



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MK., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- u. BeratungsgmbH, 4021 Linz, Hasnerstraße 2, vom 10. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht ua. Einkünfte aus einer Landwirtschaft.

Anlässlich einer im Jahr 2004 stattgefundenen und die Jahre 1999 – 2002 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer ua. fest (*Details können aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004 [= Anlage 1 zum Bericht über die Außenprüfung] entnommen werden*):

Mit Kaufvertrag vom 30. April 1998 seien 299.775 m² landwirtschaftlicher Grund an die Firma W. um 74,175.000,00 S veräußert worden. Die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages sei vom Vorliegen aller für die Kiesgewinnung erforderlichen behördlichen Genehmigungen abhängig gewesen. Die Bezahlung des Kaufpreises sei im Kalenderjahr 1999 erfolgt. Im Kaufvertrag sei dem Verkäufer das Vorkaufsrecht an den veräußerten Grundstücken eingeräumt worden. In einer Ergänzung zum Kaufvertrag, die ebenfalls mit 30. April 1998 datiert worden sei, habe sich die Käuferin verpflichtet jedwede Belastung der kaufgegenständlichen Grundstücksflächen zu unterlassen. Für den Fall, dass dennoch eine Belastung erfolgen sollte,

die nicht innerhalb eines Monats rückgängig gemacht werde, sei eine Konventionalstrafe von 33,000.000,00 S vereinbart worden. Weiters sei dem Verkäufer auf Dauer das unentgeltliche landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht an den veräußerten Grundstücksflächen eingeräumt worden.

Im Steuerrecht seien Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Es können zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander fallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben in der Lage sei. Im gegenständlichen Fall sei dies durch die landwirtschaftliche Nutzung der landwirtschaftlichen Grundstücksflächen durch den Verkäufer gegeben gewesen. Dem Käufer sei es untersagt gewesen, mehr als 6 ha des Grundstückes jährlich für Schotterabbauzwecke zu nutzen. Weiters sei es dem Käufer untersagt gewesen, das Grundstück zu belasten. Zudem sei dem Verkäufer und dessen Rechtsnachfolger ein Vorkaufsrecht eingeräumt worden. Der Veräußerer der Grundstücksflächen sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der Grundstücke, da wie im Sachverhalt dargestellt worden sei, dem Verkäufer auf Dauer das unentgeltliche landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht sowie ein Vorkaufsrecht eingeräumt worden sei. Zudem habe der Veräußerer ein Belastungsverbot grundbürgerlich sicherstellen lassen.

Wirtschaftlich betrachtet sei der Firma W. lediglich ein Schotterabbaurecht eingeräumt worden. Die Entgelte für dieses Recht seien gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Der gängigen Verwaltungspraxis entsprechend seien 50% der Einnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Argument des steuerlichen Vertreters, es seien die fiktiven Anschaffungskosten dem Verkaufspreis gegenüberzustellen, werde seitens der Betriebsprüfung durchaus geteilt. Jedoch habe nach Ansicht des Prüfers die Absetzung für Substanzverringerung nach Abbaufortschritt zu erfolgen, was in diesem Fall die volle Versteuerung der Einnahmen im Zeitpunkt des Zufließens zur Folge gehabt hätte. Werbungskosten für Substanzverringerung würden aber erst mit Beginn des Abbaus anfallen. In diesem Zusammenhang werde auf ein Erkenntnis eines Berufungssenates der FLD in Tirol vom 12. Jänner 1972 verwiesen.

Zufluss des Kaufpreises bzw. der Einnahmen 1999	74,175.000,00 S
abzüglich 50% Werbungskosten	-37,087.500,00 S
Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	37,087.500,00 S

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung am 11. Jänner 2005 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wurde am 10. Februar 2005 eine Berufung eingebbracht und ausgeführt:

"Die Berufung richtet sich gegen die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 37,204.260,00 S.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung, die Teil des BP-Berichtes ist, wird seitens des Finanzamtes keine Trennung von Wirtschaftsgütern vorgenommen, sondern ganz allgemein davon gesprochen, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Verkäufer gelegen ist. Der Auffassung der Finanzbehörde, dass im gegenständlichen Fall das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander fallen, ist entschieden entgegenzutreten. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung das Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum unter Zurechnung an den wirtschaftlichen Eigentümer nur dann als gegeben angesehen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer geltend machen kann (vgl. ua. VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Hiebei ist festzuhalten, dass das wohl wesentlichste Element an einem Objekt die Möglichkeit der freien Veräußerung selbst ist. Die Firma W. als Käuferin und nunmehrige Eigentümerin der vertragsgegenständlichen Liegenschaften hat dabei die Chance und das Risiko, Wertveränderungen am Wirtschaftsgut selbst zu tragen. Da die Liegenschaften im Gebiet zwischen den Städten Linz und Wels liegen und es in diesem Gebiet ein prosperierendes Wirtschaftswachstum bisher gegeben hat und auch künftig hin geben wird, ist nicht auszuschließen, dass diese Liegenschaften innerhalb der kommenden zwei bis drei Dekaden in Bauland umgewidmet werden können. Es liegen daher insgesamt drei Ertragsphasen bei der Käuferin in Form von Abbau, Wiederbefüllung (auch dafür wird an die Käuferin bezahlt) und eventuell anschließender Verwertung als Bauland vor. Diese Erträge kommen dann allein der Firma W. als Eigentümerin zugute. Dem Bw. als Verkäufer wurde nur das Vorkaufsrecht im Falle einer Veräußerung eingeräumt. Das bedeutet, dass ihm das Grundstück zum Kauf angeboten werden muss, wenn ein Dritter dieses Grundstück erwerben möchte aber der Bw. nur zu jenen Bedingungen das Vorkaufsrecht geltend machen kann, die jenem Anbot des Dritten entsprechen. Umgekehrt hat die Käuferin das Risiko einer Entwertung dieses Grundes alleine zu tragen. Das eingeräumte Belastungsverbot ist kein Indiz für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Verkäufer, da es auf Seiten der Käuferin keine wesentliche Einschränkung bedeutet – im Gegenteil - im Fall einer Veräußerung wirkt dieser Umstand sogar positiv, da eine eventuell vorhandene Belastung nicht vorher beseitigt werden muss. Die

Konventionalstrafe wurde deswegen vereinbart, damit das vertraglich vereinbarte Belastungsverbot überhaupt Wirksamkeit entfalten kann, zumal nach § 364c ABGB ein Belastungsverbot gegenüber Dritten nur dann wirkt, wenn es zwischen Ehegatten, Kindern, Wahl- oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und ins Grundbuch eingetragen ist. Wäre die Konventionalstrafe nicht vereinbart, könnte die Käuferin jederzeit gegen das vertragliche Belastungsverbot verstößen und die Belastung wäre dennoch wirksam.

Das ebenfalls als Grund für die wirtschaftliche Zurechnung zum Verkäufer seitens der Finanzverwaltung angeführte, zwischen den Vertragsparteien auf Dauer vereinbarte, unentgeltliche Fruchtgenussrecht bezieht sich nur auf das Recht der landwirtschaftlichen Nutzung des Grund und Bodens. Dies eingeschränkt auf Flächen, die nicht zum Abbau genutzt werden. Für den Teil der Grundfläche, der nicht zum Abbau genutzt wird, ist die Käuferin jedenfalls im Sinne des Landschaftsschutzes verpflichtet, vor und nach dem Abbau den Grund und Boden zu kultivieren bzw. zu rekultivieren. Dies wird in der Regel nicht mit eigenen Arbeitnehmern durchgeführt, sondern durch Dritte, und zwar durch Landwirte. In diesem Fall wurde wieder der Verkäufer als Landschaftspfleger dieser Flächen eingesetzt. Die landwirtschaftlich zu bearbeitende Fläche ändert sich ständig, da die Käuferin den Schotter aus einer Richtung kommend sukzessive abbauen wird. Dass dies in Form eines Fruchtgenusses und nicht in Form eines Pachtvertrages erfolgt ist, kann aber nicht dazu führen, dass dies als Begründung für ein wirtschaftliches Eigentum des Verkäufers herangezogen wird.

Dem Vorbringen der Finanzverwaltung, dass im Falle einer Veräußerung des Grundes das darauf lastende Fruchtgenussrecht gesondert abgelöst werden müsse und daher auch ein weiteres Indiz für die Zurechnung der in Rede stehenden Grundstücke zum Verkäufer als wirtschaftlichen Eigentümer ist, muss entgegen gehalten werden, dass dies nichts anderes als eine Nachbesserungsvereinbarung darstellt. Nimmt man analog die Leasingkriterien dazu her, sind Nachbesserungsvereinbarungen für die Zurechnung nicht schädlich, wenn sie im Falle eines Veräußerungsverlustes bis zu 100 % und im Falle eines Veräußerungsgewinnes bis zu 75 % dem nicht zivilrechtlichen Eigentümer zukommen können, ohne dass die Zurechnung zum zivilrechtlichen Eigentümer selbst in Frage gestellt ist. Es ist daher für den gegenständlichen Sachverhalt festzuhalten, dass diese Kriterien bei Weitem nicht erfüllt werden.

Sowohl der BFH (4.9.1997, IV R 88/96) als auch das Schreiben des BMF (BM Grasser vom 29. März 2000 an die Volksanwaltschaft) und die EStR (Rz 5042) gehen davon aus, dass in derartigen Konstellationen zwei Wirtschaftsgüter verkauft werden, nämlich das Grundstück und der Bodenschatz. Wenn daher die Zurechnung in Frage gestellt wird, so sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich getrennt zu beurteilen.

Beim Wirtschaftsgut Bodenschatz handelt sich unzweifelhaft um ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Entsprechend dem VwGH (16.3.1989, 88/14/0055), den EStR (Rz 128) sowie den allgemeinen Leasingkriterien ist wirtschaftlicher Eigentümer eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes immer derjenige, der auf die Dauer der möglichen Nutzung die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen. Für den Bodenschatz bedeutet dies, dass unzweifelhaft die wirtschaftliche Verfügungsmacht übergegangen ist. Doralt schließt sich dieser Meinung implizit an, wenn er in seinem EStG-Kommentar zu § 28 EStG unter Rz 72 schreibt: „Wird ein Nutzungsrecht auf bestimmte Zeit überlassen, entspricht die bestimmte Zeit aber der voraussichtlichen Nutzungsdauer, dann ist eine Veräußerung des Rechtes anzunehmen.“ Im gegenständlichen Fall wird zwar kein Recht veräußert, sondern ein Wirtschaftsgut, dennoch ist offenkundig der Zeitraum der Nutzungsmöglichkeit maßgeblich. Da der Bodenschatz aber laut BFH und BMF im Privatvermögen entstanden ist, ist keine Steuerpflicht bei der Veräußerung gegeben. Dies entspricht im Übrigen der herrschenden Meinung. Nach den Leasingkriterien ist das Wirtschaftsgut Grund und Boden grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen (EStR Rz 143). Nur wenn das Gebäude (das andere Wirtschaftsgut) bereits dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, wird auch das Grundstück dem Leasingnehmer zugerechnet. Zwar erging diese Aussage zu einem Leasingverhältnis, bei dem der Leasinggeber das Gebäude auf einem Grundstück des Leasingnehmers errichtet. Unseres Erachtens ist dieser Fall jedoch mit dem hier gegenständlichen Sachverhalt vergleichbar. Schließlich ist bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei Grundstücksverkäufen das überragende Merkmal, wer das wirtschaftliche Risiko aus nachfolgenden Wertänderungen trägt. Dabei ändert die Einräumung eines (teilweisen) landwirtschaftlichen Fruchtgenussrechtes, eines Vorkaufsrechtes und eines Belastungsverbotes nichts. Wertsteigerungen und -minderungen trägt die Käuferin.

Aus diesen angeführten Gründen liegt kein wirtschaftliches Eigentum des Verkäufers an den vertragsgegenständlichen Liegenschaften (bzw. Wirtschaftsgütern) vor, sondern befindet sich sowohl das zivil- als auch das wirtschaftliche Eigentum auf Seiten der Käuferin.

Der Bescheid ist aber darüber hinaus auch noch deshalb rechtswidrig, weil aus dem „wirtschaftlichen Eigentum“ an den Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nämlich aus der Einräumung eines Abbaurechtes im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG, unterstellt werden. Hier unterliegt die Behörde offenbar mehreren Rechtsirrtümern:

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können nur dann vorliegen, wenn es sich um eine langfristige entgeltliche Nutzungsüberlassung handelt, dh. um ein Dauerschuldverhältnis. Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Selbst wenn man das wirtschaftliche Eigentum bejahen würde, wurde jedenfalls der gesamte

Bodenschatz gegen einen Einmalbetrag gekauft. Eine Rechtseinräumung im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil die Abbaugenehmigung erst durch die Käuferin betrieben und auch dieser eingeräumt worden ist – der Verkäufer konnte daher dieses auch nicht der Käuferin „verpachten“. Das Steuerrecht folgt hier (notwendigerweise) dem Zivilrecht, das auch nur bei langfristigen Ausbeuteverträgen von einem gemischten Vertrag, nämlich Kauf und Pacht, ausgeht. Bei diesen ist aber ebenfalls zu untersuchen, ob im Einzelfall überwiegend die Rechtsgrundlagen des Kaufes oder der Pacht anzuwenden sind (vgl. Aicher in ABGB, Rummel³, Rz 20 zu § 1053).

Wird ein Grundstück inklusive Bodenschatz veräußert, liegt zivil- und steuerrechtlich immer ein Kaufvertrag vor – dieser Geldfluss kann daher nicht unter die Einkünfte gem. § 28 EStG subsumiert werden.

In diesem Zusammenhang wird auch auf Quantschnigg (RdW 1985, 262) verwiesen, der „... den Verkauf eines Grundstückes gemeinsam mit einer darauf (darunter) befindlichen Abbausubstanz als eindeutig zu keiner Steuerpflicht führend sieht.“; siehe dazu auch das Schreiben des BMF (BM Grasser) vom 29. März 2000 an die Volksanwaltschaft; die Rz 5042 der EStR und die einschlägige BFH-Judikatur (zB. 12.8.1982, IV R 113/77; 4.9.1997).

- *Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten folgt Österreich der so genannten Quellentheorie, nach der nur die aus der Quelle fließenden Erträge zu erfassen sind. Wertänderungen am Vermögen der Quelle sind keine der Einkommensteuer zu unterziehenden Beträge. Dadurch werden Wertzuwächse, die im Privatvermögen entstehen, von einer Besteuerung ausgenommen. Diesem Grundprinzip des österreichischen Ertragsteuerrechts folgen auch die entsprechenden Bestimmungen im Zusammenhang mit der Einlage von privaten Vermögensgegenständen. Die im gegenständlichen Fall anzuwendende Gesetzesvorschrift ist § 16 Abs. 1 Z 8 d EStG, nach der die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der erstmaligen Zuführung zur Einkünfterzielung angesetzt werden können (vgl. EStR Rz 6438). Dieser Wert entspricht im gegenständlichen Fall dem Kaufpreis, weil bereits alle eventuell anzusetzenden Wertkorrekturen insbesondere ein Zinsabschlag (vgl. VwGH 12.1.1972, 1551/71; FLD Wien 10. August 1989, ÖStZ 1991, 26) berücksichtigt wurden.*
- Diesen Grundprinzipien des Ertragsteuerrechtes, dass bloße Vermögensumschichtungen keine steuerlichen Konsequenzen haben dürfen (Leistungsfähigkeitsprinzip), entspricht auch die bereits oben zitierte Rz 5042 EStR, in*

der klargestellt wird, dass der Verkauf eines Grundstückes inklusive Bodenschatz als Privatvermögen jedenfalls steuerfrei ist.

- *Die Finanzverwaltung erwähnt in ihrer Niederschrift, dass eine Absetzung für Substanzverringerung nur nach Abbaufortschritt zu erfolgen hätte. Dazu ist klarstellend festzuhalten, dass es sich bei dieser „Abschreibung“ nicht um eine klassische Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer handelt. Das Bodenschatzvorkommen wäre ja bei einem tatsächlich langfristigen Abbauvertrag als Umlaufvermögen und nicht als Anlagevermögen zu verstehen. Daher geht es hier vielmehr um die Feststellung eines Wareneinsatzes. Dieser ist aber im Falle einer Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner sofort als Betriebsausgabe abzuziehen. Bei einem Verkauf gegen Einmalbetrag kann daher auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner kein Gewinn aus diesem Vorgang entstehen.*

Begibt sich daher der Eigentümer eines Grundstückes endgültig der Verfügung über den darin liegenden Bodenschatz und erhält dafür einen Einmalbetrag, unterliegt diese Einnahme – vom Sonderfall der Spekulation abgesehen – nicht der Ertragsbesteuerung.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob das Entgelt aus dem Verkauf von bodenschatzführenden Grundstücken steuerpflichtig ist oder nicht.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist dabei folgender Sachverhalt maßgeblich:

Der Bw. hat landwirtschaftlich genutzte Grundstücke veräußert. Das Kiesvorkommen wurde im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes nicht genutzt und auch in der Bilanz nicht angesetzt.

Das Vorhandensein des Bodenschatzes war bekannt, wenn es auch keine getrennte Kaufpreisvereinbarung gab. Der Kaufvertrag erlangte erst Rechtswirksamkeit, wenn alle für die Kiesgewinnung erforderlichen behördlichen Genehmigungen rechtskräftig vorlagen.

Im Kaufvertrag hat die Käuferin dem Verkäufer und dessen Rechtsnachfolger ein grundbürgerlich sichergestelltes Vorkaufsrecht eingeräumt.

In einer Ergänzung zum Kaufvertrag wurde zusätzlich vereinbart und ebenfalls grundbürgerlich sichergestellt, dass sich die Käuferin verpflichtet jede Belastung der kaufgegenständlichen Grundstücksflächen zu unterlassen. Sollte eine solche Belastung dennoch erfolgen, wird der Verkäufer die Käuferin unter Setzung einer Frist von einem Monat mittels eingeschriebenen Briefes zur Lastenfreistellung auffordern. Für den Fall, dass die Lastenfreiheit nicht innerhalb dieses Monats beantragt und hergestellt ist, vereinbarten die Vertragspartner eine Konventionalstrafe in Höhe von 33,000.000,00 S, wobei zur

Sicherstellung ein Pfandrecht vereinbart wurde. Weiters räumte die Käuferin dem Verkäufer das unentgeltliche landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht an den kaufgegenständlichen Grundstücksflächen ein, wobei jeweils höchstens 6 ha/jährlich nicht zur Bewirtschaftung zur Verfügung stehen.

Die Rechtslage stellt sich für den unabhängigen Finanzsenat wie folgt dar:

Es gibt keine Rechtsprechung, aus der hervorgeht, dass der Verkauf eines Grundstückes – abgesehen von einem Spekulationsgeschäft - gemeinsam mit einem darauf im Privatvermögen befindlichen Bodenschatz zu einer Steuerpflicht führt. In der Literatur (RDW 1985, 262 Glossar: Quantschnigg; sowie Doralt, EStG-Kommentar, § 28, Tz 27) wird die Ansicht vertreten, dass ein solches Geschäft nicht der Einkommensteuer unterliegt.

In einer Anfragebeantwortung vom 29. März 2000 an die Volksanwaltschaft bestehen nach Ansicht des BMF keine Bedenken, der vom BFH vertretenen Rechtsansicht in dieser Angelegenheit zu folgen. Der BFH hat im Urteil vom 4.9.1997, IV R 88/96 ausgeführt, dass ein Bodenschatz grundsätzlich Privatvermögen darstellt.

Die Verwaltungspraxis und die EStR gehen ebenfalls davon aus, dass beim Veräußerungserlös für den Bodenschatz kein Gewinn aus der Landwirtschaft vorliegt, weil das selbstständige Wirtschaftsgut Bodenschatz bereits vor der Veräußerung des Grundstückes im Privatvermögen entstanden ist. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass eine wirtschaftliche Nutzung des Bodenschatzes im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes unterblieben ist. Mit Ausnahme eines Spekulationsgeschäfts kommt es bei der Realisierung von stillen Reserven zu keiner Besteuerung.

Explizit geregelt sind jedoch Abbauverträge, die zum Abbau von Bodensubstanzen berechtigen. Überlässt ein Land- und Forstwirt den Abbau der Bodensubstanz einem Dritten fallen die Einnahmen unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 EStG und unterliegen nicht der landwirtschaftlichen Pauschalierung. Dies gilt unabhängig davon, ob der Abbauvertrag auf bestimmte Zeit abgeschlossen wird oder ob sich das Entgelt nach der Abbaumenge bemisst (vgl. Doralt, aaO., § 28, Tz 26 und VwGH 21.5.1985, 85/14/0023).

Entgegen der Ansicht des Bw. ist der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auch die Überlassung des Rechts zum Abbau der Bodensubstanz gegen einen Einmalbetrag zuzurechnen (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 28, Tz 15).

Bei der Auslegung von Verträgen ist bei Feststellung des abgabenrechtlichen Tatbestandes der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO von entscheidender Bedeutung.

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach Ansicht des VwGH stellt § 21 BAO eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 21, Tz 10 mwN).

Zu beurteilen ist im vorliegenden Fall, ob der Firma W. lediglich ein Schotterabbaurecht eingeräumt wurde und der Verkaufspreis folglich unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen ist.

Die Käuferin hat dem Verkäufer ein Vorkaufsrecht an den veräußerten Grundstücken eingeräumt. Die Käuferin hat sich verpflichtet eine Belastung dieser Grundstücke zu unterlassen. Für den Fall, dass dennoch eine Belastung erfolgen sollte, die nicht innerhalb eines Monats rückgängig gemacht wird, wurde eine mit Pfandrecht abgesicherte Konventionalstrafe vereinbart. Weiters wurde dem Verkäufer auf Dauer das unentgeltliche landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht an den veräußerten Grundstücksflächen eingeräumt.

Ein Kaufvertrag zielt seinem Wesen nach auf eine endgültige Übertragung eines Vermögensgegenstandes aus dem Vermögen des einen in das eines andern ab. Den Eintritt dieses Erfolges wollten die Vertragsparteien nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates durch die von ihnen gewählte Gestaltung jedoch vermeiden. Der Bw. wollte sich trotz der bürgerlich-rechtlich rechtswirksamen Übereignung nicht von den im Vertrag genannten Grundstücken trennen. Dies ergibt sich aus einer Zusammenschau der oben angeführten Vereinbarungen, die darauf schließen lassen, dass der Verkäufer von vornehmerein die Grundstücke auch nach Abschluss der Kiesausbeute der eigenen landwirtschaftlichen Nutzung erhalten wollte. Während des Kiesabbaus war die Nutzung dieser Art durch den vereinbarten Fruchtgenuss weitgehend sichergestellt.

Den Vertragspartnern kam es danach nicht so sehr auf die Übereignung der Grundstücke an. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der vertraglichen Regelung stellt sich dem unabhängigen Finanzsenat vielmehr als die zeitliche Überlassung von Grundstücken zur Kiesgewinnung gegen Entgelt dar. Rechtsverhältnisse dieser Art sind als Pachtverträge zu behandeln.

Dazu erweist sich eine Entscheidung des deutschen BFH als hilfreich, da im gegenständlichen Fall die österreichische mit der deutschen Rechtslage in Einklang steht: Der BFH hat am 21.7.1993 (IX R 9/89 BB 1994, 269) entschieden, dass das Entgelt aus einem Verkauf eines bodenschatzführenden Grundstückes zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann, wenn aus dem Kaufvertrag auf eine zeitlich begrenzte Überlassung zur Substanzausbeute geschlossen werden kann. Im Folgenden wird der Leitsatz wiedergegeben:

"Das Entgelt aus dem Verkauf eines bodenschatzführenden Grundstückes gehört zu den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Auslegung von Bestimmungen des Kaufvertrages ergibt und/oder aus außerhalb des Vertrages liegenden Umständen zu ersehen ist, dass die Parteien keine dauerhafte Eigentumsübertragung, sondern eine zeitlich begrenzte Überlassung zur Substanzausbeute anstreben."

Ausgangspunkt war in diesem Verfahren, dass dem Verkäufer ein Vorkaufsrecht im Grundbuch eingeräumt wurde und der Verkäufer von seinem Recht Gebrauch machte, das verkauft Grundstück unentgeltlich zu bewirtschaften, soweit es nicht für den Kiesabbau benötigt wurde. Auch nach der Auskiesung setzte er die landwirtschaftliche Nutzung fort.

Im ESt-Handbuch Quantschnigg/Schuch wird unter § 28, Tz 15 ausgeführt, dass eine Steuerpflicht im Sinne des § 28 EStG dann eintritt, wenn eine Rückübereignung des Grundstückes nach Beendigung der Ausbeute vereinbart wurde.

Der unabhängige Finanzsenat verkennt dabei nicht, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu führen darf, ernstlich getroffene Vereinbarungen beiseite zu schieben, um an ihrer Stelle einen nicht verwirklichten Sachverhalt zu setzen. Das Ergebnis hat dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen, wonach wirtschaftlich gleichbedeutende Vorgänge auch die gleiche steuerliche Behandlung erfahren sollen. Die vom Bw. vertretene Ansicht, dass gegenständlich nur eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt, die steuerlich zu keinen Konsequenzen führt, wird nicht geteilt.

In der Berufung wird die Auffassung des Finanzamtes, dass der Verkäufer weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der vertragsgegenständlichen Liegenschaften ist, vehement bestritten. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung befindet sich sowohl das zivil- als auch das wirtschaftliche Eigentum auf Seiten der Käuferin.

Das wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen bzw. auf die gleiche gedankliche Wurzel wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise zurückgeführt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S 283).

Nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 9.6.1986, 84/14/0229) kann ein verbüchertes Vorkaufsrecht an einem Grundstück wirtschaftliches Eigentum begründen, wenn der Berechtigte die gesamte Vertragsdauer hindurch eine gesicherte Gebrauchs- und Nutzungsbefugnis hat und seine dingliche Berechtigung durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwingen kann.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann dieses Erkenntnis auch auf den gegenständlichen Fall angewendet werden, da bei einer Gesamtbetrachtung die Käuferin nur an der Kiesausbeute interessiert war und sich der Verkäufer letztendlich von den im Rahmen seines Betriebes genutzten Grundstücken nicht ernsthaft trennen wollte.

Nach Ansicht des Bw. ist der Bescheid auch deswegen rechtswidrig, weil aus dem "wirtschaftlichen Eigentum" an den Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nämlich aus der Einräumung eines Abbaurechtes im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG, unterstellt werden.

In der Verwaltungspraxis und auch gelegentlich nach der Rechtsprechung werden Abbauverträge nicht unter § 28 Abs. 1 Z 1 EStG [*Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen*] subsumiert, sondern unter Z 3 [*Einkünfte aus der Überlassung von Rechten.....*] erfasst. Für die Steuerpflicht ist die Frage der Zuordnung zu Z 1 oder Z 3 jedoch ohne Auswirkung (vgl. Doralt, aaO., § 28, Tz 26).

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es bei der steuerlichen Zuordnung von Einnahmen zu der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht auf die bürgerlich-rechtliche Form und Bezeichnung der von den Beteiligten geschlossenen Verträge an, sondern auf deren wirtschaftlichen Inhalt. So werden auch Einkünfte aus einer Substanzausbeute den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung untergeordnet, mögen diese Verträge auch nach privatrechtlicher Auffassung als solche gemischten Charakters anzusehen sein, auf welche teils Bestimmungen über den Kaufvertrag, teils Bestimmungen über den Bestandvertrag zur Anwendung kommen (vgl. VwGH 21.5.21985, 85/14/0023).

Der Bw. vermeint weiters, dass bei einem Verkauf gegen einen Einmalbetrag bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner kein Gewinn aus diesem Vorgang entstehen kann, weil im Fall einer Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen der gleiche Wert als Wareneinsatz sofort als Betriebsausgabe abzuziehen ist.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates trifft diese Rechtsauffassung auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht zu, da Aufwendungen auch im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich nur im Wege der AfA geltend gemacht werden können, wenn die Nutzungsdauer länger als ein Jahr beträgt (vgl. Doralt, aaO., § 16, Tz 136). Es vermag somit dem Bw. zu keinem Erfolg verhelfen, wenn er die fiktiven Anschaffungskosten den Einnahmen gegenüberstellt. Die Absetzung für Substanzverringerung gem. § 8 Abs. 5 EStG dient als Bewertungsvorschrift zur Ermittlung des Wareneinsatzes. Im gegenständlichen Fall ist eine Absetzung für Substanzverringerung von dem Nutzungsrecht auf Abbau des Kiesvorkommens vorzunehmen. Der Eigentümer hat in diesem Fall den Einnahmen aus der Einräumung des Nutzungsrechtes gegenüberzustellende Werbungskosten (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO., § 8, Tz 63). Dass Werbungskosten vorliegen ergibt sich insbesondere daraus, dass das Entgelt für das Recht auf Substanzausbeute einem zeitlich und betragsmäßig abgrenzbaren Wertverzehr unterliegt.

Wird ein zum Privatvermögen gehörender Bodenschatz verpachtet, werden nach der Verwaltungspraxis bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten in Höhe von 50% der Bruttoerlöse geschätzt (vgl. Doralt, aaO., § 8, Tz 66/2). Der Prüfer ist der Verwaltungspraxis gefolgt und hat 50% der Einnahmen als Werbungskosten in Abzug gebracht. Für den unabhängigen Finanzsenat besteht keine Veranlassung diese pauschale Werbungskostenermittlung zu verwerfen. Insbesondere auch deshalb nicht, weil gegen diesen Ansatz unmittelbar auch keine konkreten Einwendungen vorgebracht wurden.

Unter Berücksichtigung aller Umstände gelangt der unabhängige Finanzsenat somit zum Ergebnis, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Entgelt aus dem Verkauf der bodenschatzführenden Grundstücke Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellt.

Auf die vom Bw. angeregte Durchführung einer Erörterung im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO wird verzichtet, da zum einen die Amtspartei an einer Streitbeilegung kein Interesse zeigte, für den Referenten die Sach- und Rechtslage klar ist und zum anderen kein Rechtsanspruch darauf besteht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Jänner 2006