

TE Vwgh Erkenntnis 1979/3/16 2979/76

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.03.1979

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §135;

EStG 1967 §15 Abs1 Z2;

EStG 1972 §21 Abs1 Z1;

EStG 1972 §21 Abs2 Z1;

EStG 1972 §21 Abs2 Z2;

EStG 1972 §23 Z2;

EStG 1972 §6 Z6;

GewStG §1 Abs2 Z1;

1. BAO § 135 heute
2. BAO § 135 gültig ab 21.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
3. BAO § 135 gültig von 30.12.1989 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
4. BAO § 135 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. EStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 21 gültig von 13.12.1972 bis 21.12.1984
1. EStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 21 gültig von 13.12.1972 bis 21.12.1984
1. EStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 21 gültig von 13.12.1972 bis 21.12.1984
1. EStG 1972 § 23 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
1. EStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 0961/77 0960/77

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik,

Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Gaismayer, über die Beschwerde der Firma N Kommanditgesellschaft, Forstbaumschulen in M, vertreten durch Dr. Manfred Lirk, Rechtsanwalt in Braunau, Stadtplatz, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 30. November 1976, Zl. 1/9/1-BK/Ka-1975, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für 1972 bis 1975 sowie Verspätungszuschlag, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Gaismayer, über die Beschwerde der Firma N Kommanditgesellschaft, Forstbaumschulen in M, vertreten durch Dr. Manfred Lirk, Rechtsanwalt in Braunau, Stadtplatz, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat römisch eins, vom 30. November 1976, Zl. 1/9/1-BK/Ka-1975, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für 1972 bis 1975 sowie Verspätungszuschlag, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 3.481,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft betreibt in Oberösterreich eine Forstbaumschule. Sie besitzt eine Gewerbeberechtigung, die sie zum Handel mit Samen, Pflanzen, Keimapparaten und Wildschutzmitteln befähigt. Den Gewinn ermittelt sie nach einem Wirtschaftsjahr 1. Juli bis 30. Juni des folgenden Kalenderjahres. Am Gewinn der Beschwerdeführerin war in den Streitjahren die Firma W-KG, Forstbaumschulen mit Sitz in der BRD, mit 95 % als Komplementär und Alma N. mit 5 % als Kommanditist beteiligt. Die Erzeugnisse der Firma W-KG vertrieb in den Streitjahren die Firma F GesmbH & Co KG, ebenfalls mit dem Sitz in der BRD. Die Kommanditistin der Beschwerdeführerin war weder an der Firma W-KG noch an der Firma F GesmbH & Co KG beteiligt.

Die Beschwerdeführerin zog in den Streitjahren aus zugekauften Samen Forstpflanzen zur Veräußerung an Kunden. Daneben kaufte sie von der Firma W-KG über die Firma F GesmbH & Co KG Forstpflanzen zu, die sie ohne Bearbeitung an ihre Kunden weitergab. Der Anteil der letztgenannten Verkaufsumsätze am Gesamtumsatz lag in den Streitjahren zwischen 11,2 % und 19,7 % (laut Beschwerde) bzw. 20,3 % (laut angefochtenem Bescheid).

Bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin ordnete das Finanzamt die Gewinne der Streitjahre in den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und schrieb in Gewerbebesteuerbescheiden für 1972 - 1975 Gewerbebesteuer vor. Für 1972 forderte es von der mit S 102.589,- festgesetzten Gewerbebesteuer einen Verspätungszuschlag von S 1.000,- an. Laut Schriftsatz vom 23. August 1974 hatte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin dem Finanzamt über Vorhalt mitgeteilt, es könne keine Gewerbesteuererklärung für 1972 abgegeben werden, da es sich nach seiner Ansicht bei den Einkünften der Beschwerdeführerin um solche aus Land- und Forstwirtschaft handle. Daran könne die geringe Handelstätigkeit der Beschwerdeführerin nichts ändern. Lohnsummensteuer sei entrichtet worden.

Die Beschwerdeführerin bekämpfte mit Berufung sowohl die Zuordnung ihrer Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb als auch die Vorschreibung einer Gewerbebesteuer und die Festsetzung des Verspätungszuschlages. Da die Gesellschafter der W-KG gleichzeitig - mit geringfügigen Quotendifferenzen Gesellschafter der Firma F GesmbH & Co KG seien, handle es sich bei den von der Firma W-KG bezogenen Pflanzen um eine Überführung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 6 Z. 6 EStG 1972. Nach der für das Einkommensteuerrecht eigentümlichen Betrachtung (Bilanzbündeltheorie) blieben die Pflanzen für die Gesellschafter der W-KG auch bei einer Überführung an die Beschwerdeführerin selbst gezogen. Die Firma W-KG sei mit einer 95%igen Gewinnbeteiligung und einer fast 100%igen Vermögensbeteiligung der wirtschaftliche Eigentümer der Beschwerdeführerin und habe als solcher nicht an sich selbst verkauft. Selbst wenn man aber einen Zukauf von einem fremden Betrieb annehmen würde, könne noch nicht auf das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes geschlossen werden. Der geringfügige Verkauf solcher Pflanzen, die nicht im Baumschulbetrieb der Beschwerdeführerin gezogen worden seien, wäre zur Sicherung des Absatzes der

eigenen Erzeugnisse unbedingt notwendig gewesen. Dies sei darin begründet, daß durch unterschiedliche Bodenverhältnisse und durch Witterungseinflüsse bedingte Ausfälle immer wieder auszugleichen seien. Eine Berücksichtigung möglicher Minderproduktion bei der Planung von Erzeugung und Absatz würde im Falle überdurchschnittlicher Ergebnisse zu Überbeständen führen, die nicht zu verwerten wären. Es liege ausschließlich im Interesse einer rentablen Betriebsführung, wenn solche Lücken durch Zugänge von anderen Betrieben überbrückt würden. Andererseits lasse sich ein Betrieb nur dann rationell führen, wenn in der Hauptsache die für die Bodenbeschaffenheit und das Klima spezifisch geeignete Pflanzen in größerem Umfang gezogen würden. Diejenigen Arten von Pflanzen, die im Baumschulbetrieb der Beschwerdeführerin entweder in ungenügender Anzahl oder nur unwirtschaftlich erzeugt werden könnten, müßten ebenfalls, um das Eingreifen von Konkurrenzunternehmen mit solchen Lieferungen in den bestehenden Abnehmerkreis zu vermeiden, in das Verkaufsangebot aufgenommen werden. Dadurch werde aber primär nur der Absatz der eigenen Erzeugnisse langfristig gesichert. Wenn neben der Eigenproduktion von Forstpflanzen noch eine untergeordnete Tätigkeit entfaltet werde, die im engen Zusammenhang mit dem forstwirtschaftlichen Betrieb stünde, ja sogar zu dessen Sicherung und Erhaltung notwendig sei, dann sei diese Tätigkeit der landwirtschaftlichen Haupttätigkeit unterzuordnen. Daran ändere auch die Führung des Betriebes durch eine Personengesellschaft und deren Eintragung im Handelsregister nichts. Die Anforderung des Verspätungszuschlages entbehre aber deshalb einer Rechtsgrundlage, weil eine Gewerbesteuererklärung gemäß § 16 GewStG nur von gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen abverlangt werden könne. Im übrigen sei der Finanzbehörde eine Erklärung der Einkünfte nichtgewerbesteuerpflichtiger Personengesellschaften für 1972 fristgerecht eingereicht und es seien ihr auch alle Daten, die für die Veranlagung zur Gewerbesteuer erforderlich gewesen seien, unverzüglich nach Aufforderung bekanntgegeben worden.

Die Beschwerdeführerin bekämpfte mit Berufung sowohl die Zuordnung ihrer Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb als auch die Vorschreibung einer Gewerbesteuer und die Festsetzung des Verspätungszuschlages. Da die Gesellschafter der W-KG gleichzeitig - mit geringfügigen Quotendifferenzen Gesellschafter der Firma F GesmbH & Co KG seien, handle es sich bei den von der Firma W-KG bezogenen Pflanzen um eine Überführung von Wirtschaftsgütern im Sinne des Paragraph 6, Ziffer 6, EStG 1972. Nach der für das Einkommensteuerrecht eigentümlichen Betrachtung (Bilanzbündeltheorie) blieben die Pflanzen für die Gesellschafter der W-KG auch bei einer Überführung an die Beschwerdeführerin selbst gezogen. Die Firma W-KG sei mit einer 95%igen Gewinnbeteiligung und einer fast 100%igen Vermögensbeteiligung der wirtschaftliche Eigentümer der Beschwerdeführerin und habe als solcher nicht an sich selbst verkauft. Selbst wenn man aber einen Zukauf von einem fremden Betrieb annehmen würde, könne noch nicht auf das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes geschlossen werden. Der geringfügige Verkauf solcher Pflanzen, die nicht im Baumschulbetrieb der Beschwerdeführerin gezogen worden seien, wäre zur Sicherung des Absatzes der eigenen Erzeugnisse unbedingt notwendig gewesen. Dies sei darin begründet, daß durch unterschiedliche Bodenverhältnisse und durch Witterungseinflüsse bedingte Ausfälle immer wieder auszugleichen seien. Eine Berücksichtigung möglicher Minderproduktion bei der Planung von Erzeugung und Absatz würde im Falle überdurchschnittlicher Ergebnisse zu Überbeständen führen, die nicht zu verwerten wären. Es liege ausschließlich im Interesse einer rentablen Betriebsführung, wenn solche Lücken durch Zugänge von anderen Betrieben überbrückt würden. Andererseits lasse sich ein Betrieb nur dann rationell führen, wenn in der Hauptsache die für die Bodenbeschaffenheit und das Klima spezifisch geeignete Pflanzen in größerem Umfang gezogen würden. Diejenigen Arten von Pflanzen, die im Baumschulbetrieb der Beschwerdeführerin entweder in ungenügender Anzahl oder nur unwirtschaftlich erzeugt werden könnten, müßten ebenfalls, um das Eingreifen von Konkurrenzunternehmen mit solchen Lieferungen in den bestehenden Abnehmerkreis zu vermeiden, in das Verkaufsangebot aufgenommen werden. Dadurch werde aber primär nur der Absatz der eigenen Erzeugnisse langfristig gesichert. Wenn neben der Eigenproduktion von Forstpflanzen noch eine untergeordnete Tätigkeit entfaltet werde, die im engen Zusammenhang mit dem forstwirtschaftlichen Betrieb stünde, ja sogar zu dessen Sicherung und Erhaltung notwendig sei, dann sei diese Tätigkeit der landwirtschaftlichen Haupttätigkeit unterzuordnen. Daran ändere auch die Führung des Betriebes durch eine Personengesellschaft und deren Eintragung im Handelsregister nichts. Die Anforderung des Verspätungszuschlages entbehre aber deshalb einer Rechtsgrundlage, weil eine Gewerbesteuererklärung gemäß Paragraph 16, GewStG nur von gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen abverlangt werden könne. Im übrigen sei der Finanzbehörde eine Erklärung der Einkünfte nichtgewerbesteuerpflichtiger Personengesellschaften für 1972 fristgerecht eingereicht und es seien ihr auch alle Daten, die für die Veranlagung zur Gewerbesteuer erforderlich gewesen seien, unverzüglich nach Aufforderung bekanntgegeben worden.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Sie begründete ihre Entscheidung damit, daß die Beschwerdeführerin ihre Forstpflanzen nicht von der Erzeugungsfirma W-KG (Komplementärin), sondern von der Firma F GesmbH & Co KG beziehe, die ihrerseits an der Beschwerdeführerin überhaupt nicht beteiligt sei. Damit liege aber auch keine Einbringung im Sinne des § 6 Z. 6 EStG 1972 vor. Daran ändere auch die Bilanzbündeltheorie nichts, weil es wohl stimmen möge, daß die Gesellschafter der Firma W-KG auch an der F GesmbH & Co KG beteiligt seien, deren Beteiligungsverhältnisse aber nach einem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Schreiben ganz wesentlich von denen der Firma W-KG abwichen. Überdies existierten noch andere Beteiligungen an der Firma F, sodaß man von einer Gesellschafteridentität zwischen W-KG und F nicht sprechen könne und daher auch letztere Firma als Lieferantin der Pflanzen an die Beschwerdeführerin nicht gesellschaftsident mit dem Komplementär der Beschwerdeführerin sei. Darüber hinaus setze aber eine Einbringung von Wirtschaftsgütern voraus, daß es sich nicht um Verkäufe an die Gesellschaft handle. "Einbringungen" seien zu verneinen, wenn diese normal fakturiert und die Gegenwerte für diese "Einbringungen" durch Überweisungen der Raiffeisenkasse M. an die Westbank P. "für Rechnung für Sämereien und Forstpflanzen" honoriert würden. Eine Rechnungsstellung und ihre Zahlung widerspreche eindeutig der behaupteten Einbringung von Wirtschaftsgütern seitens eines Gesellschafters in die Gesellschaft und weise klar auf den Parteienwillen eines Verkaufes von Produkten an die Gesellschaft. Der Ankauf zum Zwecke des unbearbeiteten Verkaufes aber stelle für sich betrachtet den Tatbestand eines Handelsgeschäftes dar, der unter die Einkunftsart des Gewerbebetriebes falle. Auch führe § 23 Abs. 2 EStG 1972 aus, daß Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählten, sofern die Betätigung nicht als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft anzusehen sei. Was aber Land- und Forstwirtschaft sei, regle § 21 EStG 1972. Diese Gesetzesstelle zähle aber zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in seinem Abs. 2 Z. 2 nur Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen wären, sofern die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei. Durch die Forderung, daß land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesellschaft nur dann anzunehmen wäre, wenn sie ausschließlich auf dieses Ziel gerichtet sei, werde die nach dem Schrifttum bei Einzelfirmen mögliche Einreihung nach dem Überwiegen der Tätigkeitsform für Gesellschaften des Handelsrechtes unmöglich. Die Forderung nach ausschließlicher landwirtschaftlicher Tätigkeit von Gesellschaften, die land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielen könnten, bilde auf dem Sektor der Einkommensteuer das Gegenstück zu § 1 Abs. 2 Z. 1 GewStG 1953 und mache somit die dort in Lehre und Rechtsprechung entwickelten Gedanken auch auf die Beurteilung der Einkünfte und ihre Zuordnung im Einkommensteuerrecht anwendbar. Die letztgenannte Bestimmung ordne aber die Tätigkeit der Offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen seien, stets und im vollen Umfang dem Gewerbebetrieb zu. Gleiches ergebe sich aus § 23 Abs. 2 EStG 1972. Daraus folge, daß die Tätigkeit der genannten Personengesellschaften des Handelsrechtes in der Regel in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (kraft Rechtsform) gelte, während bei anderen Personengesellschaften noch die Eigenschaft der Gesellschafter als Unternehmer oder Mitunternehmer mindestens eines Gewerbebetriebes hinzukommen müsse. Die Unterscheidung zwischen den Personengesellschaften des Handelsrechtes einerseits und einer anderen Personengesellschaft andererseits ergebe sich auf Grund der Eintragung der ersteren in das Handelsregister, eine Tatsache, welche allein schon die Vermutung begründe, daß ein Handelsgewerbe betrieben werde. Nur in besonders gelagerten Fällen, nämlich dort, wo eindeutig keine gewerbliche Betätigung vorliege, werde man die mit der Eintragung ins Handelsregister verbundene Vermutung der Ausübung eines Handelsbetriebes als widerlegt ansehen können. Diese Vermutung sei darin begründet, daß eine OHG und eine KG nur Grundhandelsgeschäfte tätigen oder einen Umfang im Geschäftsbetrieb besitzen könnten, der einen Gewerbebetrieb begründe. Es könnte im Beschwerdefall somit nur dann die Vermutung des Vorliegens eines Handelsgewerbes als widerlegt angesehen werden, wenn eindeutig erwiesen wäre, daß keine gewerbliche Betätigung erfolge. Dies sei jedoch nicht der Fall. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin selbst im Rechtsmittel angegeben, daß sie auf Grund ihres Gewerbescheines aus den zuerworbenen Produkten in den Streitjahren Handelserlöse im Ausmaß zwischen 11,2 und 20,3 % erzielt hätte. Die Überlegung, daß die Handelstätigkeit der Beschwerdeführerin im Hauptzweck der Firma, der Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte, untergehe, sei wohl bei der Einstufung von Einzelbetrieben oder bei von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführten Betrieben möglich, nicht aber bei den Personengesellschaften des Handelsrechtes. Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem

angefochtenen Bescheid keine Folge. Sie begründete ihre Entscheidung damit, daß die Beschwerdeführerin ihre Forstpflanzen nicht von der Erzeugungsfirma W-KG (Komplementärin), sondern von der Firma F GesmbH & Co KG beziehe, die ihrerseits an der Beschwerdeführerin überhaupt nicht beteiligt sei. Damit liege aber auch keine Einbringung im Sinne des Paragraph 6, Ziffer 6, EStG 1972 vor. Daran ändere auch die Bilanzbündeltheorie nichts, weil es wohl stimmen möge, daß die Gesellschafter der Firma W-KG auch an der F GesmbH & Co KG beteiligt seien, deren Beteiligungsverhältnisse aber nach einem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Schreiben ganz wesentlich von denen der Firma W-KG abwichen. Überdies existierten noch andere Beteiligungen an der Firma F, sodaß man von einer Gesellschafteridentität zwischen W-KG und F nicht sprechen könne und daher auch letztere Firma als Lieferantin der Pflanzen an die Beschwerdeführerin nicht gesellschafterident mit dem Komplementär der Beschwerdeführerin sei. Darüber hinaus setze aber eine Einbringung von Wirtschaftsgütern voraus, daß es sich nicht um Verkäufe an die Gesellschaft handle. "Einbringungen" seien zu verneinen, wenn diese normal fakturiert und die Gegenwerte für diese "Einbringungen" durch Überweisungen der Raiffeisenkasse M. an die Westbank P. "für Rechnung für Sämereien und Forstpflanzen" honoriert würden. Eine Rechnungsstellung und ihre Zahlung widerspreche eindeutig der behaupteten Einbringung von Wirtschaftsgütern seitens eines Gesellschafters in die Gesellschaft und weise klar auf den Parteienwillen eines Verkaufes von Produkten an die Gesellschaft. Der Ankauf zum Zwecke des unbearbeiteten Verkaufes aber stelle für sich betrachtet den Tatbestand eines Handelsgeschäftes dar, der unter die Einkunftsart des Gewerbebetriebes falle. Auch führe Paragraph 23, Absatz 2, EStG 1972 aus, daß Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählten, sofern die Betätigung nicht als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft anzusehen sei. Was aber Land- und Forstwirtschaft sei, regle Paragraph 21, EStG 1972. Diese Gesetzesstelle zähle aber zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in seinem Absatz 2, Ziffer 2, nur Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen wären, sofern die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei. Durch die Forderung, daß land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesellschaft nur dann anzunehmen wäre, wenn sie ausschließlich auf dieses Ziel gerichtet sei, werde die nach dem Schrifttum bei Einzelfirmen mögliche Einreihung nach dem Überwiegen der Tätigkeitsform für Gesellschaften des Handelsrechtes unmöglich. Die Forderung nach ausschließlicher landwirtschaftlicher Tätigkeit von Gesellschaften, die land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielen könnten, bilde auf dem Sektor der Einkommensteuer das Gegenstück zu Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer eins, GewStG 1953 und mache somit die dort in Lehre und Rechtsprechung entwickelten Gedanken auch auf die Beurteilung der Einkünfte und ihre Zuordnung im Einkommensteuerrecht anwendbar. Die letztgenannte Bestimmung ordne aber die Tätigkeit der Offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen seien, stets und im vollen Umfang dem Gewerbebetrieb zu. Gleiches ergebe sich aus Paragraph 23, Absatz 2, EStG 1972. Daraus folge, daß die Tätigkeit der genannten Personengesellschaften des Handelsrechtes in der Regel in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (kraft Rechtsform) gelte, während bei anderen Personengesellschaften noch die Eigenschaft der Gesellschafter als Unternehmer oder Mitunternehmer mindestens eines Gewerbebetriebes hinzukommen müsse. Die Unterscheidung zwischen den Personengesellschaften des Handelsrechtes einerseits und einer anderen Personengesellschaft andererseits ergebe sich auf Grund der Eintragung der ersteren in das Handelsregister, eine Tatsache, welche allein schon die Vermutung begründe, daß ein Handelsgewerbe betrieben werde. Nur in besonders gelagerten Fällen, nämlich dort, wo eindeutig keine gewerbliche Betätigung vorliege, werde man die mit der Eintragung ins Handelsregister verbundene Vermutung der Ausübung eines Handelsbetriebes als widerlegt ansehen können. Diese Vermutung sei darin begründet, daß eine OHG und eine KG nur Grundhandelsgeschäfte tätigen oder einen Umfang im Geschäftsbetrieb besitzen könnten, der einen Gewerbebetrieb begründe. Es könnte im Beschwerdefall somit nur dann die Vermutung des Vorliegens eines Handelsgewerbes als widerlegt angesehen werden, wenn eindeutig erwiesen wäre, daß keine gewerbliche Betätigung erfolge. Dies sei jedoch nicht der Fall. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin selbst im Rechtsmittel angegeben, daß sie auf Grund ihres Gewerbescheines aus den zuerworbenen Produkten in den Streitjahren Handelserlöse im Ausmaß zwischen 11,2 und 20,3 % erzielt hätte. Die Überlegung, daß die Handelstätigkeit der Beschwerdeführerin im Hauptzweck der Firma, der Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte, untergehe, sei wohl bei der Einstufung von Einzelbetrieben oder bei von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführten Betrieben möglich, nicht aber bei den Personengesellschaften des Handelsrechtes.

In der Frage des Verspätungszuschlages vertrat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im wesentlichen die Ansicht, daß die Festsetzung zu Recht bestünde, weil aus den rechtskräftigen Bescheiden für 1970 und 1971 die Gewerbesteuerpflicht abzuleiten gewesen wäre und die gegenteilige Rechtsansicht der Beschwerdeführerin sie nicht von der Verpflichtung enthoben habe, die angeforderte Gewerbesteuererklärung für 1972 abzugeben.

Die vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Gemäß § 13 Abs. 1 Z. 1 EStG 1967 und in gleicher Weise gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, 1. Gemäß Paragraph 13, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1967 und in gleicher Weise gemäß Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1972 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft,

Forstwirtschaft, Baumschulen und aus allen Betrieben, die

Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Unter diesen Tatbestand fallen nur die Einkünfte aus der Verwertung der im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Pflanzen oder Pflanzenteile, nicht aber die bloße (unbearbeitete) Veräußerung zugekaufter Produkte (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 10. Jänner 1964, Zl. 1297/63, sowie Lenski-Steinberg, Gewerbesteuergesetz, 5. Auflage, Anm. 32 zu § 2). Wenn die Beschwerdeführerin unter Berufung auf die Bilanzbündeltheorie meint, bei den von der W-KG über die F GesmbH & Co KG erworbenen und unbearbeitet veräußerten Forstpflanzen liege in Anbetracht der gesellschaftlichen Verflechtung der drei Firmen kein Kauf (keine Anschaffung), sondern - was die Alternative wäre - eine Einlage vor, so kann ihr darin nicht gefolgt werden. Wäre es doch - von weitergehenden, aus dem betriebsbezogenen Gewinnbegriff ableitbaren Folgerungen abgesehen - jedenfalls eine Überspitzung der Bilanzbündeltheorie, wollte man die dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend fakturierten und bezahlten laufenden Warengeschäfte zwischen ineinander verflochtenen Personengesellschaften nicht als Veräußerung und Anschaffung (Kauf), sondern als Entnahme und Einlage der Waren behandeln (siehe Zapletal-Hofstätter, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1967, § 15, Tz. 23). Das von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. April 1965, Zl. 712/63, betrifft keine laufenden Warengeschäfte und ist schon deshalb nicht einschlägig. Auch der Hinweis der Beschwerde auf § 6 Z. 6 EStG 1972 erweist sich nicht als zielführend, weil ein Überführen von Wirtschaftsgütern im Sinne dieser einkommensteuerlichen Bewertungsregel durchaus auch in Form einer Lieferung (Anschaffung) stattfinden kann (Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Seite 264). Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Unter diesen Tatbestand fallen nur die Einkünfte aus der Verwertung der im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Pflanzen oder Pflanzenteile, nicht aber die bloße (unbearbeitete) Veräußerung zugekaufter Produkte vergleiche , auch das hg. Erkenntnis vom 10. Jänner 1964, Zl. 1297/63, sowie Lenski-Steinberg, Gewerbesteuergesetz, 5. Auflage, Anmerkung 32, zu Paragraph 2.). Wenn die Beschwerdeführerin unter Berufung auf die Bilanzbündeltheorie meint, bei den von der W-KG über die F GesmbH & Co KG erworbenen und unbearbeitet veräußerten Forstpflanzen liege in Anbetracht der gesellschaftlichen Verflechtung der drei Firmen kein Kauf (keine Anschaffung), sondern - was die Alternative wäre - eine Einlage vor, so kann ihr darin nicht gefolgt werden. Wäre es doch - von weitergehenden, aus dem betriebsbezogenen Gewinnbegriff ableitbaren Folgerungen abgesehen - jedenfalls eine Überspitzung der Bilanzbündeltheorie, wollte man die dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend fakturierten und bezahlten laufenden Warengeschäfte zwischen ineinander verflochtenen Personengesellschaften nicht als Veräußerung und Anschaffung (Kauf), sondern als Entnahme und Einlage der Waren behandeln (siehe Zapletal-Hofstätter, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1967, Paragraph 15,, Tz. 23). Das von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. April 1965, Zl. 712/63, betrifft keine laufenden Warengeschäfte und ist schon deshalb nicht einschlägig. Auch der Hinweis der Beschwerde auf Paragraph 6, Ziffer 6, EStG 1972 erweist sich nicht als zielführend, weil ein Überführen von Wirtschaftsgütern im Sinne dieser einkommensteuerlichen Bewertungsregel durchaus auch in Form einer Lieferung (Anschaffung) stattfinden kann (Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Seite 264).

Die Annahme, es handle sich bei den von der W-KG erworbenen Forstpflanzen um in der (eigenen) Landwirtschaft gewonnene Pflanzen, wäre - abweichend von vorstehenden Überlegungen - allenfalls dann noch vertretbar, wenn die in Betracht kommenden Personengesellschaften als ein einziger landwirtschaftlicher Betrieb angesehen werden

könnten. Dies würde aber zumindest die Beteiligung der selben Personen an den Gesellschaften voraussetzen (vgl. Philipp, Gewerbesteuerkommentar, Tz. 1-197), eine Voraussetzung, die im Beschwerdefall schon mangels Beteiligung der Kommanditistin der Beschwerdeführerin an den anderen Personengesellschaften nicht erfüllt ist. Die Annahme, es handle sich bei den von der W-KG erworbenen Forstpflanzen um in der (eigenen) Landwirtschaft gewonnene Pflanzen, wäre - abweichend von vorstehenden Überlegungen - allenfalls dann noch vertretbar, wenn die in Betracht kommenden Personengesellschaften als ein einziger landwirtschaftlicher Betrieb angesehen werden könnten. Dies würde aber zumindest die Beteiligung der selben Personen an den Gesellschaften voraussetzen (vgl. Philipp, Gewerbesteuerkommentar, Tz. 1-197), eine Voraussetzung, die im Beschwerdefall schon mangels Beteiligung der Kommanditistin der Beschwerdeführerin an den anderen Personengesellschaften nicht erfüllt ist.

Der belangten Behörde ist sohin in der Auffassung beizupflichten, die Beschwerdeführerin habe auch den Kauf und Verkauf unbearbeiteter Forstpflanzen betrieben und damit eine Tätigkeit entfaltet, die dem Tatbestand des § 13 Abs. 1 Z. 1 EStG 1967 bzw. des § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 nicht zuzuordnen ist. Dies bedeutet aber noch nicht, daß die im Baumschulbetrieb der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb werden. Der belangten Behörde ist sohin in der Auffassung beizupflichten, die Beschwerdeführerin habe auch den Kauf und Verkauf unbearbeiteter Forstpflanzen betrieben und damit eine Tätigkeit entfaltet, die dem Tatbestand des Paragraph 13, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1967 bzw. des Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1972 nicht zuzuordnen ist. Dies bedeutet aber noch nicht, daß die im Baumschulbetrieb der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb werden.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967 waren die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach § 1 Abs. 2 Z. 1 GewStG 1953 gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der OHG, der KG und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind. Schon im Bereich des Einkommensteuergesetzes 1967 hatte aber das Schrifttum die Ansicht vertreten, daß eine Mitunternehmerschaft im Sinne der vorstehenden Bestimmungen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn sie sich ausschließlich landwirtschaftlich betätigt (Zapletal-Hofstätter, a.a.O., § 15 Tz. 20). Diese Rechtsansicht kommt nunmehr im Einkommensteuergesetz 1972 auch im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck. Nach § 21 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Absatzes 1 der Gesetzesstelle auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ..., sofern die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist. Eine im wesentlichen gleichartige Regelung enthält § 22 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Gemäß § 23 Z. 2 EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften). Dieser Aufbau des Einkommensteuergesetzes 1972 läßt übereinstimmend mit der schon vor seinem Inkrafttreten herrschenden Rechtsmeinung die Bedeutung erkennen, die dem in Streit stehenden Tatbestandselement der ausschließlich landwirtschaftlichen Tätigkeit beizumessen ist. Entfaltet eine Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit, die nicht im Sinne der zitierten Vorschriften als ausschließlich land- und forstwirtschaftliche oder selbständige Tätigkeit anzusehen ist, dann erzielt sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1972, § 23 Tz. 22, Schubert-Pokorny-Schuch, a.a.O., Seite 688 f), bei ausschließlich land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit aber eben Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Dem Gesetz ist jedoch nicht zu entnehmen, daß - worauf der Standpunkt der belangten Behörde letztlich hinausläuft - Gemäß Paragraph 15, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1967 waren die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer eins, GewStG 1953 gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der OHG, der KG und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind. Schon im Bereich des Einkommensteuergesetzes 1967 hatte aber das Schrifttum die Ansicht vertreten, daß eine Mitunternehmerschaft im Sinne der vorstehenden Bestimmungen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn sie sich ausschließlich landwirtschaftlich betätigt (Zapletal-Hofstätter, a.a.O., Paragraph 15, Tz. 20). Diese Rechtsansicht kommt nunmehr im Einkommensteuergesetz 1972 auch im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck. Nach Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 2, EStG 1972 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Absatzes 1 der Gesetzesstelle auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die

Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ..., sofern die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist. Eine im wesentlichen gleichartige Regelung enthält Paragraph 22, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1972 für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Gemäß Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften). Dieser Aufbau des Einkommensteuergesetzes 1972 läßt übereinstimmend mit der schon vor seinem Inkrafttreten herrschenden Rechtsmeinung die Bedeutung erkennen, die dem in Streit stehenden Tatbestandselement der ausschließlich landwirtschaftlichen Tätigkeit beizumessen ist. Entfaltet eine Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit, die nicht im Sinne der zitierten Vorschriften als ausschließlich land- und forstwirtschaftliche oder selbständige Tätigkeit anzusehen ist, dann erzielt sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1972, Paragraph 23, Tz. 22, Schubert-Pokorny-Schuch, a.a.O., Seite 688 f), bei ausschließlich land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit aber eben Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Dem Gesetz ist jedoch nicht zu entnehmen, daß - worauf der Standpunkt der belangten Behörde letztlich hinausläuft -

die Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bei ihr anders zu beurteilen wäre als bei einem Einzelunternehmer und insbesondere nur dann anzunehmen wäre, wenn ausschließlich einer der Tatbestände des § 21 Abs. 1 EStG 1972 - hier der Z. 1 - erfüllt wird. Vielmehr ist - und zwar auch bei einer Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit auch dann als ausschließlich land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, wenn sie schlechthin nach § 21 EStG 1972 (bzw. früher nach § 13 EStG 1967) lediglich zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt. die Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bei ihr anders zu beurteilen wäre als bei einem Einzelunternehmer und insbesondere nur dann anzunehmen wäre, wenn ausschließlich einer der Tatbestände des Paragraph 21, Absatz eins, EStG 1972 - hier der Ziffer eins, - erfüllt wird. Vielmehr ist - und zwar auch bei einer Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit auch dann als ausschließlich land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, wenn sie schlechthin nach Paragraph 21, EStG 1972 (bzw. früher nach Paragraph 13, EStG 1967) lediglich zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt.

Auch aus § 1 Abs. 2 Z. 1 GewStG 1953 folgt nichts anderes. Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zugrunde, daß eine Mitunternehmerschaft anders als eine natürliche Person nicht nebeneinander etwa gewerblich und land- und forstwirtschaftlich tätig werden kann. Vielmehr ist die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft als Einheit zu betrachten. Übt sie eine landwirtschaftliche und daneben - sachlich getrennt - auch eine, wenn gleich noch so geringe gewerbliche Tätigkeit aus, so ist sie kraft ihrer Gesellschaftsform mit ihrer Gesamttätigkeit (einschließlich der landwirtschaftlichen Tätigkeit) gewerbesteuerpflichtig (siehe Philipp, a.a.O., Tz. 1 - 196). Wird aber die Mitunternehmerschaft ausschließlich land- und forstwirtschaftlich tätig, so betreibt sie keinen Gewerbebetrieb, sondern eben eine Landwirtschaft. Ob nur land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist auch hier nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechtes zu beantworten, und zwar nach den Bestimmungen der §§ 13 EStG 1967 bzw. 21 EStG 1972 in ihrer Gesamtheit und nicht bloß nach dem ersten Absatz dieser Gesetzesstellen. Auch aus Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer eins, GewStG 1953 folgt nichts anderes. Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zugrunde, daß eine Mitunternehmerschaft anders als eine natürliche Person nicht nebeneinander etwa gewerblich und land- und forstwirtschaftlich tätig werden kann. Vielmehr ist die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft als Einheit zu betrachten. Übt sie eine landwirtschaftliche und daneben - sachlich getrennt - auch eine, wenn gleich noch so geringe gewerbliche Tätigkeit aus, so ist sie kraft ihrer Gesellschaftsform mit ihrer Gesamttätigkeit (einschließlich der landwirtschaftlichen Tätigkeit) gewerbesteuerpflichtig (siehe Philipp, a.a.O., Tz. 1 - 196). Wird aber die Mitunternehmerschaft ausschließlich land- und forstwirtschaftlich tätig, so betreibt sie keinen Gewerbebetrieb, sondern eben eine Landwirtschaft. Ob nur land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist auch hier nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechtes zu beantworten, und zwar nach den Bestimmungen der Paragraphen 13, EStG 1967 bzw. 21 EStG 1972 in ihrer Gesamtheit und nicht bloß nach dem ersten Absatz dieser Gesetzesstellen.

Die zitierten, die Mitunternehmerschaft betreffenden Gesetzesvorschriften unterscheiden nicht zwischen Personengesellschaften des Handelsrechtes und sonstigen Mitunternehmerschaften. Sie treffen vielmehr für beide Gesellschaftsformen dieselben steuerlichen Anordnungen. Auch aus dem Umstand, daß § 21 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 nur von Mitunternehmerschaften schlechthin spricht und anders als § 23 Z. 2 EStG 1972 die Personengesellschaften des Handelsrechtes nicht besonders erwähnt, kann nicht geschlossen werden, daß § 21 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 für diese Gesellschaften nicht gelten sollte. Die beispielsweise Anführung der Personengesellschaften des Handelsrechtes

unterblieb in dieser Bestimmung vielmehr allein deshalb, weil diese Gesellschaftsform für Mitunternehmerschaften auf dem Gebiet der Land- und Forstwirtschaft untypisch ist (siehe die Erläuterungen zu § 23 der Regierungsvorlage des Einkommensteuergesetzes 1972, 474 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIII. GP., weiters auch Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 23 Tz. 22, und Jiresch-Langer, Gewerbesteuergesetz, 6. Auflage, Seite 66). Die zitierten, die Mitunternehmerschaft betreffenden Gesetzesvorschriften unterscheiden nicht zwischen Personengesellschaften des Handelsrechtes und sonstigen Mitunternehmerschaften. Sie treffen vielmehr für beide Gesellschaftsformen dieselben steuerlichen Anordnungen. Auch aus dem Umstand, daß Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 2, EStG 1972 nur von Mitunternehmerschaften schlechthin spricht und anders als Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1972 die Personengesellschaften des Handelsrechtes nicht besonders erwähnt, kann nicht geschlossen werden, daß Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 2, EStG 1972 für diese Gesellschaften nicht gelten sollte. Die beispielsweise Anführung der Personengesellschaften des Handelsrechtes unterblieb in dieser Bestimmung vielmehr allein deshalb, weil diese Gesellschaftsform für Mitunternehmerschaften auf dem Gebiet der Land- und Forstwirtschaft untypisch ist (siehe die Erläuterungen zu Paragraph 23, der Regierungsvorlage des Einkommensteuergesetzes 1972, 474 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, römisch dreizehn. GP., weiters auch Hofstätter-Reichel, a.a.O., Paragraph 23, Tz. 22, und Jiresch-Langer, Gewerbesteuergesetz, 6. Auflage, Seite 66).

Entscheidend ist somit, ob die von der Beschwerdeführerin in den Streitjahren entfaltete Tätigkeit in ihrer Gesamtheit als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann. Darüber, daß die Pflanzenzucht eine solche Tätigkeit darstellt, besteht kein Zweifel. Daß der Verkauf zugekaufter Forstpflanzen ohne Bearbeitung (Auspflanzung) nicht dem Tatbestand einer Urproduktion im Sinne des § 13 Abs. 1 Z. 1 EStG 1967 bzw. des § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 gerecht wird, ist der belangten Behörde zuzubilligen. Dies schließt aber, wie schon angedeutet, noch nicht aus, die Einkünfte aus der letztgenannten Tätigkeit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Eine derartige Zuordnung wäre nämlich geboten, wenn die Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beurteilen wäre. Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt zufolge § 13 Abs. 2 Z. 1 EStG 1967 bzw. § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 gleichermaßen ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Von einem solchen Nebenbetrieb kann allerdings, wie der belangten Behörde beizupflichten ist, nur bei einer Tätigkeit gesprochen werden, die nach außen erkennbar von einem "Hauptbetrieb" abgrenzbar ist (z.B. das Sägewerk einer Forstwirtschaft, der Verkaufsladen zum Verkauf eigener landwirtschaftlicher Produkte). Derartiges trifft auf den Beschwerdefall jedoch nicht zu, da im Rahmen derselben Betriebsorganisation unabgrenzbar selbst gezogene und zugekaufte Forstpflanzen veräußert wurden. Entscheidend ist somit, ob die von der Beschwerdeführerin in den Streitjahren entfaltete Tätigkeit in ihrer Gesamtheit als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann. Darüber, daß die Pflanzenzucht eine solche Tätigkeit darstellt, besteht kein Zweifel. Daß der Verkauf zugekaufter Forstpflanzen ohne Bearbeitung (Auspflanzung) nicht dem Tatbestand einer Urproduktion im Sinne des Paragraph 13, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1967 bzw. des Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1972 gerecht wird, ist der belangten Behörde zuzubilligen. Dies schließt aber, wie schon angedeutet, noch nicht aus, die Einkünfte aus der letztgenannten Tätigkeit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Eine derartige Zuordnung wäre nämlich geboten, wenn die Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beurteilen wäre. Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt zufolge Paragraph 13, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1967 bzw. Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1972 gleichermaßen ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Von einem solchen Nebenbetrieb kann allerdings, wie der belangten Behörde beizupflichten ist, nur bei einer Tätigkeit gesprochen werden, die nach außen erkennbar von einem "Hauptbetrieb" abgrenzbar ist (z.B. das Sägewerk einer Forstwirtschaft, der Verkaufsladen zum Verkauf eigener landwirtschaftlicher Produkte). Derartiges trifft auf den Beschwerdefall jedoch nicht zu, da im Rahmen derselben Betriebsorganisation unabgrenzbar selbst gezogene und zugekaufte Forstpflanzen veräußert wurden.

Dem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb haben nun Schrifttum und Rechtsprechung die land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (Nebenleistung) gleichgestellt (hg. Erkenntnis vom 24. September 1975, Zl. 864/75, Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 11. Auflage, § 13, Seite 16, Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 21 Tz. 17, Schubert-Pokorny-Schuch, a.a.O., Seite 626). Darunter fällt eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die aber wegen ihrer untergeordneten wirtschaftlichen Bedeutung in der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit aufgeht, sodaß die Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung trotz dieser Nebentätigkeit insgesamt als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist (vgl. nochmals das Erkenntnis Zl. 864/75). Von einer solchen Nebentätigkeit

von wirtschaftlich untergeordneter Bedeutung kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bei Abverkauf zugekaufter Pflanzen ohne Bearbeitung im Rahmen eines Baumschulbetriebes (gärtnerischen Betriebes) jedenfalls so lange noch gesprochen werden, als der Umsatz aus den zugekauften Pflanzen etwa ein Viertel des Gesamtumsatzes aus selbst gezogenen und zugekauften Pflanzen nicht übersteigt. Diese Grenze wurde im Beschwerdefall nicht überschritten. Es kann damit dahingestellt bleiben, ob im Sinne des Beschwerdevorbringens eine ausschließlich landwirtschaftliche Tätigkeit auch deshalb anzunehmen wäre, weil es sich bei den Zukäufen um betriebsnotwendige Zukäufe gehandelt haben soll. Dem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb haben nun Schrifttum und Rechtsprechung die land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (Nebenleistung) gleichgestellt (hg. Erkenntnis vom 24. September 1975, Zl. 864/75, Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 11. Auflage, Paragraph 13,, Seite 16, Hofstätter-Reichel, a.a.O., Paragraph 21, Tz. 17, Schubert-Pokorny-Schuch, a.a.O., Seite 626). Darunter fällt eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die aber wegen ihrer untergeordneten wirtschaftlichen Bedeutung in der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit aufgeht, sodaß die Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung trotz dieser Nebentätigkeit insgesamt als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist (vergleiche , nochmals das Erkenntnis Zl. 864/75). Von einer solchen Nebentätigkeit von wirtschaftlich untergeordneter Bedeutung kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bei Abverkauf zugekaufter Pflanzen ohne Bearbeitung im Rahmen eines Baumschulbetriebes (gärtnerischen Betriebes) jedenfalls so lange noch gesprochen werden, als der Umsatz aus den zugekauften Pflanzen etwa ein Viertel des Gesamtumsatzes aus selbst gezogenen und zugekauften Pflanzen nicht übersteigt. Diese Grenze wurde im Beschwerdefall nicht überschritten. Es kann damit dahingestellt bleiben, ob im Sinne des Beschwerdevorbringens eine ausschließlich landwirtschaftliche Tätigkeit auch deshalb anzunehmen wäre, weil es sich bei den Zukäufen um betriebsnotwendige Zukäufe gehandelt haben soll.

Zutreffend weist die Beschwerdeführerin darauf hin, daß auch nach dem Schrifttum die Frage, ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird, bei Mitunternehmensformen (Personengesellschaften) nicht anders zu beantworten ist als bei Einzelunternehmern (Lenski-Steinberg, a. a.O., Anmerkung 32 zu § 2, Blümich-Falk, a.a.O., § 13, Seite 12 und 34, Philipp, a.a.O., Tz. 1 - 199, und Schubert-Pokorny-Schuch, a. a.O., Seite 689). Ist aber die Tätigkeit einer Mitunternehmensform nach den aufgezeigten Grundsätzen nur als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, dann besteht auch im Sinne des von der belangten Behörde zitierten hg. Erkenntnisses vom 29. Juni 1962, Zl. 881/60, eindeutig keine gewerbliche Betätigung. Es ist damit auch die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1966, Zl. 1488/65, aufgestellte (nach dem Einkommensteuergesetz 1972 fragliche) Regel (Vermutung) durchbrochen, daß die Personengesellschaften des Handelsrechtes kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb gelten. Zutreffend weist die Beschwerdeführerin darauf hin, daß auch nach dem Schrifttum die Frage, ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird, bei Mitunternehmensformen (Personengesellschaften) nicht anders zu beantworten ist als bei Einzelunternehmern (Lenski-Steinberg, a. a.O., Anmerkung 32 zu Paragraph 2,, Blümich-Falk, a.a.O., Paragraph 13,, Seite 12 und 34, Philipp, a.a.O., Tz. 1 - 199, und Schubert-Pokorny-Schuch, a. a.O., Seite 689). Ist aber die Tätigkeit einer Mitunternehmensform nach den aufgezeigten Grundsätzen nur als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, dann besteht auch im Sinne des von der belangten Behörde zitierten hg. Erkenntnisses vom 29. Juni 1962, Zl. 881/60, eindeutig keine gewerbliche Betätigung. Es ist damit auch die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1966, Zl. 1488/65, aufgestellte (nach dem Einkommensteuergesetz 1972 fragliche) Regel (Vermutung) durchbrochen, daß die Personengesellschaften des Handelsrechtes kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb gelten.

Auf dem Boden der eben angestellten Erwägungen entspricht der angefochtene Bescheid, soweit er die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer betrifft, nicht dem Gesetz.

2. Gemäß § 135 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Die Auferlegung eines Verspätungszuschlages hat sohin eine "festgesetzte Abgabe " zur Voraussetzung. Darunter kann aber nur eine Rechtens festgesetzte Abgabe verstanden werden. Derartiges trifft bezüglich der Gewerbesteuer für 1972 aus den im Punkt 1. angeführten Gründen jedoch nicht zu, womit der angefochtene Bescheid in seiner Gesamtheit gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war. 2. Gemäß Paragraph 135, Absatz eins, BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Die Auferlegung

eines Verspätungszuschlages hat sohin eine "festgesetzte Abgabe " zur Voraussetzung. Darunter kann aber nur eine Rechtens festgesetzte Abgabe verstanden werden. Derartiges trifft bezüglich der Gewerbesteuer für 1972 aus den im Punkt 1. angeführten Gründen jedoch nicht zu, womit der angefochtene Bescheid in seiner Gesamtheit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 sowie auf die Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542. Als Stempelgebührenersatz konnte der Beschwerdeführerin allerdings kein höherer als der diesbezüglich nach dem Gesetz zu entrichtende Betrag zugesprochen werden. Die Kosten für Porto, Fotokopien und dergleichen sind mit dem Schriftsatzaufwandersatz abgegolten. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 sowie auf die Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, Bundesgesetzblatt , Nr. 542. Als Stempelgebührenersatz konnte der Beschwerdeführerin allerdings kein höherer als der diesbezüglich nach dem Gesetz zu entrichtende Betrag zugesprochen werden. Die Kosten für Porto, Fotokopien und dergleichen sind mit dem Schriftsatzaufwandersatz abgegolten.

Wien, am 16. März 1979

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1979:1976002979.X00

Im RIS seit

16.03.1979

Zuletzt aktualisiert am

21.10.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at