

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.06.2003

Geschäftszahl

2003/14/0027

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

2003/14/0028

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der I W in T, vertreten durch Dr. Hermann Fina, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, St. Veiter Straße 41/II, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) 1. vom 20. Dezember 2002, RV802/1-7/99, betreffend Einkommensteuer 1991, und 2. vom 20. Dezember 2002, RV760/1-7/99, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (gesonderte Feststellung von Einkünften) sowie gesonderte Feststellung gemäß § 187 BAO für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde ergibt sich im Zusammenhang mit dem angefochtenen Bescheid folgender Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Land- und Forstwirtschaft. Da sie für das Jahr 1991 keine Abgabenerklärungen einreichte, legte das Finanzamt die mit 5.263 S geschätzten Einkünfte dem Feststellungsbescheid nach § 187 BAO (Ausfertigungsdatum 18. Jänner 1993) zugrunde.

Das Finanzamt erlangte Kenntnis davon, dass die Beschwerdeführerin ein Waldgrundstück von ca 2,6 ha mit Kaufvertrag vom 27. und 29. November 1991 verkauft hat. Das Finanzamt nahm das Gewinnfeststellungsverfahren mit Bescheid vom 29. März 1999 wieder auf, ermittelte den auf das Holz entfallenden Veräußerungsgewinn mit 70.400 S und stellte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft daher mit 75.663 S fest.

Gegen diese Bescheide berief die Beschwerdeführerin.

Mit Schreiben vom 21. Juni 1999 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin u.a. mit, im Rahmen einer am 21. Juni 1999 durchgeführten Waldbesichtigung (durch den Forstsachverständigen) habe sich ergeben, dass der Anteil des stehenden Holzes am Wert der Liegenschaft mit 27% (anstatt bisher 32%) anzusetzen sei, weshalb der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn 59.400 S (anstatt bisher 70.400 S) betrage.

Mit Eingabe vom 8. Juli 1999 brachte die Beschwerdeführerin vor, die Berechnung des Finanzamtes gebe nicht die Verhältnisse des Jahres 1991 (Zeitpunkt des Verkaufes) wieder. Der Holzbestand sei damals zum überwiegenden Teil unter 20 Jahre alt gewesen. Die Hieb reife sei erst mit 60 Jahren gegeben. Im Übrigen sei das Grundstück ohne jeglichen Wertansatz für die Bestockung verkauft worden.

Mit Schreiben vom 13. Juli 1999 wurde der Beschwerdeführerin vorgehalten, sie bestreite zu Unrecht, dass das Finanzamt nicht die Verhältnisse des Jahres 1991 berücksichtigt habe. Es sei unzutreffend, dass der damalige Holzbestand nicht verwertbar gewesen sei. Das Finanzamt forderte die Beschwerdeführerin auf, entweder ein Gegengutachten zum Gutachten des Amtssachverständigen vorzulegen oder gemeinsam mit dem Amtssachverständigen eine neuerliche Waldbegehung vorzunehmen. Die Auffassung, dass der gesamte Veräußerungserlös einer Waldparzelle auf den Grund und Boden entfalle, sei nicht haltbar.

Mit Schreiben vom 16. Juli 1999 brachte die Beschwerdeführerin vor, soweit erinnerlich sei auf dem verkauften Grundstück in den 70er Jahren ein Kahlschlag erfolgt, sodass ein Holzbestand mit einem Alter von 21 bis 40 Jahren auszuschließen sei.

Das Finanzamt hielt in einem Aktenvermerk vom 26. August 1999 fest, dass mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin ein Ortsaugenschein für den 6. September 1999 vereinbart sei. In einem Aktenvermerk vom 1. September 1999 ist festgehalten, dass der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin dem Finanzamt mitgeteilt habe, er habe das Vollmachtsverhältnis gekündigt und werde nicht an der vereinbarten Waldbesichtigung teilnehmen. Die Beschwerdeführerin werde auch nicht persönlich teilnehmen, sondern wünsche endlich eine Berufungsentscheidung. In einem weiteren Aktenvermerk vom 1. September 1999 ist festgehalten, dass auch die Beschwerdeführerin mitgeteilt habe, sie werde nicht an der Waldbesichtigung teilnehmen.

Mit Schreiben vom 8. September 1999 teilte die Beschwerdeführerin die Auflösung des Vollmachtsverhältnisses schriftlich dem Finanzamt mit. Sie brachte vor, aus Punkt 8 des Kaufvertrages vom 27. und 29. November 1991 ergebe sich, dass der Käufer es übernommen habe, alle mit dem Erwerb des Grundstückes verbundenen Abgaben zu tragen, und sich verpflichtet habe, die Verkäuferin diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens ab und gab der Berufung betreffend Gewinnfeststellung insoweit Folge, als sie die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 64.663 S feststellte. Im Hinblick auf die neu hervorgekommene Tatsache (Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Waldgrundstückes) sei die Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen gewesen. Einer Verjährung unterliege das Recht auf Feststellung von Einkünften nicht. Bei der Durchschnittssatzbesteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1989, BGBl 400, seien außerordentliche Erträge nicht abgegolten. Die Gewinne aus der Veräußerung eines Waldgrundstückes seien daher gesondert anzusetzen. Die vom Amtssachverständigen ermittelten Werte, welche dieser im Zuge eines Ortsaugenscheines und aufgrund von Vergleichswerten ermittelt habe, seien schlüssig und nachvollziehbar. Zudem fußten sie zT auf Angaben der Beschwerdeführerin; so ergebe sich aus dem Aktenvermerk vom 15. Mai 1997, dass die Beschwerdeführerin angeführt habe, im Zeitpunkt der Veräußerung sei ein 30jähriger Bestand vorhanden gewesen. Erhebungen und der Ortsaugenschein des Amtssachverständigen hätten diese Angaben der Beschwerdeführerin bestätigt. Hinsichtlich des Einwandes, die Beschwerdeführerin habe lediglich den Kaufpreis für den nackten Grund und Boden erhalten, werde darauf verwiesen, dass der erzielte Kaufpreis auf Grund und Boden einerseits sowie auf das stehende Holz andererseits aufzuteilen sei (Differenzmethode). Die belangte Behörde schließe sich der Auffassung des Finanzamtes an, wonach nicht 32%, sondern nur 27% des Kaufpreises auf das stehende Holz entfielen, was zu einer Berichtigung des Gewinnes aus dem Holzverkauf auf 59.400 S führe. Abschließend werde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht nur teilweise nachgekommen sei und im Berufungsverfahren die vom Finanzamt getroffenen Feststellungen nicht habe entkräften können.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid der belangten Behörde wurde gegenüber der Beschwerdeführerin im Instanzenzug die Einkommensteuer 1991 unter Ansatz der im Feststellungsbescheid nach § 187 BAO ausgewiesenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres personellen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

1. zweitangefochtenener Bescheid:

Gegen die Wiederaufnahme des Gewinnfeststellungsverfahrens wendet die Beschwerdeführerin ein, die belangte Behörde habe die Bestimmung des § 304 BAO nicht beachtet, welche eine Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung verbiete. Mit diesem Vorbringen übersieht die Beschwerdeführerin, dass die Norm des § 304 BAO im Falle der Wiederaufnahme von Feststellungsverfahren keine Anwendung findet, weil Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterliegen (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2950).

Sollte die Beschwerdeführerin mit dem Vorbringen, dem Finanzamt sei der Kaufvertrag vom 27. und 29. November 1991 bereits im November 1991 "zur Abgabebemessung angezeigt" worden, aufzeigen wollen, dass das - für die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4 BAO erforderliche - Neuervorkommen einer Tatsache fehle, ist dem zu entgegnen, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen (und Beweismittel) iSd § 303 Abs 4 BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 27. August 2002, 99/14/0028, und auch die Beschwerdeführerin nicht behauptet, dass die in Rede stehende Tatsache dem Finanzamt im Gewinnfeststellungsverfahren (bzw Einkommensteuerverfahren) für das Jahr 1991 bekannt gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin bringt hinsichtlich der Gewinnfeststellung vor, das Finanzamt habe vor Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides kein formelles Ermittlungsverfahren angestellt und der Beschwerdeführerin keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Der Inhalt der vom Finanzamt verfassten Aktenvermerke werde bestritten. Die Beschwerde bringt weiters vor, die vom Finanzamt und von der belangten Behörde aus dem Schätzungsgutachten des Sachverständigen, dessen Qualifikation bezweifelt werde, gezogenen

Schlussfolgerungen seien unschlüssig und nicht nachvollziehbar, zumal selbst dieser Sachverständige den Verkehrswert des Grundstückes mit jenem Wert beziffere, mit dem es die Beschwerdeführerin veräußert habe, und auch einräume, dass das Grundstück hiebreifen Bestand nicht aufgewiesen habe. Aus dem so genannten Schätzungsgutachten sei lediglich abzuleiten, dass das veräußerte Grundstück, ob mit oder ohne Bestockung, einen nicht nach nacktem Boden und bestockten Boden zu differenzierenden Wert in Höhe des Kaufpreises aufgewiesen habe.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des zweitangefochtenen Bescheides nicht auf. Auch wenn es zutreffen sollte, dass das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt hat, hatte die Beschwerdeführerin doch im Berufungsverfahren Gelegenheit, sich zum Ergebnis der Beweisaufnahme zu äußern (vgl Ritz, BAO-Kommentar2, § 183 Tz 10 zur Sanierung von Verfahrensfehlern). Zudem sei darauf verwiesen, dass im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid der belangten Behörde in subjektiven Rechten verletzt, nicht hingegen die Rechtmäßigkeit eines mit Berufung bekämpfbaren erstinstanzlichen Bescheides.

Im Berufungsverfahren war die Beschwerdeführerin nicht daran gehindert, Einwendungen insbesondere gegen das Gutachten des Amtssachverständigen vorzubringen und hat solche Einwendungen auch erhoben. Solcherart liegt die gerügte Verletzung des Parteiengehörs nicht vor.

Gegen die auf das Gutachten gestützte Beweiswürdigung der belangten Behörde wendet die Beschwerdeführerin ein, auch im Gutachten sei der Wert des nackten Grund und Bodens mit einem Betrag in Höhe des von der Beschwerdeführerin erzielten Kaufpreises angenommen werden. Weiters gehe auch das Gutachten davon aus, dass der Holzbestand noch nicht hiebreif gewesen sei. Dieses Vorbringen vermag allerdings die Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung nicht darzutun. Selbst wenn der Holzbestand auf dem von der Beschwerdeführerin verkauften Grundstück noch nicht hiebreif gewesen ist (im angefochtenen Bescheid ist vom Altersbestand des stehenden Holzes von 21 bis 40 Jahren die Rede), trifft es zu, dass die Beschwerdeführerin sowohl nackten Grund und Boden als auch stehendes Holz verkauft hat. Im Hinblick darauf, dass gem § 4 Abs 1 EStG 1988 nur Gewinne und Verluste des zum Anlagevermögen gehörenden nackten Grund und Bodens "nicht zu berücksichtigen" sind, hatte die belangte Behörde zu ermitteln, welcher Teil des Kaufpreises auf das stehende Holz entfiel. Dabei ist die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen, dass der Verkehrswert des nackten Grund und Bodens einerseits und des stehenden Holzes andererseits zu ermitteln und der von der Beschwerdeführerin erzielte Kaufpreis (mag er auch im Beschwerdefall mit dem Verkehrswert des Grund und Bodens übereinstimmen) in diesem Verhältnis aufzuteilen ist (vgl. sinngemäß zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits das hg Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 92/14/0039).

Die Beschwerdeführerin verweist auch darauf, im Kaufvertrag vom 27. und 29. November 1991 sei vereinbart worden, dass der Käufer des Waldgrundstückes alle mit dem Rechtsgeschäft verbundenen Abgaben zu tragen habe. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass sich sowohl die Höhe der Einkommensteuerschuld als auch die Person des Schuldners der Einkommensteuer zwingend aus dem Gesetz ergibt und nicht der Disposition durch Privatrechtssubjekte zugänglich ist.

Schlicht unverständlich ist schließlich das Beschwerdevorbringen, die Rechtswidrigkeit der Gewinnfeststellung ergebe sich auch daraus, dass nach "Art III des Bundesgesetzes, mit dem das Endbesteuerungsgesetz geändert werden, das Recht auf Festsetzung einer Abgabe, für die der Abgabeananspruch vor dem 1. Jänner 1993 entstanden ist, spätestens mit Ablauf des 1. Juni 2000 endet."

2. erstangefochtener Bescheid:

§ 209 Abs 1 BAO lautet:

"Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen"

Im erstangefochtenen Bescheid wird ausgeführt, ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991 sei am 9. Mai 1994 erlassen worden. Mit Ablauf des Jahres 1994 habe somit die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen (Ablauf Ende 1999). Der gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid sei am 27. September 1999 und sohin vor Ablauf der Bemessungsverjährung erlassen worden.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die fünfjährige Verjährungsfrist beginne mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden sei. Es könne im gegenständlichen Fall kein Zweifel bestehen, dass der Abgabeananspruch nach der Anmeldung des Kaufvertrages beim Finanzamt im November bzw Dezember 1991 entstanden sei und daher die Verjährungsfrist mit 1. Jänner 1992 zu laufen begonnen habe. Die Vorschreibung der Einkommensteuer mit Bescheid vom 27. September 1999 sei unrechtmäßig, weil die Verjährungsfrist bereits abgelaufen sei und eine Unterbrechung der Verjährung nicht eintreten konnte.

Mit diesem Vorbringen tritt die Beschwerde der Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde, wonach im Mai 1994 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991 an die Beschwerdeführerin ergangen sei, nicht entgegen. Dass aber durch die Erlassung eines Abgabenbescheides in rechtlicher Hinsicht die Unterbrechung der

Bemessungsverjährung bewirkt wird, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 17. September 1996, 95/14/0068).

§ 192 BAO lautet:

"In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist."

§ 252 Abs 1 BAO lautet:

"Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft verweist der erstangefochtene Bescheid auf den Gewinnfeststellungsbescheid und auf die durch § 192 BAO normierte Bindungswirkung.

Mit den (allgemein gehaltenen) Beschwerdeeinwendungen gegen Unrichtigkeiten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vermag die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die in § 192 BAO festgeschriebene Bindungswirkung keine Rechtswidrigkeit des erstangefochtenen Bescheids aufzuzeigen.

Soweit die Beschwerdeführerin auch im Zusammenhang mit der Einkommensteuervorschreibung auf die Vereinbarung im Kaufvertrag vom 27. und 29. November 1991 verweist, wonach der Käufer alle aus dem Rechtsgeschäft resultierenden Abgaben zu tragen habe, ist auch in diesem Zusammenhang zu entgegen, dass sich die Person des Schuldners der Einkommensteuer aus dem Gesetz ergibt und der Parteiendisposition entzogen ist.

Die Beschwerdeführerin verweist auch in diesem Zusammenhang auf das Endbesteuerungsgesetz. Hiezu ist zu erwidern, dass sich die Amnestiewirkungen nach §§ 4 f Endbesteuerungsgesetz, BGBl 818/1993 idF BGBl 201/1996, nicht auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erstrecken.

Da sohin bereits der Inhalt der Beschwerden erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, waren sie gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. Juni 2003