

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

08.10.1991

Geschäftszahl

91/14/0013

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der Herta S in T, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 6. August 1990, Zl. 30.603-3/90, betreffend Einkommensteuer 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine pauschalierte Landwirtin, veräußerte mit Kaufvertrag vom 17. November 1980 an eine Gemeinde Holz- und Streunutzungsrechte an einer im Eigentum dieser Gemeinde stehenden Grundparzelle um S 20,-- pro m², das sind S 41.720,--. Zusätzlich wurde der Holzbestand um S 10,-- pro m² abgelöst.

Bei einer 1985 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, daß der Veräußerungserlös aus diesem Geschäft nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung falle, sondern zusätzlich zu erfassen sei. Das Finanzamt erließ dem Betriebsprüfer folgend einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 1981, in welchem Jahr der Kaufpreis zugeflossen ist.

Der hiegegen erhobenen Berufung der Beschwerdeführerin, in der sie sich gegen den gesonderten Ansatz des Verkaufes der Holz- und Streunutzungsrechte gewandt hatte, wies die belangte Behörde mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid insbesondere unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1990, Zl. 89/14/0143, ab. Die Veräußerung eines Teilwaldrechtes als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehöre zu den typischerweise nicht regelmäßig vorkommenden Vorgängen, weshalb eine solches Rechtsgeschäft von der Durchschnittssatzbesteuerung nicht umfaßt sei. In der mündlichen Verhandlung über die Berufung habe der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vorgebracht, daß die Landwirtschaft "seit Jahren" verpachtet sei; die Veräußerung des Holz- und Streunutzungsrechtes sei daher kein betrieblicher Vorgang. Gegenüber dem Betriebsprüfer habe die Beschwerdeführerin angegeben, daß die Landwirtschaft bis auf eine eigenbewirtschaftete Parzelle seit 1981 verpachtet sei. Eine Betriebsaufgabe vor Pachtbeginn sei nicht behauptet worden. Zum Zeitpunkt der Veräußerung des Teilwaldrechtes habe der land- und forstwirtschaftliche Betrieb, mit dem es als Anlagevermögen verbunden gewesen sei, demnach noch existiert. Die Begünstigungsvorschrift des § 37 EStG 1972 könne nicht zur Anwendung kommen, da es sich weder um eine außergewöhnliche Waldnutzung noch um eine Entschädigung gemäß § 32 Z. 1 EStG 1972 handle. Aufforstungskosten seien der Beschwerdeführerin nicht erwachsen. Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten könnten nicht berücksichtigt werden, nachdem ein entgeltlicher Erwerb des - seit der Waldteilung um das Jahr 1700 mit dem Hof verbundenen - Teilwaldrechtes durch die Beschwerdeführerin oder ihre Rechtsvorgänger nicht behauptet worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher mit Beschluß vom 27. November 1990, B 1213/90, die Behandlung der Beschwerde ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat. Vor diesem erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht darauf verletzt, daß die Erlöse aus der Veräußerung des Teilwaldrechtes samt Ablöse des Holzes nicht der Einkommensteuer unterzogen werden. Sie beantragt, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen

Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Mit der steuerlichen Behandlung von Erlösen aus dem Verkauf eines Teilwaldrechtes (§ 33 Abs. 2 lit. d TFLG) hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 30. Jänner 1990, Zl. 89/14/0143 (zur auch im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor der Novelle LGBI. 18/1984), sowie neuerlich im Erkenntnis vom 23. Oktober 1990, Zl. 90/14/0169 (zur Fassung LGBI. Nr. 18/1984), befaßt. In beiden Erkenntnissen hat der Gerichtshof ausgesprochen, daß derartige Erlöse von der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen nicht erfaßt sind.

Das Beschwerdevorbringen gibt keinen Anlaß, von dieser Rechtsmeinung abzugehen: Ein über ein Nutzungsrecht hinausgehender Anspruch auf die Substanz steht dem Teilwaldberechtigten entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht zu. Solches ergibt sich weder aus einer Bezeichnung als Anteilsrecht noch aus im Falle eines Regulierungs- oder Teilungsverfahrens möglichen Ansprüchen; es handelt sich eben nicht um Grund und Boden. Der gegenteiligen Ansicht der Beschwerdeführerin, der zufolge sie als Treugeberin, wirtschaftliche Eigentümerin bzw. Miteigentümerin an Grund und Boden beteiligt sei, kann der Gerichtshof aus den in den beiden oben zitierten Erkenntnissen genannten Gründen nicht beipflichten.

Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Äußerung zur Gegenschrift der belangten Behörde gleichheitswidrige Auslegung behauptet, ist einerseits auf den Ablehnungsbeschluß des Verfassungsgerichtshofes, andererseits wiederum auf das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1990 zu verweisen, in welchem der Verwaltungsgerichtshof einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot nicht erblicken konnte, weil sich Teilwaldrechte von Eigentumswäldern in für diese Betrachtung wesentlichen Punkten unterscheiden.

2. Die Beschwerdeführerin meint weiters, wenigstens die Holzablöse wäre in die Bemessungsgrundlage nicht einzubeziehen gewesen, da der jährliche Holzzuwachs bereits bei der Pauschalierung berücksichtigt und alljährlich versteuert worden sei.

Auch hiezu ist die Beschwerdeführerin auf das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1990 zu verweisen, wonach daran, daß der Veräußerungserlös von der Durchschnittssatzbesteuerung nicht erfaßt ist, auch der Umstand nichts ändert, daß durch die Veräußerung des Nutzungsrechtes auch das Recht zur Nutzung stehenden Holzes auf den Erwerber des Teilwaldrechtes übergeht. Wie bei der Veräußerung des Waldgrundstückes samt dem stehenden Holz, das ebenfalls zum Anlagevermögen zählt, handelt es sich um keine Waldnutzung. Die Holzablöse war nicht Kaufpreis für das stehende Holz, sondern lediglich eine Komponente des vertraglichen Entgeltes für das Teilwaldrecht. Der Ausschüttung einer Agrargemeinschaft ist die Holzablöse - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - nicht vergleichbar.

3. Aber auch der begünstigte Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1972 kann der Beschwerdeführerin nicht zugute kommen: Da - wie oben ausgeführt - keine Waldnutzung vorliegt, kann auch von einer außerordentlichen Waldnutzung im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 5 lit. a EStG 1972 keine Rede sein. Außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 2 Z. 4 EStG 1972 sind nicht anzunehmen, weil die Auffassung der Beschwerdeführerin, der Erlös aus der Veräußerung des Teilwaldrechtes könne als Entschädigung für die Aufgabe einer Tätigkeit im Sinne des § 32 Z. 1 lit. b EStG 1972, nämlich einer Nutzungstätigkeit, angesehen werden, nicht zutrifft. Der für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, mit dessen Hilfe eine bestimmte Tätigkeit ausgeführt wurde, erzielte Kaufpreis fällt nicht unter diese Bestimmung. Entschädigungen sind demgegenüber Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung, nicht jedoch Beträge, die unmittelbar für eine erbrachte Leistung vereinnahmt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1990, Zl. 86/13/0044).

4. Die Beschwerdeführerin rügt, die Feststellung der Existenz ihres landwirtschaftlichen Betriebes zum Zeitpunkt der Veräußerung des Teilwaldrechtes am 17. November 1980 beruhe auf einem mangelhaften Verfahren.

Erstmals in ihrer Beschwerde aber behauptet sie als im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige Neuerung eine Betriebsaufgabe "mit Beginn der Vegetation 1980" infolge Verpachtung der wesentlichen Flächen und vorheriger Reduktion des Viehbestandes. Demgegenüber hat sie im Zuge der Betriebsprüfung am 16. September 1985 niederschriftlich angegeben, die Verpachtung (eine weiterhin bewirtschaftete Parzelle ausgenommen) bestehe seit 1981. Damit standen die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung über ihre Berufung im Jahre 1990, die Landwirtschaft sei "seit Jahren" verpachtet, nicht im Widerspruch. Die bekämpfte Feststellung der belangten Behörde war daher weder aktenwidrig, noch unschlüssig. Auch für amtswegige Ermittlungen über einen allfälligen Betriebsaufgabezeitpunkt bestand angesichts der Angaben der Beschwerdeführerin vom 16. September 1985 kein Anlaß. Vielmehr wäre es Sache ihres steuerlichen Vertreters gewesen, sich in der mündlichen Verhandlung nicht bloß auf zeitlich unbestimmte Ausführungen zu beschränken, sondern gegebenenfalls konkrete Angaben über einen früheren Pachtbeginn, als von der Beschwerdeführerin bis dahin genannt, zu machen. Nur am Rande sei bemerkt, daß die Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen nicht schon zwingend mit einer Betriebsaufgabe gleichzusetzen ist, ja nicht einmal

die Verpachtung des gesamten Betriebes (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, zweite Auflage, § 24 Tz 44).

Soweit die Beschwerdeführerin wegen der Heranziehung von Einheitswertakten eine Verletzung des Parteigehöres behauptet, ist ihr entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde diesen Akten lediglich Indizien für den Bestand des landwirtschaftlichen Betriebes im Veräußerungszeitpunkt, somit für die Richtigkeit des von der Beschwerdeführerin am 16. September 1985 selbst genannten Pachtbeginnes entnommen hat. Nach der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung über die Berufung sind jedenfalls aus einem dieser Akten im Zusammenhang mit der Frage der Verpachtung Verlesungen erfolgt. Es lag an der Beschwerdeführerin, spätestens zu diesem Zeitpunkt klar und deutlich Angaben über den Beginn der Verpachtung wesentlicher Teile ihres landwirtschaftlichen Betriebes zu deponieren, wenn sie von ihrer bisherigen Darstellung insoweit abweichen wollte. Einen wesentlichen Verfahrensmangel kann die Beschwerdeführerin mit ihren diesbezüglichen Ausführungen demnach nicht aufzeigen.

5. Schließlich bringt die Beschwerdeführerin vor, der 17. November 1980 sei lediglich der Tag der Vertragsunterfertigung, nicht der Übergabe gewesen. Diese hätte erst mit der agrarbehördlichen Genehmigung des Vertrages erfolgen sollen. Ein entsprechender Bescheid sei ihr aber nie zugestellt worden; ein Stampiglienaufdruck auf der Urkunde könne ihn nicht ersetzen. Das Veräußerungsgeschäft sei bis heute nicht zustande gekommen.

Die Beschwerdeführerin will damit offenbar zivilrechtliche Unwirksamkeit des Kaufvertrages mangels ordnungsgemäßer agrarbehördlicher Genehmigung geltend machen. Sie bestreitet freilich nicht, daß das vertragliche Schuldverhältnis auch abgewickelt wurde. Werden aber zivilrechtlich mangelhafte Rechtsgeschäfte als bestehend angesehen, werden und bleiben sie verwirklicht, so ist entsprechend den Grundgedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise das tatsächliche wirtschaftliche Geschehen ohne Rücksicht auf den Grad zivilrechtlicher Mängel der Besteuerung zugrunde zu legen. Aus dieser Überlegung heraus muß jedwede Nichtigkeit solange ohne Bedeutung sein, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäftes eintreten und bestehen lassen (vgl. § 23 Abs. 3 BAO; Stoll, BAO-Handbuch, Seite 59 f; vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1968, Slg. 3830/F). Schon aus diesem Grund erübrigt es sich, auf die erwähnte - erstmals in der Beschwerde vorgetragene - Argumentation der Beschwerdeführerin näher einzugehen.

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

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.