jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/3/29 2004/14/0063

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.03.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §6 Z5;
EStG 1988 §7;
EStG 1988 §8 Abs5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der Adolf J GmbH in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Gewolf und Dr. Gernot Murko, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Herrengasse 6, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 30. April 2004, RV/450-K/2002, betreffend

u. a. Körperschaftsteuer 1997 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, also soweit er Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Jahre 1987 kaufte Adolf J vom Ehepaar R die Grundstücke 7 bis 14, 16 und 17/1 KG L. (Grundflächen im Ausmaß von 13,0981 ha) um den Kaufpreis von 1,5 Mio. S. Für die erworbenen Grundstücke wurde die EZ 313 KG L. eröffnet. Mit Abbauvertrag vom 21. April 1987 verpachtete er (mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1987) einen Teil des Grundstückes 7 KG L. im Ausmaß von 2,5 ha seinem Sohn zum Zwecke des Schotterabbaus. Dieses Gebiet war bereits seit 14. Jänner 1987 mit der Widmung "Grünland-Schottergrube" versehen.

Der Sohn des Adolf J stellte nach einiger Zeit die Schotterabbautätigkeit mangels wirtschaftlichen Erfolges ein und verkaufte die gesamte mit dem Schotterabbau in Verbindung stehende Betriebsausstattung zum 31. Dezember 1989 seinem Vater.

Mit Kaufvertrag vom 11. Jänner 1990 erwarb Adolf J vom Ehepaar R Grundflächen, die an das bisher erworbene Schotterabbaugebiet angrenzten (Teile der Grundstücke 21/1, 22 und 21/2 der EZ 70 KG L. im Ausmaß von 15893 m2)

um S 315.460,--. Mit Eingabe vom 28. August 1990 beantragte Adolf J bei der Bezirkshauptmannschaft eine Bewilligung zur Anlage einer Schottergrube auf den in der KG L. gelegenen Parzellen 7, 16, 21/1, 22 und 843 (die Art des Erwerbes des letztgenannten Grundstückes ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen). Die Bewilligung wurde mit Bescheid vom 18. Dezember 1990 erteilt.

Am 15. April 1991 begann der Adolf J (unter Beiziehung seines seinerzeitigen Geschäftspartners), Schotter auf den Grundstücken Nr. 7, 16, 17, 1, 21/1, 22 und 843 KG L. abzubauen und zu verkaufen.

Mit Kaufvertrag vom 1. Juni 1993 erwarb Adolf J vom Ehepaar R weitere Grundflächen im Ausmaß von 5126 m2 aus den Parzellen 21/1, 22 und 21/2 EZ 70 KG L., die an das bisherige Schotterabbaugebiet angrenzten. Der Kaufpreis betrug S 300.000,--. Auch auf diesen Flächen baute Adolf J Schotter ab.

Die Einkünfte der Jahre 1987 bis 1989 aus der Überlassung des Grundstückes 7 KG L. zum Zwecke des Schotterabbaues an seinen Sohn erklärte Adolf J als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG).

Die ab dem Jahr 1991 erzielten Einkünfte "auf Grund des Schotterabbaues" behandelte das Finanzamt aus Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil Adolf J ab 1991 selbst (durch einen Dienstnehmer) Schotter abbaute. Das Finanzamt ging (im Zuge einer 1995 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum 1991 bis 1993) davon aus, dass das Schottervorkommen im Jahr 1991 in das Betriebsvermögen des Adolf J eingelegt worden sei. Die Einlage bewertete das Finanzamt mit dem Teilwert, welchen es mit S 11,91 pro Kubikmeter Schotter ansetzte. Das Finanzamt ging dabei von einem bewilligten Abbauvolumen von 700.000 m3 aus, woraus sich unter Ansatz eines "Aufmürbungsfaktors" von 1,25 eine gesamte Abbaumenge von 875.000 m3 loser Schotter errechnete. Die Einlage dieser Schottermenge bewertete das Finanzamt mit S 10,422.400,42.

In den Jahren 1990 bis 1993 baute Adolf J folgende Schottermengen ab:

1990:

3.449 m3

1991:

74.389 m3

1992:

138.359 m3

1993:

120.641 m3

In den Jahren 1994 bis 2001 wurden in der in Rede stehenden Schottergrube weitere 833.915 m3 Schotter abgebaut.

Im Zuge der erwähnten abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 1991 bis 1993 hatte das Finanzamt dem tatsächlichen Abbau entsprechend (und unter Ansatz des oben erwähnten, geschätzten Teilwertes von S 11,91 pro Kubikmeter) Absetzungen für

Substanzverringerung in folgender Höhe berücksichtigt:

1991:

S 886.100,--

1992:

S 1,648.000,--

1993:

S 1,437.000,--

Für die Folgejahre machte Adolf J Absetzungen für

Substanzverringerung in folgender Höhe geltend:

1994:

S 1,504.430,--

1995:

S 1,552.869,--

Zum 1. Jänner 1996 brachte Adolf J seinen Schotterabbaubetrieb in die beschwerdeführende GmbH ein. Diese machte für das Jahr 1996 S 1,386.333,--, für das Jahr 1997 S 1,125.593,-- und für das Jahr 1998 S 882.275,-- handelsrechtlich und steuerrechtlich als Absetzung für Substanzverringerung geltend. Zum 31. Dezember 1998 war sohin der seinerzeitige Einlagewert von S 10.422.400,42 zur Gänze abgeschrieben.

Ab dem Jahre 1999 machte die Beschwerdeführerin außerbücherlich eine Abschreibung für Substanzverringerung geltend, wobei sie die Berechnung an der Menge des im betreffenden Jahr abgebauten Materials orientierte (für 1999 S 1,012.806,--).

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1997 bis 1999 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, wenn sich nachträglich herausgestellt habe, dass das Schottervorkommen größer sei als ursprünglich angenommen, könne dies nur zu einer Verlängerung der Abschreibungsdauer, nicht aber zu einer Erhöhung der Abschreibungsgrundlage (Teilwert des eingelegten Schottervorkommens) führen. Der Bilanzansatz (Teilwert des eingelegten Schotters) sei nicht schon deshalb unrichtig, weil bei Erstellung der Bilanz bestimmte Umstände trotz Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit nicht bekannt gewesen seien. Später erlangte Kenntnisse des Unternehmers würden nicht zu einer Berichtigung der Bilanz führen. Es habe sich nunmehr herausgestellt, dass noch 2,000.000 m3 Schotter vorhanden seien, nachdem bereits 1,000.000 m3 Schotter in den Jahren 1991 bis 2000 abgebaut worden sei. Nach Ansicht des Prüfers reiche das Vorkommen bei gleich bleibender Abbaumenge noch bis zum Jahre 2020. Aus diesem Grunde müsse der zum 1. Jänner 1997 vorhandene Buchwert des Schottervorkommens (S 2,007.868,--) auf einen Zeitraum von 23 Jahren abgeschrieben werden, sodass die jährliche Abschreibung für Substanzverringerung lediglich S 87.299,-- betrage.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Im Zuge der bei Adolf J für den Zeitraum 1991 bis 1993 durchgeführten Betriebsprüfung sei lediglich das bewilligte Abbauvolumen von rund 700.000 m3 Schotter geschätzt und auf diese Weise der Teilwert von rd. S 10,422.000,-- per April 1991 ermittelt worden (Hinweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 1995). Über dieses seinerzeit bewilligte Abbauvolumen hinaus seien in weiterer Folge im Zeitraum 1993 bis 1998 noch weitere Flächen von ca. 48.000 m2 zum Abbau bewilligt worden, welche bei einer damals geschätzten Abbautiefe von ca. 25 m eine zusätzliche Abbaumenge von 1,2 Millionen m3 ergäben. Auch diese zusätzliche Abbaumenge sei bereits per April 1991 in den Gewerbebetrieb des Adolf J eingelegt worden, wenn auch die Abbaubewilligungsbescheide erst später (für den Großteil der zusätzlichen Mengen am 15. Juli 1993) ergangen seien. Unter Zugrundelegung des seinerzeit geschätzten Teilwertes pro Kubikmeter von S 11,91 müsse bei einer jährlichen Abbaumenge von ca. 100.000 m3 in jedem Jahr eine Absetzung für Substanzverringerung von S 1,191.000,-- angesetzt werden. Im Übrigen werde darauf verwiesen, dass das Finanzamt auch hinsichtlich der Restnutzungsdauer von 23 Jahren geirrt habe, weil sich aus einem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 4. Jänner 1999 ergebe, dass sämtliche Abbaumaßnahmen am 31. Dezember 2004 abgeschlossen sein müssten. Ob eine Verlängerung der Abbaubewilligungen erteilt werde, sei ungewiss.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung und versagte dabei zur Gänze einer Abschreibung für Substanzverringerung die Anerkennung. Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, Adolf J habe 1991 die vom Ehepaar R gekauften Grundstücke (Käufe 1987 und 1990) in seinen Gewerbebetrieb eingelegt und ab 1991 begonnen, das Schottervorkommen auf den erworbenen Grundstücken selbst abzubauen und zu verwerten. Grundstücke, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Einlage angeschafft worden seien, seien gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 mit den Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen. Zu den Zeitpunkten der Anschaffung 1987 und 1990 sei das Schottervorkommen unter den erworbenen Grundstücken, welches 1991 mit den Grundstücken in den Gewerbebetrieb des Adolf J eingelegt worden seien, mit diesen Grundstücken fest verbunden gewesen und habe daher zu den Grundstücken gehört. Daher unterliege dieses Schottervorkommen vom Zeitpunkt seiner Anschaffung an der zehnjährigen Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Aus diesem Grund sei für das Schottervorkommen ebenso wie für die Grundstücke die zehnjährige Frist des § 6 Z 5 EStG 1988 maßgebend. Daher sei auch das 1991 eingelegte Schottervorkommen mit den

Anschaffungskosten zu bewerten. Jenes Schottervorkommen, das Adolf J 1993 zusammen mit den entsprechenden Grundflächen vom Ehepaar R erworben habe, sei unmittelbar für den Gewerbetrieb erworben worden und daher von Anfang an gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Die gesamten Anschaffungskosten des Schottervorkommens betrügen - selbst bei Vernachlässigung des Anteiles von Grund und Boden - S 2,234.000,--, das seien die in den Jahren 1987 bis 1993 an das Ehepaar R gezahlten Kaufpreise. Nur diese Anschaffungskosten des Schottervorkommens seien es, die im Wege der Abschreibung für Substanzverringerung zur Verfügung stünden. Adolf J und später die Beschwerdeführerin hätten bereits vor Beginn des Streitzeitraumes ein Vielfaches dieser Anschaffungskosten abgeschrieben, weshalb für den Streitzeitraum eine Abschreibung nicht mehr zur Verfügung stehe.

Gegen diesen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 betrifft, wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Eine Bewertung in Abhängigkeit von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgt hingegen bei Grundstücken (grundstücksgleichen Rechten), die innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft worden sind.

Ein entdeckter Bodenschatz, wie etwa ein Schottervorkommen, ist steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 2. November 1972, 840/70, Slg 4.337/F, und vom 12. Februar 1998, 94/15/0184); dies gilt allerdings, falls noch nicht mit der Verwertung des Bodenschatzes begonnen worden ist, nur dann, wenn dieser abbauwürdig ist und mit seiner Aufschließung zu rechnen ist (vgl Werndl, in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, § 7 Rn H 9). In einem solchen Fall würde, wenn das den Bodenschatz enthaltende Grundstück veräußert werden sollte, nicht nur für Grund und Boden, sondern auch für den Bodenschatz ein Kaufpreis(anteil) bezahlt.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich bereits, dass die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet hat, indem sie von vornherein die für innerhalb von zehn Jahren angeschaffte Grundstücke geltende Bewertungsregelung des § 6 Z 5 EStG 1988 (Bewertungsobergrenze: Anschaffungskosten) auf das in Rede stehende Schottervorkommen zur Anwendung gebracht hat.

Der angefochtene Bescheid geht davon aus, dass ein Teil des Schottervorkommens von Adolf J unmittelbar in das Betriebsvermögen gekauft worden sei (Kauf des Jahres 1993), ein anderer Teil hingegen von Adolf J aus seinem Privatvermögen 1991 in das Betriebsvermögen eingelegt worden sei. Der erstgenannte Teil ist unzweifelhaft mit den Anschaffungskosten anzusetzen gewesen, welche gemäß § 8 Abs. 5 EStG 1988 im Wege der Absetzung für Substanzverringerung abzuschreiben sind. Der zweitgenannte Teil ist gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 mit dem Teilwert zu bewerten, und zwar auf den Zeitpunkt der Vornahme der Einlage (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 67); konkretisiert sich der Bodenschatz im Privatvermögen, ist bei dessen Einlage in das Betriebsvermögen der Teilwert anzusetzen (vgl Werndl, aaO, § 7 Rn H 23).

Im Hinblick darauf, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage maßgeblich ist, kommt es nicht zu einer jährlichen Neubewertung (an der Wurzel) der seinerzeitigen Einlage, obwohl laufend die Kenntnis über das Ausmaß und die Beschaffenheit des Bodenschatzes verfeinert wird. Maßgeblich ist die seinerzeitige Teilwertermittlung, soweit sie unter sorgfältiger Beachtung aller bewertungsrelevanter Umstände, die dem Unternehmer bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, erfolgt ist. Zutreffend ziehen Quantschnigg/Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 68) in diesem Zusammenhang den Vergleich zu demjenigen Unternehmer, der den Bodenschatz entgeltlich erwirbt und bei Festlegung des Kaufpreises (Anschaffungskosten) auch nur insoweit auf Ausmaß und Beschaffenheit dieses Bodenschatzes Bedacht nehmen kann, als im Rahmen des Kaufes Informationen vorgelegen sind (siehe zu einem solchen Kauf den dem Urteil des BFH vom 4. September 1987, IV R 86/96, BStBl 1997 II 657, zu Grunde liegenden Fall).

Gegenständlich ist allerdings von Bedeutung, dass das Finanzamt im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (im Jahre 1995) für das Jahr 1991 bei der Bewertung der für dieses Jahr 1991 angenommenen Einlage von Schottervorkommen aus dem Privatvermögen des Adolf J in dessen Betriebsvermögen ausdrücklich auf die zu diesem Zeitpunkt "bewilligte" Menge von 700.000 m3 Schotter abgestellt hat, obwohl offenkundig bereits im Einlagezeitpunkt weiteres Schottervorkommen bekannt gewesen ist. Soweit keine Umstände vorgelegen sind, die gegen einen künftigen Abbau auch dieses Vorkommens gesprochen haben, steht nichts entgegen, eine Korrektur der Einlagebewertung (an der Wurzel, also für das Jahr 1991) vorzunehmen und somit auch auf die über 700.000 m3 hinausgehende

Schottermenge Bedacht zu nehmen.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. März 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2004140063.X00

Im RIS seit

04.05.2006

Zuletzt aktualisiert am

04.10.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at