jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/7/27 94/14/0170

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.07.1999

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 1990/100 §2 Abs2;
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 1990/100 §3;
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 1990/100;
EStG 1988 §12 Abs8;
EStG 1988 §17;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des A T in K, vertreten durch Dr. Franz Podovsovnik, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Habsburgergasse 6-8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 31. Oktober 1994, 216 - 3/93, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von 12.920 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb zu Beginn des Jahres 1991 eine Land- und Forstwirtschaft mit einer Grundfläche von rund 195 ha, deren Einheitswert 334.000 S betrug. Vom gesamten Betrieb entfielen auf die landwirtschaftlich genutzte Grundfläche rund 20 ha mit einem Teileinheitswert von rund 116.000 S, auf die forstwirtschaftlich genutzte Grundfläche rund 36 ha mit einem Teileinheitswert von rund 103.000 S und auf die alpwirtschaftlich genutzte Grundfläche rund 138 ha mit einem Teileinheitswert von rund 115.000 S.

Am 21. Juni 1991 verkaufte der Beschwerdeführer die gesamte alpwirtschaftlich genutzte Grundfläche samt Zubehör und allen Rechten um 11 Mio S, woraus ein von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unbestrittener steuerlicher Gewinn von rund 2,1 Mio S erzielt wurde.

Der Beschwerdeführer ermittelte den Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft im Jahr 1991 nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1989, BGBl Nr 100/1990, idF BGBl Nr 565/1992 (idF: VO). Hiebei erklärte er aus der landwirtschaftlich genutzten Grundfläche 31 % des Teileinheitswertes und aus der alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche 8 % des Teileinheitswertes als Gewinn, wobei er bei der alpwirtschaftlichen Grundfläche den so ermittelten Gewinn wegen des am 21. Juni 1991 erfolgten Verkaufes derselben halbierte. Aus der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche erklärte er Einnahmen aus Holzverkäufen von rund 235.000 S, von denen er pauschal 65 % als Ausgaben für Schlägerungskosten abzog und den so ermittelten Betrag um einen ebenfalls pauschal zum Ansatz gebrachten Betrag für den Eigenverbrauch an Holz erhöhte. Überdies erklärte er aus der Privatzimmervermietung rund 13.000 S. Dem erklärten Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft von rund 138.000 S stellte er Schuldzinsen von rund 168.000 S und Sozialversicherungsbeiträge von rund 56.000 S gegenüber und erklärte so Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von Null S. Den steuerlichen Gewinn aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche von rund 2,1 Mio S ließ er gemäß § 12 Abs 7 EStG 1988 steuerfrei (idF: steuerfreie Rücklage).

Das Finanzamt folgte der Erklärung des Beschwerdeführers insoweit, als es die laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit Null S festsetzte. Hinsichtlich des steuerlichen Gewinnes aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche von rund 2,1 Mio S verweigerte es zwar die Zuführung dieses Betrages zur steuerfreien Rücklage, sah diesen Verkauf jedoch als Veräußerung eines Teilbetriebs an und besteuerte diesen Betrag abzüglich eines anteiligen Freibetrages iSd § 24 Abs 4 EStG 1988 mit dem ermäßigten (halben) Steuersatz nach § 37 EStG 1988, wobei es zur Begründung auf das mit dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers geführte Telefongespräch verwies.

Im Berufungsverfahren brachte der Beschwerdeführer vor, er habe den Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft nach der VO ermittelt. Nach § 3 VO sei der Gewinn aus der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche, falls deren Teileinheitswert wie in seinem Fall 100.000 S übersteige, durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Da er den Gewinn aus der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche nicht pauschal, sondern gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt habe, sei es zulässig, den aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche erzielten steuerlichen Gewinn von rund 2,1 Mio S der steuerfreien Rücklage zuzuführen. Selbst wenn die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dieser Gewinn dürfe keiner steuerfreien Rücklage zugeführt werden, richtig wäre, seien die laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unrichtig festgesetzt worden. Dem von ihm erklärten Gewinn aus der landwirtschaftlich, der alpwirtschaftlich und der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche sowie der Privatzimmervermietung sei der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche hinzuzurechnen. Dem so ermittelten Betrag seien die Schuldzinsen und die Sozialversicherungsbeiträge gegenüberzustellen, was zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von rund 1,9 Mio S führe, die zur Gänze mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 zu besteuern seien.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid weist die belangte Behörde zunächst darauf hin, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1991 weder Bücher noch Aufzeichnungen geführt habe, die eine Gewinnermittlung nach § 4 EStG 1988 ermöglicht hätten, weswegen er den Gewinn aus der landwirtschaftlich, der alpwirtschaftlich und der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche nach der VO pauschal ermittelt habe. Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, bei der Ermittlung des Gewinnes aus der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 3 VO handle es sich um keine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988, sondern um eine solche im Rahmen der VO, bei der von den tatsächlich erzielten Einnahmen aus Holzverkäufen pauschal 65 % der Einnahmen als Ausgaben für Schlägerungskosten abgezogen worden seien. Von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 könne im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nur dann die Rede sein, wenn für den gesamten Betrieb der Gewinn durch Gegenüberstellung der tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen und der tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben ermittelt werde. Dies sei jedoch beim land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers nicht der Fall gewesen. Da der Beschwerdeführer den Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft nach der VO pauschal ermittelt habe, seien alle Betriebsausgaben abgegolten, weswegen es unzulässig sei, den aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche erzielten Veräußerungsgewinn einer steuerfreien Rücklage zuzuführen. Unter Hinweis auf § 6 Abs 1 VO vertritt die belangte Behörde weiters die Ansicht, zwar seien die vom Beschwerdeführer entrichteten Schuldzinsen und Sozialversicherungsbeiträge dem erklärten Gewinn aus der landwirtschaftlich, der alpwirtschaftlich und der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche sowie der Privatzimmervermietung gegenüberzustellen, wobei diese gewinnmindernden Aufwendungen allerdings nicht zu

einem Verlust aus der laufend ausgeübten land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit führen dürften. Die vom Beschwerdeführer gewinnmindernd geltend gemachten Aufwendungen für Schuldzinsen und Sozialversicherungsbeiträge könnten daher nur die laufenden Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft bis auf Null S verringern, was auch der Erklärung des Beschwerdeführers, der das Finanzamt insoweit gefolgt sei, entspreche. Der steuerlich nicht schlagend gewordene Teil der Schuldzinsen und Sozialversicherungsbeiträge könne mangels Zusammenhanges mit dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche beim Veräußerungsgewinn nicht berücksichtigt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, dass außerordentliche Erträge wie zB Veräußerungsgewinne nicht von der Gewinnermittlung nach der VO erfasst seien. Er hält dem angefochtenen Bescheid jedoch wie bereits im Administrativverfahren entgegen, er habe den Gewinn aus der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche nicht pauschal, sondern gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt, weswegen es zulässig sei, den aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche erzielten Veräußerungsgewinn von rund 2,1 Mio S einer steuerfreien Rücklage zuzuführen.

Mit diesen Ausführungen ist der Beschwerdeführer im Recht. Werden beim Verkauf eines Teilbetriebes oder beim Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stille Reserven aufgedeckt, so ist der daraus resultierende außerordentliche Ertrag nicht von der Gewinnermittlung nach der VO erfasst (vgl die hg Erkenntnisse vom 23. Jänner 1990, 90/14/0169, und vom 30. Jänner 1990,89/14/0143). Da der steuerliche Gewinn aus dem Verkauf der gesamten alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche nicht von der Gewinnermittlung und damit der Vollpauschalierung nach § 2 Abs 2 VO erfasst ist, ist es zulässig, diesen Gewinn einer steuerfreien Rücklage zuzuführen. Allerdings muss bei Bildung einer steuerfreien Rücklage gewährleistet sein, dass die aufgedeckten stillen Reserven nach § 12 Abs 8 EStG 1988 auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen werden können. Bei der Vollpauschalierung werden keine Buchwerte des Anlagevermögens ermittelt, weswegen die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, damit aber bereits die Bildung einer steuerfreien Rücklage nicht möglich ist (vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 zu § 12, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 3 zu § 12, und Farmer, RdW 1991, 125 f). Der Gewinn des Beschwerdeführers aus der Land- und Forstwirtschaft wird nicht zur Gänze pauschaliert ermittelt. Vielmehr ermittelt der Beschwerdeführer den Gewinn aus der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 3 VO. Im Gegensatz zur Ansicht der belangte Behörde handelt es sich hiebei um eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 für den betreffenden Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Dem Verordnungsgeber kann nicht unterstellt werden, er habe mit den Worten "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" etwas anderes verstanden, als den "Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben" in § 4 Abs 3 EStG 1988. Da die aufgedeckten stillen Reserven nach§ 12 Abs 8 EStG 1988 im Beschwerdefall auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Bereich der forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche übertragen werden können, ist die Bildung einer steuerfreien Rücklage zulässig.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass es sich bei der alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche um einen Teilbetrieb gehandelt hat. Diese Auffassung ist durch die Aktenlage nicht gedeckt. Nach hg ständiger Rechtsprechung ist nur ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen, als Teilbetrieb anzusehen. Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, vielmehr muss die Selbständigkeit nach außen in Erscheinung treten (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Februar 1999, 97/14/0165, mwA, und im Besonderen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreffend das hg Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, 90/14/0199, Slg Nr 6563/F). Die belangte Behörde wird daher im Hinblick auf§ 24 Abs 4 EStG 1988 im fortgesetzten Verfahren zu prüfen haben, ob hinsichtlich der alpwirtschaftlich genutzten Grundfläche jene Merkmale vorliegen, die auf eine selbständige, nach außen in Erscheinung tretende Wirtschaftsführung schließen lassen.

Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigt es sich, sowohl auf die Bedenken des Beschwerdeführers gegen die Verfassungsmäßigkeit der VO als auch auf die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften einzugehen.

Da sich die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die Bildung einer steuerfreien Rücklage sei nur zulässig, wenn für den gesamten Betrieb der Gewinn durch Gegenüberstellung der tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen und der tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben ermittelt werde, nicht mit der Rechtslage im Einklang steht, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig, weswegen er gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 27. Juli 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1994140170.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at