

TE Vwgh Erkenntnis 2012/6/28 2008/15/0300

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.06.2012

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32 Steuerrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

AbgÄG 2004;

ABGB §6;

EStG 1972 §12;

EStG 1988 §12 Abs7;

EStG 1988 §12;

VwRallg;

1. ABGB Art. 4 § 6 heute

2. ABGB Art. 4 § 6 gültig ab 01.01.2005

1. EStG 1972 § 12 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 12 gültig von 09.08.1974 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974

3. EStG 1972 § 12 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

1. EStG 1988 § 12 heute

2. EStG 1988 § 12 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020

3. EStG 1988 § 12 gültig von 14.01.2015 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015

4. EStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

5. EStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

6. EStG 1988 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

7. EStG 1988 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

8. EStG 1988 § 12 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

9. EStG 1988 § 12 gültig von 01.01.2004 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

10. EStG 1988 § 12 gültig von 01.01.2004 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2003

11. EStG 1988 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996

12. EStG 1988 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

13. EStG 1988 § 12 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994

14. EStG 1988 § 12 gültig von 30.07.1988 bis 26.08.1994

1. EStG 1988 § 12 heute
2. EStG 1988 § 12 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. EStG 1988 § 12 gültig von 14.01.2015 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
4. EStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. EStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
6. EStG 1988 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
7. EStG 1988 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 12 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
9. EStG 1988 § 12 gültig von 01.01.2004 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
10. EStG 1988 § 12 gültig von 01.01.2004 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2003
11. EStG 1988 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
12. EStG 1988 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
13. EStG 1988 § 12 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
14. EStG 1988 § 12 gültig von 30.07.1988 bis 26.08.1994

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Stiftung H in V, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 25. April 2008, Zl. RV/0642- G/07, betreffend Körperschaftsteuer 2003, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Stiftung H in römisch fünf, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 25. April 2008, Zl. RV/0642- G/07, betreffend Körperschaftsteuer 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.326,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Stiftung nach liechtensteinischem Recht führt in Österreich einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Im Streitjahr 2003 erzielte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt in Höhe von 783.067,21 EUR. Davon wurde ein Betrag von 197.631,38 EUR einer Rücklage gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988 zugeführt. Im Streitjahr 2003 erzielte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt in Höhe von 783.067,21 EUR. Davon wurde ein Betrag von 197.631,38 EUR einer Rücklage gemäß Paragraph 12, Absatz 7, EStG 1988 zugeführt.

Nach Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung erhöhte das Finanzamt den erklärten Gewinn um den genannten Betrag der Rücklage mit der Begründung, dass sich der Verweis in § 12 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung nicht auf § 12 Abs. 7 leg. cit. bezöge. Nach Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung erhöhte das Finanzamt den erklärten Gewinn um den genannten Betrag der Rücklage mit der Begründung, dass sich der Verweis in Paragraph 12, Absatz 6, EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung nicht auf Paragraph 12, Absatz 7, leg. cit. bezöge.

In ihrer Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 brachte die Beschwerdeführerin vor, die Rücklage sei im Jahr 2004 vollständig auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen worden, eine Übertragung im Jahr 2003 sei wegen der Aufarbeitung des äußerst schwer einzubringenden Holzes (Windwurf in der Größenordnung von rund 27.300 Festmeter) während des Jahres 2003 nicht möglich gewesen. Der Prüfer habe die Anerkennung unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien versagt. Aus Sicht der Gesetzessystematik sei dieser Auslegung - wie im einzelnen

dargelegt - klar zu widersprechen. Dass es schon immer der Wille des Gesetzgebers gewesen sei, die stillen Reserven aus der Waldnutzung infolge höherer Gewalt einer Rücklage zuführen zu können, bewiesen die Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180. Danach sei die Aufnahme einer entsprechenden Aussage durch Ergänzung des § 12 Abs. 7 EStG 1988 um einen zweiten Halbsatz lediglich "klarstellend" erfolgt. Auch widerspräche es dem Gleichheitsgrundsatz, dass einem Gewerbebetrieb im Falle des Ausscheidens von Anlagevermögen infolge höherer Gewalt die Bildung einer Übertragungsrücklage möglich sei, die Aufdeckung stiller Reserven im Zusammenhang mit einer Waldnutzung hingegen nicht begünstigt sein sollte. In ihrer Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 brachte die Beschwerdeführerin vor, die Rücklage sei im Jahr 2004 vollständig auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen worden, eine Übertragung im Jahr 2003 sei wegen der Aufarbeitung des äußerst schwer einzubringenden Holzes (Windwurf in der Größenordnung von rund 27.300 Festmeter) während des Jahres 2003 nicht möglich gewesen. Der Prüfer habe die Anerkennung unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien versagt. Aus Sicht der Gesetzessystematik sei dieser Auslegung - wie im einzelnen dargelegt - klar zu widersprechen. Dass es schon immer der Wille des Gesetzgebers gewesen sei, die stillen Reserven aus der Waldnutzung infolge höherer Gewalt einer Rücklage zuführen zu können, bewiesen die Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2004, Bundesgesetzblatt, römisch eins Nr. 180. Danach sei die Aufnahme einer entsprechenden Aussage durch Ergänzung des Paragraph 12, Absatz 7, EStG 1988 um einen zweiten Halbsatz lediglich "klarstellend" erfolgt. Auch widerspräche es dem Gleichheitsgrundsatz, dass einem Gewerbebetrieb im Falle des Ausscheidens von Anlagevermögen infolge höherer Gewalt die Bildung einer Übertragungsrücklage möglich sei, die Aufdeckung stiller Reserven im Zusammenhang mit einer Waldnutzung hingegen nicht begünstigt sein sollte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Sie begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, dass das Gesetz die Anwendung der durch das AbgÄG 2004 geänderten Bestimmung - ungeachtet der Ausführungen in den Erläuterungen - ausdrücklich erst auf stille Reserven vorsehe, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden. Dass der Grund für die Einkünfte aus der Kalamitätsnutzung in einer Naturkatastrophe liege, habe der Gesetzgeber dadurch berücksichtigt, dass er die Hälfte der Einkünfte gemäß Abs. 1 bis 5 verwenden lasse, obwohl es sich nur bei stehendem Holz um Anlagevermögen handle. Zwar sei deutlich zu erkennen, dass der Windwurf im Jahr 2003 für die Beschwerdeführerin eine hohe wirtschaftliche Belastung dargestellt habe und die Übertragung der diesbezüglichen Einkünfte im Jahr 2003 nicht möglich gewesen sei, doch habe der Gesetzgeber vor dem AbgÄG 2004 eine weiter gehende Berücksichtigung einer Naturkatastrophe bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Holznutzung nicht vorgesehen. Die Prüfung der Verfassungskonformität des § 12 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2003 geltenden Fassung obliege dem Verfassungsgerichtshof. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Sie begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, dass das Gesetz die Anwendung der durch das AbgÄG 2004 geänderten Bestimmung - ungeachtet der Ausführungen in den Erläuterungen - ausdrücklich erst auf stille Reserven vorsehe, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden. Dass der Grund für die Einkünfte aus der Kalamitätsnutzung in einer Naturkatastrophe liege, habe der Gesetzgeber dadurch berücksichtigt, dass er die Hälfte der Einkünfte gemäß Absatz eins, bis 5 verwenden lasse, obwohl es sich nur bei stehendem Holz um Anlagevermögen handle. Zwar sei deutlich zu erkennen, dass der Windwurf im Jahr 2003 für die Beschwerdeführerin eine hohe wirtschaftliche Belastung dargestellt habe und die Übertragung der diesbezüglichen Einkünfte im Jahr 2003 nicht möglich gewesen sei, doch habe der Gesetzgeber vor dem AbgÄG 2004 eine weiter gehende Berücksichtigung einer Naturkatastrophe bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Holznutzung nicht vorgesehen. Die Prüfung der Verfassungskonformität des Paragraph 12, EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2003 geltenden Fassung obliege dem Verfassungsgerichtshof.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 23. September 2008, B 1067/08-3, abgelehnt und darin ausgeführt, dass eine Auslegung der den Bescheid tragenden Rechtsvorschriften im Sinne des Beschwerdevorbringens zwar vertretbar, verfassungsrechtlich aber nicht geboten sei. Über nachträglichen Antrag hat er die Beschwerde mit Beschluss vom 31. Oktober 2008 dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 B-VG zur Entscheidung abgetreten. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 23. September 2008, B 1067/08-3, abgelehnt und darin ausgeführt, dass eine Auslegung der den Bescheid tragenden Rechtsvorschriften im

Sinne des Beschwerdevorbringens zwar vertretbar, verfassungsrechtlich aber nicht geboten sei. Über nachträglichen Antrag hat er die Beschwerde mit Beschluss vom 31. Oktober 2008 dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Artikel 144, B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die auftragsgemäß ergänzte Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

§ 12 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2003 maßgebenden Fassung (vor dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, und dem AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004) lautet auszugsweise: Paragraph 12, EStG 1988 in der für das Streitjahr 2003 maßgebenden Fassung (vor dem StReformG 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, und dem AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004,) lautet auszugsweise:

1. "(1) Absatz eins, Wird Anlagevermögen veräußert, so können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter. Wird Anlagevermögen veräußert, so können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Paragraph 10, Absatz 7, zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

2. (2) Absatz 2, Eine Übertragung ist nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und

2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird; § 10 Abs. 2 letzter Satz ist anzuwenden. 2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird; Paragraph 10, Absatz 2, letzter Satz ist anzuwenden.

Die in Z 1 genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen wurden, und für Gebäude, die nach § 8 Abs. 2 abgeschrieben wurden. Die in Ziffer eins, genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen wurden, und für Gebäude, die nach Paragraph 8, Absatz 2, abgeschrieben wurden.

1. (3) Absatz 3, Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz) von Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge im Sinne des Paragraph 10, Absatz 7, zweiter Satz) von

1. körperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen,

2. unkörperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach § 5 ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen. Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach Paragraph 5, ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.

...

1. (4) Absatz 4, Die Abs. 1 bis 3 gelten auch, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Fristen des Abs. 2 gelten jedoch nicht. Die Absatz eins bis 3 gelten auch, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Fristen des Absatz 2,

gelten jedoch nicht.

2. (5)Absatz 5,Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.
3. (6)Absatz 6,Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs. 1 bis 5 verwendet werden.Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Absatz eins, bis 5 verwendet werden.
4. (7)Absatz 7,Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist. Wird dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, gilt für die Setzung einer Nachfrist § 10 Abs. 10 letzter Satz.Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz 3, kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist. Wird dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, gilt für die Setzung einer Nachfrist Paragraph 10, Absatz 10, letzter Satz.

5. (8)Absatz 8,..."

Nachdem § 12 Abs. 1 EStG 1988 mit dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, in zwei Absätze geteilt und die weiteren Absatzbezeichnungen um jeweils eine Zahl erhöht worden waren, wurde mit dem AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180, § 12 Abs. 7 (der ehemalige Abs. 6) EStG 1988 wie folgt neu gefasst:Nachdem Paragraph 12, Absatz eins, EStG 1988 mit dem StReformG 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, in zwei Absätze geteilt und die weiteren Absatzbezeichnungen um jeweils eine Zahl erhöht worden waren, wurde mit dem AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt , römisch eins Nr. 180, Paragraph 12, Absatz 7, (der ehemalige Absatz 6,) EStG 1988 wie folgt neu gefasst:

6. "(7)Absatz 7,Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs. 1 bis 6 verwendet oder nach Abs. 8 einer Übertragungsrücklage zugeführt werden."Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Absatz eins bis 6 verwendet oder nach Absatz 8, einer Übertragungsrücklage zugeführt werden."

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (686 BlgNR 22. GP, 12) wird dazu ausgeführt:

"Die Änderung stellt klar, dass die Hälfte der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen auch einer Übertragungsrücklage gemäß Abs. 8 zugeführt werden kann.""Die Änderung stellt klar, dass die Hälfte der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen auch einer Übertragungsrücklage gemäß Absatz 8, zugeführt werden kann."

In der Regierungsvorlage findet sich zum neugefassten § 12 Abs. 7 keine ÜbergangsbestimmungIn der Regierungsvorlage findet sich zum neugefassten Paragraph 12, Absatz 7, keine Übergangsbestimmung.

Im Bericht des Finanzausschusses (734 BlgNR 22. GP, 7) wird das Fehlen einer Inkrafttretensbestimmung des§ 12 Abs. 7 EStG 1988 als Redaktionsversehen beurteilt und dem § 124b eine Z 117 angefügt, wonach § 12 Abs. 7 in der Fassung des AbgÄG 2004 auf stille Reserven anzuwenden sei, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden.Im Bericht des Finanzausschusses (734 BlgNR 22. GP, 7) wird das Fehlen einer Inkrafttretensbestimmung des Paragraph 12, Absatz 7, EStG 1988 als Redaktionsversehen beurteilt und dem Paragraph 124 b, eine Ziffer 117, angefügt, wonach Paragraph 12, Absatz 7, in der Fassung des AbgÄG 2004 auf stille Reserven anzuwenden sei, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden.

Seit dem AbgÄG 2004 ist somit nicht mehr zweifelhaft, dass eine Übertragungsrücklage auch hinsichtlich Kalamitätseinkünften gebildet werden kann. Für die Auslegung der im Streitfall noch maßgebenden Fassung des § 12 EStG 1988 lässt sich aus den Materialien zum AbgÄG 2004 schon deshalb wenig gewinnen, weil die diesbezüglichen Aussagen widersprüchlich sind. Zum einen heißt es in der Regierungsvorlage, es liege eine (bloße) "Klarstellung" (der bisherigen Rechtslage) vor, zum anderen wurde eine Inkrafttretensbestimmung

ausdrücklich für notwendig erachtet. Seit dem AbgÄG 2004 ist somit nicht mehr zweifelhaft, dass eine Übertragungsrücklage auch hinsichtlich Kalamitätseinkünften gebildet werden kann. Für die Auslegung der im Streitfall noch maßgebenden Fassung des Paragraph 12, EStG 1988 lässt sich aus den Materialien zum AbgÄG 2004 schon deshalb wenig gewinnen, weil die diesbezüglichen Aussagen widersprüchlich sind. Zum einen heißt es in der Regierungsvorlage, es liege eine (bloße) "Klarstellung" (der bisherigen Rechtslage) vor, zum anderen wurde eine Inkrafttretensbestimmung ausdrücklich für notwendig erachtet.

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0168, und vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193). Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zulässig, wenn feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2011, 2008/13/0053, und vom 27. April 2005, 2001/14/0114). Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0168, und vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193). Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zulässig, wenn feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt vergleiche , beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2011, 2008/13/0053, und vom 27. April 2005, 2001/14/0114).

§ 12 EStG 1988 bezweckt, die Versteuerung stiller Reserven, die durch die Veräußerung von Anlagevermögen realisiert werden, aufzuschieben, indem die aufgedeckten stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Neuinvestitionen übertragen werden können. Dadurch stehen die Mittel für (Ersatz-)Investitionen zunächst ungeschmälert zur Verfügung. Die stillen Reserven wirken sich erst in den Folgejahren durch entsprechend verminderte Abschreibungen des Wirtschaftsgutes, auf das die stillen Reserven übertragen worden sind, aus. Die gleichen Überlegungen gelten, wenn ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt aus dem Betrieb ausscheidet und dafür eine Entschädigung geleistet wird. Bis zum StReformG 2005 war die Übertragung stiller Reserven eine allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift, die auch im Rahmen des KStG 1988 zur Anwendung kommen konnte (vgl. Doralt, EStG9, § 12 Tz 1f). Paragraph 12, EStG 1988 bezweckt, die Versteuerung stiller Reserven, die durch die Veräußerung von Anlagevermögen realisiert werden, aufzuschieben, indem die aufgedeckten stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Neuinvestitionen übertragen werden können. Dadurch stehen die Mittel für (Ersatz-)Investitionen zunächst ungeschmälert zur Verfügung. Die stillen Reserven wirken sich erst in den Folgejahren durch entsprechend verminderte Abschreibungen des Wirtschaftsgutes, auf das die stillen Reserven übertragen worden sind, aus. Die gleichen Überlegungen gelten, wenn ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt aus dem Betrieb ausscheidet und dafür eine Entschädigung geleistet wird. Bis zum StReformG 2005 war die Übertragung stiller Reserven eine allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift, die auch im Rahmen des KStG 1988 zur Anwendung kommen konnte vergleiche , Doralt, EStG9, Paragraph 12, Tz 1f).

Soweit stille Reserven nicht im Jahr ihrer Aufdeckung auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden, können sie einer Übertragungsrücklage zugeführt werden. Wird die Rücklage innerhalb der Verwendungsfrist nicht übertragen, so ist sie im betreffenden Wirtschaftsjahr aufzulösen. Bei der Übertragungsrücklage handelt es sich um einen "geparkten" laufenden Gewinn, der dann keiner Begünstigung teilhaftig wird, wenn es zu einer Neuinvestition nicht gekommen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0111). Soweit stille Reserven nicht im Jahr ihrer Aufdeckung auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden, können sie einer Übertragungsrücklage zugeführt werden. Wird die Rücklage innerhalb der Verwendungsfrist nicht übertragen, so ist sie im betreffenden Wirtschaftsjahr aufzulösen. Bei der Übertragungsrücklage handelt es sich um einen "geparkten" laufenden Gewinn, der dann keiner Begünstigung teilhaftig wird, wenn es zu einer Neuinvestition nicht gekommen ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0111).

Die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven ist grundsätzlich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt. Geschlägertes Holz stellt Umlaufvermögen dar, weshalb die Begünstigung des § 12 EStG 1988 für Kalamitätsnutzungen keine Anwendung finden könnte. Lediglich auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ist es möglich, die Hälfte der Kalamitätseinkünfte als stille Reserve zu übertragen (vgl. mit weiteren Nachweisen Doralt, EStG9, § 12 Tz 38). Die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven ist grundsätzlich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt. Geschlägertes Holz stellt Umlaufvermögen dar, weshalb die Begünstigung des Paragraph 12, EStG 1988 für Kalamitätsnutzungen keine Anwendung finden könnte. Lediglich auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ist es möglich, die Hälfte der Kalamitätseinkünfte als stille Reserve zu übertragen vergleiche , mit weiteren Nachweisen Doralt, EStG9, Paragraph 12, Tz 38).

Im Anwendungsbereich des EStG 1972 galten 50 % der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt kraft gesetzlicher Fiktion als stille Rücklage (stille Reserve). Stille Rücklagen konnten gemäß § 12 Abs. 2 EStG 1972 einer gesondert auszuweisenden Rücklage zugeführt werden, soweit im Jahr der Veräußerung (des Ausscheidens) eine Übertragung der stillen Rücklagen nach den Vorschriften des Abs. 1 nicht möglich war. Für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt konnten Übertragungsrücklagen - nach dem seinerzeitigen Gesetzeswortlaut unzweifelhaft - gebildet werden (vgl. zum EStG 1972 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 12 Tz 19). Im Anwendungsbereich des EStG 1972 galten 50 % der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt kraft gesetzlicher Fiktion als stille Rücklage (stille Reserve). Stille Rücklagen konnten gemäß Paragraph 12, Absatz 2, EStG 1972 einer gesondert auszuweisenden Rücklage zugeführt werden, soweit im Jahr der Veräußerung (des Ausscheidens) eine Übertragung der stillen Rücklagen nach den Vorschriften des Absatz eins, nicht möglich war. Für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt konnten Übertragungsrücklagen - nach dem seinerzeitigen Gesetzeswortlaut unzweifelhaft - gebildet werden vergleiche , zum EStG 1972 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 12, Tz 19).

In den Materialien zum Einkommensteuergesetz 1988 (621 BlgNR 17. GP, 73) wird ausgeführt, dass § 12 EStG 1988 gegenüber § 12 EStG 1972 außer sprachlichen Verbesserungen und geänderten Absatzbezeichnungen weitere, sodann wiedergegebene Änderungen aufweise. Zur hier strittigen Frage der Übertragungsrücklage enthalten die Erläuterungen folgende Aussagen: In den Materialien zum Einkommensteuergesetz 1988 (621 BlgNR 17. GP, 73) wird ausgeführt, dass Paragraph 12, EStG 1988 gegenüber Paragraph 12, EStG 1972 außer sprachlichen Verbesserungen und geänderten Absatzbezeichnungen weitere, sodann wiedergegebene Änderungen aufweise. Zur hier strittigen Frage der Übertragungsrücklage enthalten die Erläuterungen folgende Aussagen:

"Der Zeitraum für die bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage wird von zwei auf drei Wirtschaftsjahre verlängert. Außerdem sind stille Reserven nicht mehr vorrangig gegen Anschaffungs- und Herstellungskosten desselben Wirtschaftsjahres zu übertragen, der Steuerpflichtige kann vielmehr - der primären Funktion des § 12 entsprechend - eine stille Reserve auf eine erst später erfolgende Ersatzbeschaffung übertragen und daher trotz Investitionen im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserve ihren vollen Betrag der Übertragungsrücklage zuführen. Weiters ist der Steuerpflichtige nicht mehr verpflichtet, eine gebildete Übertragungsrücklage ehestmöglich zu verwenden. Er hat nunmehr trotz Anschaffungen oder Herstellungen in den ersten beiden Jahren auch die Möglichkeit, erst gegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des dritten Jahres oder überhaupt nicht zu übertragen, sondern mit Zuschlag nachzuversteuern. Der Zuschlag beträgt 15 %; eine vorherige freiwillige gewinnerhöhende Auflösung der Übertragungsrücklage ist nicht vorgesehen. Für die Übertragung gelten auf Grund des Abs. 8 die gleichen Einschränkungen wie für die Übertragung stiller Reserven im Jahr ihrer Aufdeckung. Von der Möglichkeit einer Übertragungsrücklage in Form eines steuerfreien Betrages können jetzt auch Einnahmen-Ausgaben-Rechner generell ohne die bisherige Einschränkung Gebrauch machen. Bisher war Einnahmen-Ausgaben-Rechnern eine solche Möglichkeit nur beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern infolge höherer Gewalt oder infolge tatsächlicher oder drohender Enteignung gegen Entschädigung eingeräumt." "Der Zeitraum für die bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage wird von zwei auf drei Wirtschaftsjahre verlängert. Außerdem sind stille Reserven nicht mehr vorrangig gegen Anschaffungs- und Herstellungskosten desselben Wirtschaftsjahres zu übertragen, der Steuerpflichtige kann vielmehr - der primären Funktion des Paragraph 12, entsprechend - eine stille Reserve auf eine erst später erfolgende Ersatzbeschaffung übertragen und daher trotz Investitionen im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserve ihren vollen Betrag der Übertragungsrücklage zuführen. Weiters ist der Steuerpflichtige nicht mehr verpflichtet, eine gebildete Übertragungsrücklage ehestmöglich zu verwenden. Er hat nunmehr trotz Anschaffungen

oder Herstellungen in den ersten beiden Jahren auch die Möglichkeit, erst gegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des dritten Jahres oder überhaupt nicht zu übertragen, sondern mit Zuschlag nachzuversteuern. Der Zuschlag beträgt 15 %; eine vorherige freiwillige gewinnerhöhende Auflösung der Übertragungsrücklage ist nicht vorgesehen. Für die Übertragung gelten auf Grund des Absatz 8, die gleichen Einschränkungen wie für die Übertragung stiller Reserven im Jahr ihrer Aufdeckung. Von der Möglichkeit einer Übertragungsrücklage in Form eines steuerfreien Betrages können jetzt auch Einnahmen-Ausgaben-Rechner generell ohne die bisherige Einschränkung Gebrauch machen. Bisher war Einnahmen-Ausgaben-Rechnern eine solche Möglichkeit nur beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern infolge höherer Gewalt oder infolge tatsächlicher oder drohender Enteignung gegen Entschädigung eingeräumt."

Diese Ausführungen bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die Möglichkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage zukünftig nicht mehr bestehen sollte. Abs. 7 erlaubt die Möglichkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage allgemein, ohne Einschränkung auf einen einzelnen Tatbestand des § 12 leg. cit. Dies spricht dafür, dass mit dem EStG 1988 zwar die Regelungstechnik geändert wurde, an der steuerlichen Begünstigung und deren Umfang jedoch keine Änderung eintreten sollte (vgl. in diesem Sinne Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 12 Tz 11). Diese Ausführungen bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die Möglichkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage zukünftig nicht mehr bestehen sollte. Absatz 7, erlaubt die Möglichkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage allgemein, ohne Einschränkung auf einen einzelnen Tatbestand des Paragraph 12, leg. cit. Dies spricht dafür, dass mit dem EStG 1988 zwar die Regelungstechnik geändert wurde, an der steuerlichen Begünstigung und deren Umfang jedoch keine Änderung eintreten sollte vergleiche , in diesem Sinne Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Paragraph 12, Tz 11).

Der Verweis auf die Abs. 1 bis 5 eröffnet die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigung des § 12 EStG 1988 auf besondere Waldnutzungen infolge höherer Gewalt. Demnach wollte auch der Gesetzgeber des EStG 1988 hinsichtlich Kalamitätseinkünften Begünstigungen schaffen, um dem forstwirtschaftlichen Betrieb Ersatzinvestitionen zu erleichtern. Das Instrument der Übertragungsrücklage ermöglicht es dem Steuerpflichtigen - wie schon ausgeführt - die stillen Reserven auch in Folgejahre zu übertragen. Er ist somit nicht gezwungen, noch im selben Jahr zu investieren. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung lässt sich kein Grund finden, warum für Kalamitätseinkünfte vor dem AbgÄG 2004 nur eine Verwendung im Jahr der Aufdeckung, eine Rücklagenbildung jedoch nicht (mehr) in Betracht kommen sollte. Die systematische und teleologische Auslegung sprechen für die Zulässigkeit einer Rücklagenbildung (vgl. Häusle, SWK 13/1997, 337, sowie Urban, SWK 18/1997, 416). Der Verweis auf die Absatz eins bis 5 eröffnet die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigung des Paragraph 12, EStG 1988 auf besondere Waldnutzungen infolge höherer Gewalt. Demnach wollte auch der Gesetzgeber des EStG 1988 hinsichtlich Kalamitätseinkünften Begünstigungen schaffen, um dem forstwirtschaftlichen Betrieb Ersatzinvestitionen zu erleichtern. Das Instrument der Übertragungsrücklage ermöglicht es dem Steuerpflichtigen - wie schon ausgeführt - die stillen Reserven auch in Folgejahre zu übertragen. Er ist somit nicht gezwungen, noch im selben Jahr zu investieren. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung lässt sich kein Grund finden, warum für Kalamitätseinkünfte vor dem AbgÄG 2004 nur eine Verwendung im Jahr der Aufdeckung, eine Rücklagenbildung jedoch nicht (mehr) in Betracht kommen sollte. Die systematische und teleologische Auslegung sprechen für die Zulässigkeit einer Rücklagenbildung vergleiche , Häusle, SWK 13 aus 1997,, 337, sowie Urban, SWK 18 aus 1997,, 416).

Dass der Verweis auf die Abs. 1 bis 5 lediglich die Behandlung der streitgegenständlichen Einkünfte als stille Reserve sicherstellen wollte, jedoch keine bewusste Beschränkung auf das konkret in diesen Absätzen Behandelte bedeutet, zeigt sich schließlich auch daraus, dass einige der verwiesenen Inhalte auf Einkünfte aus Waldnutzungen gar nicht anwendbar sind (z.B. Regelungen betreffend unkörperliche Wirtschaftsgüter, Behaltefristen). Dem Verweis ist damit offenkundig ein sinngemäßes, nicht ausschließlich am Wortlaut haftendes (auch die Übertragung der stillen Reserven nach Abs. 7 umfassendes) Verständnis beizumessen. Dass der Verweis auf die Absatz eins, bis 5 lediglich die Behandlung der streitgegenständlichen Einkünfte als stille Reserve sicherstellen wollte, jedoch keine bewusste Beschränkung auf das konkret in diesen Absätzen Behandelte bedeutet, zeigt sich schließlich auch daraus, dass einige der verwiesenen Inhalte auf Einkünfte aus Waldnutzungen gar nicht anwendbar sind (z.B. Regelungen betreffend unkörperliche Wirtschaftsgüter, Behaltefristen). Dem Verweis ist damit offenkundig ein sinngemäßes, nicht ausschließlich am Wortlaut haftendes (auch die Übertragung der stillen Reserven nach Absatz 7, umfassendes) Verständnis beizumessen.

Zusammenfassend ist sowohl aus dem historischen Zusammenhang der Regelung, der aus den Gesetzesmaterialien hervorgehenden Absicht des Gesetzgebers und insbesondere dem Zweck der Bestimmung auf die Zulässigkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage hinsichtlich Waldnutzungen infolge höherer Gewalt für das Streitjahr zu schließen. Die belangte Behörde hat daher insoweit die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Juni 2012

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2008150300.X00

Im RIS seit

02.08.2012

Zuletzt aktualisiert am

31.10.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at