

TE Vwgh Erkenntnis 1986/10/21 86/14/0021

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 21.10.1986

Index

EStG

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §114

BAO §115

BAO §125 Abs5

EStG 1972 §17 Abs1

EStG 1972 §17 Abs2

EStG 1972 §17 Abs3

EStG 1972 §21

EStG 1972 §24 Abs1

EStG 1972 §4 Abs1

EStG 1972 §4 Abs3

EStG 1972 §6 Z2

1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003
1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 125 heute
2. BAO § 125 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. BAO § 125 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
4. BAO § 125 gültig von 13.06.2014 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
5. BAO § 125 gültig von 15.12.2012 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 125 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010

7. BAO § 125 gültig von 27.06.2006 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
8. BAO § 125 gültig von 21.08.2003 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. BAO § 125 gültig von 27.06.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
10. BAO § 125 gültig von 31.12.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
11. BAO § 125 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
12. BAO § 125 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
13. BAO § 125 gültig von 01.01.1981 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 336/1981
1. EStG 1972 § 17 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
1. EStG 1972 § 17 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
1. EStG 1972 § 17 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
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 § 24 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 24 gültig von 20.12.1980 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
3. EStG 1972 § 24 gültig von 09.08.1974 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
4. EStG 1972 § 24 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981
5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976
8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975
9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974
11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974
1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981
5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976
8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975
9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974
11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974
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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde des TS in S, vertreten durch Wolf-Dieter Arnold, Rechtsanwalt in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 2. Juli 1985, Zl. 30.395-3/85, betreffend Einkommensteuer 1980, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde des TS in S, vertreten durch Wolf-Dieter

Arnold, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 2. Juli 1985, Zl. 30.395-3/85, betreffend Einkommensteuer 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.780,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Großvater des Beschwerdeführers erwarb im Jahre 1920 einen rund 60 ha großen inländischen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb (im folgenden auch kurz „Forstbetrieb“ genannt) um den Kaufpreis von 50.000 Kronen. Der Betrieb ging in der Folge jeweils unentgeltlich auf den Vater und 1967 auf den Beschwerdeführer selbst über. Der Einheitswert des Forstbetriebes betrug zum 1. Jänner 1940 RM 2.122 und zum 1. Jänner 1980 S 198.000,--. Der Gewinn aus dem Forstbetrieb wurde stets durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt.

Im Jahre 1979 schloß der Beschwerdeführer einen Kaufvertrag ab, der die Veräußerung des Forstbetriebes um den Betrag von S 8.775.578,-- vorsah. Der Kaufpreis war bei Vertragsunterzeichnung auf einem Sperrkonto zu erlegen und nach Grundbucheintragung einschließlich der bis dahin angewachsenen Zinsen an den Beschwerdeführer auszubezahlen. Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung wurde mit Bescheid vom 18. Februar 1980 erteilt, die Grundbucheintragung erfolgte mit Beschluß vom 16. Juli 1980.

Das Finanzamt ermittelte für das Jahr 1980 folgenden Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Forstbetriebes:

Kaufpreis einschließlich Zinsen auf Sperrkonto

S 9.450.175,--

Holzanteil laut Sachverständigengutachten 50,73 %

- S 4.794.073,--

geschätzte Veräußerungskosten

S 10.000,--, Holzanteil 50,73 %

- S 5.000,--

Buchwert des Holzes geschätzt mit 50,73 %

des Einheitswertes des forstwirtschaftlichen

Betriebes zum 1. Jänner 1963 (S 82.000,--)

- S 42.000,--

anteiliger Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1972 anteiliger Freibetrag nach Paragraph 24, Absatz 4, EStG 1972

- S 30.300,--

Veräußerungsgewinn

S 4.716.733,--

Mit Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1980 wandte der Beschwerdeführer ein, daß bei einem pauschalierten Landwirt ein Veräußerungsgewinn nicht zu erfassen sei. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung des Beschwerdeführers sei einer Pauschalierung (Durchschnittssatzbesteuerung) gleichzuhalten, weil das Finanzamt die Betriebsausgaben jeweils mit 50 % der Einnahmen angesetzt habe. In eventu beehrte der Beschwerdeführer, die Berechnung des Veräußerungsgewinnes zu berichtigen. Aus der Sicht des Beschwerdevorbringens ist das Begehren bedeutsam, den Buchwert des Holzes mit S 1.663.200,-- zu berücksichtigen, und zwar auf Grund folgender Berechnung:

Pflanzenkosten durchschnittlich S 3,5/m² x 59,4 ha abzüglich 20% Ausfall.

Die belangte Behörde gab der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge und änderte die Berechnung des Veräußerungsgewinnes zum Nachteil des Beschwerdeführers. Unter Bedachtnahme auf die Beschwerdeausführungen sind folgende Überlegungen der belangten Behörde festzuhalten:

Eine gesetzeskonforme Auslegung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen mache eine Einschränkung des Anwendungsbereiches auf jene Gewinnbestandteile erforderlich, für die Durchschnittssätze auf Grund der Erfahrungen überhaupt denkbar seien, also auf die jeweils laufenden Einkünfte, nicht aber auf den erst durch § 21 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972 gleichgestellten Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 leg. cit. (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 1982, Zl. 17/1266/80). Der Gewinn aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben, deren laufender Erfolg nach Durchschnittssätzen ermittelt werde, sei daher nach § 24 EStG 1972 zu berechnen und steuerlich zu erfassen. Im Beschwerdefall liege aber eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen überhaupt nicht vor (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 10. September 1980, Zl. 12/80). Auf Grund des § 3 Abs. 1 der jeweils geltenden Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft sei der Gewinn aus der Forstwirtschaft nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 zu ermitteln gewesen. Es möge zwar zutreffen, daß die Höhe der Betriebsausgaben nicht im einzelnen ermittelt, sondern mangels Aufzeichnung durch den Beschwerdeführer in einem bestimmten Prozentsatz der Betriebseinnahmen vom Finanzamt geschätzt worden seien. Die Ermittlung der Betriebsausgaben und damit des Gewinnes hätte sich aber ausschließlich auf § 184 BAO und nicht auf Grund des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1972 erlassene Durchschnittssatzverordnung gestützt. Der Beschwerdeführer führe selbst an, daß die Besteuerung des Forstbetriebes nicht auf den Einheitswert desselben, sondern auf die Einnahmen abstelle. Es liege somit keine Durchschnittssatzbesteuerung, sondern eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 im Schätzungswege vor. Daß aber bei dieser Gewinnermittlungsart der Veräußerungsgewinn zu erfassen sei, stehe außer Zweifel (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1972, § 24 Tz 53).

Eine gesetzeskonforme Auslegung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen mache eine Einschränkung des Anwendungsbereiches auf jene Gewinnbestandteile erforderlich, für die Durchschnittssätze auf Grund der Erfahrungen überhaupt denkbar seien, also auf die jeweils laufenden Einkünfte, nicht aber auf den erst durch Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, EStG 1972 gleichgestellten Veräußerungsgewinn im Sinne des Paragraph 24, leg. cit. (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 1982, Zl. 17/1266/80). Der Gewinn aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben, deren laufender Erfolg nach Durchschnittssätzen ermittelt werde, sei daher nach Paragraph 24, EStG 1972 zu berechnen und steuerlich zu erfassen. Im Beschwerdefall liege aber eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen überhaupt nicht vor (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 10. September 1980, Zl. 12/80). Auf Grund des Paragraph 3, Absatz eins, der jeweils geltenden Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft sei der Gewinn aus der Forstwirtschaft nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 zu ermitteln gewesen. Es möge zwar zutreffen, daß die Höhe der Betriebsausgaben nicht im einzelnen ermittelt, sondern mangels Aufzeichnung durch den Beschwerdeführer in einem bestimmten Prozentsatz der Betriebseinnahmen vom Finanzamt geschätzt worden seien. Die Ermittlung der Betriebsausgaben und damit des Gewinnes hätte sich aber ausschließlich auf Paragraph 184, BAO und nicht auf Grund des Paragraph 17, Absatz eins bis 3 EStG 1972 erlassene Durchschnittssatzverordnung gestützt. Der Beschwerdeführer führe selbst an, daß die Besteuerung des Forstbetriebes nicht auf den Einheitswert desselben, sondern auf die Einnahmen abstelle. Es liege somit keine Durchschnittssatzbesteuerung, sondern eine Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 im Schätzungswege vor. Daß aber bei dieser Gewinnermittlungsart der Veräußerungsgewinn zu erfassen sei, stehe außer Zweifel (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1972, Paragraph 24, Tz 53).

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bei Einnahmen-Ausgabenrechnung sei das Betriebsvermögen maßgebend, das sich bei Anwendung eines ständigen Vermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 als Abschlußvermögen ergeben würde. Im Falle der Betriebsveräußerung sei daher der Gewinn für den letzten vor der Veräußerung liegenden Wirtschaftszeitraum ebenso zu ermitteln wie bei Übergang von der Überschußrechnung zum Betriebsvermögensvergleich. Die auf den Veräußerungszeitpunkt anzusetzende Bilanz weise im Beschwerdefall lediglich den Grund und Boden, eine (im Hinblick auf die Beschwerdepunkte bedeutungslose) Almhütte und den Wald (Holzbestand) aus.

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bei Einnahmen-Ausgabenrechnung sei das Betriebsvermögen maßgebend, das sich bei Anwendung eines ständigen Vermögensvergleiches nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972 als Abschlußvermögen ergeben würde. Im Falle der Betriebsveräußerung sei daher der Gewinn für den letzten vor der Veräußerung liegenden Wirtschaftszeitraum ebenso zu ermitteln wie bei Übergang von der

Überschußrechnung zum Betriebsvermögensvergleich. Die auf den Veräußerungszeitpunkt anzusetzende Bilanz weise im Beschwerdefall lediglich den Grund und Boden, eine (im Hinblick auf die Beschwerdepunkte bedeutungslose) Almhütte und den Wald (Holzbestand) aus.

Der Beschwerdeführer habe den Betrieb wie sein Vater unentgeltlich übernommen. Da bei einer unentgeltlichen Betriebsübergabe die Buchwerte gemäß § 6 Z. 9 EStG 1972 fortgeführt würden, sei zur Bewertung der Bilanzansätze auf den letzten entgeltlichen Erwerb, somit auf den Kauf im Jahre 1920 zurückzugehen. Der Gesamtkaufpreis habe 50.000 Kronen = 5,-- S betragen (§ 2 Schillingrechnungsgesetz, BGBl. Nr. 461/1924). Aus § 31 Abb. 4 des Goldbilanzengesetzes, BGBl. Nr. 184/1925, ergebe sich aber auch für den Einnahmen-Ausgabenrechner die Möglichkeit der Aufwertung von Wertansätzen. Da das stehende Holz zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen zähle (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079), sei wohl der Teilwert zum 1. Jänner 1925 maßgeblich. Es erscheine zweckmäßig, diesen Wert durch Aufwertung der tatsächlichen Anschaffungskosten um den Inflationsfaktor zu schätzen. Von 1920 bis 1925 sei eine etwa 317fache Wertminderung eingetreten (Hinweis auf Schwarzer-Csoklich-List, Währungs- und Devisenrecht³, Seite 3). Die aufgewerteten Anschaffungskosten von S 1.585,-- seien sodann umzurechnen in 1057 RM (Verordnung vom 17. März 1938, RGBl. I Seite 253) und wiederum in (neue) S 1.057,-- (§ 3 Abs. 2 Schillinggesetz, BGBl. Nr. 231/1945). Aufwertungen nach den Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz buchführender Land- und Forstwirte RstBl. 1940 S. 977, oder nach dem Schillingeröffnungsbilanzengesetz kämen nicht in Betracht. Die laufenden Aufforstungskosten seien als „Reparaturaufwendungen“ auf den Wald sofort als Betriebsausgaben abgesetzt worden (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Oktober 1955, Zlen. 1847, 1899/53, Slg. Nr. 1260/F, und vom 26. November 1974, Zl. 1840/73). Der Kaufpreis sei im selben Verhältnis auf Grund und Boden und auf den Wald aufzuteilen wie der Verkaufspreis auf Grund des Kaufvertrages aus dem Jahre 1979 (Waldanteil darnach S 507,--). Ein Übergangsgewinn auf Grund des Wechsels der Gewinnermittlungsart entstehe im gegenständlichen Fall nicht. Der Beschwerdeführer habe den Betrieb wie sein Vater unentgeltlich übernommen. Da bei einer unentgeltlichen Betriebsübergabe die Buchwerte gemäß Paragraph 6, Ziffer 9, EStG 1972 fortgeführt würden, sei zur Bewertung der Bilanzansätze auf den letzten entgeltlichen Erwerb, somit auf den Kauf im Jahre 1920 zurückzugehen. Der Gesamtkaufpreis habe 50.000 Kronen = 5,- S betragen (Paragraph 2, Schillingrechnungsgesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 461 aus 1924,). Aus Paragraph 31, Abb. 4 des Goldbilanzengesetzes, Bundesgesetzblatt Nr. 184 aus 1925,, ergebe sich aber auch für den Einnahmen-Ausgabenrechner die Möglichkeit der Aufwertung von Wertansätzen. Da das stehende Holz zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen zähle (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079), sei wohl der Teilwert zum 1. Jänner 1925 maßgeblich. Es erscheine zweckmäßig, diesen Wert durch Aufwertung der tatsächlichen Anschaffungskosten um den Inflationsfaktor zu schätzen. Von 1920 bis 1925 sei eine etwa 317fache Wertminderung eingetreten (Hinweis auf Schwarzer-Csoklich-List, Währungs- und Devisenrecht³, Seite 3). Die aufgewerteten Anschaffungskosten von S 1.585,-- seien sodann umzurechnen in 1057 RM (Verordnung vom 17. März 1938, RGBl. römisch eins Seite 253) und wiederum in (neue) S 1.057,-- (Paragraph 3, Absatz 2, Schillinggesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 231 aus 1945,). Aufwertungen nach den Bewertungsrichtlinien für die Eröffnungsbilanz buchführender Land- und Forstwirte RstBl. 1940 S. 977, oder nach dem Schillingeröffnungsbilanzengesetz kämen nicht in Betracht. Die laufenden Aufforstungskosten seien als „Reparaturaufwendungen“ auf den Wald sofort als Betriebsausgaben abgesetzt worden vergleiche , die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Oktober 1955, Zlen. 1847, 1899/53, Slg. Nr. 1260/F, und vom 26. November 1974, Zl. 1840/73). Der Kaufpreis sei im selben Verhältnis auf Grund und Boden und auf den Wald aufzuteilen wie der Verkaufspreis auf Grund des Kaufvertrages aus dem Jahre 1979 (Waldanteil darnach S 507,--). Ein Übergangsgewinn auf Grund des Wechsels der Gewinnermittlungsart entstehe im gegenständlichen Fall nicht.

Die belangte Behörde ermittelte dementsprechend folgenden Veräußerungsgewinn:

Holzanteil am Verkaufspreis

S 4,974,074,--

Wert des Betriebsvermögens ohne Grund:

Holz S 507,--, Gebäude S 1,--

- S 508,--

Veräußerungskosten

- S 5.000,--

Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1972 Freibetrag nach Paragraph 24, Absatz 4, EStG 1972

wie bisher

- S 30.300,--

Veräußerungsgewinn

S 4,758,266,--

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde, doch lehnte dieser deren Behandlung mit Beschluß vom 23. November 1985, B 623/85, ab. In der hierauf dem Verwaltungsgerichtshof abgetretenen Beschwerde sowie in einem diesen ergänzenden Schriftsatz machte der Beschwerdeführer sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Die belangte Behörde führte in der Gegenschrift unter Hinweis auf Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit, Seite 108, und auf Klecatsky, Menschenrechte, innerstaatlicher Rechtsschutz und Volksanwaltschaft JBl. 1985 Seite 582 FN 25 aus, der Beschwerdeführer hätte in dem beim Verfassungsgerichtshof eingebrachten Beschwerdeschriftsatz nur Beschwerdepunkte vorgebracht, welche die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte betreffen, und damit innerhalb der Beschwerdefrist nur Beschwerdepunkte geltend gemacht, welche die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes nicht begründet. Die belangte Behörde übersieht dabei aber, daß sich das Erfordernis zur Angabe eines (die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes begründen den) Beschwerdepunktes aus den Vorschriften über den Inhalt der Beschwerde ergibt (siehe § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG im Zusammenhang mit der Überschrift zu § 28). Ein Verstoß gegen diese Vorschriften ist jedoch verbesserungsfähig (§ 34 Abs. 2 VwGG). Diese Verbesserung erfolgte im Beschwerdefall auf Grund eines im Sinne des § 34 Abs. 2 VwGG erteilten Auftrages innerhalb der vom Verwaltungsgerichtshof gesetzten Frist, so daß der zwar nicht ausdrücklich, aber doch schlüssig eingewendete Zurückweisungsgrund nicht besteht. Die von der belangten Behörde ins Treffen geführten, vorstehend erwähnten Belegstellen haben den Fall der Mängelbehebung gemäß § 34 Abs. 2 VwGG nicht zum Gegenstand. 1. Die belangte Behörde führte in der Gegenschrift unter Hinweis auf Oberndorfer, Die österreichische Verwaltungsgerichtsbarkeit, Seite 108, und auf Klecatsky, Menschenrechte, innerstaatlicher Rechtsschutz und Volksanwaltschaft JBl. 1985 Seite 582 FN 25 aus, der Beschwerdeführer hätte in dem beim Verfassungsgerichtshof eingebrachten Beschwerdeschriftsatz nur Beschwerdepunkte vorgebracht, welche die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte betreffen, und damit innerhalb der Beschwerdefrist nur Beschwerdepunkte geltend gemacht, welche die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes nicht begründet. Die belangte Behörde übersieht dabei aber, daß sich das Erfordernis zur Angabe eines (die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes begründen den) Beschwerdepunktes aus den Vorschriften über den Inhalt der Beschwerde ergibt (siehe Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 4, VwGG im Zusammenhang mit der Überschrift zu Paragraph 28,). Ein Verstoß gegen diese Vorschriften ist jedoch verbesserungsfähig (Paragraph 34, Absatz 2, VwGG). Diese Verbesserung erfolgte im Beschwerdefall auf Grund eines im Sinne des Paragraph 34, Absatz 2, VwGG erteilten Auftrages innerhalb der vom Verwaltungsgerichtshof gesetzten Frist, so daß der zwar nicht ausdrücklich, aber doch schlüssig eingewendete Zurückweisungsgrund nicht besteht. Die von der belangten Behörde ins Treffen geführten, vorstehend erwähnten Belegstellen haben den Fall der Mängelbehebung gemäß Paragraph 34, Absatz 2, VwGG nicht zum Gegenstand.

2. Der Beschwerdeführer meint, der Kaufvertrag über die Veräußerung des forstwirtschaftlichen Teilbetriebes wäre 1979 geschlossen worden. Der Veräußerungsgewinn sei daher nicht erst für das Jahr 1980, sondern schon für das Jahr 1979 zu versteuern gewesen. Bezüglich des Jahres 1979 wäre jedoch das Recht zur Abgabenfestsetzung bereits verjährt. Die im Kaufvertrag zur Rechtswirksamkeit vorbehaltenen Behördengenehmigungen - nach den weiteren

Beschwerdeausführungen geht es um die grundverkehrsbehördliche Genehmigung - änderten daran nichts, weil das Rechtsgeschäft nach Schrifttum und Rechtsprechung mit Erteilung der Genehmigung rückwirkend rechtswirksam geworden sei.

Aus diesem Vorbringen ist für den Beschwerdeführer deshalb nichts zu gewinnen, weil der Tatbestand der Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1972 nicht schon mit dem Abschluß des Rechtsgeschäftes (Verpflichtungsgeschäftes), sondern erst mit dessen Erfüllung durch den Veräußerer verwirklicht wird (Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz¹⁹, § 16 EStG Anmerkung 55, Littmann-Bitz-Meincke, Einkommensteuerrecht¹⁴ § 16 Rd.Nr. 16, Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz¹², § 16 Anmerkung 5, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², § 24 Tz 11). Im Beschwerdefall kann es auf sich beruhen, ob bezüglich der Vertragserfüllung auf den Teilbetriebserwerb oder - dem Gegenstand des Kaufvertrages entsprechend - auf den Liegenschaftserwerb abgestellt wird, weil in beiden Fällen die Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1972 in das Jahr 1980 fällt. Aus diesem Vorbringen ist für den Beschwerdeführer deshalb nichts zu gewinnen, weil der Tatbestand der Veräußerung im Sinne des Paragraph 24, Absatz eins, EStG 1972 nicht schon mit dem Abschluß des Rechtsgeschäftes (Verpflichtungsgeschäftes), sondern erst mit dessen Erfüllung durch den Veräußerer verwirklicht wird (Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz¹⁹, Paragraph 16, EStG Anmerkung 55, Littmann-Bitz-Meincke, Einkommensteuerrecht¹⁴ Paragraph 16, Rd.Nr. 16, Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz¹², Paragraph 16, Anmerkung 5, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², Paragraph 24, Tz 11). Im Beschwerdefall kann es auf sich beruhen, ob bezüglich der Vertragserfüllung auf den Teilbetriebserwerb oder - dem Gegenstand des Kaufvertrages entsprechend - auf den Liegenschaftserwerb abgestellt wird, weil in beiden Fällen die Veräußerung im Sinne des Paragraph 24, Absatz eins, EStG 1972 in das Jahr 1980 fällt.

Stellt man den Teilbetriebserwerb in den Vordergrund, so kann der für die Realisierung des Verpflichtungsgeschäftes (Kaufvertrages) maßgebliche Betriebsübergang nicht vor der unbestrittenermaßen erst im Jahre 1980 erteilten grundverkehrsbehördlichen Genehmigung angenommen werden, denn nach Punkt IV Abs. 1 des Kaufvertrages, dessen tatsächliche Verwirklichung der Beschwerdeführer nicht in Frage stellt, hatte die Übergabe bzw. Übernahme der Kaufliegenschaft samt der darauf stockenden Holzbestände in den physischen Besitz der Käuferin mit dem Tag der Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages zu erfolgen. Zur Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages blieben aber nach dessen Punkt IX die für die Eigentumsübertragung erforderlichen Behördengenehmigungen - nach dem Gesagten die grundverkehrsbehördliche Genehmigung - vorbehalten. Aus beiden Vertragsbestimmungen zusammen folgt, daß der aus der Sicht des Teilbetriebserwerbers maßgebliche Übergang des Teilbetriebes in den physischen Besitz der Käuferin nicht vor der zur Rechtswirksamkeit des Vertrages erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung - im Jahre 1980 - stattfand. Daran ändert weder die Verpflichtung des Verkäufers (Beschwerdeführer) laut Punkt IV Abs. 2 des Kaufvertrages, ab dem Tag der Unterfertigung des Vertrages auf der Kaufliegenschaft keinerlei Nutzungen mehr vorzunehmen, noch der Erlag des Kaufpreises auf einem Sperrkonto des Verkäufers etwas, weil beide Umstände ja noch nicht den Übergang des Teilbetriebes auf die Käuferin bewirkten. Stellt man den Teilbetriebserwerb in den Vordergrund, so kann der für die Realisierung des Verpflichtungsgeschäftes (Kaufvertrages) maßgebliche Betriebsübergang nicht vor der unbestrittenermaßen erst im Jahre 1980 erteilten grundverkehrsbehördlichen Genehmigung angenommen werden, denn nach Punkt römisch vier Absatz eins, des Kaufvertrages, dessen tatsächliche Verwirklichung der Beschwerdeführer nicht in Frage stellt, hatte die Übergabe bzw. Übernahme der Kaufliegenschaft samt der darauf stockenden Holzbestände in den physischen Besitz der Käuferin mit dem Tag der Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages zu erfolgen. Zur Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages blieben aber nach dessen Punkt römisch neun die für die Eigentumsübertragung erforderlichen Behördengenehmigungen - nach dem Gesagten die grundverkehrsbehördliche Genehmigung - vorbehalten. Aus beiden Vertragsbestimmungen zusammen folgt, daß der aus der Sicht des Teilbetriebserwerbers maßgebliche Übergang des Teilbetriebes in den physischen Besitz der Käuferin nicht vor der zur Rechtswirksamkeit des Vertrages erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung - im Jahre 1980 - stattfand. Daran ändert weder die Verpflichtung des Verkäufers (Beschwerdeführer) laut Punkt römisch vier Absatz 2, des Kaufvertrages, ab dem Tag der Unterfertigung des Vertrages auf der Kaufliegenschaft keinerlei Nutzungen mehr vorzunehmen, noch der Erlag des Kaufpreises auf einem Sperrkonto des Verkäufers etwas, weil beide Umstände ja noch nicht den Übergang des Teilbetriebes auf die Käuferin bewirkten.

Stellt man jedoch den Liegenschaftserwerb in den Vordergrund, dann war die gemäß dem Kaufvertrag zu erfüllende

Eigentumsübertragung entscheidend, zu der es erst mit der Verbücherung - ebenfalls im Jahre 1980 - kam. Früheres wirtschaftliches Eigentum des Käufers (siehe nochmals das zitierte deutsche Schrifttum) könnte, wenn überhaupt, nicht vor dem Übergang des Forstbetriebes in dessen physischen Besitz unterstellt werden, zumal nach Punkt IV Abs. 1 des Kaufvertrages auch erst ab diesem Zeitpunkt Besitzvorteile und Nutzungen, „Wag und Gefahr“, sowie die Verpflichtung zur Entrichtung der mit der Kaufliegenschaft zusammenhängenden Abgaben auf den Käufer übergingen. Stellt man jedoch den Liegenschaftserwerb in den Vordergrund, dann war die gemäß dem Kaufvertrag zu erfüllende Eigentumsübertragung entscheidend, zu der es erst mit der Verbücherung - ebenfalls im Jahre 1980 - kam. Früheres wirtschaftliches Eigentum des Käufers (siehe nochmals das zitierte deutsche Schrifttum) könnte, wenn überhaupt, nicht vor dem Übergang des Forstbetriebes in dessen physischen Besitz unterstellt werden, zumal nach Punkt römisch vier Absatz eins, des Kaufvertrages auch erst ab diesem Zeitpunkt Besitzvorteile und Nutzungen, „Wag und Gefahr“, sowie die Verpflichtung zur Entrichtung der mit der Kaufliegenschaft zusammenhängenden Abgaben auf den Käufer übergingen.

Die bewertungsrechtliche Zurechnung des gegenständlichen Grundbesitzes ist für die Einkommensbesteuerung belanglos. Abgesehen davon hat das Finanzamt den vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Feststellungsbescheid vom 15. April 1981 in weiterer Folge aufgehoben und im Ergebnis den fraglichen Grundbesitz auch noch zum 1. Jänner 1980 dem Beschwerdeführer zugerechnet (siehe den Berichtigungsbescheid vom 10. Jänner 1984 und den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1981 vom 2. April 1984).

3. Der Beschwerdeführer vertritt unter Wiedergabe von Schrifttum (Tischendorf, Steuerforstwirt, E 339) die Auffassung, bei „pauschalierten“ Forstwirten hätte die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes zu unterbleiben. Dies gelte nicht nur für Forstwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen (im Sinne des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1972 bzw. der darauf beruhenden Verordnungen) ermittelten, sondern auch für Einnahmen-Ausgabenrechner, deren Betriebsausgaben mit einem bestimmten Prozentsatz der Einnahmen pauschaliert würden. Ob die Grundlage dafür im § 184 BAO oder in der Durchschnittssatzverordnung liege, mache wirtschaftlich keinen Unterschied. 3. Der Beschwerdeführer vertritt unter Wiedergabe von Schrifttum (Tischendorf, Steuerforstwirt, E 339) die Auffassung, bei „pauschalierten“ Forstwirten hätte die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes zu unterbleiben. Dies gelte nicht nur für Forstwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen (im Sinne des Paragraph 17, Absatz eins bis 3 EStG 1972 bzw. der darauf beruhenden Verordnungen) ermittelten, sondern auch für Einnahmen-Ausgabenrechner, deren Betriebsausgaben mit einem bestimmten Prozentsatz der Einnahmen pauschaliert würden. Ob die Grundlage dafür im Paragraph 184, BAO oder in der Durchschnittssatzverordnung liege, mache wirtschaftlich keinen Unterschied.

Der Beschwerde kann in diesem Punkt schon deshalb kein Erfolg beschieden sein, weil das vom Beschwerdeführer zitierte Schrifttum seine Rechtsmeinung auf den Umstand gründet, daß die „Pauschalierung“ der Forstwirte auf dem Einheitswert, der ein Ertragswert sei, basiere. Damit wären die sonst möglichen Schwankungen im forstlichen Ertrag, die allein durch das Fehlen des Bestandvergleiches auftreten, zur Gänze ausgeschaltet und der Holzzuwachs sei im Durchschnittssatz bereits berücksichtigt. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung, wie sie auch der Beschwerdeführer anwendete, beruht jedoch, auch wenn die Betriebsausgaben „pauschaliert“ (geschätzt) sind, keinesfalls auf dem Einheitswert (Ertragswert), so daß die auf Tischendorf gestützten Überlegungen im Beschwerdefall ins Leere gehen. Daß beim Einnahmen-Ausgabenrechner Veräußerungsgewinne jedenfalls zu erfassen sind, hat die belangte Behörde zutreffend erkannt.

4. In der Beschwerdeergänzung legt der Beschwerdeführer - offenbar unter dem Gesichtspunkt einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben - dar, er hätte sich zum Verkauf des Forstbetriebes erst nach einer Auskunft des Finanzamtes entschlossen, daß dieser Verkauf keine steuerlichen Auswirkungen haben werde. Die Akten des Verwaltungsverfahrens bieten jedoch weder für eine Anfrage noch für eine Auskunft der in Rede stehenden Art irgendeinen Anhaltspunkt. Der auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben abzielende Einwand des Beschwerdeführers fällt vielmehr unter das aus § 41 Abs. 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot, vor allem, wenn man berücksichtigt, daß der Beschwerdeführer nicht gehindert war, schon im Rechtsmittelverfahren entsprechendes vorzubringen. Es kann daher ungeprüft bleiben, ob dem Einwand von der Sache her ein Erfolg hätte beschieden sein können. 4. In der Beschwerdeergänzung legt der Beschwerdeführer - offenbar unter dem Gesichtspunkt einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben - dar, er hätte sich zum Verkauf des Forstbetriebes erst nach einer Auskunft des Finanzamtes entschlossen, daß dieser Verkauf keine steuerlichen Auswirkungen haben werde. Die Akten des Verwaltungsverfahrens bieten jedoch weder für eine Anfrage noch für eine Auskunft der in Rede stehenden

Art irgendeinen Anhaltspunkt. Der auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben abzielende Einwand des Beschwerdeführers fällt vielmehr unter das aus Paragraph 41, Absatz eins, VwGG abzuleitende Neuerungsverbot, vor allem, wenn man berücksichtigt, daß der Beschwerdeführer nicht gehindert war, schon im Rechtsmittelverfahren entsprechendes vorzubringen. Es kann daher ungeprüft bleiben, ob dem Einwand von der Sache her ein Erfolg hätte beschieden sein können.

5. Die Beschwerde ist jedoch berechtigt, soweit es um die Höhe des Veräußerungsgewinnes geht:

5.1. Auch jene Steuerpflichtigen, die, wie der Beschwerdeführer für den gegenständlichen Forstbetrieb, bisher eine Einnahmen-Ausgabenrechnung durchführten, haben einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1972, wie dessen Abs. 2 normiert, durch Betriebsvermögensvergleich (hier gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit.) zu ermitteln, und zwar als Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös (abzüglich Veräußerungskosten) und dem Wert des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten. 5.1. Auch jene Steuerpflichtigen, die, wie der Beschwerdeführer für den gegenständlichen Forstbetrieb, bisher eine Einnahmen-Ausgabenrechnung durchführten, haben einen Veräußerungsgewinn im Sinne des Paragraph 24, EStG 1972, wie dessen Absatz 2, normiert, durch Betriebsvermögensvergleich (hier gemäß Paragraph 4, Absatz eins, leg. cit.) zu ermitteln, und zwar als Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös (abzüglich Veräußerungskosten) und dem Wert des Betriebsvermögens zu steuerlichen Buchwerten.

5.2. In seinem Erkenntnis vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, daß stehendes Holz den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzurechnen ist. Die Anschaffungskosten derartiger Wirtschaftsgüter sind dem Erkenntnis zufolge, gleichgültig, ob die Anlagegüter abnutzbar sind oder nicht, auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 zu aktivieren (vgl. zudem das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 1964, Zl. 1592/63, Seite 4) und nicht im Jahre ihrer Bezahlung als Betriebsausgaben abzusetzen. Bei Holzverkäufen sind die Anschaffungskosten - wenn erforderlich im Schätzungsweg - anteilmäßig zu ermitteln und von den Holzveräußerungserlösen abzuziehen. In Fortführung dieser Rechtsprechung ist der Verwaltungsgerichtshof der Auffassung, daß auch bei stehendem Holz, das erst bei einer (Teil-)Betriebsveräußerung zum Verkauf gelangt, dem auf das Holz entfallenden Veräußerungserlös dessen Anschaffungskosten gegenüberzustellen sind. 5.2. In seinem Erkenntnis vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, daß stehendes Holz den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzurechnen ist. Die Anschaffungskosten derartiger Wirtschaftsgüter sind dem Erkenntnis zufolge, gleichgültig, ob die Anlagegüter abnutzbar sind oder nicht, auch bei Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 zu aktivieren vergleiche , zudem das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 1964, Zl. 1592/63, Seite 4) und nicht im Jahre ihrer Bezahlung als Betriebsausgaben abzusetzen. Bei Holzverkäufen sind die Anschaffungskosten - wenn erforderlich im Schätzungsweg - anteilmäßig zu ermitteln und von den Holzveräußerungserlösen abzuziehen. In Fortführung dieser Rechtsprechung ist der Verwaltungsgerichtshof der Auffassung, daß auch bei stehendem Holz, das erst bei einer (Teil-)Betriebsveräußerung zum Verkauf gelangt, dem auf das Holz entfallenden Veräußerungserlös dessen Anschaffungskosten gegenüberzustellen sind.

5.3. Den Anschaffungskosten sind im gegebenen Zusammenhang Herstellungskosten eines Anlagegutes gleichzuhalten. Es sind also auch diese bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 nicht im Jahre ihrer Bezahlung als Betriebsausgaben absetzbar, sondern erst (allenfalls vermindert um eine AfA) bei einer Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder des (Teil-)Betriebes dem (anteiligen) Veräußerungserlös gegenüberzustellen. 5.3. Den Anschaffungskosten sind im gegebenen Zusammenhang Herstellungskosten eines Anlagegutes gleichzuhalten. Es sind also auch diese bei einer Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972 nicht im Jahre ihrer Bezahlung als Betriebsausgaben absetzbar, sondern erst (allenfalls vermindert um eine AfA) bei einer Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder des (Teil-)Betriebes dem (anteiligen) Veräußerungserlös gegenüberzustellen.

5.4. Herstellungskosten bilden jene Aufwendungen des Forstwirtes, die das Wirtschaftsgut „stehendes Holz“ hervorbringen, also insbesondere die Aufforstungskosten (Kulturkosten, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 1958, Zl. 234/58, Slg. Nr. 1918/F, sowie Tischendorf, a.a.O., E 432). Das gilt sowohl für die Kosten der Erst- als auch für jene der Wiederaufforstung, weil beide gleichermaßen der Holzproduktion dienen. Als Herstellungskosten bilden sie (auch) beim Einnahmen-Ausgabenrechner nicht schon mit der Verausgabung Betriebsausgaben. Sie sind erst im Sinne der Punkte 5.2. und 5.3. bei der Veräußerung des Holzes bzw. des (Teil-)Betriebes - oder einem sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen - (anteilig) berücksichtigungsfähig.

5.5. Auf den Beschwerdefall übertragen bedeutet dies, daß die ursprünglichen Anschaffungskosten für das stehende

Holz nur, und zwar anteilmäßig, jenem Holzbestand zuzuordnen sind, der beim seinerzeitigen Erwerb des Forstbetriebes im Jahre 1920 schon und bei der Veräußerung im Jahre 1980 noch vorhanden war. Dem mit dem Forstbetrieb veräußerten jüngeren und daher nicht schon 1920 „angeschafften“ Holzbestand sind hingegen nicht Anschaffungs-, sondern (geschätzte) Herstellungskosten - insbesondere die Kosten der Erst- oder Wiederaufforstung - zuzurechnen und dem auf das stehende Holz entfallenden Anteil am Veräußerungserlös ebenfalls gegenüberzustellen. Nach dem vom Finanzamt im Zuge des Verwaltungsverfahrens eingeholten Gutachten über den Bestandswert des fraglichen Waldbesitzes mit seinen einzelnen Bestandsaltersangaben erscheint die Feststellung der „angeschafften“ und der „hergestellten“ Holzbestände durchaus möglich.

5.6. Der Verwaltungsgerichtshof sprach wiederholt aus, daß aus einer bisher unzutreffenden Abgabefestsetzung kein Anspruch auf weitere unzutreffende Abgabefestsetzungen abzuleiten ist. Diese Aussage kann nicht nur zum Nachteil der Abgabepflichtigen ausschlagen; sie gilt gleichermaßen gegen den Abgabengläubiger. Das bedeutet hier, daß eine möglicherweise unrichtige Berücksichtigung von Aufforstungskosten in früheren Veranlagungsperioden einer gesetzmäßigen Veräußerungsgewinn-Ermittlung nicht entgegenstünde.

Abgesehen davon steht nach der Aktenlage keinesfalls fest, daß den Aufforstungskosten in früheren Jahren unzutreffend Rechnung getragen worden wäre. Dabei ist davon auszugehen, daß der Beschwerdeführer den Erfolg des Forstbetriebes nie durch Betriebsvermögensvergleich, sondern immer durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelte. Es kam daher eine Passivierung der Aufforstungskosten wegen Vorbelastung künftiger Erträge im Sinne der hg. Erkenntnisse vom 10. Oktober 1955, Zlen. 1847, 1899/53, Slg. Nr. 1260/F, und vom 26. November 1974, Zl. 1840/73, nicht in Betracht. Bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung hätte der (fälschliche) Abzug der Aufforstungskosten als laufende Betriebsausgaben im Jahre der Verausgabung erfolgen müssen. Soweit sich dies anhand der Akten des Verwaltungsverfahrens feststellen läßt (für 1958 und ab 1966), kamen aber von der Abgabenbehörde in Prozentsätzen der Einnahmen geschätzte Betriebsausgaben - und damit nach Meinung der belangten Behörde auch anteilig Aufforstungskosten - immer nur in Jahren zum Ansatz, in denen aus Holzverkäufen Einnahmen erzielt wurden. Die Berücksichtigung der wenn auch geschätzten Aufforstungskosten anlässlich der Holzverkäufe entspräche den in den Punkten 5.2. bis 5.4. aufgezeigten Grundsätzen.

5.7. Die belangte Behörde bezieht sich im angefochtenen Bescheid und in der Gegenschrift zur Stützung ihres Standpunktes, daß die Aufforstungskosten als laufende Betriebsausgaben bei der Veräußerungsgewinn-Ermittlung außer Ansatz zu bleiben hätten, auf eine Reihe von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (vom 10. Oktober 1955, Zlen. 1847, 1899/53, Slg. Nr. 1260/F, vom 14. März 1958, Zl. 995/57, Slg. Nr. 1796/F, vom 16. September 1960, Zl. 550/57, vom 10. März 1961, Zl. 1942/60, Slg. Nr. 2401/F, vom 31. Jänner 1964, Zl. 1592/63, vom 26. November 1974, Zl. 1840/73, vom 17. September 1975, Zl. 353/75, und vom 20. Dezember 1982, Zl. 17/1266/80). Zu dieser Rechtsprechung ist zu bemerken, daß das Erkenntnis Slg. Nr. 1260/F eher gegen den Standpunkt der belangten Behörde spricht, wenn es ausführt, daß die Erfüllung der Aufforstungspflicht lediglich einen das eigene Vermögen des Aufforstenden vermehrenden Aufwand, also lediglich eine Vermögensumschichtung bedeute. Die Erkenntnisse Slg. Nr. 1796/F, Zl. 550/57, Slg. Nr. 2401/F, Zl. 353/75 und Zl. 17/1266/80, setzen sich mit der Frage der steuerlichen Behandlung von Aufforstungskosten (Kulturkosten) nicht auseinander. Das Erkenntnis Zl. 1592/63 aber hält ohne eigene rechtliche Wertung lediglich als Tatsache fest, daß Aufforstungs- und Pflegekosten steuerlich als Betriebsausgaben anerkannt werden bzw. in jenem Beschwerdefall anerkannt wurden.

Am ehesten untermauert das Erkenntnis Zl. 1840/73 den Standpunkt der belangten Behörde. Doch auch dieses Erkenntnis veranlaßte den Gerichtshof nicht, von seiner in den Punkten 5.2 bis 5.5. aufgezeigten Rechtsmeinung abzurücken.

Zum einen ist festzuhalten, daß dieses Erkenntnis noch zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1972 erging, so daß ein Abgehen von dieser Rechtsprechung keiner Verstärkung des erkennenden Senates gemäß § 13 Z. 1 VwGG bedurfte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Februar 1979, Zlen. 766, 948/78 u.a.). Zudem betrifft das Erkenntnis Zl. 1840/73 keine Einnahmen-Ausgabenrechnung und auch keine Veräußerungsgewinnermittlung, sondern eine laufende Gewinnermittlung § 4 Abs. 1 EStG ohne Einbeziehung des stehenden Holzes in den Bestandsvergleich entsprechend der zitierten Vorschrift des § 125 Abs. 2 (nunmehr § 125 Abs. 5) BAO § 125 Abs. 2 (nunmehr Abs. 5) BAO enthält aber lediglich die Berechtigung, das stehende Holz bei der jährlichen Bestandsaufnahme (also nicht auch bei der Veräußerungsgewinnermittlung im Sinne des § 24 EStG 1972) außer Ansatz zu lassen. Aber auch unter diesem Gesichtspunkt kann der Aussage des Erkenntnisses Zl. 1840/73 nicht gefolgt

werden, es käme mangels Bestandsvergleich für das stehende Holz eine Aktivierung der Wiederaufforstungskosten und eine Verrechnung mit den seinerzeitigen (künftigen) Erträgen aus den aufgeforsteten Beständen nicht in Betracht; denn eine solche Verrechnung (Aktivierung) von Anschaffungs- oder Herstellungskosten hängt im Rahmen der Gewinnermittlungen gemäß §§ 4 und 5 EStG 1972 davon ab, ob die Kosten auf Anlagegüter entfallen, und nicht davon, ob ein Bestandsvergleich stattfand, wie denn auch der Einnahmen-Ausgabenrechner die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern nicht (sofort) als Betriebsausgaben geltend machen, sondern - gegebenenfalls vermindert um AfA - erst beim Ausscheiden des Anlagegutes aus dem Betriebsvermögen berücksichtigen darf (siehe nochmals das Erkenntnis vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079). Aus § 125 Abs. 2 bzw. nunmehr Abs. 5 BAO kann daher nicht abgeleitet werden, daß Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagegutes „stehendes Holz“ sofort als Betriebsausgaben abzusetzen seien. Wäre dem so, dann hätte die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (und die belangte Behörde im Beschwerdefall) letztlich auch die beim Erwerb eines Forstbetriebes aufgewendeten Anschaffungskosten des stehenden Holzes bei der Veräußerungsgewinn-Ermittlung nicht berücksichtigen dürfen. § 125 Abs. 2. (Abs. 5) BAO eröffnet zwar dem steuerpflichtigen im Hinblick auf die oft schwierig festzustellenden Schwankungen im Bestand (Zuwachs, Abgang) und Wert (siehe § 6 Z. 2 letzter Satz EStG 1972) des stehenden Holzes die Möglichkeit, dieses Holz bei einem (für das übrige Betriebsvermögen durchgeführten) Betriebsvermögensvergleich zur Gänze außer Ansatz zu lassen. Diese der leichteren Bilanzierung dienende Bestimmung ändert aber weder etwas am Wesen des stehenden Holzes als Anlagegut, noch besagt sie, daß die (meist unschwer festzustellenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Anlagegutes (sofort absetzbare) Betriebsausgaben wären. Die Kosten sind vielmehr wie beim Einnahmen-Ausgabenrechner außerbilanzmäßig (in einem Anlagenverzeichnis) zu aktivieren (vgl. auch nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Jänner 1964, Zl. 1592/63, Seite 4) und bei einem Ausscheiden des Holzes aus dem Betriebsvermögen - erforderlichenfalls auch im Schätzungsweg - zu berücksichtigen. Zum einen ist festzuhalten, daß dieses Erkenntnis noch zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1972 erging, so daß ein Abgehen von dieser Rechtsprechung keiner Verstärkung des erkennenden Senates gemäß Paragraph 13, Ziffer eins, VwGG bedurfte (vergleiche das hg. Erkenntnis vom 2. Februar 1979, Zlen. 766, 948/78 u.a.). Zudem betrifft das Erkenntnis Zl. 1840/73 keine Einnahmen-Ausgabenrechnung und auch keine Veräußerungsgewinnermittlung, sondern eine laufende Gewinnermittlung Paragraph 4, Absatz eins, EStG ohne Einbeziehung des stehenden Holzes in den Bestandsvergleich entsprechend der zitierten Vorschrift des Paragraph 125, Absatz 2, (nunmehr Paragraph 125, Absatz 5), BAO Paragraph 125, Absatz 2, (nunmehr Absatz 5,) BAO enthält aber lediglich die Berechtigung, das stehende Holz bei der jährlichen Bestandsaufnahme (also nicht auch bei der Veräußerungsgewinnermittlung im Sinne des Paragraph 24, EStG 1972) außer Ansatz zu lassen. Aber auch unter diesem Gesichtspunkt kann der Aussage des Erkenntnisses Zl. 1840/73 nicht gefolgt werden, es käme mangels Bestandsvergleich für das stehende Holz eine Aktivierung der Wiederaufforstungskosten und eine Verrechnung mit den seinerzeitigen (künftigen) Erträgen aus den aufgeforsteten Beständen nicht in Betracht; denn eine solche Verrechnung (Aktivierung) von Anschaffungs- oder Herstellungskosten hängt im Rahmen der Gewinnermittlungen gemäß Paragraphen 4 und 5 EStG 1972 davon ab, ob die Kosten auf Anlagegüter entfallen, und nicht davon, ob ein Bestandsvergleich stattfand, wie denn auch der Einnahmen-Ausgabenrechner die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern nicht (sofort) als Betriebsausgaben geltend machen, sondern - gegebenenfalls vermindert um AfA - erst beim Ausscheiden des Anlagegutes aus dem Betriebsvermögen berücksichtigen darf (siehe nochmals das Erkenntnis vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079). Aus Paragraph 125, Absatz 2, bzw. nunmehr Absatz 5, BAO kann daher nicht abgeleitet werden, daß Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagegutes „stehendes Holz“ sofort als Betriebsausgaben abzusetzen seien. Wäre dem so, dann hätte die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (und die belangte Behörde im Beschwerdefall) letztlich auch die beim Erwerb eines Forstbetriebes aufgewendeten Anschaffungskosten des stehenden Holzes bei der Veräußerungsgewinn-Ermittlung nicht berücksichtigen dürfen. Paragraph 125, Absatz 2, (Absatz 5,) BAO eröffnet zwar dem steuerpflichtigen im Hinblick auf die oft schwierig festzustellenden Schwankungen im Bestand (Zuwachs, Abgang) und Wert (siehe Paragraph 6, Ziffer 2, letzter Satz EStG 1972) des stehenden Holzes die Möglichkeit, dieses Holz bei einem (für das übrige Betriebsvermögen durchgeführten) Betriebsvermögensvergleich zur Gänze außer Ansatz zu lassen. Diese der leichteren Bilanzierung dienende Bestimmung ändert aber weder etwas am Wesen des stehenden Holzes als Anlagegut, noch besagt sie, daß die (meist unschwer festzustellenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Anlagegutes (sofort absetzbare) Betriebsausgaben wären. Die Kosten sind vielmehr

wie beim Einnahmen-Ausgabenrechner außerbilanzmäßig (in einem Anlagenverzeichnis) zu aktivieren vergleiche auch nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Jänner 1964, Zl. 1592/63, Seite 4) und bei einem Ausscheiden des Holzes aus dem Betriebsvermögen - erforderlichenfalls auch im Schätzungsweg - zu berücksichtigen.

Die in der Gegenschrift angestellten Betrachtungen, ob der Wald oder der einzelne Baum als Wirtschaftsgut anzusehen wären, sind nicht zielführend. Maßgebend ist vielmehr, welche - allenfalls zu schätzenden - Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die jeweils veräußerten (oder etwa entnommenen) Holzbestände entfallen.

6. Kein Erfolg ist der Beschwerde hingegen beschieden, soweit sie sich gegen die Besteuerung des auf die Geldentwertung zurückzuführenden Gewinnanteiles wendet, weil der Gesetzgeber die Besteuerung eines solchen Gewinnes („Scheingewinnes“, „Inflationsgewinnes“) durchaus in Kauf nimmt (siehe Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., § 4 Tz 28 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1980, 457 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XV. GP, Erläuterungen zu Abschnitt I Art. I Z. 11). Andernfalls wären Maßnahmen des Gesetzgebers zur Minderung einer Scheingewinnbesteuerung, wie sie zuletzt das Schillingeröffnungsbilanzengesetz - auch unter Bedachtnahme auf stehendes Holz (§ 38 Abs. 2) - enthält, unverständlich. Abgesehen davon haben es Forstwirte in der Hand, das Entstehen von Scheingewinnen weitgehend zu vermeiden, wenn sie den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich unter Einbeziehung des stehenden Holzes ermitteln (Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 24 Tz 52, und Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Jänner 1956, Zl. 1215/58, Slg. Nr. 1936/F).

6. Kein Erfolg ist der Beschwerde hingegen beschieden, soweit sie sich gegen die Besteuerung des auf die Geldentwertung zurückzuführenden Gewinnanteiles wendet, weil der Gesetzgeber die Besteuerung eines solchen Gewinnes („Scheingewinnes“, „Inflationsgewinnes“) durchaus in Kauf nimmt (siehe Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., Paragraph 4, Tz 28 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1980, 457 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, römisch fünfzehn. GP, Erläuterungen zu Abschnitt römisch eins Artikel römisch eins, Ziffer 11.). Andernfalls wären Maßnahmen des Gesetzgebers zur Minderung einer Scheingewinnbesteuerung, wie sie zuletzt das Schillingeröffnungsbilanzengesetz - auch unter Bedachtnahme auf stehendes Holz (Paragraph 38, Absatz 2,) - enthält, unverständlich. Abgesehen davon haben es Forstwirte in der Hand, das Entstehen von Scheingewinnen weitgehend zu vermeiden, wenn sie den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich unter Einbeziehung des stehenden Holzes ermitteln (Hofstätter-Reichel, a.a.O., Paragraph 24, Tz 52, und Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Jänner 1956, Zl. 1215/58, Slg. Nr. 1936/F).

Der Annahme des Beschwerdeführers, es sei denkunmöglich, daß der Forstbetrieb mit einer Fläche von über 60 ha im Jahre 1920 mit einem Betrag von S 1.057,-- erworben worden sei, ist entgegenzuhalten, daß der Betrieb nach den vom Beschwerdeführer nicht entkräfteten Berechnungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid um einen Betrag erworben wurde, der unmittelbar nach der Währungsumstellung des Jahres 1924 S 1.585,-- entsprach. Nach der damaligen Kaufkraft dieses Betrages ist die Angemessenheit des damaligen Kaufpreises zu beurteilen. Daß Geldentwertung und Währungsumstellungen bei der Veräußerung im Jahre 1980 zu einem unbefriedigenden, vom Gesetzgeber allerdings in Kauf genommenen Ergebnis führten, sei dem Beschwerdeführer zugebilligt. In Rechnung zu stellen ist aber, daß der Ansatz der Herstellungskosten gemäß Punkt 5. zu einem geringeren Veräußerungsgewinn führen wird, und daß überdies weder der Beschwerdeführer noch die Voreigentümer an der Durchführung eines Betriebsvermögensvergleiches unter Einbeziehung des stehenden Holzes gehindert waren.

7. Die Beschwerde erweist sich aus den in Punkt 5. angeführten Gründen als berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof absehen, da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens im Sinne des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

7. Die Beschwerde erweist sich aus den in Punkt 5. angeführten Gründen als berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof absehen, da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens im Sinne des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Für die bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu entrichtenden Kosten konnte kein Aufwandsatz zugesprochen werden. Weiters ist der Schriftsatzaufwandsatz insgesamt (auch für die Beschwerdeergänzung) mit dem in der genannten Verordnung angeführten Betrag pauschaliert. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243. Für die bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu entrichtenden Kosten konnte kein Aufwandsatz zugesprochen werden. Weiters ist der Schriftsatzaufwandsatz insgesamt (auch für die Beschwerdeergänzung) mit dem in der genannten Verordnung angeführten Betrag pauschaliert.

Wien, am 21. Oktober 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1986140021.X00

Im RIS seit

21.10.1986

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2023

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at