jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1990/11/6 89/14/0244

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 06.11.1990

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §299 Abs2;
EStG 1972 §24 Abs1;
EStG 1972 §24 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs2;
EStG 1972 §5;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
VwGG §28 Abs1 Z4;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §63 Abs1;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1991, 458;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde des N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 2. März 1989, Zl. 31.120-3/87, betreffend Einkommensteuer 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles, der die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebes zum Gegenstand hat, wird auf das (aufhebende) Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1986, Zl. 86/14/0021, Slg. 6159/F, verwiesen. Hieraus ist für das nunmehrige Beschwerdevorbringen hervorzuheben, daß ein Veräußerungsgewinn für 1980 (Jahr der Vertragserfüllung) und nicht für 1979 (Jahr des Kaufvertragsabschlusses) angenommen wurde. Der Gerichtshof sprach auch aus, daß der Beschwerdeführer, der für den veräußerten Forstbetrieb eine Einnahmen-Ausgabenrechnung durchgeführt hatte, einen Veräußerungsgewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln hat; hiebei sei das stehende Holz den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzurechnen. Dem auf das Holz entfallenden Anteil am Veräußerungserlös seien die Anschaffungskosten für das schon beim seinerzeitigen Erwerb des Forstbetriebes und bei Veräußerung noch vorhandene stehende Holz sowie die Herstellungskosten (Aufforstungskosten) für den stehenden Holzbestand gegenüber zu stellen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Ersatzbescheid brachte die belangte Behörde bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes Anschaffungskosten von S 7.000,-- und Herstellungskosten von S 682.400,-- in Abzug; hierüber besteht kein Streit mehr. Hingegen entsprach sie dem Antrag des Beschwerdeführers nicht, über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus auf Grund des Zuwachses am stockenden Holz eine Buchwerterhöhung (Teilwerterhöhung) von S 1,050.000,-- anzunehmen und ebenfalls abzuziehen. Weiters erfaßte die belangte Behörde den Veräußerungsgewinn wiederum für das Jahr 1980.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinen Rechten insoweit verletzt, als der Veräußerungsgewinn dem Jahr 1980 statt dem Jahr 1979 zugerechnet wurde und als beim Berechnen des Veräußerungsgewinnes der Teilwert des verkauften Forstbetriebes von S 1,050.000,-- nicht außerbilanzmäßig aktiviert wurde. Er beantragt den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte. § 63 Abs. 1 VwGG legt der belangten Behörde, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben hat, die Pflicht auf, in dem betreffenden Streitfall mit den ihr zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Daher kann der Verwaltungsgerichtshof, wenn eine Bindung an eine bestimmte Rechtsanschauung durch ein aufhebendes Erkenntnis bereits eingetreten ist, unter der Voraussetzung, daß sich seit Erlassung des mit dem vorausgegangenen Erkenntnis aufgehobenen Bescheides die Sach- und Rechtslage nicht geändert hat, in dem betreffenden Fall selbst durch einen verstärkten Senat von seiner Rechtsanschauung nicht abgehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 1989, Zl. 89/14/0065, sowie die Judikaturhinweise in Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, Seiten 733, 735, 739 f).

2. Als neuen Sachverhalt hat der Beschwerdeführer im zweiten Rechtsgang hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Veräußerung geltend gemacht, der Käufer des Forstbetriebes habe schon 1979 den angekauften Wald in das Anlagevermögen übernommen. Als Beweis wurde ein Schreiben des Käufers über die Verbuchung im Jahre 1979 vorgelegt.

Dieses Vorbringen führt zu keinem für den Beschwerdeführer günstigeren Ergebnis: Daß sein Vertragspartner eine Buchung zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgenommen hat, sagt über die Richtigkeit dieses Vorganges nichts aus und kann an der im Vorerkenntnis dargestellten Rechtslage nichts ändern.

Soweit sich der Beschwerdeführer gegen die diesbezüglichen Ausführungen im Vorerkenntnis wendet, ist er auf die oben dargestellte Bindungswirkung hinzuweisen. Es bleibt daher bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinnes im Jahr 1980.

3. Der Beschwerdeführer hat im zweiten Rechtsgang auch begehrt, bei der Errechnung des Veräußerungsgewinnes Teilwerterhöhungen in Abzug zu bringen.

Gemäß § 6 Z. 2 vierter Satz EStG 1972 ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auch der Ansatz des höheren Teilwertes zulässig, wenn das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Diese Bestimmung soll der besonderen Eigenart der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Rechnung tragen, daß vor allem bei der Aufzucht von Vieh und beim heranwachsenden Wald ständig Wertsteigerungen eintreten. Dieser

natürliche Wertzuwachs soll gewinnmäßig erfaßt werden können; dadurch wird einerseits eine Zusammenballung von steuerpflichtigen Gewinnen insbesondere beim Waldbesitz vermieden und andererseits werden die praktischen Schwierigkeiten, die bei der Ermittlung der Herstellungskosten auftreten können, umgangen (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer § 6 Z. 2 EStG 1972 Tz 3). Nur der Ansatz des höheren Teilwertes, nicht die Buchführung selbst muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch2 § 6 Tz 52).

Im Beschwerdefall ist zunächst zu bemerken, daß die Herstellungskosten von der belangten Behörde nunmehr steuerlich anerkannt wurden; die Höhe dieser Kosten ist unstrittig. Streitobjekt kann daher nur ein darüber hinausgehender Teilwert sein.

Zum Ansatz des höheren Teilwertes kann der Steuerpflichtige nicht gezwungen werden (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg a.a.O). Will er dies aber, so ist es seine Sache, im jeweiligen Jahr für eine Aktivierung zu sorgen. Damit weist er (noch nicht verwirklichte) Gewinne aus, die der Besteuerung unterliegen (vgl. Hofstätter-Reichel a. a.O. § 6 EStG 1972 allgemein Tz 34).

Hingegen sollen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durch Betriebsvermögensvergleich auch beim Einnahmen-Ausgabenrechner alle steuerlich relevanten Vorgänge lückenlos erfaßt werden (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg a.a.O. § 24 Tz 26). Wurden die durch den Holzzuwachs verursachten Wertsteigerungen bisher nicht angesetzt und versteuert, so ist ein entsprechender Abzug bei der Veräußerungsgewinnberechnung nicht möglich. In der Vergangenheit zulässige, aber nicht vorgenommene Teilwerterhöhungen können in diese Berechnung nicht einbezogen werden. Vielmehr wirken sich Wertzuwächse des stehenden Holzes dann erst im Jahr der Betriebsveräußerung, bei der sie zum Vorschein kommen, gewinnerhöhend aus.

Der Beschwerdeführer erkennt selbst, daß höhere Teilwerte (in der Vergangenheit) zu aktivieren gewesen wären. Eine "Nachholung" dieser Aktivierungen kann anläßlich der Betriebsveräußerung aus den dargelegten Gründen nicht erfolgen. Hiebei ist es gleichgültig, ob im Falle von - unterlassenen - Aktivierungen den höheren Teilwerten jeweils Verluste in dieser Höhe gegenüber gestanden wären.

Der Beschwerdeführer hält der - von ihm vorhergesehenen - Einwendung, er hätte den höheren Teilwert schon in den einzelnen früheren Geschäftsjahren ansetzen müssen, entgegen, der Gerichtshof habe im Vorerkenntnis ausgesprochen, aus einer bisher unzutreffenden Abgabenfestsetzung könne kein Anspruch auf weitere unzutreffende Abgabenfestsetzungen abgeleitet werden. Diese Ausführungen sind im Zusammenhang mit der Berücksichtigung der Aufforstungskosten als erst bei Veräußerung zu berücksichtigender Herstellungskosten (und nicht als laufende Betriebsausgaben) erfolgt. Hat ein Steuerpflichtiger eine zulässige, aber ihn nicht verpflichtende Teilwerterhöhung unterlassen, so kann von einer unzutreffenden Abgabenfestsetzung freilich keine Rede sein. Der Vergleich mit der nachträglichen Berücksichtigung der Herstellungskosten schlägt daher fehl. Auch die Ausführungen des Beschwerdeführers über seine Verwaltungs- und Betriebskosten vermögen nichts daran zu ändern, daß er von der Möglichkeit, einen höheren Teilwert in Ansatz zu bringen, in den Vorjahren keinen Gebrauch gemacht hatte. Ergänzende Feststellungen der belangten Behörde über die Höhe von Teilwertaktivierungen waren angesichts dieser Rechtslage entbehrlich.

4. Der Beschwerdeführer verweist darauf, daß dem § 6 Z. 2 EStG 1972 durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1987 (BGBl. Nr. 312) mit Rückwirkung ab der Veranlagung 1980 ein weiterer Satz angefügt wurde. Dies sei mit Rücksicht auf das Vorerkenntnis geschehen, um den Beschwerdeführer um den Erfolg seiner Beschwerde zu bringen. Er regt daher eine Antragstellung gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an.

Die betreffende Bestimmung (Art. I Z. 2 BGBl. 1987/312) lautet:

"Wird für stehendes Holz der höhere Teilwert nicht angesetzt, dann sind Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen."

Die Übergangsbestimmung (Art. II Z. 2 leg. cit.) lautet:

"Art. I Z. 2 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1980 anzuwenden. Bei der Ermittlung stiller Reserven aus stehendem Holz, die vor dem Kalenderjahr 1980 entstanden sind, ist von den der Veranlagung für das Kalenderjahr 1979 zugrunde gelegten Buchwerten auszugehen."

Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (108 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. Gesetzgebungsperiode Seite 34 f) soll die Regelung die Beibehaltung der vor dem Vorerkenntnis gegebenen Situation (Abzug von Aufforstungs- und Holzpflegekosten als Betriebsausgaben) bewirken. Durch die Übergangsregelung sollen systemwidrige Doppelabsetzungen von Aufwendungen hintangehalten werden.

Die Rückwirkung der genannten Bestimmung auf das Streitjahr 1980 ist in der Tat bemerkenswert. Allerdings hat die belangte Behörde diese Gesetzesstelle im angefochtenen Bescheid gar nicht angewendet, sondern dem Beschwerdeführer - der im Vorerkenntnis vertretenen Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes folgend - bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes den Abzug von Herstellungskosten zugebilligt. Ein Abzug von Teilwerterhöhungen kam aus den oben genannten Gründen - somit unabhängig vom nunmehr letzten Satz des § 6 Z. 2 EStG 1972 - nicht in Frage.

Durch den Ansatz der Aufwendungen (deren Abzug) für die Pflege des stehenden Holzes und der Wiederaufforstungskosten als Herstellungskosten entgegen der Übergangsbestimmung erklärte sich der Beschwerdeführer - wohl zu Recht, da die Steuerbemessungsgrundlage gemindert wurde - nicht in seinen Rechten verletzt.

Die in Rede stehende Bestimmung ist für die Entscheidung im Beschwerdefall daher nicht präjudiziell, weshalb der Gerichtshof der Anregung des Beschwerdeführers nicht zu folgen vermag.

5. Die vorliegende Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten Verhandlung wurde gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Rechtslage Rechtsgrundlage Rechtsquellen

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989140244.X00

Im RIS seit

06.11.1990

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at