jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1987/11/24 87/14/0005

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.11.1987

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §185;
BAO §188;
BAO §295 Abs1;
BewG 1955 §11;
BewG 1955 §32 Abs4;
BewG 1955 §36 Abs2;
BewG 1955 §40;
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 1981/266 §2 Abs1;
EStG 1972 §17;
EStG 1972 §21 Abs1;
EStG 1972 §21;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):87/14/0006

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 der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerden des M und der HS in O, beide vertreten durch Dr. Franz Schumacher, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 42/II, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 28. November 1986, Zl. 30.799-3/86, und gegen den Bescheid derselben belangten Behörde vom selben Tag, Zl. 30.800-3/86, beide betreffend Einkommensteuer für 1980 bis 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von je S 9.406,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass den Beschwerdeführern in den Streitjahren Ausschüttungen einer Tiroler Agrargemeinschaft zugeflossen wären. Diese Ausschüttungen (1980 S 105.180,--, 1981 S 113.850,--, 1982 S 127.875,--) wären neben den pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ebenfalls als derartige Einkünfte zu erfassen. Da die Beschwerdeführer je zur Hälfte Grundbesitzer seien, hätte (laut Prüfer) folgende Aufteilung zu erfolgen:

1980

1981

1982

pauschalierte Eink

1.500

1.550

1.550

nicht pauschal.Eink.

105.180

113.850

127.875

Summe lt. Prüfung

106.680

115.400

129.425

50 % Erstbfr

53.340

57.700

64.712

50 % Zweitbfrin

53.340

57.700

64.713

Das Finanzamt trug den Prüfungsfeststellungen mit Einkommensteuerbescheiden Rechnung, die gesondert an die beiden Beschwerdeführer ergingen und in denen für jeden Beschwerdeführer die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend den Prüfungsfeststellungen anteilig ausgewiesen sind.

Die Beschwerdeführer wandten im Rechtsmittelverfahren ein, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die Durchschnittssatzbesteuerung ("Pauschalierung") auch die Ausschüttungen der Agrargemeinschaft erfasse.

Mit den nahezu gleich lautenden abweisenden Berufungsentscheidungen (angefochtenen Bescheiden) trug die belangte Behörde dieser Auffassung der Beschwerdeführer nicht Rechnung. Sie vertrat unter Hinweis auf Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz2, 7. Ergänzungslieferung, Seite 160, und das hg. Erkenntnis vom 1. April 1955, Zl. 530/54, Slg. Nr. 1.130/F, die Auffassung, dass der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und damit die Durchschnittssatzbesteuerung die in Rede stehenden Ausschüttungen nicht umfasse, weil das Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft keine land- und forstwirtschaftliche Nutzung zum Gegenstand gehabt habe. Die Ausschüttungen wären nämlich darauf zurückzuführen, dass die Agrargemeinschaft einer Liftgesellschaft (GesmbH) Dienstbarkeiten eingeräumt habe, die diese zur Errichtung, Erhaltung und zum Betrieb von Haupt- und

Kleinseilbahnen sowie Schleppliften berechtigten. Dafür habe die Liftgesellschaft ein jährliches wertgesichertes Entgelt von S 375.000,-- zu bezahlen, wovon die Beschwerdeführer (durch die Ausschüttungen der Agrargemeinschaft) ihre Anteile erhalten hätten. Es könne also von einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung der Beteiligung an der Agrargemeinschaft keine Rede sein. Im Ertragswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, bei dem die Beschwerdeführer zur Hälfte Eigentümer seien, habe dieser Ertrag daher keine Berücksichtigung finden dürfen, sodass die Beschwerdeführer nicht mit Recht die gleiche steuerliche Behandlung der ihnen zugeflossenen Ausschüttungen aus der Agrargemeinschaft hätten fordern können wie im Falle des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 1983, Zl. 81/14/0089. Abgesehen davon bestehe das Wesen der Durchschnittssatzbesteuerung darin, den Gewinn einer Vielzahl gleich gelagerter Fälle typisierend zu schätzen. Halte man sich vor Augen, dass von allen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Österreich offenkundig nur einige - vorwiegend in den Alpen - Beteiligungen hätten, mit denen Ausschüttungen der hier vorliegenden Art verbunden seien, so gebiete es schon die gesetzeskonforme Auslegung der Verordnungen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen, deren Anwendungsbereich auf jene Gewinnbestandteile zu beschränken, für die auf Grund von Erfahrungen bei der Mehrheit der österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Durchschnittssätze überhaupt denkbar seien. Die Ausschüttungen der Agargemeinschaft wären somit bei der Ermittlung der Einkünfte der Beschwerdeführer aus Land- und Forstwirtschaft gesondert zu erfassen.

In ebenfalls weitgehend gleich lautenden Beschwerden machen die Beschwerdeführer sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide als auch deren Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Die belangte Behörde beantragt in ihren Gegenschriften die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Behandlung verbundenen Beschwerden erwogen:

I. 1. Die Beschwerdeführer rügen unter anderem, dass ihre gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt hätten werden müssen. Damit sind sie im Recht. Denn wenn wie in den Fällen des § 188 Abs. 1 lit. a BAO einheitliche und gesonderte Feststellungen vorgesehen sind, hat zwingend ein Grundlagenbescheid (hier über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte) als Basis für einen abgeleiteten Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid) zu ergehen (§ 185 BAO, Stoll, BAO-Handbuch, Seite 426). Ein Einkommensteuerbescheid, der, wenn auch nur anteilig, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist inhaltlich rechtswidrig, wenn er nicht auf einer bescheidmäßigen einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO aufbaut.

2. In ihren Gegenschriften weist die belangte Behörde darauf hin, dass das Finanzamt am 18. Februar 1987 auf Grund des Vorbringens der Beschwerdeführer in den Verwaltungsgerichtshofbeschwerden ihre gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Streitjahre gemäß § 188 Abs. 1 lit. a BAO einheitlich und gesondert festgestellt habe, und zwar - auch anteilig - in gleicher Höhe wie in den Einkommensteuerbescheiden. Seit der Zustellung dieser Bescheide vom 18. Februar 1987 stellten die angefochtenen Bescheide davon abgeleitete Bescheide dar.

Die belangte Behörde übersieht dabei aber, dass der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid auf Grund der bei seiner Erlassung gegebenen Sach- und Rechtslage zu überprüfen hatte. Bei Erlassung der angefochtenen Bescheide waren jedoch die Grundlagenbescheide des Finanzamtes noch nicht ergangen.

3. Der Hinweis der belangten Behörde auf das Neuerungsverbot geht in diesem Zusammenhang fehl, weil die angefochtenen Bescheide selbst die Beteiligung der beiden Beschwerdeführer an den fraglichen land- und forstwirtschaftlichen Einkünften erwähnen und davon ausgehen, dass die Beschwerdeführer je zur Hälfte Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes waren.

4. Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit schon mangels ihnen zugrundeliegender einheitlicher und gesonderter Feststellungen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als inhaltlich rechtswidrig.

II. Für das weitere Verwaltungsverfahren sei folgendes bemerkt:

1. Unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1959, Zl. 2362/58, Slg. Nr. 2048/F, und vom 26. September 1973, Zl. 888/71, Slg. Nr. 4583/F, legen die Beschwerdeführer dar, in diesen, genossenschaftlich organisierte Kärntner Agrargemeinschaften betreffenden Fällen hätten die Ausschüttungen an sich

Einkünfte aus Kapitalvermögen dargestellt, die aber kraft Subsidiaritätsklausel (jetzt § 27 Abs. 3 EStG 1972) den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen gewesen wären. Die Tiroler Agrargemeinschaften seien demgegenüber gemäß § 34 Abs. 3 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1978, LGBl. Nr. 54 (TFLG 1978) Körperschaften öffentlichen Rechts, deren Ausschüttungen nicht unter die erschöpfend aufgezählten Einkünfte aus Kapitalvermögen fielen, weshalb die Ausschüttungen der Tiroler Agrargemeinschaften keiner der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes 1972 zurechenbar seien.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführer selbst - zutreffend - aus der engen, auch gesetzlichen, Bindung zwischen Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft und dem land- und forstwirtschaftlichen Stammbetrieb ableiten, dass es sich bei dieser Beteiligung um notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Stammbetriebes handelt. Liegt aber solch notwendiges land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen vor, dann fallen dessen Erträge bereits gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1972 unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

2. In dem in den angefochtenen Bescheiden zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 1983, Zl. 81/14/0089 ("Vorerkenntnis") ging es ebenfalls um Ausschüttungen einer Tiroler Agrargemeinschaft an einen Steuerpflichtigen, zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen die Beteiligung an der Agrargemeinschaft gehört hatte. Auch damals stand in Streit, ob die Ausschüttungen bereits im Wege der Durchschnittssatzbesteuerung steuerlich erfasst werden oder ob sie neben der pauschalen Gewinnermittlung gesondert als Teile des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen seien. Zwischen den Rechtsgrundlagen - damals war die Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 10. Mai 1979 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. Nr. 217 ("Durchschnittssatzverordnung") und das TFLG 1969, nunmehr sind die Durchschnittssatzverordnungen BGBl. Nr. 266/81 und 32/83 anzuwenden - besteht kein hier bedeutsamer entscheidungswesentlicher Unterschied.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im Vorerkenntnis die Auffassung, dass das Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gemäß § 34 Abs. 1 TFLG 1978 (Wiederverlautbarung des TFLG 1969) an die zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb

gehörigen Liegenschaften (= "Stammsitzliegenschaften")

gebunden sei. Damit handle es sich bei dem Anteilsrecht (=

Beteiligung an der Agrargemeinschaft) um ein Recht im Sinne des §11 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG), das gemäß § 32 Abs. 4 BewG zwar nicht besonders zu bewerten, wohl aber bei der Ermittlung des Einheitswertes zu berücksichtigen sei. Es treffe daher nicht zu, dass der Ertragswert der Beteiligung an der Agrargemeinschaft im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes keinen Niederschlag hätte finden können. Ob eine derartige Berücksichtigung tatsächlich erfolgt sei oder nicht, wäre aber ohne Bedeutung. Laufende land- und forstwirtschaftliche Erträge, die bei der Feststellung des für den Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes maßgeblichen Ertragswertes grundsätzlich zu berücksichtigen seien, und für die in der Durchschnittssatzverordnung keine ausdrückliche Sonderregelung getroffen werde, müssten nämlich bei der vom Einheitswert abgeleiteten Besteuerung nach Durchschnittssätzen auch dann als erfasst angesehen werden, wenn die Feststellung des Einheitswertes mangelhaft erfolgte.

3. Die belangte Behörde hält das Vorerkenntnis auf den vorliegenden Beschwerdefall deshalb nicht für anwendbar, weil das Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft keine land- und forstwirtschaftliche Nutzung zum Gegenstand hätte. Sie übersieht dabei aber schon, dass es auch im Vorerkenntnis um keine durch das Anteilsrecht vermittelte land- und forstwirtschaftliche Nutzung, sondern ebenfalls um eine Ausschüttung der Agrargemeinschaft gegangen war. Diese Ausschüttung stellt, mag sie auch auf land- und forstwirtschaftliche Nutzungen durch die Agrargemeinschaft zurückzuführen sein, keine land- und forstwirtschaftliche Nutzung durch den Anteilsberechtigten dar (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1973, Zl. 888/71, Slg. Nr. 4.583/F). Vor allem kommt es jedoch nach dem Gesetz nicht darauf an, ob die Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung beinhalten. Erstreckt sich doch gemäß § 11 Abs. 1 BewG bei Grundbesitz (zu dem auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen zählt - siehe § 18 Abs. 2 BewG) die Bewertung auf die Rechte und Nutzungen, die mit dem Grundbesitz als solchem verbunden sind. Auf die Nutzung, die das mit dem Grundbesitz verbundene Recht zum Inhalt hat, stellt das Gesetz also grundsätzlich nicht ab; lediglich für Holzungs- und Bezugsrechte von Holz trifft das Gesetz in § 11 Abs. 2 BewG eine für den Beschwerdefall unbeachtliche, vom Grundsatz abweichende

Regelung. § 32 Abs. 4 BewG knüpft bei der Bewertung landwirtschaftlichen Vermögens jedoch schlechthin an§ 11 BewG an, setzt also ebenfalls keine bestimmte Nutzung des mit dem Grundbesitz verbundenen Rechts voraus. Das bedeutet aber, dass das mit dem Grundbesitz verbundene Recht unabhängig von der mit ihm eingeräumten Nutzung im Einheitswert des landwirtschaftlichen Vermögens (durch Zuschlag) Berücksichtigung zu finden hat (§ 36 Abs. 2 und § 40 BewG; zur Berücksichtigung von mit Grundstücken verbundener Rechte durch Zuschläge siehe auch Twaroch-Wittmann-Frühwald, a.a.O., Kommentierung zu § 32 Abs. 4 und zu § 40).

Der Verwaltungsgerichtshof ist daher nach wie vor der Rechtsmeinung, dass sich die Ausschüttungen von Tiroler Agrargemeinschaften auf Grund von mit Stammsitzliegenschaften verbundenen Anteilsrechten im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes niederzuschlagen haben und mit dem auf den Einheitswert anzuwendenden Durchschnittssatz steuerlich erfasst werden.

4. Das in den angefochtenen Bescheiden gleichfalls erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. April 1955, Zl. 530/54, Slg. Nr. 1130/F, betrifft zwar forstwirtschaftliche Nutzungsrechte, besagt aber nicht, dass Rechten im Sinne der genannten bewertungsrechtlichen Vorschriften nur land- und forstwirtschaftliche Nutzungen zugrundeliegen dürften.

5. Die Überlegung, dass die Durchschnittssatzbesteuerung den Gewinn einer Vielzahl gleich gelagerter Fälle typisierend schätzen will, hat nur dort Geltung, wo nicht ein Gewinnelement ausdrücklich (als Ertragswertkomponente) in den für die Durchschnittssatzbesteuerung maßgeblichen Einheitswert einzugehen hat.

6. Die unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgebotes vorgetragenen Bedenken der belangten Behörde wären allenfalls stichhaltig, wenn Ausschüttungen von Tiroler Agrargemeinschaften auf Grund der von Stammsitzliegenschaften vermittelten Anteilsrechte bei der Durchschnittssatzbesteuerung nicht zu erfassen wären. Dies ist aber nicht der Fall. Es ist den Ausschüttungen vielmehr grundsätzlich bei der Einheitswertermittlung in Form eines Zuschlages Rechnung zu tragen.

III. Zusammenfassend entsprechen die angefochtenen Bescheide aus dem in Punkt I. aufgezeigten Grund nicht dem Gesetz. Sie waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Dabei war zu berücksichtigen, dass die Eingabengebühr nur je Beschwerdeausfertigung und nicht je Bogen zu entrichten war. Weiters hatten die Beschwerdeführer den jeweils angefochtenen Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen (§ 28 Abs. 5 VwGG).

Wien, am 24. November 1987

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1987140005.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

01.01.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at