

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Kärntner Treuhand- und Revisions AG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal/Drau betreffend Einkommensteuer 1999 sowie gegen die vorläufigen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

1. Die Berufungen gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 sowie gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird zum Vorteil des Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr 2001	
Art Höhe	Art und Höhe
Zu versteuerndes Einkommen € 146.030,17	Einkommensteuer € 64.766,03

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. übernahm von seiner Mutter im Jahr 1988 den 15/32 Anteil an einer land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaft. Aufgrund einer auch für alle Rechtsnachfolger verbindlichen Vereinbarung nutzte der Bw. den in einem Vermessungsplan ausgewiesenen südlichen Teil im Ausmaß von 15/32 der Gesamtliegenschaft wie ein Alleineigentümer.

Im Hinblick auf diese Nutzungsteilung ermittelte der Bw. seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft pauschaliert entsprechend dem anteiligen Einheitswert von S 71.718,--.

Mit Kaufvertrag vom 29. Juni 1999 verkaufte der Bw. seinen 15/32 Anteil um den Betrag von S 7.800.000,-- . Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erlösanteiles wurden vom Finanzamt für das stehende Holz 53,6 Prozent und für den anteiligen Wert des Jagdreiches 3,9 Prozent des Verkaufserlöses, sohin insgesamt S 4.485,000,-- in Ansatz gebracht. Davon brachte das Finanzamt – in Entsprechung der in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung angeführten Beträge - als geschätzten Buchwert den anteiligen Einheitswert von gerundet S 72.000,-- sowie die Veräußerungskosten von S 168.000,-- in Abzug. Den sich demnach ergebenden Veräußerungsgewinn von S 4.245.000,-- verteilte das Finanzamt antragsgemäß auf drei Jahre (§ 37 Abs. 2 EStG 1988).

Nicht stattgegeben wurde vom Finanzamt dem Antrag des Bw., als weitere Aufwendungen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes Pflege- und Wiederaufforstungskosten von S 1.328.000,-- (S 2,50 pro Quadratmeter für die Forstflächen des Bw. im Ausmaß von 53,12 ha) in Abzug zu bringen. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt auf § 4 Abs. 8 EStG 1988, wonach Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben (im Rahmen der Pauschalierung) abzusetzen und damit bereits abgegolten seien.

Gegen die Nichtzulassung der beantragten Pflege- und Wiederaufforstungskosten von S 1.328.000,-- zum Abzug richten sich die gegenständlichen Berufungen gegen den Bescheid

betreffend Einkommensteuer 1999 sowie gegen die vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001.

In der das Veranlagungsjahr 2001 betreffenden Berufung bekämpft der Bw. auch die Nichtanerkennung des aus der Sicht des Bw. noch offenen Verlustabzuges aus 1990. Der Bw. hatte durch Eintragung im Erklärungsformular beantragt, aufgrund abzugsfähiger Verluste aus dem Jahr 1990 in Höhe von S 154.545,-- ein weiteres Fünftel als Sonderausgabe im Jahr 2001 in Abzug zu bringen. Der dem Antrag nicht entsprechende Veranlagungsbescheid des Finanzamtes enthielt diesbezüglich keine Begründung.

In der Berufungsschrift führte der Bw. aus, dass es sich bei einem Waldbestand um ein Wirtschaftsgut mit biologischem Wachstum handle, dessen Lebensdauer im Wirtschaftswald mit dem Umtriebsalter beschränkt sei. Die Art der Bewirtschaftung spiele hiebei keine Rolle, da die Stämme in der Regel spätestens mit dem Erreichen der Hiebreife genutzt werden und somit aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Daraus ergebe sich zwangsläufig, dass bei einem Waldbestand nur dann Anschaffungskosten vorliegen könnten, wenn die Anschaffung innerhalb des Umtriebsalters oder ab Begründung des ältesten vorhandenen Bestandes erfolgt sei (der Bestand oder Teile davon müssten zum Zeitpunkt des Erwerbes bereits vorhanden sein). Bei Anschaffung außerhalb dieses Zeitraumes sei das ursprünglich erworbene stockende Holz bereits aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr vorhanden. Jede spätere "Nachbeschaffung" (Wiederaufforstung samt allen Folgekosten) zähle nunmehr zu den Herstellungskosten. Liege der Anschaffungszeitpunkt innerhalb des Umtriebsalters oder nach der Begründung der ältesten vorhandenen Bestände, so seien für die bis zum Anschaffungszeitpunkt begründeten, zum Zeitpunkt der Veräußerung noch vorhandenen Bestände die anteiligen Anschaffungskosten, danach aber in jedem Fall anteilige Herstellungskosten zu berücksichtigen. Die Bestimmung des § 6 Z. 2 EStG 1972 bzw. nunmehr § 4 Abs. 8 EStG 1988, die mit rückwirkender Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 1980 gesetzlich verankert worden sei, sei von ihrer Anwendbarkeit her ganz eindeutig nur auf Bilanzierende bzw. "echte" Einnahmen-Ausgaben-Rechner (nicht ausgabenpauschalierte Einnahmen-Ausgaben-Rechner) ausgerichtet und habe daher keinen Bezug zu den geltenden Pauschalierungsverordnungen. Dies deshalb, da bei durchgehender Anwendung der Pauschalierung diese nur bei laufenden Nutzungen zu einem identen Totalgewinn gegenüber einem § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 Gewinnermittler führe, jedoch bei der Veräußerung eines pauschalierten Betriebs vom Totalgewinn eines § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 Gewinnermittlers vollkommen abweiche. Der Bw. führte diesbezüglich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 1985, Zi. 83/13/0079 ins Treffen, in welchem der

VwGH die zwingende Anrechnung von Anschaffungskosten ausgesprochen habe, soweit diese bis zur Veräußerung noch nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden seien. Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 19. April 1988, ZI. 87/14/0080, sei zu entnehmen, dass durch die Durchschnittssatzbesteuerung nur realisierte Gewinne und keine durch Wertzuwächse nicht realisierten Wertsteigerungen erfasst würden. Als Grundsatz nach der Durchschnittssatzverordnung sei vorgesehen, dass der Gewinn aus forstwirtschaftlich genutzten Flächen gemäß § 4 Abs. 3 EStG – also durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – zu ermitteln sei und die Gewinnermittlung mit dem Durchschnittssatz die Ausnahme darstelle. Aus den Überlegungen des VwGH sei zu schließen, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht realisierten Gewinnen in der Pauschalierung auch noch nicht Berücksichtigung finden konnten. Daher seien diese Aufwendungen im Zuge der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigen. Die Bestimmung des § 4 Abs. 8 EStG 1988 betreffend das Abzugsgebot für Pflege- und Wiederaufforstungskosten habe für einen (voll- oder ausgaben-)pauschalierten Forstbetrieb nicht zur Anwendung zu kommen. Erst die Nichtanwendung des Abzugsgebotes gemäß § 4 Abs. 8 EStG 1988 führe zu einem identen Totalgewinn. Die mit S 2,50 pro Quadratmeter geschätzten Pflege- und Wiederaufforstungskosten seien daher im Gesamtbetrag von S 1.328.000,-- bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes in Abzug zu bringen.

Das Finanzamt legte die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Erörterungsgespräches vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. weiters ausgeführt, dass aus den VwGH-Erkenntnissen vom 6. November 1990, ZI. 89/14/0244 und vom 19. Juni 2002, ZI. 99/15/0264, der Wille des Verwaltungsgerichtshofes erkennbar sei, die Anerkennung von Pflege- und Wiederaufforstungskosten als Abzugsposten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu ermöglichen. Die steuerliche Vertretung beantrage daher, auch im vorliegenden Berufungsfall die Rechtsmeinung des VwGH umzusetzen. Zumindest für das Jahr 1979 wäre die Aktivierung von Pflege- und Wiederaufforstungskosten möglich. Wäre der VwGH anderer Meinung, hätte er im Erkenntnis vom 19. Juni 2002, ZI. 99/15/0264, eine die Berufungsentscheidung der belangten Behörde aufhebende Entscheidung treffen müssen. Zumal in den Sachverhaltsfeststellungen darauf hingewiesen werde, dass zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in Abzug zu bringende Herstellungskosten für die Bestände von 30 Jahren und älter unstrittig seien.

Vom Vertreter des Finanzamtes wurde eingewendet, dass die gesetzliche Bestimmung des § 4 Abs. 8 EStG 1988 für alle Zeiträume - auch für jene vor 1979 – anzuwenden sei. Die Rechtssprechung des VwGH sei der Ansicht des steuerlichen Vertreters entgegenstehend.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten:

Zunächst ist auf das Vorbringen des Bw. in der Berufungsschrift einzugehen, wonach die Bestimmung des § 6 Z. 2 EStG 1972 bzw. nunmehr § 4 Abs. 8 EStG 1988, die mit rückwirkender Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 1980 gesetzlich verankert worden sei, von ihrer Anwendbarkeit her nur auf Bilanzierende bzw. "echte" Einnahmen-Ausgaben-Rechner (nicht ausgabenpauschalierte Einnahmen-Ausgaben-Rechner) ausgerichtet sei und daher keinen Bezug zu den geltenden Pauschalierungsverordnungen habe.

Gemäß § 17 EStG 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Sofern ein Steuerpflichtiger eine Durchschnittssatzgewinnermittlung im Sinne von § 17 EStG 1988 in Anspruch nimmt, begibt er sich damit auch des Rechtes, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen. Er kann also nicht den pauschal ermittelten Gewinn um gesondert geltend gemachte Betriebsausgaben welcher Art immer kürzen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen lediglich dann, wenn entweder die betreffende Durchschnittssatzverordnung ausdrücklich bestimmte Betriebsausgaben gesondert zum Abzug zulässt oder wenn nach dem letzten Satz des § 17 Abs. 5 Z. 3 leg. cit. nur bestimmte andere Betriebsausgaben pauschaliert werden.

Der Bw. nahm zur Einkünfteermittlung aus seinem forstwirtschaftlichen Betrieb die Gewinnpauschalierung nach den zu § 17 EStG 1988 ergangenen Pauschalierungsverordnungen in Anspruch. Mit dieser Pauschalierung sind alle laufenden Betriebsausgaben abgegolten, sodass mangels gegenteiliger gesetzlicher Anordnung davon auszugehen ist, dass entsprechend den Bestimmungen des § 6 Z. 2 letzter Satz EStG 1972 i.d.F. 2. AbgÄG 1987 bzw. § 4 Abs. 8 EStG 1988 auch sämtliche Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten von dieser Pauschalierung erfasst sind. Vom Wahlrecht der Aktivierung (Ansatz des höheren Teilwertes) wurde durch die Inanspruchnahme der Pauschalierung nicht Gebrauch gemacht. Es ist in diesem Zusammenhang auch kein relevanter Unterschied zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG gegeben, zumal auch hier bei nicht erfolgter Aktivierung die in Rede stehenden Kosten sofort als

Betriebsausgaben (wenn auch im Unterschied zur Pauschalierung in ihrer tatsächlichen Höhe) in die Gewinnermittlung eingehen (VwGH vom 19. Juni 2002, Zl. 99/15/0264).

Der Bw. hat durch seine Ausführungen anlässlich des Erörterungsgespräches vor dem unabhängigen Finanzsenat der Rechtsansicht, wonach § 4 Abs. 8 EStG 1988 auch für die pauschalierte Einkunftsermittlung gelte, nicht mehr widersprochen.

Unter Verweis auf das erst nach Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 19. Juni 2002, Zl. 99/15/0264, wendete der Bw. im weiteren Berufungsverfahren jedoch ein, es sei aus diesem Erkenntnis sowie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 6. November 1990, Zl. 89/14/0244, der Wille des VwGH erkennbar, die Anerkennung von Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Abzugsposten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu ermöglichen. Zumaldest für das Jahr 1979 könnten Pflege- und Wiederaufforstungskosten aktiviert werden.

Dieses Vorbringen des Bw. umschreibt die im gegenständlichen Berufungsverfahren im Wesentlichen noch strittige Frage, ob das seit 1980 normierte Abzugsgebot des § 6 Z. 2 EStG 1972 bzw. § 4 Abs. 8 EStG 1988 auch auf die Herstellungskosten (Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten) für Bestände anzuwenden ist, die vor 1980 entstanden sind.

Dem § 6 Z. 2 EStG 1972 wurde durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1987 (BGBl. Nr. 312) mit Rückwirkung ab der Veranlagung 1980 ein weiterer Satz angefügt. Diese Bestimmung (Art. I Z. 2 BGBl. 1987/312), welche im Wesentlichen gleichlautend als § 4 Abs. 8 in das Einkommensteuergesetz 1988 übernommen wurde, lautet: "Wird bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das stehende Holz der höhere Teilwert (§ 6 Z. 2 lit. b) nicht angesetzt, dann sind Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen."

Artikel II Z. 2 leg. cit. enthält weiters eine Übergangsbestimmung, welche wie folgt lautet: "Art. I Z. 2 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1980 anzuwenden. Bei der Ermittlung stiller Reserven aus stehendem Holz, die vor dem Kalenderjahr 1980 entstanden sind, ist von den der Veranlagung für das Kalenderjahr 1979 zugrunde gelegten Buchwerten auszugehen."

Aus dieser Übergangsbestimmung leitet der Bw. seine Rechtsansicht ab, wonach er zumaldest im Jahr 1979 seine bis dahin angefallenen Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten aktivieren könne. Das wiederum hätte dann zur Folge, dass

diese Aufwendungen (Herstellungskosten) für jene Bestände, die vor 1980 entstanden sind, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als Abzugsposten in Ansatz zu bringen wären.

Näheres zur Interpretation der Übergangsbestimmung findet sich in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (108 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. Gesetzgebungsperiode Seite 34 f). Demnach soll diese Regelung die Beibehaltung der vor dem Erkenntnis des VwGH vom 21. Oktober 1986, Zl. 86/14/0021, gegebenen Situation (Abzug von Aufforstungs- und Holzpflegekosten als Betriebsausgaben) bewirken. Durch die Übergangsregelung sollen systemwidrige Doppelabsetzungen von Aufwendungen hintangehalten werden. Die Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage gehen also davon aus, dass auch vor der Einführung des gesetzlichen Abzugsgebotes des (nunmehrigen) § 4 Abs. 8 EStG 1988 Aufforstungs- und Holzpflegekosten als Betriebsausgaben abzusetzen waren.

Ebenso geht der Verwaltungsgerichtshof in seinem vom Bw. angeführten Erkenntnis vom 6. November 1990, Zl. 89/14/0244, davon aus, dass die erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1980 anzuwendende Bestimmung des § 6 Z. 2 EStG 1972 bzw. § 4 Abs. 8 EStG 1988 auch jene Bestände umfasst, die vor 1980 entstanden sind. Anders können die Erwägungen des VwGH in den letzten drei Absätzen des Punktes 4. dieses Erkenntnisses nicht verstanden werden, wenn ausgeführt wird: "Allerdings hat die belangte Behörde diese Gesetzesstelle im angefochtenen Bescheid gar nicht angewendet, sondern dem Beschwerdeführer - der im Vorerkenntnis vertretenen Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes folgend - bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes den Abzug von Herstellungskosten zugebilligt" sowie "Durch den Ansatz der Aufwendungen (deren Abzug) für die Pflege des stehenden Holzes und der Wiederaufforstungskosten als Herstellungskosten entgegen der Übergangsbestimmung erklärte sich der Beschwerdeführer - wohl zu Recht, da die Steuerbemessungsgrundlage gemindert wurde - nicht in seinen Rechten verletzt".

In diesem Beschwerdefall handelte es sich ausschließlich um Bestände, die vor 1980 entstanden waren. Den Ausführungen des VwGH ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass der VwGH den Ansatz der Aufwendungen (deren Abzug) für die Pflege des stehenden Holzes und der Wiederaufforstungskosten als Herstellungskosten für diese vor 1980 entstandenen Bestände als "entgegen der Übergangsbestimmung" betrachtet.

Auch das vom Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 19. Juni 2002, Zl. 99/15/0264, kann dem Standpunkt des Bw. nicht zum Durchbruch verhelfen, da es sich beim Beschwerdegegenstand ausschließlich um die Anerkennung von Aufwendungen für die Pflege

des stehenden Holzes und der Wiederaufforstungskosten als Herstellungskosten für nach 1980 entstandene Bestände handelte. Zur steuerlichen Behandlung der Aufwendungen für die vor 1980 entstandenen Bestände finden sich in diesem Erkenntnis keine Erwägungen des Gerichtshofes. Die Anführung einer Vorgangsweise im Verfahren vor der belangten Behörde unter den Sachverhaltsfeststellungen vermag keinen zweifelsfreien Rückschluss auf eine Rechtsansicht des Gerichtshofes zu begründen.

Die Berufungen erweisen sich in diesem Punkt schon dem Grunde nach als nicht begründet. Auf die Richtigkeit der vom Bw. vorgenommenen Schätzung der zum Abzug beantragten Aufwendungen (S 2,50 pro Quadratmeter) ist daher nicht weiter einzugehen.

2. Verlustabzug:

Entsprechend der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2001 geltenden Fassung sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln.

Für die in den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandenen Verluste normiert § 117 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988 (in der Fassung StrukAnpG 1996), dass diese, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen sind. Bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ist ein Verlustabzug nicht zulässig.

Nach der Aktenlage hatte der Bw. für das Jahr 1990 einen durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelten Verlust von S 278.035,-- ausgewiesen. Anlässlich der Veranlagung 1994 wurden hievon S 123.490,-- verbraucht, sodass ab der Veranlagung 1998 noch ein offener Verlustabzug in Höhe von S 154.545,-- vorhanden war. Ein Fünftel hievon betrug demnach S 30.909,--. Vom Finanzamt wurde in den Veranlagungsjahren 1998, 1999 und 2000 jeweils der Fünftelregelung entsprochen und der auf das Jahr 1990 zurückzuführende Verlustabzug anteilig berücksichtigt. Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2001 wurde dem unter Kennzahl 469 im Erklärungsformular ersichtlichen Antrag des Bw. offenkundig versehentlich nicht entsprochen.

Die Berufung gegen den vorläufig ergangenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 erweist sich in diesem Punkt als begründet.

Das zu versteuernde Einkommen des Bw. stellt sich wie folgt dar:

2001:

Einkommen lt. angefochtenem Bescheid	S	2.040.328,--
Abzüglich Verlustabzug	S	- 30.909,--
Einkommen lt. Berufungsentscheidung	S	2.009.419,--

Klagenfurt, 30. Dezember 2003