



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Hubert Fischer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 samt Beilagen erklärte der Bw., ein pauschalierter Landwirt, als Rechtsnachfolger seines verstorbenen Bruders N ua. aus dem Abbau eines Schottervorkommens resultierende (vgl. den diesbezüglichen Schotterabbauvertrag "Übereinkommen über einen Kiesabbau und der Sanierung der

Abbaufäche im Rahmen der Errichtung einer Deponie für Baureststoffe, ELK IIb“ zwischen seinem Bruder und der Fa. FB KG) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von jeweils (netto) 34.500,- S (2.507,21 €). Diese Einnahmenüberschüsse errechnen sich aus (Netto-)Einnahmen in Höhe von 187.500,- S (13.626,16 €) und einer Absetzung für Substanzverringerung (in der Folge nur: AfS) im Betrage von jeweils 153.000,- S (11.118,94 €).

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. die Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 24. April 2002 sowie vom 29. Mai 2002) gab der steuerliche Vertreter des Bw. ua. mittels e-mail vom 10. September 2002 bekannt, dass im Jahr 2000 kein Schotterabbau erfolgt sei und im Jahr 2001 die abgebaute Menge an Schotter 85,1 Tonnen bzw. 163 m³ (1 Tonne ergebe ca. 1,9 m³) betragen habe.

Im Rahmen der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für die beiden Berufungsjahre ließ das Finanzamt einerseits für das Jahr 2000 die beantragte AfS unberücksichtigt, andererseits setzte es für das Jahr 2001 (nur) eine AfS in Höhe von 2.771,- S (201,38 €; Berechnung: 1,683.000,- S : 99.000 m³ x 163 m³) an. Begründend führte es dazu aus, dass sich die AfS nach der im Wirtschaftsjahr tatsächlich abgebauten Menge richte.

In der gegen die angefochtenen Bescheide vom 16. September 2002 erhobenen Berufung vom 10. Oktober 2002 führte der steuerliche Vertreter des Bw. streitgegenständlich aus, dass die Einkommensteuerrichtlinien und Teile der Fachleute die bei der Veranlagung zur Anwendung gelangte Rechtsansicht vertreten würden. Daneben gebe es aber auch andere Rechtsansichten. Wie aus der Ermittlung der Einkünfte aus dem Schotterabbau ersichtlich sei, habe er bisher keine (außer AfS) mit dieser Einkunftsquelle zusammenhängende Werbungskosten geltend gemacht. Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien (Tz 3204) könnten Werbungskosten - ohne Einzelnachweis – in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) bei der Einkunftsermittlung Berücksichtigung finden, was hiermit beantragt werde (50% von 225.000,- S = 112.500,- S). Die so ermittelten (pauschalen) Werbungskosten würden laut Einkommensteuerrichtlinien die AfS beinhalten.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 10. Februar 2003, auf deren gesonderte (zusätzliche) Begründung verwiesen wird, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 20. Februar 2003 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag gab der steuerliche Vertreter des Bw. zum (noch) strittigen Punkt "Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Schotterabbau" ergänzend an, dass der Umstand, dass keine

Werbungskosten in der Überschussermittlung angesetzt worden seien, noch nicht bedeute, dass keine entstanden seien oder entstanden sein könnten. Das Wesen der Pauschalierung sei die Ungewissheit der genauen Höhe und der Art der angefallenen Aufwendungen. Die vertretene Rechtsansicht mache es unmöglich, eine in der Verwaltung übliche und lt. Einkommensteuerrichtlinien zulässige Werbungskosten-Pauschalierung zur Anwendung zu bringen. Eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte sei die Folge. Außerdem seien sicher nicht alle "möglichen" Werbungskosten (zB Fahrt- und Reisespesen, Büroarbeiten und Behördengänge etc.) auf das Schotter abbauende Unternehmen abwälzbar. Es widerspreche auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, anzunehmen, dass dann, wenn in einem Jahr kein Schotter abgebaut würde, auch keine Werbungskosten entstünden bzw. entstehen könnten. Der steuerliche Vertreter weist auch darauf hin, dass der Bw. durch den Schotterabbau auch Ernteaufwände und Mehraufwendungen im Zusammenhang mit der Viehhaltung (Abzäunungen, etc.) habe, die nicht vergütet bzw. deren Vergütung in den Schottererlösen als inkludiert gelten würden. Werbungskosten seien kausal und final zu verstehen und umgekehrt. Demnach könne man Werbungskosten auch als Aufwendungen bezeichnen, die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit veranlasst seien.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 27. Juni 2003) legte der steuerliche Vertreter des Bw. ein Gutachten der Landwirtschaftskammer Vorarlberg betreffend den Ertrags- und Förderungsentgang vor und führte mit Schriftsatz vom 26. August 2003 im Wesentlichen aus, dass er persönlich bestätigen könne, dass in den Vertragsverhandlungen sehr wohl die Rede von der Abgeltung des Ernteaufwandes gewesen sei und dass dieser und andere durch den Schotterabbau bedingte Mehrkosten und/oder Mindereinnahmen mit dem vereinbarten Entgelt zur Gänze abgegolten seien.

Tatsache sei jedenfalls, dass kein gesondertes Entgelt für den Ernteaufwand etc. von irgendeiner Seite bezahlt werde und worden sei, was sicher auch die vertragsschließende Fa. FB KG bestätigen würde.

Es bestehe im Übrigen kein Zweifel, dass die Mindereinnahmen bzw. Mehrausgaben in dem Schotterabbau begründet seien.

Weiters weist der steuerliche Vertreter des Bw. nochmals darauf hin, dass die Rechtsmeinung, wonach die AfS nur nach den tatsächlich abgebauten Mengen zu berechnen sei, in der Fachliteratur nicht gänzlich geteilt würde (Verweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 59 zu § 8 EStG 1988). Auch ergebe sich durch die starre

Festhaltung an dem Zuflussprinzip hinsichtlich der Einnahmen eine ungerechte Einkommensbesteuerung. Um diese zu vermeiden, müsse der Zufluss auch nur der tatsächlich abgebauten Menge nach der Besteuerung unterworfen werden. Bei der Vertragsunterfertigung sei man jedenfalls von einem gleichmäßigen Schotterabbau ausgegangen und habe daher entsprechende "Abschlagszahlungen" vereinbart. Nach der im bisherigen Verfahren zur Anwendung gelangten Rechtsansicht habe es das Schotterabbau betreibende Unternehmen - durch entsprechende Steuerung der jährlichen Abbaumenge - in der Hand, wie viel und wann der Bw. die Erträge zu besteuern habe. Das entspreche sicher nicht dem Gleichheitsgrundsatz, da Gleiches ungleich behandelt werde und der persönlichen Entscheidung entzogen sei. Es wäre daher - vom Gleichheitsgrundsatz bzw. Gerechtigkeitsgedanken her gesehen - zweckmäßiger entweder von einer der vereinbarten Abschlagsquote entsprechenden AfS auszugehen oder die Einnahmen nicht nach dem Zufluss, sondern analog der mengenmäßig ermittelten AfS auch nur der abgebauten Schottermenge entsprechend die Einnahmen versteuern zu müssen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. daher, die AfS entsprechend der vereinbarten Abschlagszahlungen bei der Einkommensermittlung und jedes Jahr zusätzlich den mit der Schottergewinnung zusammenhängenden und durch das beigelegte Gutachten festgestellten Ertrags- und Förderungsentgang in Höhe von 865,- € (11.902,66 S) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ua. auch Absetzungen für Substanzverringering (§ 8).

Die Absetzung für Substanzverringering im Sinne des § 8 Abs. 5 EStG 1988 trägt der tatsächlichen Substanzverringering abgebauter Vorkommen Rechnung. Im Gegensatz zur Absetzung für Abnutzung (kurz: AfA), die auf die qualitative Verminderung des Wirtschaftsgutes abstellt, berücksichtigt die AfS die quantitative Verminderung des Wirtschaftsgutes.

Vorkommen sind nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis daher nur dann einer AfS zugänglich, wenn sie sich durch den Abbau verbrauchen. Richtwert ist die im Wirtschaftsjahr

tatsächlich abgebaute Menge (Substanzverzehr). Kommt es in einem Wirtschaftsjahr zu keinem Verbrauch des Vorkommens bzw. wird nicht abgebaut, kann auch keine AfS abgezogen werden. Eine zeitraumbezogene lineare Absetzung ist in diesem Zusammenhang unzulässig (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 69 zu § 8 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 7 zu § 8 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 59 f zu § 8 EStG 1988).

Auf Grund dieser eindeutigen Rechtslage ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn es im Jahr 2000 mangels eines entsprechenden Schotterabbaues keine AfS und im Jahr 2001 unter Berücksichtigung der in diesem Jahr abgebauten Schottermenge von 163 m³ eine AfS in Höhe von 2.771,- S (201,38 €) angesetzt hat.

Im Hinblick auf die in Rede stehende Regelung betreffend den "pauschalen" Ansatz von Werbungskosten in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (vgl. Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 3204, dritter Punkt) ist Folgendes zu sagen:

Diese Regelung des Bundesministeriums für Finanzen ermöglicht dem Verpächter des Bodenschatzes (Schottervorkommen), seine (sämtlichen) Werbungskosten mit 50% der Bruttoerlöse zu schätzen (siehe dazu auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 66/2, letzter Satz, zu § 8 EStG 1988). Zweck und Sinn dieser Regelung ist zweifelsohne, dem Verpächter umfangreiche Ermittlungen im Zusammenhang mit der AfS zu ersparen (nicht umsonst ist diese vereinfachende Berechnungsmethode ja auch unter "Absetzung für Substanzverringerung, Bemessungsgrundlage" genannt). Der Umstand, dass das Bundesministerium für Finanzen aus Vereinfachungsgründen "pauschalierte" Werbungskosten zulässt, ändert nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz aber nichts daran, dass einerseits die oben dargelegten Grundsätze betreffend AfS anzuwenden sind, und andererseits das Ziel jeder Schätzung (hier: der Werbungskosten) zu beachten ist, nämlich der Wirklichkeit so nahe wie möglich zu kommen. Wenn es auch das Ziel jeder Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen bzw. den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so genau wie möglich zu ermitteln, so ist dennoch jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent; allerdings müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Auch mit der gegenständlichen Schätzung der Werbungskosten in Höhe von 50% der Bruttoerlöse soll jenes Ergebnis erreicht werden, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage bzw. der tatsächlichen Höhe der Werbungskosten nahe kommt. Die gegenständliche Regelung schafft jedenfalls keine Begünstigung.

Angesichts des vorliegenden Sachverhaltes (laut obgenanntem Abbauvertrag hat der Verpächter keinerlei Kosten mit dem Abbau des Schottervorkommens bzw. mit der Rekultivierung nach Beendigung zu tragen; der Schotterabbau erfolgte nur im Jahr 2001, der zudem nur 163 m³ umfasste) und auf Grund des Umstandes, dass der Bw. trotz entsprechendem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz, Ausgaben bzw. Aufwendungen in Zusammenhang mit der Verpachtung des Schottervorkommens für beide Berufungsjahre dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, keine entsprechenden Ausgaben bzw. Aufwendungen bekannt gegeben hat, ist das Finanzamt nicht rechtswidrig vorgegangen und ist zweifelsohne eine annähernde Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen erzielt worden, wenn es im Zusammenhang mit den Einkünften aus dem Schotterabbau im Jahr 2000 keine Werbungskosten und im Jahr 2001 (nur) eine AfS in Höhe von 2.771,- S (201,38 €) angesetzt hat.

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw. vertretene Meinung, entgangene Einnahmen (Ertrags- und Förderungsentgang in Höhe von 865,- € bzw. 11.902,66 S) könnten zu Werbungskosten führen, geht nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ins Leere, weil § 16 Abs. 1 EStG 1988 an Aufwendungen bzw. Ausgaben anknüpft, worunter schlechthin der Abfluss von Gütern beim Steuerpflichtigen zu verstehen ist. Entgangene Einnahmen können keinesfalls als Aufwendungen bzw. Ausgaben im angeführten Sinne betrachtet werden.

Mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. im Schriftsatz vom 26. August 2003, dass in den Vertragsverhandlungen sehr wohl die Rede von der Abgeltung des Ernteaufalles gewesen sei und dieser und andere durch den Schotterabbau bedingte Mehrkosten und/oder Mindereinnahmen mit dem vereinbarten Entgelt zur Gänze abgegolten seien, ist - unter Zugrundelegung der Rechtsansicht, dass Entschädigungen für Ertragseinbußen bzw. Ertragsausfall zu Betriebseinnahmen führen, deren Besteuerung bei pauschalierten Landwirten in der Pauschalierung miteingerechnet ist - für den Bw. auch nichts gewonnen, zumal im gegenständlichen Abbauvertrag (vgl. Punkt IV.) ausdrücklich vereinbart wurde, dass als Grundlage der Entgeltbemessung (nur) das pro m³ abgeführte und für den Deponiebau genutzte Material herangezogen wird bzw. sich somit allein nach der Menge des abgebauten Kieses bestimmt; eine entsprechende Abgeltung bezüglich Ernteaufall wurde weder dem Grunde noch der Höhe nach im gegenständlichen Vertrag aufgenommen. Die vom steuerlichen Vertreter des Bw. in diesem Zusammenhang gemachten Angaben, wonach ua. der geltend gemachte Ertrags- und Förderungsentgang mit dem Abbauzins abgegolten werde, widersprechen den Bestimmungen des gegenständlichen Vertrages und sind nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz als bloße Zweckbehauptungen zu bewerten. Der steuerliche

Vertreter gibt diesbezüglich im Übrigen selbst an, dass kein gesondertes Entgelt für den Ernteausschlag etc. von irgendeiner Seite bezahlt werde und worden sei.

Auch mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw., dass das Finanzamt durch das Abstellen auf die tatsächlich im Berufungsjahr abgebaute Menge gegen den Gerechtigkeitsgedanken bzw. den Gleichheitsgrundsatz verstoße, ist für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen. Die strittige Vorgehensweise entspricht eindeutig der in Rede stehenden gesetzlichen Regelung bzw. der Absicht des Gesetzgebers, nur der quantitativen Verminderung des Wirtschaftsgutes Rechnung zu tragen; die AfS - wie vom steuerlichen Vertreter des Bw. beantragt - entsprechend der vereinbarten Abschlagszahlungen bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen, findet daher im Gesetz keine Deckung. Abgesehen davon, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenständlich keinen Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz erkennen kann, ist auch darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung von einfachgesetzlichen Regelungen auf ihre Verfassungskonformität dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat hierüber nicht abzusprechen. Das Finanzamt bzw. auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die geltenden einfachgesetzlichen Bestimmungen unabhängig von deren Verfassungskonformität zur Anwendung zu bringen. Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 25. September 2003