

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

16.06.1987

## Geschäftszahl

86/14/0188

## 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 Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde der CN in O, vertreten durch Dr. Alexander Puttinger, Rechtsanwalt in Ried im Innkreis, Rainerstraße 6, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat II, vom 21. Februar 1986, Zl. 13/22/1-VK/Kr-1983, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für 1978, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Landwirtschaft, deren Gewinn sie gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittelt. Im Jahre 1978 veräußerte sie ein Waldgrundstück. Die dabei aufgedeckten stillen Rücklagen des stehenden Holzes übertrug sie auf in diesem Jahr angeschaffte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Die belangte Behörde hielt in dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid eine solche Übertragung für unzulässig. Zwar stelle das stehende Holz Anlagevermögen dar, doch widerspräche es der Absicht des Gesetzgebers, wenn man bei der Veräußerung von Waldgrundstücken den auf das stehende Holz entfallenden Teil des Veräußerungserlöses, der immer laufenden Gewinn darstelle, als stille Rücklage im Sinne des § 12 EStG 1972 der Besteuerung entziehen würde. Zweck der zitierten Bestimmung des Einkommensteuergesetzes sei nämlich die Vermeidung der Besteuerung von stillen Reserven, die bei der Veräußerung von Anlagegütern entstünden, welche aus wirtschaftlichproduktions-technischen Überlegungen veräußert werden (müßten). Diese freiwerdenden Mittel sollten Rationalisierungsmaßnahmen und (oder) Investitionen ermöglichen bzw. erleichtern. Es bestehe auch wirtschaftlich ein Unterschied zwischen dem Anlagegut "stehendes Holz" und anderen Anlagegütern: Eine Maschine, die z.B. der Produktion diene, werde solange in der Produktion eingesetzt werden, als dies wirtschaftlich sinnvoll und gewinnbringend erscheine. Ein solches Anlagegut werde in der Regel dann vorzeitig (vor Ablauf der technischen Nutzbarkeit) verkauft, wenn dessen Einsatz z.B. wegen einer geänderten Betriebsstruktur oder auf Grund von Rationalisierungsmaßnahmen nicht mehr wirtschaftlich erscheine oder weil es technisch überaltert sei. Hingegen sei der Zweck des Wirtschaftsgutes "stehendes Holz" von vornherein dessen Verkauf, sobald es hiebreif sei. Der wirtschaftliche Zweck des stehenden Holzes sei daher - anders als bei den übrigen Anlagegütern - nicht dessen ständiger Einsatz im wirtschaftlichen Ablauf bis zur technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung, sondern dessen Verkauf, sobald die Realisierung des Wertzuwachses wirtschaftlich angebracht erscheine. Es mache daher wirtschaftlich gesehen keinen Unterschied, ob das stehende Holz geschlägert (und damit zum Umlaufvermögen gemacht werde) und sodann verkauft würde oder ob es als Teil eines im ganzen veräußerten Waldgrundstückes seinem "wirtschaftlichen Endzweck" - nämlich verkauft zu werden - zugeführt werde.

Darüber hinaus könne, wie der angefochtene Bescheid fortfährt, auch aus der Bestimmung des § 12 Abs. 6 EStG 1972 abgeleitet werden, daß stehendes Holz, das regelmäßig nicht in den Bestandvergleich einbezogen werde, nur in diesem besonderen Ausnahmefall für eine Übertragung stiller Rücklagen in Betracht komme.

Wegen der wirtschaftlichen Besonderheiten des Anlagegutes "stehendes Holz" und auf Grund des Umstandes, daß dieses regelmäßig nicht in den Bestandvergleich einbezogen werde, wäre der Ausschluß stiller Rücklagen stehenden Holzes von einer Übertragung gemäß § 12 EStG 1972 durchaus gerechtfertigt. Mangels einer solchen Übertragung mindere sich bei den 1978 angeschafften Anlagegütern auch nicht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer vom Selbstverbrauch im Sinne des § 29 UStG 1972.

Die Beschwerdeführerin erhob zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde, doch lehnte dieser Gerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit Beschluß vom 27. November 1986, B 376/86, ab. Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht die Beschwerdeführerin mit der antragsgemäß abgetretenen Beschwerde bzw. einem diese ergänzenden Schriftsatz inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Anders als das Umlaufvermögen kennzeichnet das Anlagevermögen grundsätzlich eine längerfristige Betriebszugehörigkeit (siehe z.B. das hg. Erkenntnis vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079). Die längerfristige Betriebszugehörigkeit führt in aller Regel schon auf Grund der laufenden Geldentwertung zur Bildung stiller Rücklagen, vor allem dann, wenn die Anlagegüter entsprechend der Vorschrift des dritten Satzes des § 12 Abs. 1 EStG 1972 durch viele Jahre - bewegliche Wirtschaftsgüter durch mindestens 7 Jahre, unbewegliche Wirtschaftsgüter gar durch mindestens 15 Jahre - Betriebsvermögen waren. Die Veräußerung im Sinne des ersten Satzes des § 12 Abs. 1 EStG 1972 deckt die stillen Rücklagen als Unterschiedsbetrag zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten auf. Die dermaßen aufgedeckten stillen Rücklagen finden in das laufende Betriebsergebnis Eingang und können daher eine Belastung mit Ertragsteuern auslösen. Eine Steuerbelastung aber entzieht dem Betrieb Mittel für Investitionen. § 12 EStG 1972 will diesem Mittelentzug vorbeugen, indem er eine Verrechnung der aufgedeckten stillen Rücklagen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten neu erworbener (erzeugter) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zuläßt. Dieser Zweck allein läßt sich dem Gesetz entnehmen. Der Verwaltungsgerichtshof vermag der belangten Behörde daher noch insoweit zu folgen, als sie den Zweck des § 12 EStG 1972 darin sieht, die Besteuerung stiller Rücklagen zu vermeiden, um Investitionen (Rationalisierungsmaßnahmen) zu erleichtern. Das Gesetz bietet jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, daß es darauf ankommen könnte, aus welchen Überlegungen die Anlagegüter veräußert werden. Ebenso wenig läßt das Gesetz erkennen, daß es auf die Art des veräußerten Anlagegutes ankommen könnte; spricht es doch schlechthin von veräußerten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Einschränkungen sind allein nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit (§ 12 Abs. 1 dritter Satz) oder der Art des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen (vierter Satz der Gesetzesstelle) getroffen. Nichts deutet darauf hin, daß der Gesetzgeber beim veräußerten (ausgeschiedenen) Anlagegut an weitere Einschränkungen dachte, etwa daran, welchem Zweck das veräußerte Anlagegut diene. Da der Gesetzgeber bei der Übertragung stiller Rücklagen an den Begriff des veräußerten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens anknüpft, macht es aber entgegen der Auffassung der belangten Behörde sehr wohl einen Unterschied, ob das stehende Holz geschlägert (und damit zum Umlaufvermögen gemacht) und sodann verkauft wird oder ob es als Teil eines im ganzen veräußerten Waldgrundstückes seinem "wirtschaftlichen Endzweck" - nämlich verkauft zu werden - zugeführt wird. Denn das geschlägerte Holz ist eben nicht mehr Anlagevermögen, sondern Umlaufvermögen, während das mit Grund und Boden veräußerte stehende Holz Anlagevermögen bleibt (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 1985, Zl. 83/13/0079, und vom 21. Oktober 1986, Zl. 86/14/0021). Es dient gleich der im angefochtenen Bescheid beispielhaft erwähnten Maschine der Produktion, nämlich der Holzproduktion, wobei sich die Frage, ob der Einsatz in der Produktion noch wirtschaftlich sinnvoll und gewinnbringend erscheint, auch beim stehenden Holz stellen kann.

2. § 12 Abs. 6 EStG 1972 läßt - "im Interesse der Forstwirtschaft" (547 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIII. GP) - bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt - im folgenden "Kalamitätsnutzungen" genannt - eine Übertragung stiller Rücklagen in Höhe von 50 v.H. der Einkünfte zu. Korrespondierend dazu schließt § 37 Abs. 2 Z. 5 lit. b EStG 1972 Kalamitätsnutzungen vom Hälftesteuersatz aus, soweit der Steuerpflichtige von der Bestimmung des § 12 Abs. 6 Gebrauch macht. Die Gesetzesmaterialien zu § 37 Abs. 2 Z. 5 leg. cit. (474 und 547 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIII. GP) lassen nun erkennen, daß der Gesetzgeber davon ausgeht, daß die Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen dem Regelfall entsprechend aus geschlägertem Kalamitätsholz anfallen. Andernfalls wäre es nicht sinnvoll gewesen, dort von den "Bringungskosten in Kalamitätsfällen" zu sprechen. Geschlägertes Kalamitätsholz ist aber Umlaufvermögen. § 12 Abs. 6 EStG 1972 bringt also keine Einschränkung der für Anlagegüter geltenden Absätze 1 bis 5, sondern eine Ausweitung auf Umlaufvermögen.

3. Daß der Frage, ob das stehende Holz in den Bestandvergleich einbezogen wird oder nicht, im Rahmen des § 12 EStG 1972 keine entscheidende Bedeutung zukommt, zeigt schon die Anordnung des Absatzes 3 der Gesetzesstelle, die sogar den Einnahmen-Ausgabenrechner dem Steuerpflichtigen mit Betriebsvermögensvergleich gleichstellt.

4. Zur Gegenschrift wird noch folgendes bemerkt:

4.1. Dort ist unter anderem ausgeführt, andere Anlagegüter als stehendes Holz unterlägen in der Regel einer ständigen Abnutzung, und im Fall ihres Verkaufes könne daher umsoweniger ein Erlös erzielt werden, je länger sie in Nutzung gestanden seien.

Dem ist entgegenzuhalten, daß stille Rücklagen nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von der Übertragung gemäß § 12 EStG 1972 nicht ausgeschlossen sind und daher (bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1972) z.B. auch die Veräußerung Grund und Bodens zu übertragbaren stillen Rücklagen führen kann (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch<sup>2</sup>, § 12 Tz 11). Bei Grund und Boden wird jedoch in der Regel auch noch nach längerdauernder Nutzung ein höherer Preis erzielt.

5. Die Frage, wie sich eine Übertragung stiller Rücklagen in späteren Jahren auswirken wird, ist für den hier zu prüfenden Rechtsanspruch auf Übertragung stiller Rücklagen gemäß § 12 EStG 1972 ohne Belang.

6. Der Verwaltungsgerichtshof ist somit übereinstimmend mit Tischendorf, Steuerforstwirt, E 237, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., und Wolff-Plottegg/Bartel, Die Anwendung einkommensteuerlicher Begünstigungen bei der Veräußerung von Waldflächen, ÖStZ Nr. 5/1984, der Auffassung, daß auch bei der Veräußerung von stehendem Holz aufgedeckte stille Rücklagen nach § 12 EStG 1972 übertragbar sind. Der gegenteilige Standpunkt der belangten Behörde beruht auf einem Rechtsirrtum, sodaß der angefochtenen Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Mit dem dort hiefür vorgesehenen Betrag von S 9.270,- ist der Schriftsatzaufwand insgesamt abgegolten. Weiters konnte auch für die Kosten, die bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof angefallen waren, kein Aufwandsatz zugesprochen werden. Die Eingabengebühr für den ergänzenden Schriftsatz vom 6. Februar 1987 betrug je Ausfertigung und nicht je Bogen S 120,-.

Wien, am 16. Juni 1987

### **European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VWGH:1987:1986140188.X00