprünglich in keiner Weise vorhersehbar gewesen, und führe nunmehr zu der beantragten außerordentlichen Abschreibung. Auszugehen sei von dem seinerzeit eingereichten Projekt, mit der damit verbundenen Kubatur und nicht wie der Prüfer vermeint von einem vorübergehenden Genehmigungsbescheid, der lediglich von einer Teilfläche und einer Tiefe von 25 Metern ausgehe. Was die Lizenzzahlungen betreffe, so sei zwischen Erfindung und Entwicklung zu unterscheiden. Die Erfindung sei die Idee einer in diesem Falle technischen Einrichtung. Die Idee sei zumeist auf eine einzelne Person und auf einen kurzen Zeitpunkt beschränkt. Auf Basis einer derartigen Idee werde anschließend an die Entwicklung (Umsetzung) gedacht. Daran knüpften sich oftmals Anfertigungen von Modellen und Prototypen, die natürlich auch von anderen Personen als dem eigentlichen Erfinder gemacht

werden können. Die auf zwei Raten bezahlte Abgeltung sei alleine für die Erfindung bezahlt worden unter der Bedingung, dass für diese Erfindung auch ein Patent erteilt werde.

Bezüglich der Berechnung der nicht abbaubaren Schottermenge wurde ergänzend ausgeführt: Der eingereichte Lageplan mit Abbauansuchen vom 8.9.1975 weise eine Gesamtabbaufäche von 6 ha auf. Bei einer Abbautiefe von 40 m unter Berücksichtigung der Neigungen der Erdabbauböschungen ergebe sich eine Abbaumenge von 1.800.000 m<sup>3</sup>, davon seien bisher 973.000 abgebaut worden. Nach Abzug von 460.000 m<sup>3</sup> bedingt durch das Abbauverbot, verblieben 367.000 m<sup>3</sup>. Auf dem Restschotter befänden sich die Betonmischanlage sowie unbedingt erforderliche Zufahrtstraßen, sodass der Großteil der Menge nicht abgebaut werden könne. Wie aus dem Lageplan samt Ansuchen zweifelsfrei hervorgehe, sei der Abbau in einer Tiefe von 45 m beabsichtigt gewesen und wäre das Areal auch so gekauft worden. Zum damaligen Zeitpunkt sei das Abbauverbot nicht vorhersehbar gewesen. Die Wertermittlung für die AfS habe 5,00 S ergeben und sei diese jahrelang von beiden Seiten anerkannt worden. Die außerordentliche Abschreibung in Höhe von 166.980,00 € falle, wie aus den Bescheiden ersichtlich zweifelsfrei in das Jahr 2001. Wesentlich vorteilhafter wäre es, den Schotter zu verkaufen, als ihn zu einem keineswegs marktkonformen Preis von 0,363 € abzuschreiben. Bei einem Fremdvergleich mit einem Kauf wäre jedenfalls auch eine Kapitalverzinsung zu berechnen.

Mit Schreiben vom 27. April 2010 trat das Finanzamt auf Wunsch des Bw an den bundesweiten Fachbereich zur Klärung der Frage, inwieweit eine außerordentliche Abschreibung in Betracht käme heran. Im Antwortschreiben vom 10. Juni 2007 verneinte dieser eine derartige Möglichkeit.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache wurde dem Berufungswerber, was die Lizenzzahlungen betrifft, vorgehalten, dass er gegenüber dem Finanzamt von jährlich anfallenden Zahlungen in Höhe von 50.000,00 € gesprochen habe. Eine Ablichtung des diesbezüglichen Aktenvermerkes wurde ausgehändigt.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 10. Mai 2011 wurde die Richtigkeit der seinerzeit durch die FLD vorgenommenen Wertermittlung angezweifelt. So hielt der Bw ergänzend fest, dass für die Bewertung des Wirtschaftsgutes Schotter der Zeitpunkt der Einlage in den Gewerbebetrieb und keinesfalls der Zeitpunkt der Übertragung ins Privatvermögen maßgeblich sei. Die Zuführung des Schottermaterials könne daher erst nach Gründung des Gewerbebetriebes im Jahre 1983 erfolgt sein. Die Wertermittlung des durchschnittlichen Verkaufspreises 1987 sei mit 38,00 S/m<sup>3</sup> wesentlich zu tief gegriffen. In einem Gutachten aus dem Jahre sei der Preis mit 70,00 S/m<sup>3</sup> angeführt. Die zweimaligen Abschläge für Gewinne von jeweils 30 % seien nicht nachvollziehbar.

In einer weiteren Eingabe vom 27. Mai 2011 wies der Bw. bezüglich der Lizenzzahlungen neuerlich darauf hin, dass bereits seit dem Anmeldetag sein Sohn als Erfinder genannt worden sei.

Mit Schreiben vom 23. August 2011 wurde der Bw. aufgefordert die Vorhaltungen des Prüfers bezüglich der Lizenzzahlungen zu beantworten.

Mit Eingabe vom 12. Oktober 2011 wurde die Berufung auf die Punkte Absetzung für Substanzverringern und Lizenzzahlungen eingeschränkt.

Im Antwortschreiben vom 20. Oktober 2011 hielt der Bw. noch einmal fest, dass die Entwicklung zur praktischen Anwendung mit der Erfindung nichts zu tun habe und natürlich von anderen Personen vorgenommen werden könne. Zudem sei die Entwicklung zumeist auf mehrere Jahre verteilt. Die Idee sei seinem Sohn während des Bundesheeres gekommen, weshalb auch keine Dienstleistung vorliege. Die finanzielle Abgeltung, zu der er verpflichtet sei, sei unter der Bedingung zugesagt worden, dass das Patent tatsächlich erteilt werde. Die Entschädigung basiere auf den durch diese Idee erzielbaren Vorteilen im eigenen Betrieb aber auch im Verkauf durch Dritte oder einer Lizenzerteilung. Vorerst sei die Nutzung im eigenen Betrieb im Vordergrund gestanden, da während des Einsatzes ersichtlich geworden sei, dass verschiedene Verbesserungen notwendig seien, um sich nicht späteren Reklamationen von Kunden auszusetzen. Die Berechnungen würden die Ersparnis bei der Herstellung, bedingt durch die wesentlich einfachere Konstruktion beinhalten. Dazu kämen Transportvorteile durch das wesentlich geringere Eigengewicht, weiters verkürzte Entleerzeiten dies wiederum bedingt durch eine höhere Leistungskapazität. Das Patent habe eine Laufzeit von 20 Jahren bzw. von ca. 17,5 Jahren ab Erteilung. Für den möglichen Verkauf an Dritte sei mit einer Summe in den ersten 8 Jahren mit ca. 20.000,00 € kalkuliert worden, nachher mit dem doppelten Betrag. Bisher seien lediglich 5 Förderbänder verkauft worden, Gewinn etwa 40.000,00 €. An den, den größten Markt beherrschenden Betrieb seien absichtlich keine Bänder verkauft worden, da dies für den eigenen Betrieb vorteilhafter wäre. **„Deshalb haben wir uns auf eine Summe von zwei Teilbeträgen von jeweils € 40.000 plus Mwst geeinigt.“** Dies alles sei aus der damaligen Sicht zu betrachten und sei auch heute eine faire und gesetzeskonforme Lösung. Was das weitere angemeldete Patent betreffe, so habe jedermann das Recht Patente anzumelden. Richtig sei auch, dass schon früher Patente angemeldet worden seien, dies schließe aber nicht aus, dass der Sohn - inzwischen selbst Maschinenbauingenieur - nicht auch eine gute, patentfähige Idee haben könne. Wenn der Sohn verneine, dass ihm später noch weiter Geld zustehe, dann sei dies vielleicht sein Wunschdenken. Tatsache sei, dass mit den beiden genannten Teilbeträgen alles abgegolten sei.

Mit Eingabe vom 24. Oktober 2011 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

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

#### **Absetzung für Substanzverringerung – Teilwertabschreibung**

Gemäß § 8 Abs. 5 EStG 1988 sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch von Substanz mit sich bringen, Absetzungen für Substanzverringerungen vorzunehmen. Die AfS trägt dem Substanzverzehr Rechnung und ähnelt in der Wirkung einer LeistungsAfA. Es handelt sich um eine zwingende Bestimmung.

Nach § 8 Abs. 5 sind insbesondere Bodenschätze abzuschreiben (Schotter).

Bei unentgeltlichem Erwerb des Bodenschatzes kommen die fiktiven Anschaffungskosten zur Anwendung. Wird der Bodenschatz im Rahmen des eigenen Abbaubetriebes verwertet, dann ist der Bodenschatz im Rahmen der Einlage mit dem Teilwert anzusetzen.

Neben der AfS ist auch die Teilwertabschreibung (etwa wegen Wertminderung des Bodenschatzes oder falsch geschätzten Volumens) und die AfA (zB durch Bergsturz) zulässig.

Nach Quantschnigg/Schuh § 38 Tz 66 sind zwei Methoden der Berechnung der AfS (§ 8 Abs. 5 EStG) zulässig.

Methode 1: Die Abbaumenge (Fördermenge) eines Wirtschaftsjahres ist in ein Verhältnis zum geschätzten Wert des einem Abbau zugänglichen Gesamtvorkommens zu setzen. Dieses Verhältnis wird auf den Wert des Gesamtvorkommens umgelegt. Formel: Anschaffungskosten durch geschätzte Gesamtabbaumenge mal Jahresfördermenge.

Methode 2: Eine andere Berechnungsart hat der VwGH (12.72,1557/71) bei einem unentgeltlich erworbenen Vorkommen (Sandvorkommen) in analoger Anwendung von § 7 Abs. 1 letzter Satz EStG 1967 (Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) sowohl bei Einkünften aus Gewerbebetrieben als auch aus Vermietung und Verpachtung für zulässig erklärt; bei dieser Methode wird die abgebaute Menge nicht in ein Verhältnis zum Gesamtvorkommen gesetzt, sondern es wird für jede abgebaute Mengeneinheit (zB 1 m<sup>3</sup>) jener Betrag als AfA angesetzt, der für den Erwerb der Mengeneinheit hätte aufgewendet werden müssen, wobei dieser Betrag im Erkenntnisfall durch Abschläge vom Verkaufspreis am fiktiven Anschaffungstag ermittelt wurde. Diese Methode ist nach Quantschnigg/Schuch nur bei besonderen Verhältnissen (zB Schwierigkeiten bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage) gerechtfertigt. Wird in einem Jahr nichts abgebaut, so kommt es auch zu keiner AfS.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.3.1998, 93/14/0153, die oben angesprochene Methode 2 nicht beanstandet. In der Entscheidung vom 29.3.2006, 2004/14/0063, bringt der VwGH zum Ausdruck, dass die Einlage eines Bodenschatzes vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen zum Teilwert erfolgt und für die Bewertung die Informationen entscheidend sind, die zum Zeitpunkt der Einlage bekannt waren (s. dazu auch Doralt, § 8 Tz 69/1).

Eine Einlage des gesamten Schottervorkommens ist nicht erfolgt. Im streitgegenständlichen Fall hat sich der Berufungswerber im Hinblick auf die Schwierigkeit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Beginn an für die Methode 2 entschieden. So wurde die Absetzung für Substanzverringerung seinerzeit von der FLD mittels Rückrechnung mit 5,00 S je m<sup>3</sup> abgebauter Schottermenge ermittelt. Bei dieser Abschreibungsmethode steht weder eine Teilwertabschreibung noch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zu. Denn eingelegt werden kann immer nur jener Teil werden, der auch tatsächlich abgebaut wird und abgebaut werden darf. Auf Grund des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ist zudem eine Änderung der gewählten Abschreibungsmethode nicht zulässig.

Wenn der Bw den Standpunkt vertritt, eine Teilwertabschreibung sei zulässig, dann wäre es seine Aufgabe gewesen, die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln (Doralt, § 8 Tz 67) oder ein entsprechendes Gutachten vorzulegen. (Einer diesbezüglichen Aufforderung ist der Bw nicht nachgekommen.) Wenn aber nicht einmal der Wert des gesamten Abbaugebietes bekannt ist, bzw sich nicht ermitteln lässt, kann auch keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

Wenn der Bw die Richtigkeit der der seinerzeit durch die FLD erfolgten Wertermittlung anzweifelt, so ist ihm folgendes entgegenzuhalten.

Der Bw vertritt den Standpunkt, für die Ermittlung der AfS sei der Zeitpunkt der gewerbebehördlichen Genehmigung (1983) des Schotterbetriebes maßgeblich. Laut Rechtsprechung des VwGH (12.1.1972, 1557/71) ist als Zeitpunkt des Erwerbes nicht der Zeitpunkt der Entdeckung, sondern der Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft anzunehmen. Aus dieser Überlegung heraus hat bereits die FLD im Jahr 1995 eine Rückrechnung bis 1970 (Zeitpunkt des Empfanges, hier der Erbschaft) vorgenommen, auf welche in diesem Zusammenhang noch einmal ausdrücklich hingewiesen wird. Der Bw selbst hat dieser Wertermittlung zugestimmt. Er selbst hat die AfS mit 3,00 S pro m<sup>3</sup> Schotter in seiner Bilanz zum 31.12.1984 ausgewiesen. Besonderer Bedeutung kommt der Prüferfeststellung im Jahre für die Jahre 1987-bis 1989 zu. *"In den Prüfungsjahren 1987 und 1988 wurde lt. Erklärung die Bewertung der Substanzminderung pro m<sup>3</sup> Wandschotter mit 5,00 S pro m<sup>3</sup> angesetzt. Nach Durchsicht der vorgelegten AR-Durchschriften wurde in den*

*Jahren 1987-1989 der gleiche Verkaufspreis pro m<sup>3</sup> Wandschotter verrechnet, sodass nach Ansicht der Bp dies als Indiz dafür gewertet werden kann, dass eine Erhöhung der Bewertung in diesem Ausmaß unbegründet ist. Gemäß § 7 (3) ist eine Absetzung der Substanzverringerung zulässig. Eine Bewertung des unentgeltlich erworbenen Schottervorkommens anlässlich der seinerzeitigen Betriebseröffnung sei nicht vorgenommen worden, sodass die Absetzung für Substanzverringerung nicht mehr von den fiktiven Anschaffungskosten vorgenommen werden kann".*

Daraus folgt bereits, dass für eine nochmalige Überprüfung keine Veranlassung besteht, weil betriebseigene Zahlen ein anderes Ergebnis nicht zulassen. Wenn nämlich eine AfS für die Jahre 1987 bis 1988 im Ausmaß von 5,00 S pro m<sup>3</sup> Schotter angesetzt wird, kann keine Rechtswidrigkeit darin gelegen sein, mangels anderer Schätzungsgrundlagen die AfS zum maßgeblichen Zeitpunkt mit 0,363 € (5,00 S) anzusetzen. Dazu kommt noch, dass der Bw einen niedrigeren Wert weder bewiesen noch glaubhaft gemacht hat und ein Gutachten aus dem Jahre 1992 keine Aussage für den Wert für 1970 trifft. Zudem ist er selbst über Jahre hindurch von diesem Wert ausgegangen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

### **Lizenzzahlungen - Fremdvergleich**

Vom Bw wurde bereits in früheren Jahren mehrere Patente entwickelt (zB 1971 bis 1972 4 Patente). Diese wurden im Anlagevermögen der Schlosserei aktiviert. Der Sohn des Berufungswerbers war seit 1995 im Betrieb des Berufungswerbers beschäftigt. Dieser soll, darin stimmen sich die Parteien des Berufungsverfahrens überein, eine Fördereinrichtung für Mischerfahrzeuge erfunden haben. Deren Entwicklung nahm einen Zeitraum von fünf Jahren in Anspruch. Die Entwicklung erfolgte unter Mithilfe des Bw. Am 7. April 1999 wurde das Patent "Fördereinrichtung für Mischfahrzeuge" angemeldet. Laut Patentschrift war der Berufungswerber Patentinhaber, Erfinder war der Sohn des Berufungswerbers. Der Beginn der Patentdauer für die Fördereinrichtung (Patent Nr. 18) war der 15. Mai 2001. In einer Vereinbarung vom 8. Oktober 2002 wurde unter der Voraussetzung, dass die Erfindung zum Patent erklärt wird, eine Vergütung (Lizenzzahlung) im Gesamtausmaß von 160.000,00 € verteilt auf die Jahre 2001 und 2002 zugesagt. Das alleinige Verwertungsrecht sollte beim Berufungswerber gelegen sein. Die Abrechnung über Lizenzgebühren erfolgte im Mai 2003. Der Selbstkostenpreis für ein Mischförderband wurde mit 11.680,00 € beziffert. Verkauft wurde im maßgeblichen Zeitraum lediglich ein Mischförderband. 5 Mischförderbänder kamen im Betrieb zum Einsatz.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art Splitting ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. (Im vorliegenden Fall sollte beim Empfänger der Lizenzzahlungen der halbe Steuersatz zur Anwendung gelangen).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der **Beweiswürdigung**.

Der Sohn des Berufungswerbers zählt zum Kreis der Angehörigen iSd § 25 BAO.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit- nur dann anerkannt; wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (**Fremdvergleich**).

Laut Aussage des Sohnes des Berufungswerbers wurden die Lizenzzahlungen erst vereinbart, "nachdem das Patent durch war" (Mai 2001). Die schriftliche Vereinbarung ist erst am 8. Oktober 2002 erfolgt. Vom Prüfer wurde festgehalten, dass die Höhe der jährlichen Vergütungen erst im Nachhinein festgelegt wurde.

Nach Lage der Akten war in der Schlussbilanz zum 31.12.2001 (eingereicht am 12. Dezember 2002) die Lizenzzahlung für 2001 noch nicht enthalten. Im Zuge einer Vorsprache beim Finanzamt im Jänner 2003 kündigte der Bw eine Bilanzberichtigung an. Im Zusammenhang mit der Liebhaberei, der AfS und den Lizenzzahlungen sollte in der weiteren Folge eine Besprechung mit dem damaligen Vorstandstellvertreter erfolgen. Ein Vorsprachetermin wurde vereinbart. Im Zuge eines zuvor noch geführten Telefonates erklärte der Berufungswerber, dass die Lizenzzahlungen an den Sohn ab 2001 ca. 50.000,00 € jährlich betragen werden. Darüber existiert ein Aktenvermerk.

Wäre die Vereinbarung über 160.000,00 € verteilt auf 2 Jahre tatsächlich bereits vor 1999, wie vom Berufungswerber behauptet bzw. 2001, wie vom Sohn behauptet, getroffen worden und 2002 so schriftlich festgehalten worden, so wäre eine derartige Aussage, was die jährlichen Zahlungen von 50.000,00 € betrifft, gar nicht möglich gewesen. Noch unerklärlicher

ist, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom Oktober 2011 plötzlich von 2 Teilzahlungen in Höhe von 40.000,00 € die Rede ist.

Dass die Vereinbarung im Nachhinein erstellt wurde, wurde vom Bw trotz Vorhalt nicht bestritten.

Aus den Geschehnisabläufen ergibt sich zudem folgendes Bild. Nach Einreichen der Steuererklärung für 2001 hat der Bw selbst alles daran gesetzt, die daraus resultierende Einkommensteuerlast zu reduzieren. So sollte, was die Vermietung betrifft, plötzlich Liebhaberei vorliegen, eine erhöhte AfS zustehen und Lizenzzahlungen in einem ungewöhnlich hohen Ausmaß zugesagt worden sein.

Wobei in letzterem Fall dem Zeitpunkt der Zahlungen eine besondere Bedeutung zukommt. Bereits vor 1999 soll die Zahlung zugesagt worden sei, erst im September 2002 erfolgte die schriftliche Vereinbarung, erst im Mai 2003 erfolgte die Rechnungslegung durch den Sohn, obwohl ein Teil der Zahlung bereits im Jahr 2001 zugestanden wäre. Dies alles kann nur damit erklärt werden, dass eine rückwirkende Vereinbarung vorgelegen haben muss.

**Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerlich ganz allgemein nicht anzuerkennen.**

Bereits aus dieser Überlegung heraus war die Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen.

Dem Berufungsvorbringen ist aber auch aus einer anderen Überlegung heraus der Erfolg zu versagen:

Bei der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zu beachten, dass eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt/Renner, EStG8, § 2 Tz 160).

Maßgeblich für die Beurteilung dieses Kriteriums ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Dabei ist zu hinterfragen, ob den Vereinbarungen ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zu Grunde liegt; im letzten Fall ist die

Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist dem Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt/Renner, EStG8, § 2 Tz 165).

Der Vertrag wurde vom Bw selbst erstellt. Allein die Art und Weise, wie im gegenständlichen Fall die Lizenzzahlungen mit dem anderweitigen Tätigkeitsbereich des Sohnes begründet und die „Nutzungsrechte“ für den Unternehmer nur angedeutet werden, lässt Zweifel an der Fremdüblichkeit entstehen. Jeder Unternehmer würde bei der vertraglichen Gestaltung gegenüber einem Fremden die „Nutzungsrechte“ in den Vordergrund stellen. So finden sich diese lediglich in einem kleinen Passus am Ende der Vereinbarung.

Laut Berufung soll der Bw mit den Lizenzzahlungen die Rechte auf Verwendung samt Weiterentwicklung erworben haben. In der Vereinbarung findet sich hingegen lediglich das Recht der Benutzung. Im Widerspruch zum Berufungsvorbringen dazu steht der Wortlaut der Vereinbarung und die Aussage des Sohnes: "Ich bin der Meinung, dass ich hinsichtlich der Lizenzen nicht an das Unternehmen meines Vaters gebunden bin. Die bisherigen Zahlungen waren für die bisher produzierten Stücke, die bis jetzt bereits im Einsatz sind". Wenn im Antwortschreiben von einem Wunschenken des Sohnes die Rede ist, dann spricht dies eindeutig gegen die Bestimmtheit der Vereinbarung. Diese muss, wie bereits eingangs festgehalten einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

Was den Inhalt der Vereinbarung betrifft, wäre ein derartiger Vertrag aus nachstehenden Überlegungen mit einem Fremden nicht abgeschlossen worden.

Für mangelnde Fremdüblichkeit spricht, dass die Vereinbarung erst im Nachhinein erstellt wurde und die Vergütungen erst im Nachhinein festgelegt wurden (s. dazu auch die zuvor angestellten Überlegungen). In diesem Zusammenhang kommt auch der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Oktober 2011 Bedeutung zu, in dem plötzlich von vereinbarten Zahlungen in Höhe von 40.000,00 € die Rede ist.

Der Sohn des Bw ist laut Patentschrift vom 27. Dezember 2001 der Erfinder einer "Fördereinrichtung für Mischerfahrzeuge" Patent No 15 .

Der Bw räumt ein, dass die Idee von seinem Sohn stammt, er selbst an den Ausführungsarbeiten beteiligt war.

Vom Berufungswerber selbst wurden zuvor bereits mehrere Patente angemeldet. Aktiviert wurden diese Patente in den Jahren 1971 und 1972 mit relativ geringfügigen Beträgen zwischen 3.000,00 S und 5.500,00 S.

Vom Prüfer wurde weiters festgehalten, dass vom Bw im Jahr 2002 ein "Bandförderer für ein Fahrzeug" angemeldet und dafür im Jahr 2006 das Patent erteilt wurde. Der Annahme, dass es sich um eine Weiterentwicklung handelt wurde in der Vorhaltsbeantwortung nicht entgegengetreten.

Der Bw selbst war und ist Erfinder und er hat seine Erfindungen auch zum Patent angemeldet. Er ist mit dieser Materie bestens vertraut. Laut der zur Niederschrift genommenen Aussage des Sohnes des Bw waren die Zeichnungen für das Patent betreffend Fördereinrichtung für Mischfahrzeuge von ihm, die Ausführungen stammen vom Bw. Das erste Modell wurde vom Bw in der Werkstatt gebaut um zu garantieren, dass die Geometrie funktioniert. Später soll die Fertigung im Betrieb erfolgt sein, das meiste sei vom Bw gemacht worden. Weitere Erfindungen will der Sohn bis dato nicht gemacht haben und auch keine Patente angemeldet haben.

Die Gründe, die einen Unternehmer, der selbst zahlreiche Erfindungen getätigt und Patente angemeldet hat, veranlassen einen anderen bei der Entrichtung und Umsetzung bis hin zur Patentanmeldung zu unterstützen, können nur in einem Naheverhältnis gelegen sein. Jeder Unternehmer wird danach trachten, die Kosten möglichst niedrig zu halten. Welcher Unternehmer, der in der Lage ist, Ideen selbst umzusetzen, wird einen anderen Erfinder bei der Entwicklung und Umsetzung über Jahre hindurch unentgeltlich unterstützen, um ihm danach einen derart hohen Preis zu zahlen. Er wird die Idee kaufen, selbst umsetzen, um Kosten zu sparen und nicht noch einen Großteil der Entwicklungsarbeit für diesen vornehmen.

Es findet sich trotz Vorhalt keine Äußerung zur Fremdüblichkeit. Nicht einmal ansatzweise ist in diesem Zusammenhang die Behauptung aufgestellt worden, ein Fremder wäre gleich bezahlt worden. Der Tatsache, dass die zuvor angemeldeten Patente mit einem relativ geringen Betrag aktiviert wurden, kommt daher in diesem Zusammenhang besondere Bedeutung zu.

Was die Verwertungs- und Nutzungsrechte betrifft so kommt der Aussage des Sohnes besondere Bedeutung zu „Ich bin der Meinung, dass ich hinsichtlich der Lizenzen nicht an das Unternehmen meines Vaters gebunden bin. Die bisherigen Zahlungen waren für die bisher produzierten Stücke, die bis jetzt bereits im Einsatz sind". Gerade durch diese Aussage wird das Naheverhältnis augenscheinlich. Welcher Unternehmer sorgt nicht für eine klare Regelung, was die Nutzungsmöglichkeiten betrifft.

Die Fördereinrichtung wurde zwar in fünf betrieblichen Fahrzeugen eingebaut, verkauft wurde diese nur einmal an ein fremdes Unternehmen (21.438,49 € netto). Um derart hohe Lizenzzahlungen in Höhe von 80.000,00 € pro Jahr zu rechtfertigen, müsste jedoch bei einem kalkulierten Gewinn von 10.000,00 € eine weitaus höhere Anzahl an Fördereinrichtungen pro Jahr verkauft werden (ca 20 Stück), selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Zahlungen nur für 2 Jahre erfolgen sollten. Laut Aussage des Sohnes waren die bisherigen Zahlungen "für die bisher produzierten Stücke, die bis jetzt bereits im Einsatz sind".

In der Berufung wird die Höhe der Lizenzzahlungen zunächst noch mit Erfahrungswerten begründet. Ein weiteres Mal wird sie mit dem Recht auf Verwendung und Verwertung begründet. Im Antwortschreiben wird - offenbar im Hinblick auf die mangelnden Verkaufsmöglichkeiten - wiederum nur auf die Einsparungsmöglichkeiten im eigenen Betrieb hingewiesen. Doch dürften diese zum damaligen, maßgeblichen Zeitpunkt nicht so sehr von Bedeutung gewesen sein, hätte sie der Bw ansonsten im Berufungsvorbringen von vornherein ins Treffen geführt. Laut Vereinbarung vom 8. Oktober 2002 wurde die Höhe der Lizenzzahlungen mit dem Wert von 6 Bändern bestimmt. Ein Mischerförderband wurde nach Lage der Akten im Mai 2001 um 25.726,00 € (brutto) veräußert. Somit dürfte der erzielbare Erlös eines Förderbandes und nicht die betriebliche Ersparnis im Vordergrund gestanden sein. Dies findet auch in der Aussage des Sohnes Deckung, wonach sich die Höhe der Lizenzzahlungen nach der im Einsatz befindlichen Bänder gerichtet hat. Die Höhe der getätigten Lizenzzahlungen erweist sich daher, wie der Prüfer bereits festgestellt hat, als nicht nachvollziehbar. Dies spiegelt sich auch darin, dass einmal von 50.000,00 € jährlich, ein anderes Mal von 80.000,00 € für zwei Jahre und zuletzt von 2 mal 40.000,00 € die Rede ist. Vielmehr dürfte eine Begründung gesucht worden sein, um sich gegenüber dem Finanzamt zu rechtfertigen.

Eine Übertragung des Patentrechtes nach außen hin ist seinerzeit offenbar noch nicht erfolgt. Dass ein Unternehmer, der wesentlich an der Entwicklung einer Erfindung mitgewirkt hat, bereit ist einen höheren Preis zu zahlen, der dem Wert aller in Verwendung befindlichen Bänder übersteigt, lässt sich wohl nur auf das Naheverhältnis zurückführen.

Besondere Bedeutung kommt im Rahmen der Beweiswürdigung auch dem Umstand zu, dass es der Bw trotz Vorhalt unterlassen hat entsprechende Unterlagen hinsichtlich des im August 2002 angemeldeten Patentos vorzulegen und weiters zu konkretisieren, inwieweit sein Patent vom Patent seines Sohnes abweicht. Bei einer Weiterentwicklung wäre ersichtlich, wie er selbst den Wert dieser Erfindung angesetzt hätte.

Auch dem Umstand, dass der Berufungswerber zunächst mit einer Rückabwicklung einverstanden war, kommt selbstredend im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine besondere Bedeutung zu.

Aber auch der Einwand wonach gem. § 10 PatG bereits zugesagte und auch empfangene Vergütungen keinesfalls zurückzuerstatten sind, kann keine Berücksichtigung finden, zumal für die steuerliche Beurteilung lediglich die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und der BAO maßgeblich sind.

Unter den gegebenen Umständen sind die Lizenzzahlungen nur im Hinblick auf das Naheverhältnis erklärbar und halten diese einem Fremdvergleich sohin von vornherein nicht stand. Auf Grund der mangelnden Fremdüblichkeit war daher die mit dem Sohn im Nachhinein getroffene Vereinbarung steuerlich auch nicht anzuerkennen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Dezember 2011