

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

14.09.1956

**Geschäftszahl**

0059/54

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Rat Dr. Ondraczek und die Räte Dr. Wasniczek, Dr. Schimetschek, Dr. Naderer und Dr. Eichler als Richter, im Beisein des Ministerialsekretärs Dr. Heinzl als Schriftführer, über die Beschwerde des R und der OK in S gegen den Bescheid der Berufungskommission bei der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 26. Oktober 1953, Zl. 32 (S 29 - 624//7 - I - 53), betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 1948 und für 1949, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Einkommensteuer für 1948 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

**Begründung**

Die beiden Beschwerdeführer sind Ehegatten. Der Erstbeschwerdeführer war in den Jahren 1948 und 1949 Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Besitzes und eines Gebäudes, in dem eine Gastwirtschaft betrieben wurde, für die er eine Konzession besaß. Wieweit auch die Zweitbeschwerdeführerin an diesem Land- und Forstbesitz beteiligt ist, läßt sich den vorgelegten Akten nicht entnehmen. Ein Teil der Land- und Forstwirtschaft und der Gewerbebetrieb waren in den genannten Jahren verpachtet. Im Jahre 1949 wurden vom Waldbestand, der noch nicht die volle Schlagreife erreicht hatte, umfangreiche Teile abgeholzt und das Holz auf dem Stock verkauft. Zu einer Wiederaufforstung der abgestockten Waldteile ist es nach der Aktenlage im Jahre 1949 und auch in den darauf folgenden Jahren nicht gekommen. Für das am Stamm gekaufte Holz hatte der Abnehmer bereits im Jahre 1948 vorschußweise 4.883 S und im Jahre 1949 24.000 S, den Rest in den späteren Jahren bezahlt. Die Beschwerdeführer haben keine land- und forstwirtschaftliche Buchführung. Im Jahre 1950 wurde bei ihnen eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurden auch die Gewinne aus der Land- und Forstwirtschaft ermittelt. Der Erstbeschwerdeführer hatte einen Rechtsmittelverzicht abgegeben. Als ihm aber die berechtigten Steuerbescheide für 1948 und 1949 zugestellt wurden, berief er dagegen und erklärte den Rechtsmittelverzicht für ungültig. In der Berufung begehrte er die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft "nach Richtsätzen für Bergbauern". Nachdem das Finanzamt die Berufung als unzulässig zurückgewiesen hatte, erhob der Erstbeschwerdeführer dagegen Beschwerde an die Finanzlandesdirektion. Diese gab der Beschwerde statt und wies das Finanzamt an, den Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft nach den Gewinnermittlungsgrundsätzen für nicht buchführende Landwirte zu ermitteln, die Beschwerdeführer aber darauf hinzuweisen, daß in diesem Falle nur die laufenden Absetzungen für Abnutzung (Afa), nicht auch die erhöhten AfA nach dem Steueränderungsgesetz, BGBl. Nr. 132/1949, gewährt werden könnten. Das Finanzamt sendete darauf den Beschwerdeführern Vordrucke zur Einkommensteuererklärung für nicht buchführende Land- und Forstwirte zu und der Erstbeschwerdeführer füllte sie aus. Bei dieser Gelegenheit teilte er dem Finanzamt mit, die Einkünfte aus dem Holzverkauf seien Einkünfte aus einer außerordentlichen Waldnutzung, weil es sich nicht um eine normale Schlägerung schlagreifer Bestände handelte. Aue einem Ansuchen an die Forstbehörde und aus dessen Erledigung (die betreffenden Schriftstücke liegen den vorgelegten Akten nicht bei) gehe hervor, daß die Schlägerung notwendig war, "weil die Stämme, die aus alter Schlägerung zurückgeblieben waren, kernfaul waren und eine Aufforstung hinderten". Somit seien die Begünstigungen nach § 54 des Einkommensteuergesetzes (EStG) "und auch jene für Bergbauern" zu gewähren. Im Beiblatt zur Steuererklärung für 1949 fügten die Beschwerdeführer bei, die Schlägerung sei aus dem wirtschaftlichen Grund erforderlich gewesen, weil die Besatzungstruppen die ganze Bettwäsche des Gasthofbetriebes teils verschleppt, teils unbrauchbar gemacht hatten und die ganze Bettwäsche habe neu angeschafft werden müssen, um den Betrieb des Gasthofes weiterführen zu können. Bereits in einer früheren Lage des Verfahrens hatte der Erstbeschwerdeführer in einer Eingabe vom 23. Mai 1950 vorgebracht, er habe schlägern müssen, um aus dem

Erlös die notwendigsten Reparaturen für die landwirtschaftlichen Geräte und Wirtschaftsgebäude vorzunehmen und das durch die Besatzungstruppen verwüstete Bettzeug samt der Tischwäsche für den Gasthof neu anzuschaffen. Um den Betrieb des Gasthofes für den Fremdenverkehr aufrecht zu erhalten, sei er zu diesen Investitionen gezwungen gewesen. In den neuen Steuererklärungen für 1948 und 1949 wurden ferner die Einkünfte aus der Verpachtung des Gewerbebetriebes unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angeführt und als Werbungskosten Aufwendungen für eine Lichtenanlage im Gasthaus, für den Stromzins und die Feuerversicherung geltend gemacht. Ferner legte der Erstbeschwerdeführer einen von ihm verfaßten und vom Bürgermeister der Gemeinde bestätigten Aufsatz bei, daß die Holzschlägerung im Jahre 1949 "aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte und durchaus Überschlagerung war, da normalerweise eine Schlägerung im Jahre 1949 nicht beabsichtigt und nicht notwendig war." Er wiederholte ferner seine Ausführungen, daß die Einnahmen zur Nachschaffung der Wäsche und der Einrichtung des Gasthofbetriebes benötigt worden seien. Ferner bestätigte ein Holzmeister, er habe im Jahre 1948 im Forst des Erstbeschwerdeführers geschlägert, weil auf der gleichen Stelle schon vor dem Jahre 1910 durchgeforstet worden sei und dabei viele Baumstämme ausgeholzt und in der Folge kernfaul geworden seien. Die Schlägerung sei daher notwendig geworden, um die neue Aufforstung möglich zu machen. "Tatsächlich sind auch kernfaule Holzstämme bei der Schlägerung dann vorgekommen". Schließlich wurde auch eine Bestätigung des Bürgermeisters und eines "Vertrauensholzmessers" der zuständigen Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft vorgelegt, derzufolge am 1. Jänner 1948 ungefähr 1650 bis 1700 Festmeter (fm) Holz im Alter von 60 bis 80 Jahren gestanden seien, daß das Holz ungefähr erst mit 100 Jahren voll schlagreif werde, daß aber Holz im Alter von 60 bis 80 Jahren bei dringendem Bedarf geschlagen werden könne. Im Betriebe des Erstbeschwerdeführers sei kein Baumbestand im Alter von mindestens 100 Jahren vorhanden, sondern höchstens 60 bis 80jährige Bestände, auf die derzeit aber nur etwa 10 % entfielen, der Rest sei jünger, ja 30 % seien überhaupt Kahlschlag und Weide, die nicht aufgeforstet seien. Im Jahre 1939 seien 1039 fm geschlägert worden, davon in einen bestimmten Stück von etwa 5 bis 6 ha "Kalamitätsnutzung". Der Erstbeschwerdeführer erklärte sich endlich einverstanden, daß die Einkommensteuer für 1948 und 1949 "für das Einkommen aus der Land- und Forstwirtschaft als nicht buchführender Landwirt nur nach Richtsätzen veranlagt werde" und nahm zur Kenntnis, daß dabei keinerlei Abschreibungen für die landwirtschaftliche Betriebseinrichtung und für Investitionen beim Stallgebäude vorgenommen werden können. Einen bereits gestellten Antrag auf Anerkennung derartiger Abschreibungen zog er zurück.

Das Finanzamt erließ darauf neue Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide. Es ermittelte für 1948 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 5.181 S und aus Vermietung und Verpachtung von 5.047 S, ein reines Einkommen von 9.343 S und setzte die Einkommensteuer mit 378 S fest. Für 1949 ermittelte es Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 19.238 S, aus Vermietung und Verpachtung von 9.600 S und ein Reineinkommen von 27.162 S und setzte die Einkommensteuer mit 3.883 S fest. Sämtliche Einkünfte wurden nach den normalen Steuersätzen besteuert. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wendete das Finanzamt Richtlinienenerlässe des Bundesministeriums für Finanzen an, der Umsatzsteuer unterzog es nur die Einnahmen aus der Forstwirtschaft.

Die Beschwerdeführer beriefen. Neben sonstigen Einwendungen, die jedoch nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sind, machten sie geltend, die Holzverkäufe seien außerordentliche Waldnutzungen, und zwar Kalamitätsnutzungen infolge höherer Gewalt. Bei diesen sei nach Abschnitt 138 Abs. 5 der Einkommensteuerrichtlinien 1941 (RStBl. 1942, S 97) ein Steuersatz von 7 % anzuwenden. Das Finanzamt könne von den Angaben des Steuerpflichtigen nicht willkürlich abweichen. Es müsse ihm nachweisen, daß es sich um keine Schlägerungen infolge höherer Gewalt handle. Diesen Nachweis habe das Finanzamt nicht erbracht. In einer Ergänzung zur Berufung führten die Beschwerdeführer noch aus, von dem Erlös aus den Holzverkäufen seien, weil es sich um Verkäufe am Stock handle, 40 % als Betriebsausgaben abzuziehen. Ein Holzhändler, dem der Erstbeschwerdeführer das Holz am Stock verkauft hatte, teilte dem Finanzamt auf eine Anfrage mit, welche Holz mengen er selbst vom Beschwerdeführer bezogen und war er dafür gezahlt habe. Er gab auch bekannt, alles Holz, das er vom Erstbeschwerdeführer gekauft habe, habe aus normalen Einschlägen gestammt und es habe sich um keine Kalamitätsnutzung gehandelt.

In der Folge hielt der Vorsitzende des Berufungssenates den Beschwerdeführern seine Rechtsanschauung vor und forderte sie zum Nachweis darüber auf, welche Beträge aus der Verpachtung des Gasthauses auf die Überlassung der Einrichtung und der Gasthauskonzession entfielen. Bei "nicht glaubhafter Aufteilung" werde die Hälfte des Pachtzinses als Pachtanteil für Einrichtung und Konzession angesehen werden. Er hielt ihnen ferner die Auskunft des Holzkäufers vor und forderte sie auf, den Abnehmer des Holzes aus der Kalamitätsnutzung und die Erlöse für die Veräußerung des aus Kalamitätsnutzungen stammenden Holzes bekanntzugeben, ferner eine Bestätigung der zuständigen Forstbehörde vorzulegen, daß und in welchem Umfange sie über behördlichen Auftrag Schlägerungen durchgeführt haben. Auch Kalamitätsnutzungen infolge Schnee- oder Windbruches könnten nur dann anerkannt werden, wenn eine forstbehördliche Bestätigung über den Bestand und das Ausmaß solcher Schäden vorgelegt werde. Bei "Stockverkäufen" seien nach den für die nicht buchführenden Landwirte geltenden Grundsätzen im Jahre 1948 15 % und im Jahre 1949 20 % als Betriebsausgaben abzusetzen. Da der normale Einschlag im Jahre 1949 rund 30 fm betragen habe und beim Verkauf des Holzes ein Durchschnittsreingewinn von 34 S für den Festmeter erzielt worden sei, seien Einnahmen von 1.020 S, die sich jedoch auf die Jahre 1948 bis 1950 verteilen, nach dem normalen Steuersatz zu

besteuern, Davon entfielen auf 1948 120 S und auf 1949 550 S. Somit seien als außerordentliche Waldnutzung nach begünstigten Steuersätzen für 1948 4.031 S und für 1949 18.650 S zu versteuern. Die Beschwerdeführer wandten sich in der Beantwortung des Vorhaltes gegen die Besteuerung des Pachtzinses mit der Umsatzsteuer und führten aus, ein Gastgewerbebetrieb sei ohne die Räume samt Zugehör überhaupt nicht möglich. Eine Aufteilung des gesamten Pachtzinses sei rechtlich und tatsächlich unmöglich und auch gesetzlich nicht vorgeschrieben. Der Verpächter sei nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (vom 16. Oktober 1934, DRGBI. I S 942, UStG). Die Auskunft des Holzhändlers sei bedeutungslos, denn ein Holzhändler übernehme nur gesundes Holz. Wenn ein Teil kernfaul ist, müsse das Holz abgelängt werden. Die kernfaulen Teile blieben entweder im Schlag liegen oder würden aufgescheitert. Wenn die Behörde der Bestätigung des Holzmeisters, der das Holz geschlagen hatte, nicht Glauben schenken wolle, müsse sie den Beschwerdeführern das Gegenteil beweisen. Von einem normalen Einschlag von jährlich 30 Festmetern könne nicht gesprochen werden, weil überhaupt keins schlagreifes Holz vorhanden sei, die Hälfte des Waldbestandes überhaupt noch nicht 50 Jahre alt sei, die Altersklasse von 60 bis 80 Jahren nur 1/5 der Fläche umfasse und die Kahlschlagfläche 30 % ausmache. Bei der Besteuerung von Bergbauern seien auf Grund der Vereinbarung zwischen der Kammer für Land- und Forstwirtschaft und der Finanzlandesdirektion von den jährlichen Einnahmen aus der Schlägerung 30 % der Einnahmen von vornherein abzuschreiben. Der Restbetrag sei bei Bergbauern nur mit 7 % zu besteuern.

Die Berufungskommission gab der Berufung teilweise statt, verschärfte aber andererseits die Bemessung gegenüber der Vorschreibung des Finanzamtes. Sie erklärte die Verpachtung der "Konzession" für umsatzsteuerpflichtig, legte der Bemessung aber nur die Hälfte der Pachteinnahmen zugrunde. Sie erkannte auch die Holzverkäufe als außerordentliche Erträge, nicht aber als Kalamitätsnutzungen an. Die Einkünfte aus der Verpachtung des Gewerbebetriebes wurden als gewerbliche Einkünfte behandelt und bei der Gewinnermittlung wurden die 3fachen bzw. 4fachen AFA zusätzlich gewährt. Für 1948 wurde ein Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft von 5.904 S, darunter 4.031 S als außergewöhnliche Einkünfte und ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von 4.656 S, ferner Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung von 691 S (Vermietung einer Garage) und ein Einkommen von 9.395 S ermittelt, auf das eine tabellenmäßige Einkommensteuer von 383 S entfalle. Für 1949 wurde ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von 22.499 S (darunter 19.200 S aus Holzerlösen), ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von 9.208 S, Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung von 692 S und ein Einkommen von 30.233 S festgestellt. Auf den Teilbetrag von 18.650 S wurde der ermäßigte Steuersatz von 12 %, auf den Rest der normale Steuersatz angewendet. In der Begründung wurde ausgeführt, die Verpachtung eines Gewerbebetriebes bedeute steuerrechtlich nicht dessen Aufgabe; der Pachtzins stelle für den Pächter Einnahmen aus Gewerbebetrieb dar. In der Verpachtung sei daher eine gewerbliche Tätigkeit zu erblicken und das gäben die Beschwerdeführer mittelbar selbst dadurch zu, daß sie für die verpachtete Geschäftseinrichtung die erhöhten AFA in Anspruch nehmen, die bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zulässig seien. In den Steuererklärungen würden bei der Berechnung der Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung außerdem noch Ausgaben für die Reparatur der Lichtenanlage des Gasthauses, für Stromzins und Feuerversicherung des Gasthauses geltend gemacht. Daraus sei zu ersehen, daß die Beschwerdeführer eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig zur Erzielung von Einkünften entfaltet haben und somit sei auch ihre Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG gegeben. Zwar seien Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten gemäß § 4 Z 10 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Nach § 36 der Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen (vom 23. Dezember 1938, DRGBI. I S. 1935, UStDB) seien aber die Vermietungen und Verpachtungen von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, umsatzsteuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn diese Maschinen und Vorrichtungen wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind. Der Pachtzins müsse daher aufgeteilt werden. Wenn dies ziffernmäßig nicht möglich sei, müsse geschätzt werden. Die Beschwerdeführer hätten die Mitwirkung bei der Schätzung verweigert. Daher müsse die vorgehaltene Aufgliederung im Verhältnis 50 : 50 vorgenommen werden. Die Annahme von Kalamitätsnutzungen müsse abgelehnt werden, wie bereits im Vorhalt ausgeführt worden sei. Die von den Beschwerdeführern behauptete Umkehrung der Beweislast sei abwegig. Wenn bei der Schlägerung auch kernfaule Stämme angefallen seien, die nach der Bestätigung des Holzkäufers in dem Hölzerlös nicht enthalten sind, sodaß in diesem Punkt daher auch keine Nutzung vorliege, so könne dies nicht die Zuerkennung eines besonders ermäßigten Steuersatzes für Kalamitätsnutzungen rechtfertigen. Es könne bloß als erwiesen angesehen werden, daß die Holzschlägerung hauptsächlich aus wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde und daß sie eine Überschlagerung sei, um die erforderlichen Geldmittel zur Durchführung von Investitionen aufzubringen, wie es der Beschwerdeführer selbst in einer Eingabe bestätigt habe. Im vorliegenden Falle handle es sich auch um einen aussetzenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Dieser lasse nicht jedes Jahr, sondern nur in großen Zeitabständen Holznutzungen zu. Die zu erzielenden regelmäßigen Nutzungen im Sinne des § 34 EStG könnten daher nur fiktiv an Hand des durchschnittlichen jährlichen Zuwachses errechnet werden. Der fiktive jährliche Einschlag sei aber vom Erstbeschwerdeführer, vom Gemeindeamt und von verschiedenen anderen Stellen mit höchstens 30 bis 40 fm angegeben worden. Bei der Berechnung der außerordentlichen Waldnutzungen seien aber nur 30 fm zugrunde gelegt worden. Im übrigen sei der Mindestsatz des § 34 EStG im vorliegenden Fall höher als der tabellenmäßige Steuersatz. Die volle Stattegebung könne sich also nur zum Nachteil der Beschwerdeführer auswirken.

Diesen Bescheid der Berufungskommission haben die Beschwerdeführer beim Verwaltungsgerichtshof mit Beschwerde angefochten. Sie bekämpfen die Einhebung der Umsatzsteuer von der Verpachtung des Gastgewerbes, die Versagung der Einkommensteuerbegünstigung für Kalamitätsnutzungen, die Anwendung eines zu niedrigen Pauschsatzes für Betriebsausgaben anlässlich der Holznutzungen (15 bzw. 20 % statt jeweils 40 %) und die Versagung der Bildung einer Investitionsrücklage I in der Höhe von 4.800 S bei der Ermittlung der Einkünfte aus den Holzverkäufen. Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber erwogen:

#### 1.) Umsatzsteuer von den Pächterlöhnen:

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Z. 1 UStG neben der Einfuhr von Gegenständen in das Inland und dem Eigenverbrauch die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Daß nun die Verpachtung des gewerblichen Unternehmens eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete selbständige Tätigkeit des Erstbeschwerdeführers ist, bestreitet dieser selbst nicht. Er bestreitet aber die Unternehmereigenschaft und damit will er offenbar ausdrücken, daß seine Tätigkeit keine nachhaltige sei. Es mag nun dahingestellt bleiben, ob in den fortlaufenden Investitionen, die er, wie er selbst zugibt, vorgenommen hat um den Betrieb des Gast- und Beherbergungsgewerbes aufrecht zu erhalten und zu erweitern, in der Versicherung des Gebäudes und in der Bezahlung laufender Aufwendungen, die sonst im allgemeinen auf den Pächter abgewälzt werden, eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erblickt werden kann, die an sich schon eine Unternehmertätigkeit darstellt. Es ist aber jedenfalls nicht bestritten worden, daß dem Erstbeschwerdeführer die Konzession zum Betrieb zustand und daß er den Betrieb einmal selbst geführt hat. Er hat selbst bei der Erörterung eines im vorliegenden Verfahren nicht mehr strittigen Punktes darauf hingewiesen, daß er in den Jahren vor dem zweiten Weltkrieg die Fremdenzimmer eingerichtet hat, woraus die Behörde schließen konnte, daß er damals den Betrieb selbst geführt hat, also Unternehmer gewesen ist. Verpachtet nun ein Unternehmer seinen Betrieb, dann ist dies gleichfalls eine Handlung, die in den Rahmen seines Unternehmens fällt und die Pachtzinse sind Entgelte für Leistungen, die er im Rahmen seines Unternehmens erbringt. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. Jänner 1951, Slg. 316/F, dargelegt.

Der Erstbeschwerdeführer kann somit nicht mehr wirksam bestreiten, daß die Verpachtung des Gastgewerbebetriebes zu den steuerbaren Umsätzen gehört. Gemäß § 4 Z. 10 UStG sind allerdings die Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken steuerfrei. Der Erstbeschwerdeführer hat aber nicht nur ein Grundstück, sondern auch dessen Einrichtung und seine Gewerbeberechtigung verpachtet. Von dem erzielten Pachtzins entfällt also ein Teil auch auf die Verpachtung dieser Sachen und Rechte, und Vermietungen und Verpachtungen von beweglichen Sachen und von Rechten (ausgenommen sind grundstücksgleiche Rechte) sind nicht steuerfrei. § 36 UStDB erklärt sogar in teilweiser Änderung des § 4 Z. 10 UStG die Verpachtung und Vermietung von Maschinen und von sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch dann für steuerpflichtig, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind. Umsomehr muß also die Verpachtung einer nicht radizierten Gewerbeberechtigung (daß die Berechtigung des Erstbeschwerdeführers radiziert sei, hat er niemals behauptet), und von Inventar, das nicht Bestandteil der Liegenschaft ist, der Umsatzsteuer unterliegen. Kann aber der auf die Verpachtung beweglicher Sachen und der Gewerbeberechtigung entfallende Teil des Pachtzinses nicht berechnet oder ermittelt werden, dann ist er gemäß § 217 Abs. 1 der Abgabenordnung zu schätzen. Da die Beschwerdeführer trotz Aufforderung zur Mitwirkung an der Ermittlung des steuerpflichtigen Teiles des Entgeltes nicht bereit gewesen sind, war die belangte Behörde auf eine griffweise Schätzung angewiesen. Der Schätzungsmaßstab ist aber den Beschwerdeführern vor Erlassung des angefochtenen Bescheides vorgehalten worden und er ist auch nicht unschlüssig. In diesem Punkt erweist sich somit die Beschwerde als unbegründet.

#### 2.) Steuerliche Behandlung der Holznutzung:

Wenn das Einkommen eine bestimmte Höhe übersteigt und darin außerordentliche Einkünfte enthalten sind, ist die Einkommensteuer gemäß § 34 Abs. 1 EStG für die außerordentlichen Einkünfte auf 10 bis 25 % der außerordentlichen Einkünfte zu bemessen. Auf die anderen Einkünfte ist die Einkommensteuertabelle (für die Zeit ab 1. Juli 1949 gemäß Artikel I Z. 7 und Artikel XI Abs. 2 des Steueränderungsgesetzes, BGBl. Nr. 132/1949: der Einkommensteuertarif) anzuwenden. Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle sind die Steuersätze nach Abs. 1 auf Antrag auch auf Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen anzuwenden, wenn ein Bestandsvergleich für das stehende Holz nicht vorgenommen wird. Als außerordentliche Waldnutzungen gelten ohne Unterschied der Betriebsart alle aus wirtschaftlichen Gründen gebotenen Nutzungen, die über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Bei Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß oder Brand) ermäßigt sich die nach Abs. 1 zu berechnende Einkommensteuer auf die Hälfte. Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde sämtliche Einkünfte aus Waldnutzungen in den beiden fraglichen Jahren als außerordentliche Waldnutzungen anerkannt, jedoch nicht als solche "infolge höherer Gewalt" (sogenannte Kalamitätsnutzungen). Sie hat aber für 1948 das gesamte Einkommen nach der Tabelle besteuert, für 1949 dagegen außerordentliche Waldnutzungen mit einem anerkannten Betrag von 18.650 S mit einem Satz von 12 % belegt.



a) Anerkennung als Kalamitätsnutzung:

Die belangte Behörde hat nicht als erwiesen angenommen, daß es sich im vorliegenden Fall um sogenannte Kalamitätsnutzungen handelte. Diese Annahme ist das Ergebnis einer Beweiswürdigung, die der Verwaltungsgerichtshof nur nach der Richtung überprüfen kann, ob sich die Feststellungen der belangten Behörde auf die Ergebnisse eines mängelfreien Verfahrens stützen und ob sie schlüssig sind. Der Erstbeschwerdeführer hat in verschiedenen Eingaben als Grund für die Schlägerung im Jahre 1941 die Notwendigkeit angeführt, Geldmittel zu Investitionen in dem verpachteten Gastgewerbebetrieb zu beschaffen. Ein derartiger Beweggrund kann der Abstockung nicht die Eigenschaft einer Nutzung infolge höherer Gewalt verleihen. Die Verwüstung eines gewerblichen Betriebsvermögens durch Besatzungstruppen ist wohl ein Ereignis höherer Gewalt, aber doch nur für den betreffenden Gewerbebetrieb. Von einer Waldnutzung infolge höherer Gewalt kann nur dann die Rede sein, wenn der Wald selbst von einem Ereignis betroffen wird, das als höhere Gewalt gewertet werden muß. Dazu rechnet das Gesetz in seiner beispielsweise Aufzählung Elementarereignisse (Windbruch, Lawinenschäden), aber auch massenhaftes Auftreten von Schädlingen (Insektenfraß) und Baumkrankheiten. Nun spricht allerdings eine der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigungen davon, daß auf 5 bis 6 ha eine "Kalamitätsnutzung" vorgelegen sei.

Eine nähere Begründung, weshalb eine solche vorliege, führt diese Bestätigung nicht an. Die Behörde konnte demnach diese Bestätigung übergehen. Der Erstbeschwerdeführer hat allerdings in verschiedenen Eingaben auch wieder behauptet, er sei zu den Schlägerungen durch die Kernfäule der Bäume genötigt gewesen, um nunmehr die Aufforstung durchführen zu können. Der Holzmeister, der im Jahre 1949 (nach seiner Angabe im Jahre 1948) geschlägert hat, hat auch erklärt, es seien bei der Schlägerung tatsächlich kernfaule Holzstollen vorgekommen. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß eine Abholzung aus diesem Grunde wirklich notwendig war und gerade im Jahre 1949 durchgeführt werden mußte, zumal auch aus Bestätigungen vom Ende des Jahres 1932 hervorgeht, daß die Kahlschläge bis dahin nicht wieder aufgeforstet waren. Außerdem wurden als Grund für die Kernfäule Verletzungen angegeben, die sich bei einer früheren Durchforstung spätestens im Jahre 1910 ereignet haben sollen. Ist schon nicht einzusehen, weshalb diese Beschädigungen aus dem Jahre 1910 zur Abholzung gerade im Jahre 1949 geführt haben sollen, so ist überdies auch der Grund, der zur Kernfäule geführt haben soll, ein solcher, der sich im normalen Betriebe der Forstwirtschaft durch Verschulden der Arbeiter und Angestellten des Erstbeschwerdeführers oder seines Rechtsvorgängers ereignet hat und deshalb nicht als ein Ereignis höherer Gewalt angesehen werden kann. Somit ist die Ansicht der belangten Behörde, eine außerordentliche Nutzung infolge höherer Gewalt sei nicht dargetan, keineswegs unschlüssig. Die Auffassung der Beschwerdeführer, es genüge ihre Behauptung, daß eine Kalamitätsnutzung vorliege und die Behörde habe ihnen allenfalls das Gegenteil zu beweisen, muß als unsachlich abgelehnt werden. Rechte der Beschwerdeführer sind somit nicht verletzt worden, wenn die belangte Behörde die Holznutzungen nicht als Kalamitätsnutzungen angesehen hat.

b) Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Die Höhe der Einnahmen aus der Schlägerung ist unbestritten. Ebenso ist unbestritten, daß das Holz am Stamm verkauft worden ist. § 23 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (vom 7. Dezember 1941, DRGBl. I S. 751, EStDV) sieht nun vor, daß unter bestimmten, hier nicht strittigen Voraussetzungen bei aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieben auf Antrag zur Abgeltung aller Betriebsausgaben, die bei außerordentlichen Waldnutzungen entstehen, 40 % der Betriebseinnahmen abgezogen werden. Diener Pauschsatz ist aber nach der genannten Stelle in der Verordnung bis auf 20 % der Betriebseinnahmen herabzusetzen, wenn das Holz, das den Gegenstand der außerordentlichen Waldnutzung bildet, auf dem Stamm verkauft wird. Der Grund für diese unterschiedliche Behandlung liegt darin, daß bei Verkäufen des Holzes am Stamm die Schlägerungs- und Bringungskosten für den Waldbesitzer wegfallen und ihn nur die Wiederaufforstungskosten belasten. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, daß es sich um einen aussetzenden Betrieb handelt, denn nach dem eigenen Vorbringen der Beschwerdeführer war im Jahre 1949 kein Teil des Waldes vollkommen schlagreif und die volle Schlagreife war erst in etwa 20 Jahren zu erwarten gewesen. Die Behörde konnte daher bei der Anwendung des Pauschsatzes für Betriebsausgaben bis auf 20 % herabgehen, und zwar umsomehr, als ja bisher Wiederaufforstungskosten tatsächlich nicht entstanden waren. Somit entspricht die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für 1949 vollkommen dem § 23 EStDV. Für das Jahr 1948 wurden allerdings nur 15 % der Einnahmen als Betriebsausgaben anerkannt. Wenn dieser Satz vielleicht auch dadurch gerechtfertigt erscheinen mag, daß Wiederaufforstungskosten nicht entstanden sind und daß die Regelung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung auf andere Lohn- und Preisverhältnisse als die im Jahre 1948 bestehenden abgestellt war, so durfte die Behörde doch nicht dem ausdrücklichen Gebot der in dieser Hinsicht das Gesetz ergänzenden Einkommensteuer-Durchführungsverordnung zuwiderhandeln. Vereinbarungen zwischen Finanzbehörden und land- und forstwirtschaftlichen Hauptkörperschaften, auf die sich die Behörde in ihrer Gegenschrift beruft, vermögen eine gesetzesvertretende Verordnung nicht aufzuheben. Ob dieser Verstoß im Endergebnis zu einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen kann, wird später zu besprechen sein. Umgekehrt können sich aber auch die Beschwerdeführer nicht auf besondere Begünstigungsvorschriften in den Einkommensteuerrichtlinien oder in anderen Erlässen berufen, weil diese Anordnungen nur innerdienstliche Anweisungen sind, auf die die Steuerpflichtigen Rechte gegenüber der Finanzverwaltung nicht gründen können.

Bei der Ermittlung der Höhe der außerordentlichen Einkünfte hat die belangte Behörde einen Teil der Holzverkäufe als gewöhnliche Nutzung angesehen und mit dem gewöhnlichen Steuersatz nach dem Steuertarif

bzw. der Steuertabelle belegt, nämlich den Teil, der auf eine Schlägerung von 30 fm entfällt. Auch diese Berechnung erachten die Beschwerdeführer wie ihre Berechnungsweise in der Beschwerde zeigt, für unrichtig. Wenn aber die belangte Behörde nicht nur, wie sie es getan hat, den Betrag von 18.650 S, sondern den von 19.200 S als außerordentliche Einkünfte besteuert hätte, dann hätte sich auch die Höhe der nach der Tabelle bzw. dem Tarif zu besteuern den Einkünfte vermindert und da auf diese Einkünfte, wie auch die Darstellung im angefochtenen Bescheid zeigt, ein im Durchschnitt niedriger Steuersatz als 12 % entfallen wäre, hätte sich dies für die Beschwerdeführer ungünstiger ausgewirkt. Sie sind also durch den Vorgang der Behörde auch in dieser Richtung in ihren Rechten nicht verletzt worden.

c) Anwendung der Steuersätze:

Für das Jahr 1948 hat die belangte Behörde auf die außerordentlichen Einkünfte keinen Sondersteuersatz angewendet, sondern die gesamten Einkünfte nach der Tabelle besteuert. Wie sie richtig ausführt, war diese Berechnungsart für die Beschwerdeführer günstiger, denn der vorgeschriebene Steuerbetrag macht nur ungefähr 4 % des Einkommens aus. Auch bei dieser Berechnungsart durfte aber die belangte Behörde die Vorschrift des § 23 EStDV, da es sich bei der Schlägerung nach wie vor um eine außerordentliche Waldnutzung handelte, nicht übergehen. Sie hätte also mindestens 20 % der Erlöse als Betriebsausgabe absetzen müssen. Dadurch hätten sich die Einkünfte aus der Waldnutzung auf 3.906 S und das Einkommen auf 9.150 S vermindert und für dieses Einkommen wäre eine Einkommensteuer von 363 S (statt 383 S) zu entrichten gewesen. In diesem Punkt erweist sich somit der angefochtene Bescheid seinem Inhalte nach als rechtswidrig. Dagegen hält sich der für 1949 auf die außerordentlichen Einkünfte angewendete Steuersatz durchaus innerhalb des gesetzlichen Rahmens, ja in Wirklichkeit sogar nahe an dessen unterer Grenze. In dessen Anwendung konnte somit, da die niedrigeren Sätze, die für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorgesehen sind, nicht in Betracht kommen, eine Rechtswidrigkeit nicht erblickt werden.

3.) Investitionsrücklage:

Die Beschwerdeführer erblicken schließlich eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides noch darin, daß die belangte Behörde ihnen nicht die Bildung einer Investitionsrücklage I von 4.800 S steuerfrei zugebilligt habe. (Bezeichnenderweise berechnen sie diese Rücklage nicht mit 20 % des von ihnen selbst mit 14.400 S angegebenen Gewinns aus der Waldnutzung, sondern mit 20 % der Roheinnahmen!) Eine Investitionsrücklage nach § 1 Abs. 1 des Investitionsbegünstigungsgesetzes, BGBl. Nr. 134/1949, kann aber nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (also durch Betriebsvermögensvergleich) ermitteln. Die Rücklagen sind außerdem nach § 3 des Investitionsbegünstigungsgesetzes in der Bilanz besonders auszuweisen und als Investitionsrücklagen zu bezeichnen. Keine dieser beiden Voraussetzungen trifft hier zu. Somit hatte die belangte Behörde weder einen Anlaß noch eine Handhabe, die steuerfreie Bildung einer solchen Rücklage zu gewähren. Dieser Punkt der Beschwerde erweist sich daher nicht nur als unbegründet, sondern geradezu als mutwillig.

Somit mußte der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden, soweit er die Einkommensteuer für 1948 betrifft. Im übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. September 1956