

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald und die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer, BA und Mag. Johannes Denk in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** wohnhaft, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, betreffend die Bescheidbeschwerde vom 30.01.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, des Finanzamtes Wien 4/5/10, nunmehr Finanzamt Österreich, vom November 2013, StNr.: ***BF1StNr1*** nach im Beisein der Schriftführerin Denise Schimonek am 3.04.2025 und der Schriftführerin Romana Schuster am 27.04.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlungen

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO keine Folge gegeben und die angefochtenen Abgabenbescheide werden zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert.
- II. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Abgabenbescheide zu Gunsten des Steuerpflichtigen abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eingeschränkt auf die Rechtsfrage der Erfüllung des Tatbestandes des § 107 EStG 1988 durch die im Streitzeitraum erfolgten Zahlungen der OMV zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) ist Alleineigentümer des Forstbetriebes A. und erklärte daraus in den Streitjahren 2005 bis 2011 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 125 BAO.

Eine beim Bf. mit Prüfungsauftrag vom 5.12.2011 durchgeführte Außenprüfung betreffend den Forstbetrieb A. (FB-A) für die Jahre 2005 bis 2011 hatte zwei Prüfungsthemen zum Gegenstand: Die jährlichen Zahlungen der OMV für ihre Bergbautätigkeiten im B-Wald zur Gewinnung von flüssigen und gasförmigen Kohlenwasserstoffen und die erklärten Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt wegen Mistelbefalls. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30.10.2013 und dem BP-Bericht vom 7.11.2013 wurden dazu folgende Feststellungen getroffen:

Feststellungen der Betriebsprüfung

Tz. 1 u. 1.1. OMV-Entschädigungen:

Die OMV Aktiengesellschaft (idF OMV) betreibe seit den 70er Jahren auf Grundflächen des Forstbetriebes A. (F-W) das Aufsuchen und die Förderung von Kohlenwasserstoffen (vor allem Erdölförderung). Die Entschädigungsleistungen für die verschiedenen Nutzungen der OMV seien jeweils einzeln mit dem Bf. als Grundeigentümer verhandelt worden und die diversen Abgeltungen zunächst in Einzelverträgen geregelt und entschädigt worden. Im Jahr 2001 sei zwischen dem Bf. und der OMV die bergbauliche Nutzung von Grundflächen des Forstes und das dafür zu leistende Entgelt neu verhandelt worden. Im Vertrag vom 11.10.2001 sei die Überlassung von Waldflächen zur unbefristeten forstfremden Nutzung für die Dauer des Betriebes der bestehenden Bergbauanlagen der OMV gegen ein jährliches, wertgesichertes Entgelt geregelt worden. Die Höhe dieses Nutzungsentgeltes sei nach einer bestimmten Nutzungsfläche vereinbart worden, welche durch die Förderanlagen als in Anspruch genommen gelte. Von den Vertragsparteien sei ein „Störradius“ von 500 Meter um die oberirdischen Anlagen angenommen und auf diese Weise ein „Gewinnungsgebiet“ von 660 ha festgelegt worden, für das ein jährliches wertgesichertes Nutzungsentgelt von € 308,31 pro Hektar (bzw. ATS 4.242,42/ha; gesamt € 203.484, bzw. ATS 2,8 Mio.) zu leisten sei. Für diese jährliche Zahlung sei die OMV berechtigt, bei den bestehenden Anlagen innerhalb des Gewinnungsgebietes ohne weitere Zustimmung des Grundeigentümers alle erforderlichen Tätigkeiten für die Förderung und den Transport der Kohlenwasserstoffe vorzunehmen (wie Betrieb der Sonden, Instandhaltungsarbeiten, Mitbenutzung von Straßen und Wegen). Sämtliche neue Maßnahmen (z.B. Untersuchungsarbeiten zur Aufsuchung neuer Lagerstätten, Errichtung von Bohrplätzen und Wegen, Neuverlegung von Leitungen, Errichtung von

Bohranlagen, Stationen und anderer Betriebsanlagen) würden lt. Vertrag weiterhin der Zustimmung des Grundeigentümers bedürfen.

Lt. Punkt III sei das jährliche flächenbezogene Nutzungsentgelt eine Entschädigung für Bodenwertminderung, Störung des Bodenwasserhaushaltes, Wasserflutungen, Verschlämmungen, Wertminderung des Restbetriebes, Beeinträchtigung des Jagdgebietes sowie Wildunfälle und Wildschäden aus der Errichtung, dem Betrieb und der Liquidierung der Bergbauanlagen und den damit verbundenen Tätigkeiten.

Mit dem Vertrag vom 20.11.2006 seien gegen Einmalzahlungen Bohrungen an neuen oder ehemaligen sowie bestehenden Sondenflächen vereinbart und das im Vertrag 2001 festgelegte Gewinnungsgebiet auf 1.783 Hektar ausgedehnt worden (jährliches wertgesichertes Entgelt ab 1.1.2007 € 336,343/ha; gesamt € 599.700). Um die außerhalb des bisherigen „Gewinnungsgebietes“ vereinbarten Bohrplätze HI 74, HI 75 und Pil 4 seien jeweils ein „Störradius von 750 Meter um die Fördersonde und zudem die Hinzunahme umfangreiche Arrondierungsflächen vereinbart worden. Mit den Einmalzahlungen würde die Inanspruchnahme der Bohrplatzfläche zur Durchführung der Bohrung, die Benutzung der Wege und alle Nachteile aus der Errichtung der Bohranlage entschädigt. Nicht mit den Einmalzahlungen abgegolten seien bei Fündigkeit der Bohrungen die Nachteile aus dem laufenden Sondenbetrieb samt Nebentätigkeiten. Der laufende Betrieb dieser zusätzlichen Bergbauanlagen würde durch das jährliche flächenbezogene Nutzungsentgelt gemäß Vertrag 2001 vergütet, wobei sich für diese Förderanlagen ein um 1.011 ha größeres Gewinnungsgebiet als bisher im Vertrag 2001 ergäbe (HI 74 176ha, HI 75 208ha, Pil4 627ha).

Basierend auf Angaben der Verträge und laut der Auskunft des steuerlichen Vertreters (StV) umfasse die jährliche direkte Angriffsfläche für Bohr- und Sondenflächen eine Kernzone von rund 3 Hektar. Entsprechend den vorgelegten Plänen und wie bei einer Begehung am 23.4.2013 vom Prüfungsorgan festgestellt, habe sich die Fläche der Kernzonen auch durch die Erschließung neuer Bohrplattformen und durch Auflassung bestehender Bohr- und Sondenflächen seit der Berechnung aus dem Jahr 2001 nicht relevant verändert.

Der Bf. habe alle Entschädigungszahlungen der OMV bei seinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst. Von den jährlichen flächenbezogenen Entschädigungszahlungen gemäß Vertrag 2001 und Vertrag 2006 habe der Bf. im Prüfungszeitraum 2005-2011 eine nicht zu versteuernde Bodenwertminderung durch Verkehrswertminderung in Höhe von 81% geltend gemacht.

Nach Ansicht der BP komme eine steuerfreie Bodenwertminderung ausschließlich für die direkte Angriffsfläche von jährlich rd. 3 ha nicht aber für das gesamte vertraglich vereinbarte Gewinnungsgebiet in Betracht. Die für das weit über die Kernzone (Sonden- und Anlagenflächen) hinausgehende Gewinnungsgebiet geleisteten Zahlungen, seien unabhängig von ihrer Bezeichnung als Entschädigung, zur Gänze steuerpflichtig, weil eine immerwährende

Verkehrswertminderung des Forstrevieres durch die der OMV eingeräumten vertraglichen Nutzungsrechte nicht vorliege. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der bergbaulichen Nutzung durchsetzbare Verpflichtungen nach dem Mineralrohstoffgesetz zu Grunde gelegt werden könnten. Steuerfrei sei nur die dauerhafte Wertminderung der Bodensubstanz durch die forstfremde Nutzung. Die jährlichen Entschädigungsleistungen seien ungeachtet der im Vertrag erfolgen Bezeichnung als Verkehrswertminderung, da eine solche durch das vorgelegte Gutachten auch nicht habe nachgewiesen werden können, der Besteuerung zu unterziehen.

Dies sei bereits im Zuge der Vor-Betriebsprüfung der Jahre 2001 bis 2004 festgestellt und so auch rechtskräftig veranlagt worden. In der Stellungnahme vom 14.02.2011 sei der forstliche Sachverständige der Finanzverwaltung, DI C.D., nach Begehung des Gewinnungsgebietes zu folgendem Ergebnis gelangt:

„Es würden sich keine Hinweise auf Bodenwertminderungen, die das gesamte Gewinnungsgebiet betreffend finden (wie z.B. für die Ertragsfähigkeit des Bodens schädliche Emissionen, lokale Veränderungen des Grundwasserspiegels im Zusammenhang mit der Erdöl- oder Erdgasförderung).

Der negative Einfluss auf die Ertragsfähigkeit des Waldbodens beschränke sich nur auf die direkte Angriffsfläche durch die Bergbauanlagen. Das sei eine Kernzone von jährlich rd. 3 Hektar. Selbst bei Annahme einer 100%igen Bodenwertminderung auf der direkten Angriffsfläche, könne bei den jährlichen Entschädigungszahlungen die steuerlich anzuerkennende Bodenwertminderung maximal den Betrag von € 6.750 bis 8.250 erreichen (Waldbodenpreis von € 0,23 – 0,28/m² für 3 ha Kernzone) betragen.

Der Verkehrswert größerer forstlicher Liegenschaften, in denen regelmäßige Nutzungen möglich sind, sei sowohl nach dem Sachwertverfahren als auch nach dem Ertragswertverfahren zu bestimmen. Dem Sachwert komme mit zunehmender Liegenschaftsgröße ein kleineres und dem Ertragswert ein größeres Gewicht zu. Weil – wie in 3.2. der Stellungnahme dargelegt – die tatsächlich sachwertwirksamen Anteile an den OMV-Zahlungen nur relativ gering seien, müssten die tatsächlich ertragswirksamen Anteile an den Zahlungen bei der Bewertung des Gesamtbetriebes auch ein höheres Gewicht bei der Beurteilung des Verkehrswertes des gesamten Forstbetriebes haben.

Die Verkehrswertminderung sei im vom Bf. beauftragten Gutachten über die Bodenwertminderung vom 9.03.2006 weder nachvollziehbar begründet noch sei die Höhe der Verkehrswertminderung plausibel quantifiziert worden. Ein auf Jahrzehnte durch die Rohstoffgewinnung vertraglich garantiertes, bewirtschaftungsunabhängiges und wertgesichertes Einkommen, das die erzielbaren Deckungsbeiträge aus der üblichen Waldbewirtschaftung auf der gleichen Fläche erheblich überschreitet, sei ein wesentlicher Wertfaktor für die Investition in einen solchen Wald. Wegen des langjährig gesicherten hohen Ertragswertes dieser Waldflächen, sei ein solches Forstrevier am

Markt stark nachgefragt. Die mit den Bergbauanlagen verbundenen langjährigen hohen Erträge kompensieren die damit verbunden Nachteile bei weitem, sodass keine Verkehrswertminderung, sondern eine Verkehrswerterhöhung auf solchen Flächen eintrete. Dieses Ergebnis sei bei einer vom Forstsachverständigen durchgeführten Analyse von 130 Grundstückstransaktionen mit vergleichbaren Anlagen bestätigt worden.

Zu berücksichtigen sei ferner, dass die Errichtung und Erhaltung eines Wegenetzes durch die OMV die forstwirtschaftlichen Bewirtschaftungskosten im gesamten Gewinnungsgebiet positiv beeinflussen.“

Im Jahr 2005 sei daher nach Auffassung der BP die steuerfreie dauerhafte Bodenwertminderung wie in den Vorjahren mit 2% der Entschädigungszahlung anzusetzen. Da sich ab 2006 die Fläche des Gewinnungsgebietes nahezu verdoppelt habe, die Kernzone aber gleich geblieben sei, werde die steuerfreie Bodenwertminderung mit 1% der OMV-Zahlungen ab 2006 berücksichtigt.

Jahr	OMV-Zahlung	81% Bodenwertminderung lt. Erkl.	Bodenwertminderung lt. BP	Differenz = Gewinnerhöhung lt. BP
2005	212.079,46 €	171.784,36 €	4.241,59	167.542,77
2006	347.263,34 €	281.283,31 €	3.472,63	277.810,67
2007	610.903,83 €	494.832,10 €	6.109,04	488.723,06
2008	635.080,53 €	514.415,23 €	6.350,81	508.064,42
2009	635.080,53 €	514.416,33 €	6.350,81	508.065,84
2010	646.874,04 €	523.967,97 €	6.468,74	517.499,23
2011	668.065,80 €	541.133,30 €	6.680,66	534.452,64

(Tabelle 1)

Tz. 2 und 2.1. Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt

Im rund 2.700 ha großen Forstbetrieb A. komme es seit ca. 1980 zu einem massiven Eichenmistelbefall. Der Mistelbefall trete in den gesamten Revieren, jedoch mit unterschiedlicher Intensität auf. Die Verbreitung der Eichenmistel erfolge über Vögel. Der Schädlingsbefall könne je nach Befallsgrad, Standort, Witterung und Disposition des Einzelbaumes innerhalb von einigen Jahren zum Absterben führen. Die befallenen Bäume würden im Regelfall genutzt, bevor sie endgültig abgestorben sind. Die vorzeitige durch den Mistelbefall erzwungene Nutzung werde als Kalamitätsholznutzung verbucht. Eine Bestätigung der Bezirksforstbehörde hinsichtlich dieser Kalamitätsholznutzung liege vor.

In den Streitjahren habe der jährlicher Gesamteinschlag im Forstbetrieb A. ca. 10.000 bis 13.000 Festmeter betragen. Von dieser innerhalb des Hiebsatzes gelegenen jährlichen

Einschlagmenge sei rund die Hälfte auf Schadholznutzung (rd. 5.000 – 7.000 fm) entfallen, welche wiederum zu mehr als 90% die erklärte Mistelkalamität betrafen.

FB A.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gesamteinschlag fm	10.301	12.881	10.703	10.838	13.202	12.146	13.824
Normalholznutzung gesamt fm	4.666	5.710	3.782	4.987	5.944	6.096	8.774
Schadholznutzung gesamt fm	5.635	7.171	6.921	5.851	7.258	6.050	5.050
Davon Mistel-Kalamität fm	5.216	7.072	6.478	5.541	6.992	5.705	5.003

(Tabelle 2)

Laut den Holzlisten seien etwa 60 bis 70% der jährlichen Holznutzung Brennholz, der übrige Teil Nutzhölzer verschiedener Kategorien gewesen. Bei der Schadholznutzung habe der Brennholzanteil zwischen 50 – 60% betragen. Der Anteil des erklärten forstwirtschaftlichen Nebenerlöses aus Hackgut und Energieholz sei von 10% im Jahr 2005 laufend angestiegen und habe 2010 50% und 2011 schließlich 70% im Verhältnis zur jährlichen Einschlagmenge an Nutz- und Brennholz betragen:

Holzkategorien-Verhältnis	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Brennholz in fm in %	5.792 62%	7.546 69%	5.178 57%	5.837 70%	6.075 65%	5.709 71%	5.709 71%
Nutzholz in fm in %	3.574 38%	3.312 31%	3.886 43%	2.536 30%	3.294 35%	2.305 29%	2.329 29%
Einschlag BH+NH in fm	9.369	10.858	9.064	8.373	9.369	8.014	8.038
Hackgut u. Energieholz in fm in %	930 10%	2.086 19%	1.640 18%	2.461 29%	3.823 41%	4.130 52%	5.784 72%
Gesamtmenge in fm	10.296	12.944	10.704	10.834	13.192	12.144	13.822
Schadholznutzungen	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Brennholz in fm Anteil in %	2.718 49%	4.187 58%	keine Daten	3.289 56%	keine Daten	3.277 54%	3.335 66%
Nutzholz in fm Anteil in %	2.916 51%	2.984 42%	keine Daten	2.561 44%	keine Daten	2.773 46%	1.716 34%
Gesamtmenge in fm	5.635	7.171	6.921	5.850	7.258	6.050	5.050

(Tabelle 3)

Aus der Kalamitätsholznutzung seien folgende Verkaufserlöse erzielt worden:

Schadholznutzungen	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Brennholzerlöse in Euro Erlösanteil in %	78.247 15%	164.092 26%	132.829 20%	156.054 24%	185.674 27%	165.630 34%	155.633 33%
Nutzholzerlöse in Euro Erlösanteil in %	459.019 85%	455.228 74%	543.179 80%	501.150 76%	508.861 73%	320.833 66%	320.440 67%
Gesamterlöse Schadholz - Euro	537.266	619.321	676.008	657.204	694.535	486.463	476.073

(Tabelle 4)

Der erklärte laufende Gewinn aus der Waldbewirtschaftung des Forstbetriebes resultiere aus den Schadholznutzungen, während aus den übrigen Betriebstätigkeiten insgesamt Verluste entstanden seien. In den Vorjahren und Folgejahren habe sich die gleiche Sachlage gezeigt (aktenkundig 2001 bis 2017). Vom Bf. seien in den Streitjahren aus dem Forstbetrieb A. folgende Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft erklärt worden (Beträge auf Euro gerundet):

FB A. lt. Erkl	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gewinn/Schadholznutzung	450.944	491.124	529.557	557.835	542.242	400.733	397.114
- Dotation ÜRL-§12/7	-85.254	-72.541	-213.375	-164.646	-136.087	-75.522	-0,00
Einkünfte/Hälftesteuer FB-A	365.690	418.583,19	316.182	393.188	406.155	325.211	397.114
- Verlust übrige Tätigkeiten FB-A	144.631	291.656,19	243.338	119.958	212.394	207.321,26	43.883
Einkünfte FB-A _{gesamt}	221.059	126.927	72.844	273.230	193.761	117.889	353.231

(Tabelle 5)

Laut Bf. bestehe die Beeinträchtigung durch den Mistelbefall in dem Nichterreichen der forstwirtschaftlichen Produktionsziele. Das Heranziehen von Eichenwertholz mit Stammdurchmesser von 60-70 cm und günstiger Schaftform erwirtschaftete sehr hohe Holzerlöse (€ 300-€ 500 je m³). Diese optimalen Stammdurchmesser werden auf Grund des auftretenden Mistelbefalls regelmäßig nicht erreicht, sodass meistens schon bei einem Durchmesser von 40-50 cm (teilweise darunter) genutzt werden müsse. Der Preis für diese vorzeitig gefällten Bäume betrage dann nur ca. € 100/fm³. Der Schaden liege darin, dass wegen des Mistelbefalles noch hiebunreife Bäume genutzt werden mussten, die einerseits weniger Holzmenge und andererseits auch weniger wertvolles Holz liefern. In zweiter Linie entstehe die Beeinträchtigung dadurch, dass der Gesamtvorrat bei der bisherigen Hauptbaumart im Revier (Stiel- und Traubeneiche) stark sinke.

Der Betrieb habe auf den Mistelbefall in folgender Weise reagiert:

- Im Dreijahreszyklus werde die gesamte Betriebsfläche systematisch auf stark kränkelnde oder absterbende Bäume durchgearbeitet und nicht nur im Rahmen von Maisholzschlägen, welche bisher in einem 25-30 jährigen Zyklus erfolgt seien.
- Anpassung der Betriebsziele auf die veränderten Rahmenbedingungen, insb. Verkürzung der Umtriebszeit, Einbringung anderer Baumarten und Variation vom klassischen Mittelwaldsystem

Nach Beiziehung des forstfachlichen Sachverständigen der Finanzverwaltung und Einholung der Rechtsansicht der ESt-Fachabteilung der Steuer- und Zollkoordination des BMF gelange die BP zu der Ansicht, dass hinsichtlich der Holznutzung wegen Mistelbefalls aus folgenden Gründen keine höhere Gewalt im Sinne des § 37 EStG vorliege: Eine bestimmte Art der

Holzbewirtschaftung, die dauerhafte mit Mistelbefall verbunden ist, verwirkliche nicht den Begünstigungstatbestand einer Waldnutzung wegen höherer Gewalt gemäß § 37 Abs. 6 EStG.

Aufgrund des beständigen Eichenmistelbefalls, der in dieser Region und für die betriebene Bewirtschaftungsform des Eichen-Mittelwaldes geradezu typisch sei und weil das Auftreten dieses Schadensereignisses deshalb im Forstbetrieb seit mehr als 30 Jahren nachweislich belegt sei, sei nach Ansicht der BP im gegenständlichen Fall vom Vorliegen einer typischen Betriebsgefahr auszugehen.

Diese Art der Bewirtschaftung sei trotz der Beeinträchtigung durch den Mistelbefall insgesamt vorteilhafter und ertragreicher als eine rasche Umstellung auf eine andere dem Mistelrisiko nicht ausgesetzte Bewirtschaftungsform (insb. Niederwald). Die Schadholzmenge bestehe seit Jahrzehnten fast ausschließlich aus Mistelschadholz und würde sich im Rahmen nachhaltiger Hiebsatzmengen bewegen oder diese nur in einem geringen Umfang überschreiten. Aus diesen Umständen sei zu schließen, dass die an diesem Standort seit jeher vorhersehbaren Mistelschäden im Rahmen der weiterhin - wenn auch mit Adaptierungen - betriebenen Eichen-Mittelwaldbewirtschaftung in einer Gesamtabwägung in Kauf genommen worden seien.

Der Mistelbefall führe nicht sofort zum Absterben der Bäume, sodass für den Betrieb die Möglichkeit bestehe auf diese Gegebenheiten bei der jährlichen Waldbewirtschaftung, Ressourcenplanung und Betriebsorganisation vorausschauend Rücksicht zu nehmen. Tatsächlich habe der Betrieb seine Bewirtschaftung und die Betriebsabläufe an die Einschränkungen und Nachteile auf Grund des Mistelbefalls angepasst.

Die vom Bf. im Prüfungszeitraum 2005 bis 2011 geltend gemachten Übertragungsrücklagen nach § 12 Abs. 7 EStG und die geltend gemachten Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 Abs. 1 EStG auf Grund der erklärten Gewinne aus Schadholznutzung wegen Mistelbefalls im FB-A nach § 37 Abs. 6 EStG 1988 seien mangels Erfüllung des Tatbestandes einer durch höhere Gewalt erzwungenen Holznutzung nicht anzuerkennen (BP-Niederschrift vom 30.10.2013, Tz. 2).

Darstellung der Beträge lt. Tz. 2.1. der BP-Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie Tz. 2.1. der Beilage 2 des BP-Berichtes vom 7.11.2013 (auf Euro gerundet):

FB A.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gewinn/Schadholznutzung lt. Erkl.	450.944	491.124	529.557	557.835	542.242	400.733	397.114
- Gewinn/Schadholznutzung lt. BP	33.550	6.777	33.891	29.565	19.846	22.841	3.732
= nicht anerkannte Gewinne aus Mistelholznutzung lt. BP	417.394	484.347	495.665	528.270	522.396	377.892	393.381
davon nicht anerkannte Dotation § 12-ÜRL lt. BP	68.479	69.152	196.429	149.863	126.164	64.101	0,00
davon nicht anerkannte Halbsatzeinkünfte gem. § 37 Abs. 1 lt. BP	348.915	415.195	299.236	378.407	396.232	313.791	393.381
= Halbsatzeinkünfte lt. BP FB-A	16.775	3.388	16.945	14.782	9.923	11.420	3.732

= Dot. § 12 ÜRL lt. BP FB-A	16.775	3.388	16.945	14.782	9.923	11.420	0,00
-----------------------------	--------	-------	--------	--------	-------	--------	------

(Tabelle 6)

Darstellung der Berechnung der Halbsatzeinkünfte zur Erfassung in Kennzahl 423 lt. BP:

Halbsatzeinkünfte lt. Erklärung/Stpfl.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
FB A. § 37/1-Eink. gesamt	365.690	418.583	316.182	393.188	406.155	325.211	397.114
- Innerbetrieblicher Verlustausgleich	-144.701	-291.656	-243.338	-119.958	-212.394	-207.322	-43.883
FB A. § 37/1 Kz. 423 lt. Stpfl.	220.989	126.927	72.844	273.230	193.761	117.889	353.231
FB A. § 37/1 Kz. 423 lt. BP	16.775	3.388	16.945	14.782	9.923	11.420	3.732
+ FB K. § 37/1 Kz. 423 lt. Stpfl	45.833	56.595	764.259	1.119.653	281.275	464.555	365.947
= Halbsatzeinkünfte Kz. 423 gesamt lt. BP	62.608	59.984	781.205	1.134.436	291.198	475.976	369.680

(Tabelle 7)

Hinsichtlich der weiteren Sachverhaltsausführungen und Darstellung der Beträge wird auf Tz. 2 und Tz. 2.1. der Beilage 2 sowie Tz. 5 der Beilage 4 zum BP-Bericht vom 7.11.2013 verwiesen.

Angefochtene Einkommensteuerbescheide

Das Finanzamt erließ – abweichend von den Einkommensteuererklärungen - im November 2013 die Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2005 bis 2011 (Erstbescheide) mit der Begründung, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, welche der aufgenommenen BP-Niederschrift und dem BP-Prüfbericht zu entnehmen seien.

Bescheidbeschwerde

Nach rechtzeitig eingebrachten Anträgen auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2011 bis 31.01.2014 erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) mit Anbringen vom 30.01.2014 form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde mit dem Begehren einer erklärungsgemäßen Festsetzung der Einkommensteuer. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Zur Begründung wurde Folgendes vorgebracht:

Zur steuerlichen Behandlung der OMV-Entschädigungen

„Der Abgabepflichtige ist Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in A.. Auf dem Gelände dieses Betriebes werden seitens der OMV seit vielen Jahren zahlreiche dem Bergbau dienende Anlagen, wie Sonden zur Förderung von Erdöl und -gas, Leitungen, Sammel- und Messstationen, sowie Wege und Straßen betrieben. Mit Vertrag aus dem Jahr 2001 wurde

zwischen der OMV und dem Grundeigentümer für entstehende Schäden und Nachteile aus dem laufenden Betrieb der bestehenden Anlagen ein einvernehmlich ermittelter jährlicher Entschädigungsbetrag vereinbart.

Entgegen der Annahme der Betriebsprüfung ist es nicht korrekt, dass wesentlicher Inhalt des Vertrages vom Oktober 2001 mit der OMV die Überlassung von Flächen des Forstrevieres gegen ein entsprechendes Entgelt ist. Im Gegenteil, der Vertrag diene nicht zur Regelung der Überlassung, sondern vielmehr der Regelung des zustehenden Entschädigungsanspruches auf Basis der Inanspruchnahme durch die OMV unter Anwendung des MinRoG. Die §§ 148 ff. MinRoG sehen vor, dass dem Grundeigentümer eine angemessene Entschädigung zusteht. Wie auch die Betriebsprüfung in der ergänzenden schriftlichen Stellungnahme vom 27.9.2013 festhält, ist für den Umfang dieser Entschädigung § 4 Eisenbahn-Enteignungsentschädigungsgesetz maßgeblich. Da dort geregelt wird, dass alle vermögensrechtlichen Nachteile gemäß § 365 ABGB entschädigt werden müssen, ist für uns nicht ersichtlich, worauf sich die Betriebsprüfung stützt, wenn sie von einer vereinbarten Nutzung gegen ein entsprechendes Entgelt spricht.

Sollte nämlich ein Grundeigentümer trotz einer solchen Entschädigung vermögensrechtlicher Nachteile die Grundstücke nicht auf Dauer des Bedarfes zur Benützung zur Verfügung stellen, so kann gemäß dem MinRoG diese Benützung seitens der OMV zwangsweise gerichtlich durch Grundüberlassung durchgesetzt werden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde seitens der Prüferin festgehalten, dass sich auf dem ca. 660 ha umfassenden Gewinnungsgebiet aus dem Jahr 2001 mehrere Bohrplattformen befinden. Allerdings wurde die Tatsache verkannt, dass die Entschädigung seitens der OMV nicht nur für diese Bohrplattformen, sondern vor allem auch für die verlegten Leitungsnetze (Entsorgung, Versorgung), das Befahren des gesamten Gebietes mit Fahrzeugen und der damit verbundenen Wertbeeinträchtigung des gesamten Gewinnungsgebietes bezahlt wird. Es stellt sich daher im Zusammenhang mit der Entschädigung durch die OMV nicht die Frage, ob eine Entschädigung für die Bohrflächen (direkte Angriffsflächen - Bodenwertminderung) gezahlt wird, die im Übrigen seitens der Abgabenbehörde dem Grunde nach nicht in Frage gestellt wurde. Vielmehr stellt sich die Frage, wie die Entschädigung für die Verkehrswertminderung, die das gesamte Gewinnungsgebiet betrifft, steuerlich zu behandeln ist. Sofern diese Grund und Boden betrifft, ist eine solche Verkehrswertminderung im vorliegenden Fall auf Basis der anzuwendenden gültigen Gesetze und Judikatur zweifelsfrei steuerfrei.

Die Beurteilung des Entschädigungsbetrages einerseits dem Grunde und andererseits der Höhe nach, wurde auf Basis eines Gutachtens festgestellt, welches im Zuge der Erweiterung der Gewinnungsgebiete von 660ha auf 1783ha durch die Vertragsergänzungen im Jahr 2006 erstellt wurde. Diese Unterlagen wurden der Abgabenbehörde. Siehe Seite 6 Vertrag OMV vom 20.11.2006: „Aus Anlass der laufenden Erweiterung und Intensivierung des Explorations- und

Gewinnungsgebietes wurde zusätzlich die Frage des Entschädigungsanspruches für Nachteile aus dem Titel der Verkehrswertminderung der betroffenen Liegenschaft (Forstrevier) Gegenstand von Verhandlungen, zumal durch zwischenzeitliche Gutachten diese Ansprüche dem Grunde und der Höhe nach zusätzlich gefestigt wurden. “). Der Gutachter DI Dr. Kudjelka hat hier aufbauend auf dem der Abgabenbehörde bekannten Sachverständigengutachten von Ing. Bubna-Litic und Hm. Spiegelfeld die Verkehrswertminderung quantifiziert. Nachdem im laufenden Betriebsprüfungsverfahren auf dieses ergänzte Sachverständigengutachten auch schriftlich hingewiesen worden ist, ist anzunehmen, dass dieses der Abgabenbehörde bekannt ist. Trotz dieses Umstands wurde hierauf im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens allerdings nicht eingegangen.

Auch hat die Betriebsprüfung nicht zutreffend festgestellt, dass sich die Kernzone, somit die direkte Angriffsfläche seit 2001 nicht verändert hat. Da ein Bohrloch zwischen 0,4 - 1 ha in Anspruch nimmt, beträgt die direkte Angriffsfläche durch Bohrflächen derzeit rd. 13 ha. Hinzukommen noch die als laufende Arbeitsfläche genutzten Trassenlängen und die von der OMV angelegten überbreiten Straßen. Dadurch ergibt sich eine direkt in Anspruch genommene Fläche von rd. 37 ha.

Bis zu einer Besprechung am 5.9.2013 wurde seitens der Betriebsprüfung das Vorliegen einer Verkehrswertminderung (im Gegensatz zu einer geringfügigen Bodenwertminderung auf direkten Angriffsflächen) negiert (gestützt auf ein Gutachten des Forstsachverständigen C-D- aus dem Februar 2011, welches vom UFS Wien im Zuge eines Vorverfahrens beauftragt worden ist). Der Forstsachverständige führt in diesem Gutachten aus, dass „ein auf mehrere Jahrzehnte vertraglich abgesichertes bewirtschaftungsunabhängiges Einkommen unter dem Titel „Bodenwertminderung“, das die erzielbaren Deckungsbeiträge aus der sonst üblichen (Wald) Bewirtschaftung auf der gleichen Fläche überschreitet, unabhängig vom Rechtstitel der zugrunde liegenden Vereinbarungen ... eine Begründung für eine langfristige Wertsicherung darstellt, die (vor allem in Krisenzeiten) auch am Markt nachgefragt wird...“ Hierdurch wird unseres Erachtens impliziert und dies deckt sich auch mit der Aussage der Betriebsprüfung im Zuge der Betriebsbesichtigung vom 23.4.2013, dass der einmalige Zufluss der durch Gutachten festgestellten Verkehrswertminderung keine Steuerpflicht ausgelöst hätte. Die Steuerpflicht wird daher nach Aussage der Betriebsprüfung lediglich aufgrund der Verteilung der Zahlung der Verkehrswertentschädigung auf mehrere Jahre, wodurch ein „regelmäßiges Einkommen“ entsteht, erzeugt.

In diesem Zusammenhang wurde vom Forstsachverständigen eine dem Abgabepflichtigen nicht bekannte Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung, zur Datenanalyse herangezogen. Es ist festzuhalten, dass gemäß Stellungnahme des Forstsachverständigen 142 Kaufpreistransaktionen „landwirtschaftlich“ genutzter Flächen untersucht worden sind, wovon allerdings lediglich 9 Fälle eine Grundstücksgröße von mehr als 3 ha und hier auch nur 3 Fälle eine Förderanlage direkt auf der Fläche hatten. Es ist daher unseres Erachtens nicht

angemessen auf Basis der erhobenen wenigen Vergleichswerte von „Kleinparzellen“ auf einen Betrieb mit einer Größe von rd. 3000 ha zu schließen. Die angewandten Samples sind daher für eine Vergleichsbewertung statistisch keinesfalls aussagekräftig.

Auch die Feststellung, dass die Errichtung und Erhaltung eines Wegenetzes durch die OMV für den Forstbetrieb einen positiven Einfluss hat, ist nicht zutreffend, da kein Forstbetrieb ein solches Wegenetz, weder in Art, Umfang, noch Ausmaß benötigt, da hier rein eine Ausrichtung auf den stattfindenden Schwerverkehr seitens der OMV gelegt worden ist (z.B. sind die Wege inkl. Unterbau ca. 6 m breit).

Im Zusammenhang mit der zitierten Stellungnahme des Forstsachverständigen, schließen wir uns der Ansicht von Hofrat B-S an, der im Zuge seiner Stellungnahme im Zusammenhang mit der Vor-Betriebsprüfung im Februar 2005 angemerkt hat, dass die Frage der Verkehrswertbeeinträchtigung durch die von der OMV getätigten Maßnahmen vorrangig eine Beurteilung nach Maßgabe des Immobilienwertes und Immobilienmarktes und nicht aus forsttechnischer Sicht erfordern, weshalb seinerseits vorgeschlagen wurde einen derartigen Experten für die Liegenschaftsbewertung und nicht (ausschließlich) einen Forstsachverständigen für die weitergehende Bearbeitung miteinzubeziehen. Leider wurde dieser Vorschlag, also eine gemeinsame Auswahl und Beauftragung eines entsprechenden Sachverständigen durch die Abgabenbehörde und den Steuerpflichtigen seitens der Abgabenbehörde im nun abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahren nicht angenommen, vielmehr wurde diesbezüglich auf die nächste Instanz verwiesen.

Die seitens der Betriebsprüfung anerkannte und offensichtlich weder grundsätzlich noch der Höhe nach in Frage gestellte Verkehrswertminderung wurde basierend auf den Richtlinien, bzw. dem VwGH-Erkenntnis 2008/15/0057 vom 2.9.2009 als steuerpflichtig angesehen (hierzu auch die schriftliche Ergänzung der Prüferin vom 27.9.2013). Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt eine dauerhafte „ewige“ Verkehrswertminderung nicht vor, da der OMV als Nutzungsberechtigter kein dingliches Recht in Form eines Servituts auf unbeschränkte Zeit eingeräumt wurde. Mit Verweis auf die oben angeführte VwGH-Judikatur iVm Doralt in EStG, § 28, Tz 28ff. ist es für die Betriebsprüfung zur Anerkennung einer Verkehrswertminderung notwendig, dass ein Servitut im Grundbuch eingetragen ist, obwohl dies im vorliegenden Fall gar nicht notwendig ist, da schon von Gesetzes wegen für die OMV die Berechtigung zur Nutzung der Flächen gegeben ist, daher die Eintragung eines dinglichen Rechtes keinerlei Notwendigkeit darstellt. Der OMV steht daher bereits ex lege ein wesentlich stärkerer Rechtstitel zu als eine privatrechtliche Servitutsvereinbarung jemals begründen könnte.

Als weiteres Argument gegen eine steuerlich anzuerkennende Verkehrswertminderung wird seitens der Betriebsprüfung vorgebracht, dass es sich bei dem vorliegenden Vertrag zwar um einen unbefristeten Vertrag handelt, da aber die Rohstoffreserven keinesfalls unerschöpflich

sind und seitens der OMV auch die Möglichkeit zur Kündigung von Teilflächen vorgesehen ist, dieser aber aus wirtschaftlicher Sicht nur für eine beschränkte Zeit Sinn macht.

Wir halten hierzu fest, dass es sich bei dem vorliegenden Vertrag um einen unbefristeten, daher auf unbestimmte Vertragsdauer geschlossenen handelt. Es ist daher für den Abgabepflichtigen keineswegs festzustellen, wie lange dieser Vertrag gültig sein wird. Dieser Umstand, sowie auch jener, dass zwar die OMV (im Gegensatz zum Abgabepflichtigen) ein Teilkündigungsrecht hat, vermögen nicht zu erklären, warum die Betriebsprüfung zu der Ansicht gelangt, dass hier keine steuerlich anzuerkennende Verkehrswertminderung für den Abgabepflichtigen vorliegt, da er auf keinen dieser Punkte Einfluss nehmen kann. Es liegt daher im Gegensatz zum zitierten VwGH-Erkenntnis nicht von Vornherein eine Befristung vor, da die Phase der Beeinträchtigung für den Abgabepflichtigen keineswegs abschätz- oder planbar ist. Es mag auch durchaus sein, dass die Rohstoffreserven im Forstgebiet nicht unerschöpflich sind, allerdings können auf Basis laufender technischer Änderungen durchaus derzeit nicht abschätzbare Gewinnungsmöglichkeiten auftreten, wodurch es für den Abgabepflichtigen keine realistische Möglichkeit gibt die konkrete Inanspruchnahme seitens der OMV einzuschätzen. Die Erfahrung hat gezeigt, dass diese Rohstoffvorkommen immer begehrt werden und Abbaustellen daher nicht ohne weiteres aufgelassen werden, weshalb am gegenständlichen Standort noch viele Jahrzehnte mit einer entsprechenden Rohstoffgewinnung zu rechnen ist. Es ist daher nicht absehbar, dass die Förderanlagen in einem vernünftig abzuschätzenden Zeitraum abgebaut werden, weshalb sich die Frage stellt, ab wann bzw. für welchen Fall die Betriebsprüfung eine Verkehrswertminderung im Zusammenhang mit einer gesetzlich gedeckten und seitens des Grundeigentümers nicht beeinflussbaren Inanspruchnahme als dauerhaft „ewig“ einstuft.

Daher begehren wir die erklärungsgemäße Anerkennung von 81% der in jährlichen Teilbeträgen bezahlten OMV-Entschädigungen für Verkehrswertminderung als steuerfreie Einkünfte.“

Zu Einkünften aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt

„Im Forstbetrieb des Abgabepflichtigen in A. kommt es seit den 80er Jahren zu einem teilweise massiven Eichenmistelbefall. Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, dass der Schaden im Wesentlichen im Nichterreichen von bisherigen Betriebszielen besteht.

Es wird allerdings verkannt, dass das Nichterreichen von gewünschten Durchmessern bei den genutzten Eichen nicht den Hauptschaden darstellt. Dieser entsteht durch die schadensbedingte Übernutzung der Hauptbaumart Eiche im B-Wald, die radikal zum Verschwinden der Eiche aus dem Waldbestand führt. Hierdurch kommt es zu einer massiven und nachvollziehbaren Entwertung des Waldbestandes. Die Intention der Steuerbegünstigung des § 37 Abs. 6 EStG ist es, einen entsprechenden steuerlichen Ausgleich für den entstehenden Schaden zu schaffen. Darüber hinaus soll ein Ausgleich dafür geschaffen werden, dass aufgrund der Zusammenballung der Einkünfte in einem verhältnismäßig kurzen Zeitraum die Einkünfte aufgrund der Steuerprogression wesentlich höher besteuert werden.

Da der Mistelbefall seit über 30 Jahren auftritt, vertritt die Betriebsprüfung die Ansicht, es sei inzwischen von einer typischen Betriebsgefahr auszugehen, zumal es Hinweise auf ähnliche Ereignisse und Einschränkungen in der Eignung des Standortes für die Eichenwaldbewirtschaftung in der Vergangenheit gibt. Diese Feststellung wurde im Zuge der Betriebsprüfung mehrmals thematisiert, allerdings konnte die Betriebsprüfung mit Ausnahme eines Zitates in der Schrift „Einführung zur Waldschau 1937“ keinerlei fundierte Grundlage für diese Feststellung liefern, weshalb diese Begründung unseres Erachtens nicht zur Beurteilung herangezogen werden kann.

Darüber hinaus wurde dem Abgabepflichtigen mehrmals unterstellt, die Schäden in Kauf zu nehmen, da diese Art der Bewirtschaftung trotz der Beeinträchtigung durch den Mistelbefall insgesamt ertragreicher sei als eine rasche Umstellung auf andere weniger schadensanfällige Bewirtschaftungsformen. Die Betriebsprüfung sehe daher keine höhere Gewalt und daher auch keine Zulässigkeit einer begünstigten Besteuerung im Rahmen des § 37 EStG und stützt sich hierbei unter anderem auf eine Information der übergeordneten ESt-Fachabteilung (SZK-FB ESt vom 12.7.2013, SZK010203/0341-ESt/2013). In diesem Zusammenhang muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass bereits der angefragte Sachverhalt an den bundesweiten Fachbereich, falsch ist. Nach der Anfrage wurde nämlich davon ausgegangen, dass der Schaden aus wirtschaftlichen Gründen in Kauf genommen und deshalb keine Umstellung vorgenommen wurde, was in keiner Weise der Realität entspricht. Die Eiche war bis dato eine in der Region dominierende und nicht wegzudenkende Baumart und es werden jährlich nur die Eichen entnommen, die nicht mehr weiter lebensfähig sind, was keineswegs vorhersehbar ist, sondern äußerstes Geschick des zuständigen Forstmeisters bedarf.

Bereits in den 80er und 90er Jahren wurden aus diesem Anlass auch umfassende Maßnahmen (mechanische Entmistelung) gesetzt, um auf das auftretende Krankheitsbild zu reagieren. Vor allem hat der Betrieb seit Bekanntwerden alles Mögliche unternommen, um die natürliche Vielfalt sowie die waldbauliche und ökonomische Risikostreuung zu optimieren. Obwohl hier nachweislich keine Kosten und Mühen gescheut wurden, ist bekanntes Schadensereignis aufgetreten. In diesem Zusammenhang ist die Annahme der Betriebsprüfung einer aus forstfachlichen und ökologischen Gesichtspunkten nicht vorgenommenen Umstellung schon grundlegend falsch. Im vorliegenden Fall handelt es sich um Baumbestände, bei denen die Umtriebszeit bei über 150 Jahren liegt, sodass Umstellungsüberlegungen im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung nach nur rund 20% der Umtriebszeit, die gerade eben vom Auftreten einer Krankheit geprägt sind, keinesfalls im Sinne einer verantwortungsvollen, nachhaltigen Waldbewirtschaftung sein können.

Die Betriebsprüfung hat in ihrem Schlussbericht zwar einige der vom Betrieb getroffenen Maßnahmen aufgezeigt, jedoch wird mit Verweis auf Erkenntnis 1564/65, VwGH 25.3.1966 weiterhin davon ausgegangen, dass keine Waldnutzung infolge höherer Gewalt vorliegt, da ein regelmäßiges Auftreten gegeben ist. Vielmehr ist die Betriebsprüfung der Ansicht, dass es dem

Betrieb möglich ist auf die veränderten Gegebenheiten Rücksicht zu nehmen, da der Betrieb ja ohnehin begonnen hat seine Bewirtschaftungsart umzustellen, bzw. die Betriebsabläufe an die Einschränkungen aufgrund des Mistelbefalles angepasst hat. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stelle daher das regelmäßige Auftreten einen Ausschlussgrund für die Waldnutzung infolge höherer Gewalt dar. Dies widerspricht jedoch eindeutig dem oben angeführten Erkenntnis des VwGH vom 25.3.1966, Zl. 1564/65. Hierin wird vom VwGH unter anderem ausgeführt:

„Anders ist es dagegen bei Waldnutzungen infolge höherer Gewalt, bei welchen die Außerordentlichkeit nicht in dem außergewöhnlichen Ausmaß, sondern in dem außerordentlichen Ereignis gelegen ist. Denn dass ein Wald durch Elementarereignisse wie Schneebruch, Windwurf, Brand, usw. betroffen wird, ist eben im Vergleich zur normalen Waldnutzung etwas Außerordentliches. Versteht man doch unter „Höherer Gewalt“ ein von außen kommendes Ereignis, das unabwendbar ist, d.h. durch die unter den gegebenen Umständen vom Betroffenen zu erwartenden Vorkehrungen nicht verhütbar ist (vgl. die bei Kapfer, ABGB., zu § 1311 abgedruckte Judikatur). Es ist daher die Beschädigung eines Baumes durch Blitzschlag — entgegen der Ansicht der belangten Behörde — so wenig sie auch in der Regel wirtschaftlich ins Gewicht fallen mag, stets ein durch höhere Gewalt verursachter Schaden, mag er auch in manchen Gegenden, in denen schwere Gewitter sehr häufig auftreten, kein allzu seltenes Ereignis sein. Doch wäre es widersinnig, in diesen Fällen dem schädigenden Ereignis den Charakter der Außerordentlichkeit absprechen und eine Steuerbegünstigung versagen zu wollen, sie aber wegen der „Außerordentlichkeit“ des Schadens jenen Betrieben zu gewähren, in denen Blitzschläge selten sind. Denn gerade die von Elementarereignissen häufiger heimgesuchten Betriebe bedürfen in höherem Maße einer Steuerermäßigung als solche, bei denen derartige Schäden nur ganz selten eintreten. [Zitat]“

Es ist wohl unstrittig, dass es sich beim Mistelbefall um ein von außen kommendes, unabwendbares und auch vom Betroffenen nicht verhütbares Ereignis handelt. D.h. auf Basis dieser Definition lässt sich nicht ableiten, weshalb hier kein Fall höherer Gewalt vorliegen sollte. Darüber hinaus kann im gegenständlichen Fall wohl auch deshalb nicht von Regelmäßigkeit gesprochen werden, weil abgesehen von der Erwähnung des Mistelbefalls in der „Einführung zur Waldschau 1937“ der in den 1980er Jahren beginnende Mistelbefall erstmalig im B-Wald war und der seither bestehende Befall wohl als einheitliches Ereignis gesehen werden muss.

Im Betriebsprüfungsbericht wird in diesem Zusammenhang auch Hofstätter-Reichel, EStG § 37 Tz. 14.2. zitiert: „Es handelt sich meist um nicht vorhersehbare Naturereignisse, die nicht regelmäßig auftreten, also nicht in einen Forstwirtschaftsplan einbezogen werden können.“ Wie bereits erwähnt, lassen sich die auftretenden Schäden nicht in den Forstwirtschaftsplan aufnehmen, es besteht lediglich die Möglichkeit so zeitnah wie möglich, auf das entsprechende Auftreten und Absterben zu reagieren. Auch führt Hofstätter-Reichel in derselben Passage aus: „Für die Anwendung der Steuerbegünstigung ist stets Voraussetzung, dass nur solche

Nutzungen berücksichtigt werden, die auf die Einwirkung höherer Gewalt zurückzuführen sind. Die infolge unzureichender Durchforstung des Waldes entstandenen „Dürrlinge“ sind nicht auf die Einwirkung höherer Gewalt zurückzuführen und sind daher nicht Teil einer Kalamitätsnutzung. Das gilt auch für Schäden, die infolge anderer grober Verstöße gegen anerkannte Grundsätze einer ordnungsgemäßen forstwirtschaftlichen Betriebsführung entstehen (z.B. Auftreten von Kernfäule durch Verschulden des Forstwirtes, VwGH 14. 9. 1956, ZI 59/54, aaO E 17).‘ Im vorliegenden Fall handelt es sich weder um Schäden wegen unzureichender Durchforstung noch um solche aufgrund unsachgemäßer, bzw. nicht ordnungsgemäßer forstwirtschaftlicher Betriebsführung. Das Auftreten der Eichenmistel ist ausschließlich auf die Einwirkung höherer Gewalt zurückzuführen.

Der Begriff der zitierten „typischen Betriebsgefahr“ ist in der Literatur und Judikatur im Zusammenhang mit der Forstwirtschaft in erster Linie dann erwähnt, wenn es um Ausfälle aufgrund natürlicher Selektion, aufgrund Überalterung oder aufgrund von Hochwasserschäden in Überschwemmungsgebieten geht. Man wird allerdings auch z.B. iZm mit dem Auftreten von Rotfäule in Erstaufforstungsgebieten dazu fündig. So werden vom VwGH in seinem Erkenntnis 1564/65 vom 25.3.1966 nur Schadensfälle an einzelnen Bäumen, z.B. einzelnen Dürrbäumen, soweit sie sich im Rahmen der regelmäßigen Abgänge halten, nicht der Kalamitätsnutzung zugeordnet, was in der Literatur seither als normales (typisches) Betriebsrisiko angesehen wird. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 12 Tz. 29, vertreten die Ansicht, dass unter höherer Gewalt ein Ereignis zu verstehen ist, dass von außen einwirkt und ohne oder sogar gegen den Willen des Steuerpflichtigen auf diesen wirkt. Darunter verstehen Quantschnigg/Schuch jedenfalls naturbedingte Ereignisse und darüber hinaus auch (im Gegensatz zu den Einkommensteuer-Richtlinien) Ereignisse, die auf eine typische Betriebsgefahr zurückzuführen sind. Auch Doralt verweist in EStG § 37 Tz 126/1 darauf, dass die Einkommensteuerrichtlinien Schäden infolge höherer Gewalt dann ausschließen, wenn sie zur typischen Betriebsgefahr gehören. Aber genau hier liegt eine Problematik, da seiner Ansicht nach gerade die typischen Fälle der höheren Gewalt in der Forstwirtschaft zur typischen Betriebsgefahr gehören, da sie in den einzelnen Jahren zwar mit gewissen Schwankungen, dennoch aber regelmäßig auftreten.

Da die derzeit gültige Judikatur diese typischen Fälle höherer Gewalt vom Begriff Kalamitätsnutzung umfasst sieht, kann es sich hierbei unseres Erachtens wohl um kein maßgebliches Kriterium für den Gesetzgeber gehandelt haben, welches zum Ausschluss der Waldnutzung infolge höherer Gewalt führt. Der Betriebsprüfungsbericht verweist auch auf das Nichtaufscheinen des Mistelbefalls bei den Anwendungsfällen zur Kalamitätsnutzung in den Einkommensteuerrichtlinien. Erstens stellen die EStR keine brauchbare Grundlage für die vertretene Ansicht der Betriebsprüfung dar, da diese keine Rechtsgrundlage für den Abgabepflichtigen bilden und zweitens ist die Aufzählung in den Richtlinien ohnehin nur demonstrativ und nicht taxativ, weshalb ein Nichtaufscheinen nicht automatisch einem Ausschluss gleichkommt.

Schlussendlich vertritt die Betriebsprüfung offensichtlich die Ansicht, dass aufgrund der Bestrebung das stehende Holz zu nutzen, bevor es infolge des Mistelbefalls zum kompletten Absterben des ohnehin geschädigten Baumes kommt, im Regelfall kein Wertverlust beim einzelnen Baum entsteht. Dies entspricht nicht den Tatsachen und es stellt sich auch die Frage auf Basis welcher Information die Betriebsprüfung von dieser Annahme ausgeht. Hierzu halten wir fest, dass die Klassifizierung eines wertmäßigen Verlustes unserer Ansicht nach kein Kriterium für die Einstufung als höhere Gewalt darstellt, weshalb die Feststellung, wenn auch grundsätzlich falsch, ohnehin irrelevant ist. Das im Forstbetrieb des Abgabepflichtigen auftretende Eichensterben aufgrund des Mistelbefalls stellt ein von außen einwirkendes Ereignis, welches nicht durch die Betriebsführung hervorgerufen oder zu verantworten ist und sicherlich auch nicht mit äußerster Sorgfalt hätte verhindert werden können, dar. Auf Basis der in der Literatur angeführten Beispiele ist auch kein Anwendungsfall einer typischen Betriebsgefahr erkennbar, zumal dieses Kriterium (wie weiter oben ausgeführt) in der Literatur ohnehin sehr kritisch betrachtet wird. Es liegt daher ein klassischer Anwendungsfall von Waldnutzung infolge höherer Gewalt vor, der definitionsgemäß unter die Anwendung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 fällt.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidungen (BVE) betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2011 vom 2.07.2014 wurde die Beschwerde abgewiesen und in der gesonderten Bescheidbegründung Folgendes ausgeführt:

Zur Steuerpflicht der jährlichen OMV-Entschädigungen

„Sowohl das Gutachten von Ing Bubna-Litic als auch die Quantifizierung einer Verkehrswertänderung aufgrund der Erdölförderung durch DI Kudjekla blenden den Umstand von beachtlichen periodischen Zahlungen an den Grundeigentümer durch die OMV völlig aus. Ein möglicher Käufer wird nicht nur die Nachteile der Erdölförderung sondern auch die Vorteile aufgrund periodischer wertgesicherter Zahlungen, welche die derzeitigen Deckungsbeiträge aus Forst und Jagd auf derselben Fläche deutlich überschreiten, sowie der Einrichtung und Erhaltung des Wegenetzes durch die OMV in Erwägung ziehen.

Darüber hinaus geht das Gutachten Kudjelka mehrfach von hypothetischen Annahmen aus: Die Verkehrswertschätzung ist nicht nachvollziehbar, es wird auf Seite 14 nicht dargestellt, ob es sich beim B-Wald um einen Betrieb mit guter oder weniger guter Bonität handelt, ferner welche Merkmale für gute Bonität herangezogen wurden. Beim B-Wald handelt es sich um einen Betrieb, bei dem mit hohem waldbaulichen und personellem Aufwand (die Fichte als „Brotbaum“ der Forstwirtschaft kann in diesem Revier unter forstfachlichen Gesichtspunkten nicht eingebracht werden) und hohem Risiko (siehe Mistelbefall) möglicherweise unterdurchschnittliche Deckungsbeiträge und Gewinne produziert werden. Gleichzeitig kann

der B-Wald mit dem Reiz einer (Hoch)Gebirgsjagd kaum mithalten. Daher ist der Ansatz eines überdurchschnittlichen Verkehrswertes schwer nachvollziehbar.

Ebenso ist der Aufschlag für Stadtnähe nicht nachvollziehbar. Das Gutachten Kudjelka vermittelt den Eindruck, dass die Lage gleich zweimal mit einem Aufschlag berücksichtigt wird. Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, warum auf Seite 14 genau ein 50% Aufschlag für Stadtnähe erfolgt, während auf Seite 12 der Natur- und Erholungswert von Forstbetriebsflächen betont wird. Je näher ein Forstbetrieb zu einem Ballungsraum liegt, desto höher ist das Risiko für den potentiellen Erwerber, dass der Natur- und Erholungswert durch diverse Immissionen (z.B. Licht, Lärm, Schadstoffe) und durch intensivere Freizeitnutzung (z.B. Radfahren, Jogger u. Wanderer) beeinträchtigt wird. Hier liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Widerspruch im Gutachten vor. Die Ableitung des Restwertes auf Seite 14 und 15 wird aus einem hypothetischen Ertragswert ermittelt. Dabei werden Zinsfaktoren unterstellt, welche nach heutigen Gesichtspunkten deutlich über den Zinssätzen von (mündel)sicheren Anlagen liegen (Sekundärmarktrenditen). Gleichzeitig finden die laufenden Entschädigungszahlungen, welche den unterstellten Ertragswert deutlich übersteigen, keine Erwähnung, obwohl die laufenden Entschädigungszahlungen im Gegensatz zu den Ertragswerten aus dem Holzgeschäft garantiert, wertgesichert und weitgehend risikofrei erfolgen. Die Restwertminderung außerhalb einer großzügig bemessenen Primärzone (direkte Angriffsfläche 37 ha, Primärzone 1.783ha [Stand 2006: 858 ha]) wird aus Vergleichswerten, die eher den Charakter einer Primärzone aufweisen (Trassendurchhieb, Nahebereich einer Straße) abgeleitet. Dies ist nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht gerechtfertigt.

Betreffend der Angriffsfläche dürfte ein Missverständnis des Steuerberaters vorliegen: Im Betriebsprüfungsbericht vom 7.11.2013 ist in Beilage 1 auf Seite 1ff mehrfach festgehalten, dass aufbauend auf dem Vertrag vom 11.10.2001 von einer Kernzone von 3 ha je Jahr ausgegangen wird. Dies ergibt für den seit damals abgelaufenen Zeitraum exakt die seitens des Steuerberaters dargestellte direkt in Anspruch genommene Fläche von rund 37 ha. Hier liegt also keine Differenz in der Beurteilung des Sachverhaltes vor.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung wurde seitens des Forstsachverständigen gesagt, dass eine Einmalzahlung anders zu beurteilen wäre, weil sich für einen möglichen Käufer andere Gegebenheiten aus dem Kaufgegenstand ableiten würden. Eine gänzliche Steuerfreiheit einer Einmalzahlung ist aus dieser Aussage jedoch keinesfalls abzuleiten.

Die Aussagekraft der Kaufpreissammlung liegt in der Beobachtung einer Marktreaktion infolge periodischer Entschädigungszahlungen aufgrund Erdölförderungen. Das Faktum, dass der Wert landwirtschaftlich genutzter Liegenschaften mit Erdölförderung auf der Liegenschaft aufgrund der jährlichen Entschädigungszahlungen deutlich steigt, ist eine Beobachtung einer Marktreaktion auf diese jährlichen Zahlungen. Diese Marktreaktion ist übertragbar, zumal lediglich ca. 1% der Betriebsfläche direkt in Anspruch genommen werden (Bohr- und

Fördertätigkeit, Leitungstrassen und Wegeflächen) dabei aber für 60% der Betriebsfläche (diese sind nur indirekt davon betroffen) Entschädigungen gezahlt werden.

Betreffend des Nachteiles des Wegenetzes der OMV ist festzuhalten, dass in den aktuellen und historischen Einheitswerterklärungen seitens des Forstbetriebes mehrfach die besonderen Erschwernisse bei den allgemeinen Bedingungen für den Forstwegebau als ertragswertminderndes Merkmal betont wurden. So z.B. in der Erklärung zu AZ Nr vom 29.11.1979 (Eingangsstempel des FA) hinsichtlich Forstwegebau: "Lößboden bis 8 Meter mächtig auf Urdonauschotter; Erdwege bei Trockenheit oder Frost befahrbar, sonst mit Last nicht! „Oder: hinsichtlich Bringungsverhältnisse am 29.3.1954: Da Flugsand im gesamten Gebiet, keine festen Straßen vorhanden. Bei Frost und trockenem Wetter gut befahrbar, ansonsten mit Schwerfuhrwerken keine Zufuhr.“ Das Wegenetz, welches die OMV errichtet hat und auf eigene Kosten erhält, ist möglicherweise für die Zwecke der forstlichen Bewirtschaftung überdimensioniert. Dass jedoch kein positiver Einfluss für die Bewirtschaftungskosten vorhanden ist, ist angesichts der Einheitswerterklärungen der letzte Jahrzehnte schwer vorstellbar.

Eine Einbindung eines Experten für die Liegenschaftsverwaltung aus dem Fachbereich für Gebühren und Verkehrssteuern und Bewertung wurde im Verfahren im Zusammenhang mit der Vorbetriebsprüfung von B-S vorgeschlagen, dieser Vorschlag wurde aber offensichtlich vom Steuerberater nicht akzeptiert, da ein eigenes Gutachten ohne Einbindung von Immobiliensachverständigen der Finanzverwaltung in Auftrag gegeben wurde (Gutachten Spiegelfeld, Bubna-Litic, Kudjelka vom 9.3.2006).“

Zu den Einkünften aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt

„Im Rahmen der Außenprüfung wurde das Ausmaß der Entwertung des Waldbestandes seitens des Forstbetriebes nie nachvollziehbar mengenmäßig und wertmäßig quantifiziert. Daher ist die Aussage, dass es im Forstbetrieb zu einer massiven Entwertung des Waldbestandes gekommen sei und dafür durch § 37 EStG ein steuerlicher Ausgleich geschaffen werden soll, in Frage zu stellen. Es gab einzig grobe Anhaltspunkte zur negativen Vorratsentwicklung von Stiel- und Traubeneichen, daraus jedoch Vorrats- und Wertveränderungen im gesamten Waldbestand abzuleiten, ist nicht möglich.

Aus den Einheitswertunterlagen für den Ausschlagwald (Mittelwald und Niederwald), welche jeweils einen mehrjährigen Mittelwert aus den Nutzungen der Vorjahre abbilden, ergeben sich folgende durchschnittliche Nutzungsmengen in Erntefestmeter je ha und Jahr:

<i>Zeitraum</i>	<i>fm</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>fm</i>
<i>1963</i>	<i>3,67</i>	<i>2000-2003</i>	<i>3,27</i>
<i>1970</i>	<i>3,18</i>	<i>2003-2005</i>	<i>3,60</i>
<i>1979</i>	<i>2,33</i>	<i>2006-2008</i>	<i>3,89</i>
<i>1988</i>	<i>4,77</i>		

(Tabelle 8)

Die Nutzungen der Jahre 2000 bis 2008 liegen bezüglich der Mengen unter dem Niveau von 1988 (in dieser Periode sind erhöhte Nutzungen aufgrund von Mistelbefall evident) jedoch nur unwesentlich über den Nutzungen in den Jahren 1963 bis 1979. Grobe Vorratsveränderungen oder Wertveränderungen im Gesamtbestand lassen sich aus diesen Daten daher nicht ableiten.

*Dass der Befall mit Eichenmisteln (*Loranthus europaeus*) bei Eichenbeständen eine typische Betriebsgefahr darstellt, ist bereits aktenkundig in einer Unterlage erstellt von Univ. Prof. Anton Krapfenbauer (Universität für Bodenkultur) in der es heißt: „Über die Schädlichkeit der europäischen Riemenblume wurde in Österreich bereits 1811 (also vor über 200 Jahren) geklagt. Weiters: „1876 berichtet Herr von Schilling, Dozent der Forstwissenschaften in Mariabrunn, dass die Misteldrossel einzelne höhere Stämme zum Ruheplatz wähle. Da nun immer die Oberhölzer im Vorrat da seien, erbe sich auch das Übelumtrieb weiter auf die Laßreidel. *Loranthus* zeige sich daher vorzüglich auf den Oberständern des Mittelwaldes und nie im Unterholz. In den Auwaldungen längs der Donau, speziell auf dem k.-k. Familiengute Orth, sei kein Eichenoberständer zopfgesund; ebenso sei es auf den fürstlich Lichtensteinschen Gütern Lundenburg und Hohenau, an der Grenze zu Mähren und Niederösterreichs längs der March und der Thaya.’*

*Es entspricht also nicht den Tatsachen, dass beim Befall mit *Loranthus europaeus* von einem rein neuzeitlichen Phänomen gesprochen werden kann, welches erst seit 30-40 Jahren aktenkundig ist. Ebenso wenig, dass es in der Region Marchfeld oder im Forstbetrieb A. bis dato nicht aufgetreten ist.*

Im Forstbetrieb A. ist jenseits der „Einführung zur Waldschau 1937“ Mistelbefall auch an anderen Stellen lange vor 1980 dokumentiert: 1961 wird im forstlichen Fragebogen für das Revier - zu „bedeutende Schäden“ unter anderem Folgendes erklärt: „an besonders langen Waldrändern 24 km auffallend starker Mistelbefall in jeder Stärkeklasse, welcher die Eichen bis zum Absterben bringt.“ Eine ähnliche Erklärung erfolgte für den Revierteil A. ab 1950: „In letzter Zeit starker Mistelbefall.“

Der VwGH (Erkenntnis, 1255/76, 24.11.1976) versteht unter höherer Gewalt ein von außen einwirkendes Ereignis, das auch durch die äußerste zumutbare Sorgfalt nicht zu verhindern war und so außergewöhnlich ist, dass es nicht als typische Betriebsgefahr anzusehen ist. Das sind wohl in erster Linie unvorhersehbare Naturereignisse, wie orkanartige Stürme, Lawinenabgänge, Erdbeben, Hochwasser, Brand, Hagelschlag und Vergleichbares.

*Allein der Umstand, dass nur bestimmte Eichenarten (das sind im ostösterreichischen Raum die Stieleiche [*quercus robur*] und die Traubeneiche [*quercus petraea*]) vom Befall mit *Loranthus europaeus* betroffen sind, das Risiko in dieser Region seit 200 Jahren dokumentiert ist und nicht*

(flächig) alle Baumarten gefährdet sind, kann als Indiz für eine typische Betriebsgefahr herangezogen werden.

*Typische Betriebsgefahr liegt dann vor, wenn erhöhte Risiken hinsichtlich bestimmter Standorte (z.B. Hochwassergefahr in Überschwemmungsgebieten) oder hinsichtlich bestimmter Baumarten (Rotfäulegefahr für Fichte auf Wiesen und Ackeraufforstungen) und hinsichtlich bestimmter Bewirtschaftungsformen (Überalterungen des Bestandes) vorliegen. Offensichtlich bestehen für bestimmte Eichenarten (Stiel- und Traubeneiche), welche in dieser Region mittelwaldartig bewirtschaftet werden, erhöhte Risiken für den Befall mit *Ioranthus europaea*. Die ersten aktenkundigen Indizien liegen bereits ca. 200 Jahre zurück. Daher ist in diesem Fall nach Ansicht der Finanzbehörde von einer typischen Betriebsgefahr auszugehen.*

Dem Argument, es handle sich um nicht vorhersehbare Naturereignisse, die nicht regelmäßig auftreten und daher nicht in einen Forstwirtschaftsplan einbezogen werden können, steht die Angabe des Bf. gegenüber, dass in einem Dreijahreszyklus für alle Bestände Begehungen und Begutachtungen hinsichtlich der Nutzungsnotwendigkeit vorgenommen werden. Dies entspricht nach Ansicht der Finanzverwaltung einem planbaren und geplanten Vorgehen.

Betreffend die behauptete Wertminderung beim Einzelstamm, ist bis dato nicht nachgewiesen, dass beim Einzelbaum überhaupt ein Wertverlust eintritt, wenn er vor dem Absterben rechtzeitig genutzt wird. Im Regelfall ist das Kronenholz und nicht der Stamm direkt befallen, wobei nach h.o. Ansicht eine Wertminderung des Brennholzes im Kronenholz nicht eintritt. Es mag aus Sicht des Bf. irrelevant für die Einstufung als höhere Gewalt sein, festzuhalten ist jedoch, dass beim Einzelbaum im Regelfall kein Wertverlust eintritt, sondern nur dann, wenn entgegen der im Forstbetrieb praktizierten allgemeinen Vorgangsweise das Einzelindividuum erst nach dem Absterben genutzt wird und der Holzverfall schon eingetreten ist. Bei der Klassifizierung als Kalamitätsholz seitens des Forstbetriebes erfolgte jedoch keine Unterscheidung, obwohl im Fall der Nutzung vor dem Absterben (Lebendnutzung) beim Einzelbaum kein Wertverlust entsteht, sondern nur bei Nutzung von Totholz. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.“

Vorlageantrag

Mit Bescheid vom 8.8.2012 wurde vom FA die Rechtsmittelfrist zur Einbringung eines Vorlageantrages gegen die BVE betreffend die Einkommensteuer 2005 bis 2011 vom 2.7.2014, zugestellt am 7.07.2014, antragsgemäß bis zum 15.10.2014 verlängert. Binnen offener Frist wurde gegen die BVE betreffend Est-2005 bis Est 2011 der Vorlageantrag vom 8.9.2014 eingebracht.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass anlässlich einer Besprechung mit dem Prüfer im September 2013 der StV Unterlagen über das Ausmaß der Entwertung des Waldbestandes infolge des Mistelbefalls dem FA vorgelegt habe.

Die in der BVE angeführten durchschnittlichen Nutzungsmengen in den Jahren 1963 bis 2008 würden nicht berücksichtigen, um welche Baumarten und welche Holzarten es sich gehandelt habe. Der Holzvorrat habe sich massiv in Richtung Brennholz-Energieholz verlagert. Deshalb sei es verständlich, dass die Gesamtnutzungsmenge (Erntefestmeter pro ha und Jahr) gleichgeblieben oder sogar gestiegen sei. Energieholz entstehe schneller als wertvolles Eichenstammholz. Der jährliche Einschlag bestehe mittlerweile zu 80% aus Brennholz-Energieholz (vgl. dazu Tabelle 3 u. 4). Die vom FA ermittelten Mittelwerte aus verschiedenen Baum- und Nutzungsarten seien für die Beurteilung der Vorrats- und Wertveränderung nicht aussagekräftig.

Vom Vorliegen einer typischen Betriebsgefahr hinsichtlich des Mistelbefalls der Eichenbestände im Weinviertel könne nicht bereits deshalb ausgegangen werden, weil es Schrifttum aus 1811 gebe, in dem die Schädlichkeit der europäischen Riemenblume in den ostösterreichischen Eichenforstbeständen beklagt werde. Es sei unbestritten, dass das Auftreten der Eichenmistel in den Eichenbeständen weit zurückreiche. Vielmehr sei aber bedeutsam, warum der Befall mit dem Halbparasiten *Loranthus* vermehrt zum kompletten Absterben der Eichen führe. Hierzu werde ein Gutachten von ao.Univ.Prof. Dr. VN1 NN1 vom 24.07.2014 vorgelegt, auf dessen Ausführungen im Einzelnen verwiesen werde.

Gutachten zu den Auswirkungen des Eichenmistelbefalls auf die Waldbewirtschaftung im Weinviertel vom 24.7.2014

In dem vom Bf. eingeholten Gutachten von Univ.Prof. Dr. VN1 NN1 wurde Folgendes festgestellt:

In den letzten drei Jahrzehnten sei das Klima im Weinviertel von vermehrten Dürre- und Hitzeperioden während der Frühjahrs- und Sommermonate und von einer auffallenden jahreszeitlichen Verschiebung der Niederschlagsmenge geprägt. Seit etwa 1980 sei ein deutlicher Rückgang der Niederschlagsmengen außerhalb der Vegetationszeit zu verzeichnen. Die klimatischen Verhältnisse begünstigen die vegetative Vermehrung (Stockausschlag). Dies gelte auch für die Eichenarten, die prägende Baumart der natürlichen Waldgesellschaft in dieser Region.

Für das Forstgebiet werde in Abhängigkeit von standörtlichen Wuchsleistungen unter Abwägung standörtlich-ökologischer und waldbautechnisch-ökonomischer Kriterien auf mittel- und besserwüchsigen Standorten eine Mittelwald- und hochwaldartige Bewirtschaftung empfohlen, wobei der Eiche als Element der natürlichen Waldgesellschaft eine bedeutende Rolle zukommen solle.

Die Mittelwaldbewirtschaftung ermögliche eine sehr flexibel gestaltbare nachhaltige Produktion von Nutz- und Brennholz und habe einen hohen Grad an Multifunktionalität. Bestandskollektive des typischen Mittelwaldes sei das wertvolle Oberholz mit einer

Umtriebszeit von 100-150 Jahren und das Unterholz mit dominierenden Stockausschlägen, mit einer Umtriebszeit von 20-30 Jahren.

In Ostösterreich sei das Vorkommen der Eichenmistel vorrangig auf Stiel- und Traubeneiche beschränkt. Die Eichenmistel sei ein langsam wachsender Halbparasit, der ca. 20 Jahre alt werde und dem Baum Wasser und Nährionen entziehe. Dadurch komme es zu einer Schwächung des Wirtsbaumes, welche zu erheblichen Zuwachsverlusten bis hin zum Absterben des Baumes führe.

Die Bestandsentwicklung und Ausbreitung der Mistel sei starken Schwankungen unterworfen und nicht einschätzbar (Abhängig von Witterung, ausreichender Fruktifikation, Vogelschwärmen, Vitalitätszustand, Anzahl der Wirtsbäume).

Die Klimaveränderung und die Immission von Luftschadstoffen führten zu einer weiteren Schwächung der Vitalität der Eichen (Blattverluste). Damit verändere sich zunehmend die Konkurrenzsituation zwischen der Eiche (Wirtsbaum) und der Mistel zugunsten des Halbparasiten. Der Mistelbefall sei damit ein wesentlicher Faktor des im Weinviertel vorkommenden multikausalen Eichensterbens.

Ab einem Mistbefall von 30% der Kronenfläche würden die Eichen zunehmend absterben. In Anhängigkeit von den anderen Einflussfaktoren des multikausalen Eichensterbens könne der Absterbeprozess rasch, innerhalb weniger Monate erfolgen oder auch mehrere Jahre dauern.

Die forstwirtschaftlich und waldbaulich effizienteste Methode die Verbreitung der Eichenmistel zu bremsen, sei die Fällung stark befallener Bäume, die auf Grund ihres Befallsgrades eine hohe Absterbewahrscheinlichkeit hätten. Durch laufende Bekämpfungsmaßnahmen könne die Verbreitung des Mistelbefalls und somit Vitalitätsschwächung bis hin zum Absterben von Bäumen periodisch hintangehalten, aber nicht verhindert werden, so lange die beschriebenen anderen kausalen Umstände (Trockenheit, Luftschadstoffe) anhalten. Im Gegensatz zu Insektenkalamitäten, wo Massenvermehrung meist durch ein Zusammenbrechen der Population beendet werde, sei ein rasches Abklingen einer Mistelkalamität auf Grund des hohen Infektionsdruckes und der Langlebigkeit der Mistel nicht zu erwarten. Der starke Mistelbefall führe zu folgenden nachteiligen Auswirkungen:

- Dicken- und Höhenzuwachsverluste; Zuwachsverluste im Oberholz durch geringere Oberholzüberschirmung (Minderzuwachs bemistelter Eichen von rd. 33%),
- zufälliges Absterben von Oberholzstämmen und ganzer Bestandsteile (vorzeitiger Abtrieb bis Auflösung von Beständen),
- höhere Ernteschäden im Unterholz durch unplanmäßige Nutzung einzelner absterbender Eichen,
- erhöhte Kosten für Bestandsbegründungen (vermehrte künstliche Begründung),

- Gefährdung oder Verlust einer nachhaltigen Mittelwaldstruktur (gravierender wirtschaftlicher Verlust durch Entwicklung von niederwaldartigen Strukturen (Brennholzwald); der Niederwald erbringe trotz hoher Massenleistung im Vergleich zum Mittelwald erheblich geringere Deckungsbeiträge,
- Erschwerung der waldbaulichen und betriebsbezogenen Planung; Gefährdung der Erreichung der Betriebsziele; Störung der Nachhaltigkeitsstruktur des Betriebes.

Auf Grund dieses Gutachtens komme der Bf. im Vorlageantrag zusammenfassend zu dem Schluss, dass nicht der Mistelbefall an sich das Problem darstelle, sondern die Gesamtheit der im Gutachten angeführten multikausalen Ursachen (Klimaänderung, Luftschadstoffe und Mistelbefall) zu einem überhöhten Absterben der Eichen führe. Wäre die Eichenmistel bereits im zitierten Jahr 1811 für die Eiche derart existenzbedrohend gewesen, würde es mit Sicherheit schon lange keine Eichen im B-Wald und auch im restlichen Weinviertel mehr geben. Aus diesem Grunde werde die Ansicht des FA, dass es sich bei den vom Bf. erklärten Schadholznutzungen wegen Mistelbefalls um eine typische Betriebsgefahr handle, nicht geteilt. Da nicht jede Eiche im Forstrevier so immissionsgeschädigt sei, dass sie bedingt durch den Mistelbefall absterben werde, lasse sich im Vorhinein nicht feststellen, welche Eichen von einer vorzeitigen Fällung betroffen sein werden. Es ließe sich nur durch periodische Begehung feststellen, welche Bäume vom Absterben bedroht seien oder in naher Zukunft betroffen sein würden. Aufgrund dieses geplanten Vorgehens sei keine Planbarkeit des Ereignisses „Schädigung durch Misteleinwirkung“ an sich erkennbar. Vielmehr werde damit eine Schadensbegrenzung betrieben, welche das Schadensereignis nicht zu einer typischen Betriebsgefahr mache.

Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht

Die Bescheidbeschwerde wurde vom Finanzamt (nunmehr Finanzamt Österreich, idF FA) mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom Oktober 2014 zur Entscheidung vorgelegt. Erst im Oktober 2023 wurde evident, dass im Rahmen der Geschäftsverteilung des BFG die Beschwerdesache an eine für Streitsachen betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (ZG 1106) nicht zuständige RichterIn zugeteilt worden war (Falschzuteilung im Rahmen der Zuteilungsgruppe 1102). Aus diesem Grunde erfolgte am 5.10.2023 gemäß der Geschäftsverteilung des BFG eine Neuzuteilung im Rahmen der zutreffenden Zuteilungsgruppe 1106.

Ermittlungsverfahren beim Bundesfinanzgericht

Zur Schadholznutzung wegen Mistelkalamitäten

- **Gutachtliche Stellungnahme des Forstsachverständigen der Finanzverwaltung vom 7.11.2022 (DI C.D.):**

Das Gutachten habe die forstlichen Nutzungen im FB-A der Jahre 2012 bis 2017 im Zusammenhang mit dem Eichenmistelbefall auf Grund einer Revierbegehung am 8.3.2021 untersucht, wobei der Fokus auf den Flächen der Forstabteilungen 78, 82, 83, 86, 87, 89 und 132 gelegen sei. Auf die im Gutachten in der Folge beschriebenen einzelnen Wahrnehmungen (Seite 6 bis 12) werde verwiesen. Am 24.08.2022 sei eine weitere gutachtliche Revierbegehung zur terrestrischen Ermittlung von Baumhöhendaten erfolgt (S 16ff).

Aus diesen Beobachtungen in den Abteilungen 78, 82, 83, 87 und 89 schließe der Forstsachverständige der FV, dass im Revier A. das Ziel einer einheitlichen Bewirtschaftung über die gesamte Betriebsfläche als Mittelwald oder Hochwald mit langen Umtriebszeiten nicht zum Erfolg führen könne und in dieser Form auch nicht verfolgt werde. Die aktuelle Bewirtschaftung durch den Betrieb werde als standortgemäß beurteilt, weil diese genau solche spezifischen Standortmerkmale berücksichtige. Daraus folge die Feststellung des Forstsachverständigen, dass bei der Beurteilung, ob und in welchem Umfang Kalamitätsholznutzung wegen Mistelbefalls vorliege, auf die Standorttauglichkeit des Bestandes und die konkrete Bewirtschaftung hätte Bedacht genommen werden müssen.

Die Annahme, dass auf den Flächen der Abteilungen 87 und 132 (rd. 14 ha) tatsächlich überwiegend Kalamitätsnutzungen stattgefunden habe, habe durch die Begehung am 3.8.2021 nicht bestätigt werden können. Die Bescheinigungen der Forstbehörde von durch höhere Gewalt erzwungene Kalamitätsnutzungen wegen des Mistelbefalls, entsprächen nicht der Einschätzung des Forstsachverständigen und seien im Sinne des § 37 Abs. 6 EStG als unzutreffend zu beurteilen.

In Pkt. 3. des Gutachtens wurden auf Grundlage eines digitalen Oberflächen- und Geländemodells aus dem Erhebungszeitraum 2010 (Fernerkundungsdaten mittels GIS-Software) Baumhöhen und Standortbeschaffenheiten analysiert. In Grafik 3 werde die Nutzungsmenge (fm) je Abteilung in Verbindung mit dem Eichenanteil (vor allem Sägerundholz) an der Gesamtnutzungsmenge dargestellt. Auffällig sei das häufige Vorkommen geringer Anteile von Eichen-Sägerundholz auf Flächen mit großen Nutzungsmengen. Dies untermauere die Beobachtung der Revierbegehung vom 8.3.2021, dass hohe Nutzungsmengen mit geringen als Sägerundholz verwertbaren Eichenanteilen häufig mit flächigen Maßnahmen auf minderwüchsigen (niederwaldartigen Standorten, wie Abt 87), bzw. minderwertigen Standorten (Umwandlungsflächen, wie Abt. 132) zusammenfallen würden (Gutachten, S. 25).

In Grafik 4 und 5 erfolge eine Darstellung der Geländebeschaffenheit im Hinblick auf Gunst- und Ungunstlagen und werde mit den Messergebnissen der Begehungen vom 8.3.21 und 24.8.22 kombiniert. Grafik 6 zeige die Verteilung der Niederschlagswasser in Abhängigkeit zur Geländebeschaffenheit und Grafik 7 stelle die Baumhöhenverteilung dar. Die Daten würden die Interpretation zulassen, dass ca. die Hälfte der Betriebsfläche auf Standorten stocke, auf denen das mögliche Höhenwachstum mit 21 Meter limitiert sei. Bei Vergleich mit Grafik 4 bis 6

falle auf, dass eine Korrelation zwischen den Standorten und dem erzielten, bzw. erzielbaren Höhenwachstum bestehe. Das potenzielle Höhenwachstum determiniere die mögliche Blochlänge und das Dickenwachstum. Je kleiner die erzielbaren Baumhöhen seien, desto länger brauche die Produktionszeit zur Erzielung von blochholzfähigen Durchmessern. In Grafik 8 erfolge eine Überlagerung der Grafiken 5-7 und zeige Zusammenhänge zwischen Standortmerkmale und potenzieller Baumhöhenentwicklung.

In Pkt. 4 werde die herangezogene forstwirtschaftliche Literatur dargestellt und in Pkt. 5 erfolge eine Analyse der Reviermerkmale und Berücksichtigung dieser Literatur. Der Forstsachverständige schließe anhand der Geodaten auf folgende Bewirtschaftungsflächen im FB-A:

	Summe gerundet
Niederwald	1090 ha
Mittelwald mit längerer Umtriebszeit	1.250 ha
Mittelwald mit kürzerer Umtriebszeit	100 ha
Ausschlagwald gesamt	2.450 ha

(Tabelle 9)

Auf Grund der vorgenommenen Untersuchung sei festzustellen, dass auf ca. 1.100 ha Ausschlagwaldfläche eine niederwaldartige Bestockung dominiere, auf der Blochholzproduktion in längerer Umtriebszeit nicht möglich sei. Auf ca. 1.250 ha Mittelwaldfläche sei aufgrund der Standortqualität mit mäßigen Höhenentwicklungen mit Ausfällen aufgrund von Mistelbefall zu rechnen. Lediglich auf ca. 100 ha würden Mittelwälder mit geringem Risiko stocken. Dazu kämen noch ca. 350 ha Hochwald, welche auf überwiegend sehr günstigen Standorten stocken, oder mit kürzerer Umtriebsdauer bewirtschaftet werden.

In Pkt. 5.2. seien die erkennbaren flächigen Nutzungen aus dem NÖ-Atlas für die Flugperioden 2012, 2015 und 2018 ausgewiesen und mit den fernerkundlich ermittelten Baumhöhendaten aus 2010 verschnitten worden. Anhand dieser Analyse sei festzustellen, dass 85% der erkennbaren flächigen Nutzungen in die Betriebsklasse „Niederwald“ und „Mittelwald mit langer Umtriebszeit“ gefallen seien, in denen auch bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung der Eichen Ausfälle aufgrund von Mistelbefall zu erwarten waren. Lediglich 15% der Flächen würden in Betriebsklassen liegen, in denen aufgrund der Höhenentwicklung das Risiko für Ausfälle aufgrund von Mistelbefall der Eichen gering einzustufen sei.

Zusammenfassend kommt der Amtssachverständige in Punkt.6 seines Gutachtens zu folgendem Ergebnis:

„Die Annahme, dass bei den Nutzungen im Forstbetrieb A. zur Gänze oder überwiegend Nutzungen aufgrund höherer Gewalt vorliegt, hat sich aufgrund der Revierbegehungen (siehe dazu Abschnitt 2.1 ab Seite 5, und 2.3 ab Seite 16) durch die Forstsachverständigen der

Finanzverwaltung, der Analyse der Standorts- und Bestandsverhältnisse (siehe dazu Abschnitt 3, Seiten 20 bis 31) nicht bestätigt.

Begründung:

Zu beurteilen war, ob die im Betrieb der Forstverwaltung A. durchgeführten Holzerntemaßnahmen im Umfang der jährlich erklärten Mistelkalamitäten durch ein Ereignis höherer Gewalt bedingt waren. [...]. Höhere Gewalt ist ein von außen kommendes Ereignis, dass vom Betroffenen nicht verschuldet ist und nicht der typischen Betriebsgefahr entspringt. Diese drei Wesensmerkmale müssen kumulativ vorliegen (VwGH 24.11.1976, 1255,1362/76 sowie OGH 08.05.1984, 2 Ob 208/83).

Im gegenständlichen Fall ist das Vorliegen einer höheren Gewalt zu verneinen, weil die genannten Nutzungen als Ergebnis der typischen Betriebsgefahr und nicht als außergewöhnliches Ereignis anzusehen sind. Der untersuchte Betrieb bewirtschaftet an zahlreichen Standorten Wald mit dem Produktionsziel Blochholz in längerer Umtriebszeit (insbesondere Ausschlagwald mit Überhaltsbetrieb und Mittelwald), auf denen aufgrund der standörtlichen Gegebenheiten (Niederwaldstandorte) damit zu rechnen war, dass vorzeitige Ausfälle infolge von Mistelbefall eintreten müssen, und damit das gesteckte Produktionsziel nicht erreicht werden kann.

*Ursache für die Ausfälle ist der Befall durch die Eichenmistel (*Loranthus europaeus*). Die Mistel ist eine Lichtpflanze, welche nur bei geringem Höhenwuchs des Wirtsbaumes für diesen eine Gefahr darstellt. Ist der Wirtsbaum in der Lage, durch ein entsprechendes Höhenwachstum der Mistel das Licht zu nehmen („auszudunkeln“), kann er sich entsprechend zur Wehr setzen. Auf einem minderwüchsigen Standort ist das Höhenwachstum der Eichen so weit reduziert, dass sich der befallene Baum nicht mehr entsprechend wehren kann. Beim untersuchten Betrieb ist davon auszugehen, dass die minderwüchsigen Standorte so weit verbreitet sind (siehe dazu Abschnitt 5.1ab Seite 40), dass flächiger Mistelbefall auf Eiche und der Ausfall dieser Baumart vor Erreichen von erwünschten Zieldurchmessern vorhersehbar sind:*

*Minderwüchsige Standorte sind Standorte mit ungünstiger Wasser und Nährstoffversorgung, das sind idR. Kuppen, Oberhänge und Lagen mit geringen Einzugsgebieten für Nährstoff- und Wasserakkumulation. Auf diesen entwickeln sich lediglich Niederwälder, Niederwälder mit Überhältern oder vorratsarme Mittelwälder mit geringem Höhenwachstum. Auf diesen Standorten verbreiten sich daher häufig *Loranthus europaeus* (Eichenmistel). Aufgrund des geringen Höhenwuchs der Eichen können sich die Bäume gegen den Befall der Eichenmistel nicht zur Wehr setzen und erreichen daher nicht das Betriebsziel Blochholz besserer Qualität oder Wertholz, weil sie bei der Konkurrenz um die Wasserversorgung gegenüber den schmarotzenden Misteln ins Hintertreffen geraten und idR vor Erreichen des Endnutzungsalters absterben.*

Im Unterschied zu derzeitigen Bewirtschaftungsverhältnissen wurden die, die Eichenmistel verbreitenden Drosseln früher bejagt. Außerdem gab es genügend Brennholzwerber, die mit Eichenmistel befallene Äste nutzen mussten. Die früher regelmäßig durchgeführte Entmistelung von Eichen hat das Nahrungsangebot für die Misteldrossel reduziert und somit sowohl die Population als auch die Attraktivität für den Anflug geringgehalten. Diese früher kostengünstige andere Bewirtschaftung war ausschlaggebend dafür, dass auf Ungunststandorten überhaupt die Betriebsform Mittelwald mit langer Umtriebszeit aufrechterhalten werden konnte. Der Wegfall der Bejagung und vor allem der Entfall der phytosanitären Maßnahmen (d.h. Änderungen in der Art der Bewirtschaftung und Steigerung des Nahrungsangebots), sind laut den Analysen der Universität für Bodenkultur die wesentlichen Gründe dafür, dass sich die Eichenmistel auf schlechtwüchsigen Standorten ausbreitet.

*Der Mistelbefall ist laut der ab Seite 34 wiedergegebenen Literatur in diesem Areal seit jeher eine Begleiterscheinung der forstlichen Bewirtschaftung, jedoch ist das vermehrte Auftreten von *Ilex europaeus* seit den letzten ca. 60 Jahren die Folge geänderter Bewirtschaftungsmaßnahmen und nicht das Ergebnis höherer Gewalt.*

Darüber hinaus wurde im Rahmen der Begehung am 08.03.2021 durch Forstsachverständige im Betrieb zudem festgestellt, dass auch flächige Nutzungen im Zuge einer Bestandsumwandlung stattgefunden haben, bei denen ein minderwertiger Vorbestand durch höherwertige Folgebestände ersetzt wurden. Hier war ein außerordentliches Ereignis oder höhere Gewalt nicht erkennbar.

Analysen von validierten Fernerkundungsdaten (siehe Abschnitt 5.1 und folgender) legen nahe, dass mit einem Anteil von 85% bei flächigen Nutzungen die überwiegenden Teile dieser Nutzungen auf Standorte fallen, die das Eintreten von Mistelbefall haben erwarten lassen. Trotz dieser ungünstigen Rahmenbedingungen auf diesen Standorten scheint die Fortführung der Mittelwaldbewirtschaftung mehr Ertrag zu bringen als die reine Niederwaldbewirtschaftung (siehe dazu auch IV.2 Empfehlungen in Abschnitt 4.1 auf Seite 31). Ökonomisch ist die Entscheidung für die Beibehaltung der Mittelwaldbewirtschaftung daher naheliegend, die dabei vorhersehbar auftretenden Mistelschäden sind aber eine typische Begleiterscheinung dieser Bewirtschaftungsform.

Im Gegensatz zu den hier vorliegenden Einschätzungen liegen Kalamitätsbescheinigungen der Bezirksforstbehörde vor, die ausweisen, dass regelmäßig überwiegende Teile der gesamten Holzernte als Mistel-Kalamitätsnutzungen einzustufen seien. Diese Bestätigungen berücksichtigen in keiner Weise Fragen der Standortseignung von einzelnen Baumarten und der Standortseignung von verschiedenen Bewirtschaftungsformen und sind daher in der vorliegenden Form nicht nachvollziehbar.

Wenn der Betrieb die Entscheidung getroffen hat, auch auf geringwüchsigen Standorten Betriebsverfahren zu wählen, welche bei geringem Höhen- und Durchmesserwachstum einer sehr langen Umtriebszeit bedürfen, um Blochholz oder Wertholz zu erzeugen, kommt es zu Ausfällen durch Mistelbefall, welche ein ordnungsgemäß wirtschaftender Forstbetrieb einkalkulieren muss. Auf solchen Standorten können derartige Nutzungen infolge Mistelbefall daher nicht als durch höhere Gewalt verursacht angesehen werden.“

- **Ergänzende Stellungnahme des Bf. und erweitertes Gutachten Dr. NN1 vom 9.8.2023**

Der Bf. ergänzte mit Schreiben vom 16.08.2023 sein Vorbringen betreffend Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt und legte ein weiteres Gutachten von Dr. VN1 NN1 vom 9.8.2023 vor. Aus dem Gutachten ergebe sich, dass die strittigen Holznutzungen wegen Mistelbefalls ein von außen kommendes und unabwendbares – nämlich durch die unter den gegebenen Umständen vom Betroffenen zu erwartenden Vorkehrungen nicht abwendbares – Schadensereignis bildeten und daher zu Recht eine Schadholznutzung geltend gemacht werde.

Der VwGH habe im Erkennung, 25.03.1966, 1564/65, zur Waldnutzung infolge höherer Gewalt nach § 34 Abs. 3 EStG 1934 über einen mit dem Beschwerdefall vergleichbaren Sachverhalt entschieden. Er habe judiziert, dass auch ein jährlich regelmäßiger Anfall von Schadholz –wie er typischerweise bei jeder Waldnutzung auftritt (z.B. Blitzschlagholz) – den Tatbestand der „Waldnutzung infolge höherer Gewalt“ erfülle, wenn die Holznutzung ihre Ursache in einem außerordentlichen Schadensereignis habe.

Dies ergebe sich auch aus der historischen Entwicklung dieser Steuerbegünstigung. Während in Deutschland der Gesetzgeber bei der Einkommensteuernovelle 1954 im § 34b Abs. 1 Z. 2 letzter Satz dEStG ausdrücklich normierte, dass „Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen, nicht zu den Holznutzungen infolge höherer Gewalt“ gehören, habe der österreichische Gesetzgeber bis heute eine solche ausdrückliche Einschränkung nicht im Gesetz (§ 34 Abs. 3 EStG 1934 und EStG 1953, § 37 Abs. 6 EStG 1972 und EStG 1988) verankert. Deshalb würden auch regelmäßige Holznutzungen über einen längeren Zeitraum, die durch ein außergewöhnliches Schadensereignis – wie es der betreffende Mistelbefall darstelle - zu einer steuerbegünstigten Schadholznutzung nach § 37 Abs. 6 EStG 1988 führen.

Mit dem 2. Gutachten von Dr. NN1 vom 9.8.2023 wurde im Wesentlichen das NN1-Gutachten 2014 um die Ergebnisse einer Begehung (Abteilungen 78, 82, 83, 86, 87, 89 und 132) im Beisein des Forstmeisters DI NN2 unter Berücksichtigung des Gutachtens der Finanzverwaltung vom 7.11.2022 ergänzt. Der Gutachter nennt drei Kalamitätsarten: den Mistelbefall, Eichenerkrankung (Eichensterben, neuartige Waldschäden) und das Eschentriebsterben, die seit 1980 in den Forstrevieren in A. zu unterschiedlichen Ausprägungen des Waldaufbaues geführt hätten. Bei der Begehung habe die Entscheidung über die Kalamitätsholznutzung retrospektive nicht mehr beurteilt werden können.

Durch Überschneidung unterschiedlicher negativer Einflussfaktoren (Temperaturanstieg, Niederschlagsrückgang u. Niederschlagsverschiebung, Immissionszunahme) habe trotz der folgenden forstbetrieblichen Maßnahmen das Betriebsrisiko nicht vermindert werden können:

- Eichenmistelbekämpfung: In den Jahren 1985 bis 1995 seien rd. 130.000 Eichenbäume entmistelt worden zur Verzögerung des Absterbens und zur Erreichung eines Zieldurchmessers. Weiters kalamitätsbedingte Nutzung von befallenen Eichen (abhängig von Brusthöhendurchmesser und Befallsgrad) zur Senkung des Infektionsdruckes und Vermeidung von weiteren Wertverlusten (betriebliche Mitteilung/NN2, 2023).
- Überführung: kontinuierliche Erhöhung der Oberholz-Überschirmung
- Baumartenvielfalt: Erweiterung/Erhaltung der Baumartenvielfalt im Oberholz sowie bei Wiederaufforstungen von Kalamitätsholzflächen, Forcierung von Esche, Berg- und Spitzahorn und anderer Edellaubbäume (Beispiele: Robinien-Demonstrationsfläche, Abt. 132 nach flächigen Eschensterben, Begründung eines Eichen-Edellaubbaumbestandes, Abt. 87)

Zur Oberhöhenbonität – Ertragsleistung:

Die Standorte seien überwiegend dem semihumiden Standorttyp zuzuordnen. Basierend auf Inventurdaten aus 2012/2014 würden sich Oberholzbonitäten von 18-22 m für Trauben- und Stieleiche, 22-25m für Zerreiche und 20m für Hainbuche errechnen. Für die Berechnung der spezifischen Oberhöhen seien Bäume mit Mindest-Brusthöhendurchmesser von 40cm herangezogen worden, wie für Mittelwaldbestände empfohlen. Die Oberhöhenrahmen würden sich gut mit dem vorliegenden Baumhöhenatlas aus 2011 decken.

Auf den begutachteten Standorten werde eine Mittelwaldbewirtschaftung empfohlen (Oberhöhenrahmen 18-24m). Während die Höhenentwicklung und das Höhenwuchsleistungspotenzial eng mit den Standorteigenschaften korreliere, werde die Durchmesserentwicklung vorrangig durch die Bestandsbehandlung/-dichte beeinflusst. Daraus folge, dass ein Standorteinfluss vorhanden sei, der sich in der Höhenentwicklung deutlicher ausdrücke als in der Durchmesserentwicklung (geringere Streuung). Unter Berücksichtigung der mittleren Jahrringbreiten (Oberholzeichen, 2-3mm/-30cm Durchmesser u. 1-2mm/ab 30cm Durchmesser) könne der Zieldurchmesser bei mittleren Produktionszeiträumen von 120 Jahren erreicht werden.

Wie im Gutachten dargelegt, könne das einzelbaumbezogene Durchmesserwachstum durch die waldbauliche Behandlung gesteuert werden und sei im Mittelwald weitgehend unabhängig von der Höhenbonität. Die Mittelwaldbewirtschaftung ermögliche eine flexibel gestaltbare nachhaltige Produktion von Nutz- und Brennholz und habe einen hohen Grad an Multifunktionalität auf kleineren Waldflächen.

In Punkt 4. des Gutachtens wurde das Ergebnis (die Folgerungen des Gutachters) dargelegt [Zitat]:

- *„Die betriebliche Vorgehensweise in den letzten Dezennien entspricht „Best Practises“ eines strategischen und operationalen forstlichen Risikomanagements. Dazu gehören die Beibehaltung und Adaptierung der Mittelwaldbewirtschaftung sowie der getätigten waldbaulichen Maßnahmen.*
- *Die Bewirtschaftungsrisiken konnten trotz präventiver Forstschutz- und Waldbaumaßnahmen (Entmistelung, Überführung, Baumartendiversität) durch das unerwartete Auftreten des Eichen- und Eschentriebsterbens in Verbindung/Überlagerung mit den klimatischen Veränderungen nicht reduziert werden.*
- *Es wird auch darauf hingewiesen, dass die durchgeführten Maßnahmen zum jeweiligen Zeitpunkt mit der Bezirksforstbehörde abgestimmt worden waren, zumal die befallenen bzw. kranken, vitalitätsschwachen Bäume unterschiedlicher Dimensionen auch aus phytosanitären Gründen laufend zu fällen sind (NN2 H., betriebliche Mitteilung, 2023). Durch die Nutzung von Bäumen vor der wirtschaftlichen Hiebsreife entstehen dem Forstbetrieb beträchtliche finanzielle Verluste.*

Das Eichen- und Eschentriebsterben sind in ihrem Auftreten und ihrer Ausprägung vonseiten der Forstwirtschaft nicht kalkulierbar gewesen. Das gilt auch für das anhaltende Mistelbefallsrisiko unter Beachtung der empfohlenen Risikoprävention. Die erforderlichen kalamitätsbedingten Einzelstammentnahmen, verursacht durch das Zusammenwirken der verschiedenen Schadursachen, führten einerseits zu einer Entkoppelung von kombinierter Ober- und Unterholznutzung und somit Gefährdung einer nachhaltigen Mittelwaldbewirtschaftung und andererseits zu stärkeren Mistelbefallsdruck durch geringere Oberholzüberschirmung. Dadurch wurde und wird der waldbauliche Entscheidungsrahmen weiter eingeengt.

- *Nach der standörtlichen Ertragsfähigkeit im Erhebungsgebiet mit dominierenden „semihumiden Standortstyp (mäßig frisch bis frisch) wird auch aus heutiger Sicht ein Mittelwaldbetrieb empfohlen. Bedingt durch die standörtlich-klimatischen Veränderungen (Klimawandel) sollten als Klimawandel-Anpassungsmaßnahmen („klimafitter Wald“) aber eine höhere Baumartenvielfalt und kürzere Unterholz Umtriebszeiten von (15) 20 Jahren [Wasserhaushalt] angestrebt werden.“*

- **Gewinnerhöhende Auflösung der dotierten ÜRL gemäß § 12 Abs. 7 EStG**

Im BP-Bericht wurden die vom Bf. in den Streitjahren dotierten Übertragungsrücklagen auf Grund der erklärten Schadholznutzungen wegen Mistelbefall gemäß § 37 Abs. 6 iVm § 12 Abs. 7 EStG nicht anerkannt und die Verminderung der jährlich erfolgten Dotation der Übertragungsrücklage mit folgenden Beträgen ausgewiesen (siehe Beilage 2 des BP-Berichtes,

Tz. 2.1., Seite 6 u. 7):

Dotation ÜRL §12/7	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ÜRL lt. Erkl.	85.254,65	72.541,59	213.375,37	164.646,55	136.087,35	75.522,79	0,00
davon nicht anerkannt lt. BP	68.479,51	69.152,83	196.429,53	149.863,92	126.164,31	64.101,87	0,00
ÜRL lt. BP	16.775,14	3.388,76	16.945,85	14.782,64	9.923,04	11.420,92	0,00

(Tabelle 10)

Wie dem BP-Bericht zu entnehmen, wurde von der Prüferin die festgestellte Verminderung der erfolgswirksamen Rücklagendotierungen aber nicht in die Mehr/Weniger-Rechnung des Berichtes (vgl. BP-Bericht, Seite 4) aufgenommen. Entsprechend der Feststellung der BP, dass die Schadholznutzungen wegen Mistelbefall nicht unter die Steuerbegünstigung gemäß § 37 Abs. 6 EStG fallen, wären folglich in Höhe der nicht zustehenden Dotierung von Übertragungsrücklagen gemäß § 12 Abs. 7 EStG die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den angefochtenen Bescheiden zu erhöhen gewesen. Andererseits wäre, soweit die lt. BP zu Unrecht gebildeten Übertragungsrücklagen auf Anschaffungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens übertragen worden sind und auf Grund dessen die im Jahresabschluss ausgewiesene AfA vermindert wurde, auch eine Korrektur der Abschreibung für Abnutzung (Gewinnminderung) vorzunehmen gewesen.

Mit Schreiben vom 11.03.2024 wurden vom StV in Beantwortung des Vorhaltes des BFG vom 23.01.2024 folgende gewinnmindernden AfA-Korrekturen bekanntgegeben, wenn die Übertragungsrücklagen betreffend die Einkünfte aus Schadholznutzung wegen Mistelkalamität – wie in Beilage 2 Tz. 2.1. des BP-Berichtes dargestellt – nicht anzuerkennen seien (Beträge in Euro):

AfA-Erhöhen	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Dotation ÜRL lt. Erkl.	85.254,65	72.541,59	213.375,37	164.646,55	136.087,35	75.522,79	0,00
nicht anerkannt lt BP	68.479,51	69.152,83	196.429,53	149.863,92	126.164,31	64.101,87	0,00
ÜRL lt. BP	16.775,14	3.388,76	16.945,85	14.782,64	9.923,04	11.420,92	0,00
- AfA-Erhöhen	2.426,84	6.349,35	27.982,27	44.915,59	52.441,29	68.957,01	77.631,50
Gewinnerhöhung EaL+F gesamt	66.052,67	62.803,48	168.447,26	104.948,33	73.723,02	-4.855,14	-77.631,50

(Tabelle 11)

- **Erkenntnis des VfGH über die Verfassungsmäßigkeit der Steuerbegünstigung für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt**

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 18.09.2024, G 3317/2023 den im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren vom BFG gestellten Normenprüfungsantrag gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG als nicht begründet abgewiesen und damit die Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Begünstigungen für Waldnutzungen infolge höherer

Gewalt nach den Bestimmungen des § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 und gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988 aus folgenden Gründen bestätigt:

Die Forstwirtschaft habe im Unterschied zu anderen Betriebszweigen regelmäßig Produktionszyklen von 80 bis 120 Jahre. In diesen langen Produktionszeiträumen sammeln sich durch den natürlichen Zuwachs hohe stille Reserven im stehenden Holz an. Bei der Waldnutzung infolge höherer Gewalt werde durch ein Elementarereignis planwidrig eine Holznutzung erzwungen und dadurch zwangsläufig und schlagartig stille Reserven aufgedeckt. Die Katastrophe unterbreche den geordneten Betriebsablauf, die Hiebszüge würden zerrissen, die räumliche Ordnung im Wald werde zerstört und die Produktionsabsicht nicht erreicht. Oft verursache die Kalamität auch bedeutsame Wert- und Mengeneinbußen am geernteten Holz.

Während Elementarereignisse bei forstwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig ungeplante Verwertungserlöse bedingen, würden sie bei landwirtschaftlichen Betrieben zu einem Ausbleiben von geplanten Erträgen führen. Darüber hinaus seien bei einem Ernteschaden in einem landwirtschaftlichen Betrieb regelmäßig die Erträge lediglich eines Jahres und nicht auch solche betroffen, die sich über einen überaus langen Zeitraum angesammelt hätten.

Im Hinblick auf diese Gegebenheiten sei es unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips sachlich begründet für Sondergewinne aus der Schadholznutzung infolge höherer Gewalt – die zwangsläufig und vorzeitig vor Erreichen des maximalen Ertragspotentials entstanden seien – eine Tarifbegünstigung vorzusehen.

Durch die infolge höherer Gewalt erzwungene Holznutzung komme es regelmäßig zu zusammengeballten Erträgen, die sich über einen längeren Zeitraum aufgebaut haben und somit typischerweise zu einer Progressionsverschärfung führen. Die Vorschrift des § 37 Abs. 6 EStG habe einen pauschalierenden Charakter, weil aus verwaltungsökonomischen Gründen in einer Durchschnittsbetrachtung der typischerweise eingetretene Progressionsnachteil, ausgeglichen werden soll. Da bei einer Kalamitätsholznutzung stille Reserven zwangsläufig und schlagartig aufgedeckt und versteuert würden, bedinge der Schadensfall jedenfalls eine Progressionsverschärfung. Hinzu komme, dass mit dem Schadensfall typischerweise eine wirtschaftliche Beeinträchtigung der Ertragskraft des Betriebes eintrete. Vor diesem Hintergrund liege es im Rahmen einer sachlichen Durchschnittsbetrachtung, wenn auch regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen unter die gesetzliche Tarifbegünstigung fallen.

Hingegen stelle die Beseitigung in gleichbleibender Höhe anfallender „geplanter“ Schäden keine Waldnutzung infolge höherer Gewalt dar. Werden Schäden beseitigt, die durch zumutbare Maßnahmen im Rahmen einer zeitgemäßen, forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung abzuwenden gewesen wären, sei das Vorliegen einer Waldnutzung infolge höherer Gewalt nicht zu erkennen (vgl. Adametz, ÖStZ 2021, 553).

Der unbestimmte Gesetzesbegriff der „höheren Gewalt“ weise einen dem Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad auf. Nach einhelliger Rechtsmeinung werde „höherer Gewalt“ als ein von außen kommendes Ereignis, das keine typische Betriebsgefahr darstellt und vom Betroffenen nicht verschuldet ist definiert. Die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der typischen Betriebsgefahr vom außerordentlichen Gefahrenereignis, führen nicht dazu, dass die Regelung nicht den Anforderungen des Art 18 B-VG entsprechen würde. Vielmehr sei der Begriff einer Auslegung nach Gegenstand und Zweck zugänglich, die auch den Gerichten erlaube, anhand einer am Zweck der Regelung ausgerichteten Kontrolle das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nachzuprüfen.

Auch die Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt sei in den Abgabengesetzen ausreichend determiniert. Der Steuerpflichtige unterliege bei der Geltendmachung einer Begünstigung einer erhöhten Mitwirkungspflicht. Weil nach einer Schlägerung möglicherweise nicht mehr nachweisbar sein kann, ob die Holznutzung wegen höherer Gewalt erforderlich war, liege es am Steuerpflichtigen, rechtzeitig Beweise zu beschaffen und treffe ihn die Verpflichtung zur Beweisvorsorge. In diesem Zusammenhang sehe § 173 Abs. 2 lit. a ForstG vor, dass die Forstbehörde auf Antrag eine Bescheinigung auszustellen habe, die kraft gesetzlicher Anordnung ein Gutachten ist, in dem Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt zu bescheinigen seien. Ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nicht nachweisbar, weil der Steuerpflichtige seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, stehe die Begünstigung nicht zu.

- **Erörterungsgespräch**

Am 27.11.2024 wurde auf Antrag des Bf. ein Erörterungsgespräch abgehalten, in dem im Lichte des Erkenntnisses des VfGH (G 3317/2023, Rz 67) die Bedenken an der Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit der Schadholzbescheinigungen der Bezirksforstbehörde und damit die Eignung als Nachweis einer Waldnutzung infolge höherer Gewalt anhand der dem BFG von der BH Z. vorgelegten gesamten Begutachtungsakten aufgezeigt und begründet wurde.

- **Mündliche Verhandlung vom 3.04.2025**

Am 3.4.2025 wurde die mündliche Verhandlung vor dem Senat durchgeführt und wurde vom Bf. in einem dazu vorbereiteten Schriftsatz vom 2.4.2024 folgende Erklärung abgegeben:

Die Beurteilung, welche Eiche am „Absterben“ sei und deshalb gefällt werden müsse, werde jährlich vom Forstmeister vorgenommen und anschließend durch den Bezirksforstinspektor gemäß § 173 ForstG gutachtlich bescheinigt. Der genaue Ablauf sei in dem vorgelegten Erlass der BH Z. genau geregelt gewesen und diese behördlichen Vorgaben seien vom Forstmeister und Bezirksforstinspektor auch eingehalten worden. Dem entsprechend sei jeweils vier Wochen vor Arbeitsbeginn (Fällung der Schadhölzer) jährlich im Voraus eine Meldung unter Angabe des geschätzten Kalamitätsholzes in den verschiedenen Kategorien samt Plan mit

Markierung der Nutzungsorte abgegeben worden. Danach seien die Begehungen durch den Bezirksforstinspektor erfolgt – teilweise gemeinsam, teilweise selbständig. Nur weil es in bestimmten Jahren zu geringfügigen zahlenmäßigen Korrekturen bereits bestätigter Schadholzvoranmeldungen gegenüber den nachfolgenden Anträgen auf Schadholzbescheinigung gekommen sei, sei die Korrektheit der ausgestellten Bescheinigung nicht anzuzweifeln. Bei den Bestätigungen habe es sich naturgemäß um stichprobenmäßige Überprüfungen, welche durch Vorbegehung erfolgt seien, gehandelt. Bloße Formmängel der Gutachten, z.B. das Fehlen einer ordentlichen Gliederung oder optische Unzulänglichkeiten, seien für den Beweiswert der Gutachten im Rahmen der Beweiswürdigung nicht bedeutsam. Nachdem die Schadholzbescheinigungen der BH in vergleichbarer Weise jährlich den Steuererklärungen beigelegt worden sei und diese Steuererklärungen in der Folge vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt worden seien, würde ein Abweichen davon dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen.

In rechtlicher Hinsicht wurde wiederholt, dass der Begriff der höheren Gewalt nach der Rechtsprechung des VwGH nicht eng auszulegen und das kumulative Vorliegen aller drei Bedingungen, also auch keine Verwirklichung einer typischen Betriebsgefahr, nicht zwingend erforderlich sei. Im Übrigen stelle die Eichenmistel keine typische Betriebsgefahr dar. Würden nämlich Schadensereignisse, die in einem Forstbetrieb typischerweise anfallen, eine die höhere Gewalt ausschließende Betriebsgefahr darstellen, wäre dies auch bei allen nach der Rechtsprechung unstrittigen Elementarereignissen (z.B. Lawinenabgang) der Fall. Eine ausufernde Interpretation des Begriffsmerkmals „typische Betriebsgefahr“ sei aus diesem Grunde abzulehnen. Die Regelmäßigkeit des Schadensereignisses schließe unter nochmaligen Verweis auf VwGH, E. 25.03.1966, 1564/65, zu häufigeren Blitzeinschlägen in bestimmten Waldregionen, das Vorliegen höherer Gewalt nicht aus. Im gegenständlichen Fall stelle sich ohnedies die Frage, ob das Eichensterben nicht als ein einmaliges und einheitliches Ereignis anzusehen sei, das durch klimatische Veränderungen in den 1980er Jahren ausgelöst worden sei und seitdem durchgehend bestehe.

Es sei unbestritten, dass die Eichenmistel in dieser Region seit jeher ein Begleiter der Eichen war. Ende der 70er Jahre zeichnete sich in der Region A. jedoch ein erhöhtes Eichensterben ab. Die Gründe warum es zu einer geradezu explosionsartigen Zunahme des Mistelbefalls und zu einem raschen Absterben der befallenen Bäume kam, sei im Forstbetrieb wissenschaftlich untersucht worden. Für den Forstbetrieb A. sei unvorhersehbar gewesen, dass im Zeitraum 1960 bis 1980 durch Drainagierungen aus landwirtschaftlichen Gründen große Feuchtgebietsflächen im Weinviertel zerstört worden seien, woraus ein Rückgang des Bodenwasserhaushaltes und der Niederschläge resultiert sei. Ferner, dass 1980 bis 2000 die pflanzenschädigenden Luftschadstoffe (u.a. Ozon, Stickoxide, FCKW) erheblich zugenommen hätten und ab etwa 2000 die Auswirkungen des Klimawandels für die Pflanzen spürbar geworden seien. Dies ist in den beiden Gutachten von Dr. NN1 im Detail dargelegt worden und werde darauf verwiesen.

Klarstellend sei nochmals erwähnt, dass die Eichen in dieser Region seit jeher heimisch gewesen seien und keine einzige Eiche gepflanzt worden sei, sondern es sich überall um Eichenmittelwald aus Naturverjüngung handle (Ausschlagwald), wie es bereits 1949 von Prof. Hartmann sowie idF von Prof. NN1 sowie der gesamten forstlichen Wissenschaft der BOKU Wien empfohlen worden sei. Für diese Form der Waldbewirtschaftung habe der Forstmeister der Bf. staatliche Förderung erhalten und sei der Forstmeister 1988 mit dem Waldschutzpreis der BOKU Wien und 1994 mit dem Staatspreis für Land- und Forstwirtschaft in Gold ausgezeichnet worden.

- **Zeugenaussage Bezirksforstinspektor der BH Z., Dr. VN3 NN3**

Im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde der Genannte auf Antrag des Bf. als Zeuge befragt und gab dieser im Wesentlichen Folgendes an:

Er habe zu den von ihm ausgestellten Schadholzbescheinigungen der Jahre 2005 bis 2011 keine konkrete Erinnerung mehr. Er habe keinesfalls Gefälligkeitsgutachten abgegeben. Auch Hinweise und Wahrnehmungen, dass unrichtige Schadholzanträge, in denen gefällttes Normalholz als Schadholz deklariert worden wäre, habe er nicht gehabt.

Im Erlass der BH vom 19.01.2007 (Erlassverfasser ist der Zeuge) sei der verbindliche Ablauf für die Schadholzbestätigung wie folgt genau geregelt worden:

„1. Schriftliche Voranmeldung der Schadholznutzung für ein Wirtschaftsjahr bei der Bezirksforstinspektion spätestens 4 Wochen vor Beginn der Schadholznutzung unter Angabe der voraussichtlichen Nutzungsorte und der geschätzten Schadholzmenge.

2. Überprüfung durch ein Organ der Bezirksforstinspektion

3. Durchführung der Schadholznutzung

4. Antrag auf Ausstellung der Schadholzbestätigung mit beiliegender Karte mit Nutzungsorten u. Schadholzlisten

5. Überprüfung durch ein Organ der Bezirksinspektion

6. Ausstellung der Schadholzbestätigungen durch die Bezirksinspektion“

Dem Zeugen wurde der Begutachtungsakt der BH zur Einsicht vorgelegt und er dazu befragt. Ja, die Schadensvoranmeldungen seien saisonal für einen Zeitraum vom Winterbeginn eines Jahres bis Ende des Winters im Folgejahr erfolgt. Beispielsweise sei die ihm hier vorgelegte Voranmeldung vom 24.08.2005 (für Wintersaison 2005/2006) vor der Begehung eingelangt und sei Anlass und Grundlage für die durchgeführte Behebung am 18.10.2005 gewesen. Es ist richtig, dass mit Schreiben vom 29.11.2010 die Schadensvoranmeldung für die Wintersaison 2010/2011 eingereicht worden ist. Die Begehung für das Wirtschaftsjahr vom 1.1.2010 bis

31.12.2010 habe bereits davor am 2.8.2010 und für das Wirtschaftsjahr 2011 erst am 1.12.2011 stattgefunden.

Der Antrag auf Schadholzbestätigung für das Wirtschaftsjahr vom 1.1.2011 bis 31.12.2011 sei am 25.06.2012 eingereicht worden, in dem vom Forstmeister auch die Fällungen zur Errichtung der EVN-Trasse und der Trasse zur Umfriedung der Eigenjagd (ca. 750 fm) eingetragen worden seien. Diese Holznutzungen habe er nicht als Kalamitätsholz bestätigt.

Die Begehungen hätten in der Regel mit einer Besprechung der Schadenssituation im Forstamt des Forstbetriebes A. begonnen. Dabei seien auf einem ausgedruckten Plan des Forstrevieres vom Forstmeister die wesentlichen Stellen mit Schadholzanfall farblich markiert worden. Anschließend seien er und der Forstmeister ins Forstrevier gefahren und hätten die Schadholzstellen besichtigt. Die nach dem Plan besichtigten Stellen seien nach seiner Befundung eindeutig Mistelschäden im Sinne höherer Gewalt gewesen. Dies seien Bäume gewesen, die stark von Misteln befallen und daher zu fällen gewesen seien. Teilweise seien die Bäume auch schon für die Fällung markiert gewesen, speziell bei den am stärksten geschädigten Bäumen. Wann diese Fällungen dann durchgeführt wurden, sei ihm nicht bekannt gewesen und auch nicht besprochen worden.

Bei der Beurteilung sei auf eine Gesamtplausibilität abgestellt worden. Es sei ihm gar nicht möglich gewesen, die Gesamtmenge an Schadholznutzung bis zu jedem einzelnen Baum zu befunden. Aus seiner allgemeinen Kenntnis des Forstbetriebes aus verschiedenen Aufgabenstellungen und den durchgeführten saisonbezogenen Befundungen der Schadholzstellen, habe er ein gesichertes Plausibilitätsurteil abgeben können, dass die im Folgejahr eingereichten Anträge über die Schadholznutzung eines Wirtschaftsjahres als richtig zu bescheinigen seien. Seine Bescheinigungen seien auf Grund des entstandenen Gesamtbildes erteilt worden.

Die von ihm befundeten Mistelkalamitäten seien in der Regel Althölzer gewesen. An jüngere Bäume (bis ca. 20 Jahre) mit Mistelkalamität, wie sie im Rahmen einer Zwischennutzung als Brennholz geerntet werden, könne er sich nicht erinnern. Die besichtigten Bäume seien im Durchschnitt um die 40cm gewesen.

In Jahren, in welchen kein Plan im vorgelegten Begutachtungsakt der BH enthalten ist, habe ihm der Forstmeister die relevanten Schadflächen bei der gemeinsamen Begehung ohne eine schriftliche Planunterlage gezeigt. Niederschriften über die Begehungen seien nicht aufgenommen worden. Es gebe nur die Aktenvermerke dazu. Was nicht im vorgelegten Verwaltungsakt enthalten sei, habe auch nicht stattgefunden.

Er habe keine Fotodokumentation der besichtigten Schadstellen gemacht, weil er damals keine Dienstkamera oder Diensthandy mit tauglicher Kamera gehabt habe. Er habe auch keine statistische Stichprobenprüfung bei der Begutachtung vorgenommen. Eine

Stichprobenprüfung, wie viele Oberholzbäume pro Hektar durch Mistel geschädigt gewesen waren, sei nicht erfolgt. Dies deshalb, weil sie seiner Meinung nach unerheblich gewesen sei. Es sei eine rein visuelle und exemplarische Beurteilung flächiger Nutzungen erfolgt. Er kenne den Betrieb aus verschiedenen Tätigkeiten so gut, dass er die Gesamtsituation verlässlich habe abschätzen können. Es sei nicht maßgebend gewesen, wieviel Prozent einer Fläche durchschnittlich Schadholz sind, sondern was tatsächlich an Schadholz genutzt worden ist.

Der tatsächliche Schadholzanfall sei mit den Abmaßlisten genau dokumentiert worden. Bei der Befundung seien die abgegebenen Schadensvoranmeldungen auf ihre Plausibilität überprüft worden und die sei gegeben gewesen. Auf Grund dieser vorangegangenen Befundungen – wie geschildert – seien die Angaben in den Anträgen auf Schadholzbestätigung und den beigefügten Abmaßlisten für ihn plausibel gewesen. Es gebe in der Forstwirtschaft Kennzahlen, mit denen er arbeite. Etwa zwei Festmeter Schadholz pro Hektar seien bei der bekannten Schadholzsituation des Betriebes eine nachvollziehbare forstfachliche Größenordnung. Die gemeldeten Schadholzmengen hätten mit dieser Kennzahl bei einer groben Abschätzung übereingestimmt.

Der Forstbetrieb A. sei der größte in den beiden Bezirken. Es gebe aber etliche Betriebe mit Eichenwirtschaft in der Größe mehrerer Hektar. Die Mistelsituation sei nicht in allen Betrieben die gleiche, weil unter anderem die Standort- und Grundwasserverhältnisse unterschiedlich seien. Die Standortverhältnisse habe er bei der Beurteilung nicht berücksichtigt, sondern nur den Mistelbefall wie oben ausgeführt.

Die durch Mistelbefall bedingte Schadholznutzung im Forstbetrieb A. sei bis heute nicht besser geworden. Das liege auch an der Klimaveränderung und Immissionsbelastung.

- **Zeugenaussage des Forstmeisters DI VN2 NN2**

Dem Beweisantrag des StV auf zeugenschaftliche Befragung des Betriebsleiters wurde Folge gegeben. Dieser gab nach Zeugenbelehrung vor dem erkennenden Senat im Wesentlichen Folgendes an:

Von den 2000 Arbeitsstunden im Jahr verwende er rd. 500 Stunden für die Begehung und Aufnahme der geschädigten Bäume im Revier. Bei seinen laufenden Begehungen während des gesamten Jahres im Forst werde vom ihm in einem Buch jeder Schadensbaum erfasst und diese Aufzeichnung in eine Arbeitskarte übertragen. Die Bäume, die zu schlägern seien, seien auch mit einer Nummer erfasst worden.

Im Vergleich zu anderen Wäldern der Region sei der B-Wald trotz umfassender Betreuung und wissenschaftlicher Begleitung am meisten von den Eichenmistelschäden betroffen. Der Grund liege vor allem in der Trockenheit des Bodens, weil es kein Grundwasser gäbe. Die Bäume seien auf das Niederschlagswasser angewiesen, sodass sich die Folgen des Klimawandels besonders stark auswirken würden. Zusätzlich seien – nachweislich gemessen – die pflanzenschädlichen

Emissionen im B-Wald höher als in anderen Gebieten (z.B. Ozon über den Grenzwerten). Gegenwärtig sei der größte Teil der Bäume im Forst geschädigt und durch die gesamte Belastungssituation bestehe das Problem, dass jetzt noch gesunde oder nur leicht kranke Bäume, sehr viel rascher als früher in die Kategorie „absterbend“ fallen.

Zur Schadholzbescheinigung führte der Zeuge aus, dass sich auf Grund seiner Aufzeichnungen 15 bis 20 großflächige Schadholznutzungen ergeben hätten und die seien mit dem Forstinspektor besichtigt worden. Er meine, dass er die ihm bekannten Anforderungen an die Schadensvoranmeldungen gewissenhaft eingehalten habe, so wie das damals üblich gewesen sei. Er glaube sogar, dass er einer der wenigen gewesen sei, der die ganze Beweisführung im Rahmen der Schadensvoranmeldung sehr genau genommen habe. Er sei der Ansicht, dass er die geforderte Nachweisführung für die Schadholznutzungen besser erfüllt habe als der Rest der Branche.

Eine vorzeitige Holznutzung sei erwiesen sehr unwirtschaftlich und daher keinesfalls freiwillig erfolgt. Im Gegenteil er habe alles versucht, die Bäume so lange als möglich lebensfähig zu halten. Bäume mit einem Stammdurchmesser bis 25 cm bringen Erlöse zwischen 30-50 Euro, ab 30 cm Durchmesser etwa 150-200 Euro und für Wertholzbäume mit 70 cm Durchmesser seien Preise von 700 bis 1.000 Euro und noch mehr zu erzielen.

Ein Großteil der Bäume, die im Streitzeitraum vorzeitig als Kalamitätsholz genutzt haben werden müssen, seien 60 bis 90 Jahre alt gewesen, also grob im Zeitraum zwischen 1900 bis 1930 gepflanzt, bzw. als Ausschlagbaum im Rahmen der Mittelwaldbewirtschaftung hochgepflegt worden. Zum damaligen Zeitpunkt sei das die 100%ig richtige Waldbewirtschaftung laut Standortkartierung gewesen.

Die Eichenmistelkalamität sei zwar ein sehr langwieriger Schadensfall, aber nach seiner Einschätzung auch kein ewiger. Ein Grund für diese Einschätzung sei, dass ein starker Rückgang der Misteldrosseln, die den Parasiten auf den Oberstandsbäumen verbreiten, zu beobachten sei. Die Bejagung der Vögel habe seiner Meinung nichts gebracht. Auch der Betrieb habe mit einer Sondergenehmigung die Misteldrossel früher bejagt, aber kein nutzbringendes Ergebnis mit vernünftigem Zeiteinsatz erzielt. Aktuell stehe dieser Singvogel wegen seiner Seltenheit unter Naturschutz.

Auf Befragung des StV zur Nachweisführung erklärte der Zeuge bestätigend Folgendes:

„Ja, ich habe die Schadensvoranmeldungen so vorgenommen, wie sie dem – mir vom Vorsitzenden soeben vorgelegten Erlass der Bezirkshauptmannschaft Z. vom 19.01.2007 – vollkommen entsprochen haben. Ja, ich habe daher in meinen Schadensvoranmeldungen vor der Nutzung des Schadholzes die grob geschätzten Nutzungsmengen und die voraussichtlichen Nutzungsorte der Forstbehörde bekanntgegeben. Diese Form der Voranmeldung erfolgte manchmal mündlich und manchmal schriftlich und manchmal sowohl schriftlich als auch

mündlich. Ich habe laufend interne Aufzeichnungen im Zuge der vorerwähnten Begehungen geführt. Ich führe sie auch heute noch. Die Aufzeichnungen des Streitzeitraumes habe ich natürlich nicht mehr.“

Bei der Erstbegehung habe eine Generalbesprechung mit dem Bezirksforstinspektor stattgefunden. Die Begehungen hätten zu den im Begutachtungsakt angeführten Terminen und darüber hinaus stattgefunden. Der Bezirksforstinspektor sei regelmäßig im Forstrevier und er treffe ihn und seine Bezirksförster fallweise auch. Die vorangemeldeten und besichtigten Schadholznutzungen seien in der Folge durchgeführt worden. Nach Schlägerung seien im Folgejahr der Kalamitätsnutzung dann die Antrag auf Bescheinigung gestellt worden und idR die Abmaßlisten angeschlossen worden. Nach der Antragstellung sei der Bezirksforstinspektor in das Revier gefahren und habe – nach seiner Meinung – stichprobenartig das gefällte Kalamitätsholz, das am Straßenrand gelagert war, besichtigt. Dies habe er selbständig von sich aus gemacht und er habe ihn fallweise dabei angetroffen. Bei dieser Nachprüfung habe der Forstinspektor ersehen können, dass diese Bäume vorzeitig genutzt haben werden müssen, also den Zieldurchmesser nicht erreicht hätten und es sich daher um Schadholz handeln müsse. Die gefällten Sägerundhölzer und Werthölzer seien bereits mit Nummern versehen und daraus habe der Forstinspektor ersehen können, dass es Schadhölzer seien.

Der steuerliche Vertreter erklärte, dass die der Kanzlei übermittelten Begutachtungsakte durchgesehen worden seien und festgestellt worden sei, dass diese Unterlagen des Begutachtungsaktes mit den soeben erfolgten Aussagen des Zeugen übereinstimmen.

Abschließend erklärt der Zeuge, dass bei Nachpflanzungen keine Eichen mehr im Mittelwald gepflanzt worden seien.

Die mündliche Verhandlung wurde am 3.4.2025 nach Beendigung der Zeugenbefragung um 17.45 Uhr zur Fortsetzung auf einen weiteren Termin vertagt.

- **Zeugenaussage Univ. Prof. em. Dr. VN1 NN1, Universität für Bodenkultur, Institut für Waldbau**

Bis in die 70er-Jahre habe ein ziemlich konstanter Normalverlauf beim Mistelbefalls im Forstbetrieb A. bestanden. Die Befallsentwicklung wurde vom Zeugen anhand von Unterlagen dargestellt. Ab Mitte 70er-Jahre sei es zu einer markanten Steigerung des Mistelbefalls in Richtung einer ernsthaften Schädigung des Eichenbestandes gekommen, weshalb vom Forstbetrieb ein Forschungsauftrag erteilt worden und aus diesem Anlass verschiedenste Untersuchungen vorgenommen worden seien.

Die Mistel werde erst 6-7 Jahre nach dem Befall am Baum sichtbar. Bei einem Befallsgrad von 10-20% der Baumkrone im Aufriss betrachtet, würden Zuwachsverluste von 30 bis 40% die Folge sein, der Baum sei aber noch lebensfähig. Ab einer durch die Misteln verursachten

Kronenverlichtung von ca. 30%, gehe es beim Baum ins Absterben über. Ein Mistelbefall von 1 bis 5% der Baumkronen eines Waldbestandes sei normal und noch kein Schadensereignis. Im Forstbetrieb sei im Rahmen eines Forschungsprojektes eine Waldinventur 2012 bis 2014 (Stichprobeninventur) durchgeführt worden, bei der auch der Mistelbefall an den Bäumen nach ihrem jeweiligen Baumdurchmesser und die erkennbaren Schäden begutachtet und inventarisiert worden seien. Ein Ergebnis sei gewesen, dass eine Mortalitätsrate der Eichen auf Grund des Mistelbefalls und den beschriebenen durch Umwelteinflüssen bedingten Belastungen in Richtung 20 bis 30% erhoben worden sei.

Es sei alles versucht worden, das Überleben der Bäume so lange als möglich aufrecht zu erhalten und die Nutzung hinauszuzögern, um noch wertvollen Holzzuwachs zu erzielen. Aus diesem Grunde seien Mitte der 80er Jahre kostenintensiv rund 130.000 Eichenbäume mechanisch entmistelt worden. Leider sei der Erfolg, der sich normalerweise hätte einstellen müssen, deutlich hinter den Erwartungen geblieben. Fast schlagartig habe sich der Eichenmistelbefall wieder ausgebreitet. Der Grund sei das – im Gutachten näher beschriebene – Auftreten der sogenannten Eichenkomplexkrankheit (multikausales Eichensterben) gewesen. Gegenüber dem wissenschaftlichen Erkenntnisstand der 70er Jahre sei nach aktueller Forschung jedenfalls ab Mitte der 80er Jahre das Eichensterben aufgrund multikausaler Ursachen hinzugetreten.

Aus betriebswirtschaftlichen Erfordernissen sei die Nutzung der bedrohten Bäume so weit als möglich über mehrere Zeiträume vom Forstbetrieb verteilt worden. Jedenfalls habe die Nutzung aber erfolgen sollen, bevor die Bäume endgültig abgestorben sind, damit nicht auch noch ein Wertverlust in der Holzsubstanz einträte. Es sei eine schwierige Aufgabe des Forstmeisters gewesen, den Balanceakt des zwischen nachhaltiger Nutzung und erzwungener Nutzung der absterbenden Bäume zu schaffen.

Die Entscheidung für die Mittelwaldbewirtschaftung in diesem Forstbetrieb sei vor mehr als 100 Jahren getroffen worden. Ab diesem Zeitpunkt könne man sich betriebswirtschaftlich nur mehr im System der Mittelwaldbewirtschaftung bewegen. Ein Verlassen dieses Systems würde zu wesentlich geringeren Deckungsbeiträgen führen auf Grund einer Degradierung zum Niederwald. Eine Niederwaldbewirtschaftung würde – auf Grund einer geschlosseneren Kronendecke und kürzeren Umtriebszeit von rd. 30 Jahren praktisch zu keinen Mistelkalamitäten mehr führen – allerdings könnte nur ein Fünftel des Ertrages des Mittelwaldes erzielt werden. Das Verhältnis Niederwald- und Mittelwaldbewirtschaftung betrage ca. € 40 zu € 200 pro Hektar Wald und Jahr (1:5).

Zur Standorttauglichkeit unter Berücksichtigung des Wasserhaushaltes vom Forstsachverständigen der FV befragt, erklärt der Zeuge, dass nach Erkenntnissen der 60iger Jahre ca. 10% des Forstrevieres Niederwald und nach den Erkenntnissen der 80/90er Jahre ca. 20% der Fläche Niederwald seien. Es gebe auch verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten der

Mittelwaldbewirtschaftung hinsichtlich des Überschirmungsgrades (30% weniger ideale Standorte bis 65% Beststandorte) und der Baumartenvielfalt, wobei ein Anteil an Eiche von 20 bis 40% immer noch zu empfehlen sei.

Im idealen Eichen-Mittelwald würden in fünf Altersklassen (0-30 Jahre, -60 Jahre, -90 Jahre - 120 Jahr und – 150 Jahre die Oberholzbäume selektiv hochgepflegt. Diese Oberholzbäume nehmen 50% der Waldnutzungsfläche ein. Auf den dazwischen befindlichen Restflächen von 50% wachsen Brennholzbäume, die alle 20-30 Jahre genutzt werden. Alle 30 Jahre werde nach Eignungskriterien ausgewählt, welche Oberholzbäume in die nächste Altersklasse überführt werden sollen und welche Bäume gefällt werden sollen. Da auf Grund der größer werdenden Krone die Bäume jeweils mehr Platz brauchen, müsse die Anzahl der Oberholzbäume von der ersten bis zur fünften Altersklasse systematisch verringert werden. Mit dem Fällen der Bäume der ältesten, fünften Altersklasse würden wieder 10% der Waldfläche frei und sei für diese wieder neu zu entscheiden, wie und mit welchen Bäumen die Bewirtschaftung erfolgen soll. Da die Mittelwaldbewirtschaftung nach wie vor an zumindest 80% der Standorte des FB-A – trotz Kenntnis der Mistelproblematik – zu empfehlen sei, werde sie vom Bf. mit den erforderlichen Anpassungen an die Klimaänderung und das Mistelrisiko fortgesetzt. Der gesamte erforderliche Umstellungs- und Anpassungsprozess aller fünf Altersklassen dauere somit im System der Mittelwaldbewirtschaftung mindestens 120 Jahre. Seit der Mistelbefall zu einem massiven Schadensproblem geworden sei (jedenfalls ab 1985) sei vom Forstbetrieb im System der Mittelwaldbewirtschaftung auf den freiwerdenden Flächen, eine an die Mistelproblematik angepasste Umstellung, so wie im Gutachten des Zeugen erwähnt, erfolgt.

Zur Frage des Bf., ob der Forst durchgehend nach forstfachlichen und wissenschaftlichen Gesichtspunkten richtig bewirtschaftet worden sei, erklärte der Zeuge, dass der Betrieb seine Bewirtschaftungsziele abgeleitet von den Eigentümerinteressen umsetze. Die im Betrieb vorgenommene Mittelwaldbewirtschaftung sei im Einklang mit den Empfehlungen gestanden, die dieser Betriebsart entspricht. Die Stichprobeninventurergebnisse würden nahelegen, dass man dem Ziel der Mittelwaldbewirtschaftung über Jahrzehnte dem Stand der Waldbautechnik gefolgt sei. Der Betrieb sei federführend bei der Weiterentwicklung der Mittelwaldbewirtschaftung auch im Rahmen der Klimawandelanpassung gewesen. Die Kooperation des Forstbetriebes mit der Waldforschung würde diese zielorientiert Bewirtschaftung des Mittelwaldes widerspiegeln.

Der Zeuge sei im Rahmen seiner Lehrtätigkeit an der Universität aufgrund von Exkursionen 1-2 mal jährlich im Betrieb gewesen. Er kenne daher den Wald in seiner Gesamtsituation recht gut. Wenn er im Streitzitraum von Schadholzkalamitäten in einer Größenordnung von 5.000 bis 7.000 Festmetern höre, würden ihm diese Zahlen insgesamt grundsätzlich plausibel erscheinen. In die operative Abwicklung der Kalamitätsnutzung sei er jedoch nicht eingebunden gewesen.

Zur Besteuerung der OMV-Entschädigungszahlungen

Mit Schreiben vom 16.08.2023 beantragte der Bf. gemäß § 107 Abs. 11 EStG 1988 iVm § 124b Z 334 EStG 1988, dass abweichend vom Beschwerdebegehren zusätzlich zu der vom Finanzamt ohnehin anerkannten Bodenwertminderung für die direkten Bohr- bzw. Sondenplätze (Tz. 1.1. des BP-Berichtes, 2%, bzw. ab 2006 1% von der laufenden jährlichen OMV-Zahlung) für den Restbetrag ein pauschaler Ansatz von 33% zur Bemessungsgrundlage herangezogen werde. Zu diesem Beschwerdepunkt ist zunächst Parteieneinvernehmen entstanden (StV: E-Mail vom 21.09.2023 und FA: E-Mail vom 3.10.2023). Nach einer Rechtsauskunft des Zentralen Fachbereiches Einkommensteuerrecht der Finanzverwaltung, wonach Zahlungen, die wirtschaftlich für Wasser- oder Windkraftanlagen, Handymasten und andere vergleichbare bauliche Anlagen geleistet werden, nicht unter die Bestimmung des § 107 Abs. 1 EStG 1988 fallen, weil diese Pauschalbesteuerung nur für Entgelte zur Einräumung von Leitungsrechten zur Anwendung komme, wurde von der belangten Behörde mit E-Mail vom 1.4.2025 und mit weiteren Erklärungen in der mündlichen Verhandlung am 3.4.2025 die bislang erteilte Zustimmung zurückgenommen und ist somit das Parteieneinvernehmen weggefallen.

Mit Beschluss des BFG vom 14.04.2025 wurde dem FA gemäß § 269 Abs. 2 BAO der Ermittlungsauftrag erteilt, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu erheben, welche der dem Bf. in den Streitjahren von der OMV zugeflossenen Zahlungen nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Zahlungsgrund für unter- oder oberirdische Leitungen geleistet worden sind und welche Entgelte der Bf. von der OMV für die in seinem Forstrevier betriebenen Bergbauanlagen zur Erdöl- und Erdgasgewinnung erhalten hat. Auf Ersuchen des FA wurde die erforderliche Frist für die vollständige Durchführung dieser Erhebungen verlängert und wurde dem BFG im 4. Quartal 2025 und Anfang 2026 das abschließende Ermittlungsergebnis zur Kenntnis gebracht. Dem Bf. wurde mit E-Mail vom 15.12.2025 die Stellungnahme des C-D- betreffend Aufteilung der OMV-Zahlungen auf Bergbauanlagen und Entgelte für Leitungen vom 10.11.2025 zur Kenntnis gebracht. Ferner wurden mit Beschluss vom 11.02.2026 dem Bf. die gesamte vom FA dem BFG übermittelten Unterlagen zu den ergänzenden Ermittlungen betreffend den Streitpunkt „Steuerpflicht der jährlichen OMV-Entschädigungszahlungen“ mit der Möglichkeit der Stellungnahme zu Gehör gebracht: das Protokoll über einen Lokalaugenschein vom 22.05.2025 betreffend die Besichtigung der Bergbauanlagen der OMV im Forstrevier durch die Sachverständigen der Finanzverwaltung, DI C.D. und DI VN4 NN4 und den zuständigen OMV-Mitarbeiter DI VN5 NN5; die schriftliche Beantwortung der im Zuge des Lokalaugenscheins gestellten Fragen durch DI NN5 mit Mail vom 29.08.2025 sowie die förmliche Niederschrift vom 28.1.2026 über die Befragung des DI VN5 NN5 als Auskunftsperson gemäß § 143 iVm §§ 170-174 BAO.

Der Antrag des Bf. auf Verlängerung der vierwöchigen Frist zur Wahrnehmung des Parteiengehörs, auch für die Erstellung eines Gegengutachtens bis 30.11.2026 wurde vom BFG mit Beschluss vom 18.3.2026 abgewiesen.

- **Ergebnisse der ergänzenden Ermittlungen durch die Abgabenbehörde**

Sachverständige der Finanzverwaltung für Bewertung und Forstwirtschaft haben bereits am 12.05.2004 und am 1.06.2010 Lokalaugenscheine im B-Wald vorgenommen, zum Zweck der Beurteilung der Bodenwertminderung im Zusammenhang mit den im Vertrag 2001 zugesagten jährlichen OMV-Zahlungen, die sich nach der Größe des im Vertrag bestimmten Nutzungsgebietes (500m u. 750m Radius um die oberirdischen Fördereinrichtungen zuzüglich Arrondierungsgebiete; gesamt 660 ha, ab 1.1.2007 1.783 ha) bemessen. Auf die bekannten Ausführungen in der Stellungnahmen 2004 des B-S und in der Stellungnahme vom 14.2.2011 des C-D- wird verwiesen.

Am 22.5.2025 erfolgte ein weiterer Lokalaugenschein zur Ermittlung, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang in diesem jährlichen Nutzungsentgelt für den Betrieb der Öl- und Gasförderanlagen auch ein Entgeltanteil für die verschiedenen betriebsnotwendige Zu- und Ableitungen enthalten sei. Teilnehmer waren C-D- und DI NN4 von der Finanzverwaltung sowie der von der OMV als dafür zuständig namhaft gemachte Mitarbeiter DI VN5 NN5. Die bei der Begehung auch schriftlich dem OMV-Mitarbeiter ausgefolgten Fragen wurden von diesem im Anschluss ebenso schriftlich beantwortet (Mail vom 29.8.2025). Diese gemäß § 143 BAO erteilte Auskunft wurde in der Folge auch rechtsförmlich in der Niederschrift vom 28.01.2026 zuzüglich einer ergänzenden Auskunft mit Unterschrift des Befragten bestätigt. Folgender Sachverhalt sei bei den ergänzenden Ermittlungen von der Abgabenbehörde festgestellt worden:

Es seien Förderanlagen, eine Lebendölmessstation sowie eine Flutwassersonde begangen worden. Bei der Förderanlage würden Öl und Kohlewasserstoffe (in Mischung mit Tethyssalzwasser) gefördert. Flutwassersonden würden das Formationswasser in die untertägigen Förderlagerstätten zurückinjizieren. An LÖMST würden die Fraktion voneinander getrennt und die Mengen analysiert. Die Plätze um die Förderanlagen seien befestigt (geschottert) und unterschiedlich dimensioniert (Stellungnahme C-D- 2025, Seite 16 bis 29 und Seite 33 bzgl. Flächenangaben).

Für die Dauer der bergbaulichen Nutzung stünden die Anlagenflächen dem Forstbetrieb nicht zur Verfügung. Die Nutzungsdauer der Förderanlagen hänge vor allem von wirtschaftlichen Gesichtspunkten ab und betrage im Durchschnitt 20 bis 30 Jahre. Nach Auflassung eines Förderplatzes erfolge eine untertägige Verfüllung entsprechend der Bohrlochbergbau-VO und werde die aufgelassene Fläche rekultiviert und wieder aufgeforstet dem Liegenschaftseigentümer zurückgegeben.

Bergbauliche Fördereinrichtungen im B-Wald seien, Ölförderstationen, Lagerstättenwasser-Injektionssonden, Lebendölmess- und Lebendölsammelstationen, Trafostationen, Leitungsschächte und Leitungsanlagen. Die Fördersonden hätten eine geringe Lärmemission und in Ausnahmefällen bestehe eine temporäre Lichtemission. Sie würden auch gewisse, nicht näher definierte Einschränkungen im Forstbetrieb verursachen (z.B. Jagdbeeinträchtigung). Die für die Bergbauanlagen notwendigen Leitungen (für Strom, Wasser, Datenübertragung, Öl u. Gas) hätten abgesehen von einer geringen Wärmeemission keine Emissionen. Transitleitungen (insb. für Kohlenwasserstoffe) gäbe es keine in den Forstrevieren, sondern nur die für Zwecke der Funktion der bergbaulichen Betriebsanlagen erforderliche Zu- und Ableitungen. Verpumpungsleitungen hätten einen Durchmesser von 15-35 cm, die anderen Leitungen großteils 7,5 cm. Die Leitungen verliefen idR in einer Tiefe von 1,2 m, in Leitungsbündeln, in einer Künette, parallel zum Wegnetz der OMV und teilweise auch in eigenen Trassen. Der Sicherheitsstreifen oberhalb der Leitungen betrage ca. 8 m und müsse baumfrei gehalten werden. Er sei befahrbar und auf der Schneise sei eine jagdliche Nutzung uneingeschränkt möglich (u.a. als Wildfutterwiese).

Gebrechen im Leitungsnetz könnten durch Druckmessgeräte rasch identifiziert werden und würden zeitnah und rückstandsfrei von der OMV behoben. Soweit Bodenmaterial kontaminiert wurde, werde es entfernt und die völlige Wiederherstellung des betroffenen Bodens durch externe Labors überprüft.

Die Zufahrt zu den OMV-Flächen in den nördlichen Teil des B-Wald könne über drei Zufahrtswege erfolgen. Die reguläre Betriebszeit sei von Montag bis Freitag von 07:00 bis 15:30 Uhr. Ungefähr einmal im Monat käme es wegen Vorfälle zu außerregulären Zufahrten. Die Hauptwege seien asphaltiert und die Wege mit schweren LKW befahrbar. Das Wegenetz sei von der OMV errichtet worden und werde auf Kosten der OMV erhalten. Der Forstbetrieb erhalte für die Dienstleistung der Wegepflege einen vertraglich vereinbarten Kostenersatz (im Streitzeitraum zwischen rd. € 41.000 und € 56.000 jährlich). Das Erfordernis der Errichtung neuer Wege habe sich seit vielen Jahren nicht mehr ergeben.

Es bestünden sowohl für die Bergbauanlagen als auch für die Leitungen keine Servitute, sondern einfache Vertragsregelungen. Die Entschädigungszahlungen würden grundsätzlich für jene Flächen gezahlt, die unmittelbar durch die OMV in Anspruch genommen werden. Grundlage für die Bemessung der Entschädigungszahlungen sei das Rahmenabkommen mit der Niederösterreichischen Landwirtschaftskammer. Auch die Entschädigung für die Nutzung des fremden Grund und Bodens für Leitungen erfolge gemäß diesem Übereinkommen mit der Niederösterreichischen Landwirtschaftskammer und habe sich nach der Grundstücksnutzung und dem Verkehrswert bemessen.

In der Stellungnahme vom 10.11.2025 des Forstsachverständigen der Finanzverwaltung C-D- wird die Ermittlung des Anteiles einer Bodenwertminderung und Aufteilung der Entgelte auf

Fördereinrichtungen und Leitungen im Sinne des § 107 EStG 1988 betreffend die laufenden OMV-Zahlungen behandelt und Folgendes vorgebracht:

Die ersuchten Auskünfte, wie in konkreten Fällen Entschädigungszahlungen für Erdöl- und Erdgasförderungen auf fremden Grund und Boden auf die verschiedenen Nutzungen für Fördertätigkeit, Zufahrtswege und Betriebsleitungen aufgeteilt und welcher Zahlungsmodus vereinbart wurde (Einmalzahlung, laufende jährliche Zahlung) seien von der Landwirtschaftskammer Niederösterreich und der OMV nicht erteilt worden. Als einzig verbliebene Quelle von Vergleichswerten zur Feststellung einer Entschädigungspraxis seien deshalb verbücherte Verträge über die Errichtung und den Betrieb von Windenergieanlagen auf fremden land- und forstwirtschaftlichen Grund ausgewertet worden.

Es bestehe eine weitgehende Vergleichbarkeit von Windenergieanlagen und Erdölförderanlagen, die auch auf eine Vergleichbarkeit der Entgeltleistungen für die Nutzung solcher Betriebsanlagen auf fremden Grund schließen ließen. Das seien folgende Merkmale: Die Ölförderanlage und die Windkraftanlage dienen der Energiegewinnung. Sie seien auf einen Punkt konzentriert und befände sich auf einer befestigten Manipulationsfläche von idR 1.000 bis 5.000 m². Beide Anlagen benötigen für den Betrieb Zufahrtswege zur Kontrolle und Wartung sowie zu- und abgehende Leitungen, die soweit möglich entlang der Wege verliefen und für die ein ähnlich breiter Leitungstreifen beansprucht werde. Dieser Leitungstreifen könne vom Grundeigentümer befahren und für landwirtschaftliche Zwecke mit Einschränkungen (kein Anbau tief wurzelnder Pflanzen) benutzt werden. Das Ausmaß an Servicierung und Überwachung sei bei Erdölförderanlagen etwas höher, hingegen sei bei Windkraftanlagen die Einwirkung auf die Umgebung durch Geräusche und eine rotierende Gesamthöhe (bis 300 m) größer.

In beiden Fällen sei die befestigte Betriebsfläche langfristig der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung entzogen, wobei bei Windkraftanlagen die Nutzungsrecht mit Servituten dauerhaft abgesichert seien. Die OMV schließe für ihre Öl- und Gasförderanlagen praktisch immer freiwillige Vereinbarungen mit den Grundeigentümern ab. Da die Lagerstätten idR tiefer als 1.500 Meter unter der Erdoberfläche liegen, sei für die Rohstoffgewinnung eine lotrechte Bohrung nicht erforderlich und habe die OMV einen Spielraum auf welcher Liegenschaft sie die Förderanlage errichtet, sodass meist mehrere Grundeigentümer als potenzielle Vertragspartner in Betracht kämen. Die Liegenschaftseigentümer hätten idR auch Interesse, weil auf ihrer Liegenschaft durch die Nutzung für eine Betriebsanlage zur Energiegewinnung ein deutlich höherer Ertragswert als bei der landwirtschaftlichen Nutzung erzielt werden könne.

Im Forstbetrieb A. seien von der OMV seit den 1970er-Jahren auf insgesamt 41 geschotterten Bodenplattformen Förderanlagen mit einer Gesamtfläche von 15 ha errichtet worden. Davon seien 2023 27 Standorte mit einer Fläche von gesamt 4,5 ha aktiv. Die anderen Flächen im

Umfang von gesamt 10,5 ha seien von allen Anlagenteilen befreit, rekultiviert und wieder aufgeforstet dem Eigentümer zurückgestellt worden. In der Stellungnahme (Seite 16ff) ist mit Luftbildaufnahmen aus den Jahren 2000 und 2023 die Veränderung der Plattformen (Kernzone) durch Liquidierung oder neue Bohrsonden ersichtlich gemacht. Im Beobachtungszeitraum 2000 bis 2023 liege eine geringe Flächendynamik vor. Es seien mit Vertrag 2006 nur zwei Flächen mit Fördereinrichtungen neu angelegt worden (HI 74 u. HI 75; Seite 16ff Bild 26 u.12/31) sowie auf einem aufgelassenen Sondenplatz neuerlich eine Bohrung aufgenommen worden (Pil 4 auf Pil3/liqu., Bild 18) und bestehende Sondenplätze für weitere Bohrungen vergrößert worden (HI8a, Bild 9; HI 19a u. 40a, Bild 7). Dadurch habe sich die gesamte je in Anspruch genommene Kernzone um rd. 2,5 ha auf 15 ha erweitert. Diese festgestellte Erweiterung der direkten Angriffsfläche (Kernzone) innerhalb von 20 Jahren sei deutlich geringer als die vom FA bisher angenommene zusätzliche Inanspruchnahme von Betriebsanlagenflächen von 3 ha pro Jahr (Tz. 1.1. BP-Bericht).

Zur Feststellung der Marktusancen und Entschädigungspraxis bei Flächeninanspruchnahme für Energiegewinnung und Leitungen seien die Verträge von 21 Windkraftanlagen, 4 Verträge betreffend Felder mit Erdölförderungen sowie 2 Verträge, die ausschließlich Stromleitungen für Windkraftanlagen zum Gegenstand haben und 1 Vertrag für Leitung zum Ferntransport von Kohlewasserstoffen analysiert worden. Daraus erschließe sich folgender Sachverhalt: Leitungen würden idR über eine Einmalzahlung entschädigt. In den Verträgen sei die Bemessung der Entschädigung für Leitungen ausdrücklich und nach wirtschaftlich Kriterien nachvollziehbare pro Laufmeter Leitungstrasse geregelt worden. Auch Servitute für Wegnutzung würden idR über Einmalzahlungen entschädigt. Standorte für Energiegewinnungsanlagen einschließlich der zugehörigen Manipulationsflächen würden hingegen von den Betreibern käuflich zu einem wesentlich höheren Preis als der Verkehrswert für land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen erworben oder über laufende jährliche wertgesicherte Zahlungen in Bestand genommen, wobei die Entgelte je m² vergleichbare Erträge aus der Land- und Forstwirtschaft um ein Vielfaches übersteigen würden. Werde auf einer Liegenschaft eine Energiegewinnungsanlage errichtet, so werde vom Betreiber idR für den Betrieb eine pauschale jährliche Zahlung, die sich nach Standort- und Manipulationsfläche bemesse, abgegolten. Eine zusätzliche Entschädigung für die betriebsbedingte Nutzung des Luftraumes und für die erforderlichen Betriebsleitungen im üblichen Ausmaß, sei in den Verträgen oftmals nicht erfolgt. Empfänger der Entschädigungszahlung sei ausschließlich der Eigentümer des Grundes, auf dem sich die Anlage befinde. Nachbarn würden keine Entschädigung erhalten.

Bei der Analyse der dargestellten Vergleichsfälle habe sich kein einziger Fall einer Entschädigungsleistung für die Verlegung und Nutzung von Leitungen auf Basis von jährlichen Zahlungen an den Grundeigentümer gefunden.

Seit Aufnahme der Bergbautätigkeit im B-Wald seit den 70er Jahren bis zum Inkrafttreten des Vertrages 2001, sei jede gesetzte Maßnahme der OMV im B-Wald einzeln verhandelt, das

Entschädigungsausmaß bewertet und im Einzelfall mit entsprechenden Zahlungen vergütet worden. Zuletzt seien 1999 und 2000 Bohrplätze errichtet und dafür Entschädigungen für Bodenwertminderung und Restgutentwertung und für Jagd- und Bestandsschäden geleistet worden (Stellungnahme B-S Betriebsbegehung 2004). Mit dem Vertrag 2001 sei ein flächenbezogenes jährliches Entgelt für den laufenden Betrieb der bestehenden Anlagen vereinbart worden. Im Ergänzungsvertrag 2006 seien auch Einmalzahlungen für die oben angeführte Errichtung neuer Bohrflächen und Erweiterungsflächen vereinbart worden (Hl. 74 € 70.000; Hl. 75 € 70.000; Pl. 4 € 70.000; Hl. 8a € 20.000; Hl. 19a u. 40a € 20.000). Der Vertrag 2006 enthalte auch ein ausdrücklich vereinbartes Entgelt für die Errichtung und den dauerhaften Bestand einer neuen Förderleitung, die mit einer Einmalzahlung, deren Höhe sich nach den Laufmeter dieser Leitungstrasse bemesse (Pl. 4 € 28.000 f. 1800 lfm), vergütet worden sei.

Aus diesen Gründen gelange der Forstsachverständige analog zu den Vergleichsfällen zu der Ansicht, dass die Verlegung von Leitungen durch die OMV im Forstbetrieb A. bereits vor der Inbetriebnahme dieser Leitungen durch Einmalzahlungen entschädigt worden sei. Es sei daher davon auszugehen, dass diese Einmalzahlungen für die Errichtung und den Betrieb der zu den Förderanlagen gehörenden Leitungen bereits zu Beginn der Fördertätigkeit, die vor dem Streitzeitraum 2005-2011 gelegen sei, geleistet worden seien. Daher sei ein Leitungsentgelt in den im Streitzeitraum erhaltenen jährlichen pauschalen Entschädigungszahlungen für den Betrieb der bestehenden Bergbauanlagen auf Basis des Vertrages 2001 und 2006 wirtschaftlich nicht enthalten. Diese laufenden, flächenbezogenen Entgeltleistungen hätten ihren tatsächlichen wirtschaftlichen Grund im laufenden Betrieb der Erdölförderanlagen und fielen daher zur Gänze nicht in den Anwendungsbereich des § 107 EStG und seien folglich nach dem Tarif zu versteuern.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes wäre es in der Mitwirkungspflicht des Bf. gelegen im Zuge der vom BFG angeordneten und der Abgabenbehörde aufgetragenen ergänzenden Ermittlungen den Nachweis zu erbringen, inwiefern in von der OMV im Streitzeitraum erhaltenen Entschädigungsleistungen nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt auch ein Leitungsentgelt im Sinne des § 107 EStG enthalten sei.

Bei der förmlichen Einvernahme als Auskunftsperson gab der OMV-Mitarbeiter DI VN5 NN5 folgende Erklärung in der Niederschrift vom 28.01.2026 zu Protokoll:

Frage des Verhandlungsleiters:

„Seitens der Finanzverwaltung wurde die Entschädigungspraxis für Leitungsservitute im und um den Forstbetrieb A. untersucht. Dabei wurden Servitutsverträge zwischen Grundeigentümern und Infrastrukturbetreiber für Leitungen (insbesondere Erdkabel von Windenergieanlagen, Gasleitung HD-FL Westschiene und Servitut für OMV Ölverpumpungsleitung (auf Grundstücken in der KG KG-Zahl) untersucht. Das Ergebnis

der Untersuchung ist der Umstand, dass bei der Verlegung von Leitungen und der Einräumung von Leitungsservituten in der Regel Bodenwertminderungen in Form von Einmalzahlungen durch die Infrastrukturbetreiber entschädigt werden. Kann Ihrerseits diese Vorgangsweise seitens der OMV als Standardvorgangsweise bestätigt werden?

Antwort des Befragten: JA“

- **Parteiengehör zum ergänzenden Ermittlungsverfahren der Abgabenbehörde gemäß § 269 Abs. 2 BAO**

Mit Beschluss des BFG vom 11.02.2026 wurde dem Bf. die vom Finanzamt auf Grund des Beweiserhebungsauftrages vom 14.04.2025 aufgenommenen und dem BFG Ende 2025 und Anfang 2026 vorgelegten Beweismittel, mit der Möglichkeit binnen vier Wochen hierzu Stellung zu nehmen, zur Kenntnis gebracht. Der Antrag des Bf. vom 11.03.2026 auf Verlängerung dieser Frist bis 30.11.2026 wurde vom BFG mit Beschluss vom 18.03.2026 abgewiesen und wurden gleichzeitig die Parteien zur Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 27.4.2026 geladen.

Fortgesetzte mündliche Verhandlung am 27.04.2026

In der mündlichen Verhandlung vom 27.4.2026 wurde vom Bf. und seinem StV ergänzend im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Vom StV wurde E-Mail vom 23.04.2026 ein vorbereiteter Schriftsatz für die mündliche Verhandlung übermittelt und dieser vorgetragen. Zusammenfassend wurde Folgendes vorgebracht:

Keine Einmalzahlungen im vorigen Jahrhundert

Die Annahme des FA, dass die OMV vor Verlegung von Leitungen im FB-A Einmalzahlungen geleistet habe sei nicht richtig. Zutreffend ist, dass die Bergbauanlagen und die dazu erforderlichen Leitungen – ausgenommen die im Vertrag 2006 vereinbarten Neuerrichtungen – bereits vor dem Streitzeitraum 2005 bis 2011 errichtet worden sind. Für diese im vorigen Jahrhundert bereits errichteten betriebsnotwendigen Leitungen seien aber keine Einmalzahlungen von der OMV an den FB-A geleistet worden. Die Behauptung von Einmalzahlungen für die vor dem Streitzeitraum verlegten Leitungen werde durch den Vertrag 2001 widerlegt, weil dieser explizit jährliche Entschädigungszahlungen für die Ölförderung durch die OMV vorgesehen habe. Dafür spräche die Regelung in Punkt I. 1. Absatz des Vertrages 2001, dass die Vereinbarungen vom 3.12.1982 und vom 30.09.1992 sowie der Nachtrag vom 10.12.1993 betreffend das Jagdgehege und Jagdentschädigungen im B-Wald erlöschen.

Sollte es anlässlich der Errichtung der bereits bestehenden Ölförderanlagen und den dazu betriebsnotwendigen Leitungen tatsächlich Einmalzahlungen im vorigen Jahrhundert gegeben haben, so würde es durch den vorliegenden Vertrag 2001 zu einer doppelten Entschädigung kommen, was der OMV wohl nicht unterstellt werden könne.

Keine Wertsteigerung durch laufende Entschädigungszahlungen für bergbauliche Nutzung

Mit einer Entschädigung solle ein Nachteil für einen Schaden oder für die Duldung eines Eingriffes in das Eigentum ausgeglichen werden. Im Streitfall werde mit den jährlichen Zahlungen die fortwährende Belastung der gesamten Forstflächen durch die Ölförderung und die damit verbundene Wertminderung entschädigt. Auf die weiterführenden Ausführungen in dem vorgelegten Gutachten von DI Mag. Klemens Weiß und DI Frank Diehl vom 21.04.2026 werde hingewiesen. Der Grund der Zahlungen sei die vertraglich vereinbarte Entschädigung für die eingetretene Wertminderung und Nutzung. Mit dieser Entschädigung werde die Wertminderung quantifiziert und messbar gemacht. Würde man die Schädigung im Zusammenhang mit der Entschädigung saldiert betrachten, gäbe es nie eine Wertminderung und die an die Entschädigungszahlungen geknüpften Rechtsfolgen (Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z. 33 EStG 1988) wäre leeres Recht. Die Argumentation, dass die Kompensationszahlung für einen Schaden den Wert des beschädigten Gutes steigert, sei daher bereits im Ansatz verfehlt. Die Existenz der Entschädigungszahlung beweise, dass ein fortwährender Nachteil bestehe, der ausgeglichen werden soll. Ohne diesen Nachteil der Bodenwertminderung gäbe es keine Grundlage für die jährlichen OMV-Zahlungen. Die Höhe der Zahlungen der OMV ließen sich auch nicht mit einer bloßen Pacht erklären, weil sie wesentlich darüber liegen (€ 60/ha Waldpacht zu € 336/ha OMV-Nutzung).

Mit dem Gutachten Weiß/Diehl vom 21.04.2026 werde im Ergebnis Folgendes belegt: In Variante I werde gemäß den Einkommensteuerrichtlinien dargestellt, dass von den jährlichen OMV-Zahlungen 76% auf Boden- und Verkehrswertminderung entfielen und 24 % Entgelt für Nutzungsentgang seien. In Variante II werde nach der Differenzmethode erschlossen, dass 82% der jährlichen OMV-Zahlungen Boden- und Verkehrswertminderung und 18% Pachtentgelt seien (€ 60/ha Pacht – OMV-Zahlung je ha/€ 336,34 lt. Vertrag 2006 = Boden- u. Verkehrswertminderung).

Anwendung des § 107 EStG auf die laufenden OMV-Zahlungen

Unter den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen Entgelte, die von Infrastrukturbetreibern im öffentlichen Interesse für die Einräumung von Leitungsrechten geleistet werden. Der Tatbestand des § 107 EStG sei weit auszulegen und erfasse alle Zahlungen, die in einem ursächlichen auch mittelbaren Zusammenhang mit der Einräumung eines Leitungsrechtes an Infrastrukturbetreibern stünden. Ebenso sei der Begriff der „Einräumung eines Leitungsrechtes“ weit auszulegen. Eine Erdölförderanlage, die praktisch in ihren wesentlichen Teilen aus vertikalen und horizontalen Leitungen besteht, falle daher unter

den Tatbestand des § 107 EStG. Ein Aufteilung des einheitlichen Entgeltes, das in einem kausalen Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten stehe – das seien gegenständlich die Förderleitungen zur Hebung des Erdöl(gemisches) und die Transportleitungen zur Weiterleitung für die Verarbeitung - sei nach dem Normzweck nicht vorzunehmen, auch wenn Anlagenteile, die keine Leitungen sind, vorliegen.

In den Gesetzesmaterialien (RV 190 BlgNR 26.) seien zwar Entgelte für Windkraftanlagen, die die Anlage selbst betreffen, ausdrücklich nicht erfasst. Diese Ausnahme widerspreche dem bewusst weit gefassten Anwendungsbereich des § 107 EStG. Aus dem fehlenden Hinweis, dass es sich um keine demonstrative Aufzählung handelt, sei zu schließen, dass eine Erdölförderanlage sehr wohl unter den Tatbestand „Einräumung eines Leitungsrechtes“ im Sinne des § 107 EStG falle. Die Erdölsonde sei nicht isoliert zu betrachten, sondern Teil einer Gesamtinfrastruktur, zu welcher die Förderung aus der Lagerstätte, die Weiterleitung über unterirdische Leitungen und Einspeisung in eine industrielle Nutzungskette (OMV-Anlagen T.) zählen würden. Diese Ölförderung im FB-A erfolge über die Einräumung von Leitungsrechten und sei Teil einer wichtigen im öffentlichen Interesse gelegenen Infrastruktur. Hingewiesen werde, dass das BFG im Erkenntnis 4.06.2025, RV/61002225/2023 betreffend jährliche Pachtzahlungen für die Nutzungsüberlassung von rd. 5 ha landwirtschaftlicher Grundstücke zur Errichtung und zum Betrieb eines unterirdischen Erdgaslagers samt der erforderlichen Zu- und Ableitungen, die Anwendbarkeit des § 107 EStG bestätigt habe.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass sowohl in den Gesetzesmaterialien als auch in der Judikatur und Literatur eine weite Auslegung des § 107 EStG und des verwendeten Begriffes der „Leitungsrechte“ vertreten werde. Alle OMV-Zahlungen, die kausal – direkt oder indirekt – mit der Nutzung von Grundstücksflächen im B-Wald zur Gewinnung und den Transport von Kohlewasserstoffen zusammenhängen, fielen daher unter Tatbestand des § 107 EStG. Für den Fall, dass sich der erkennende Senat dieser Auffassung nicht anschließen sollte, möge in eventu die durch zwei Gutachten nachgewiesene tatsächliche Bodenwertminderung von 82% bzw. 76% (Variante I des Gutachtens vom 22.04.2026) von den jährlichen OMV-Zahlungen gemäß § 3 Abs. 1 Z. 33 EStG in Abzug gebracht werden.

Vom FA wurde argumentiert, dass die Beschwerde abzuweisen sei, weil die jährlichen Zahlungen der OMV nicht für die Errichtung, sondern für den laufenden Betrieb der bereits bestehenden Bergwerksanlagen zur Erdölförderung geleistet würden. Dieses jährliche Gesamtentgelt für die Nutzung der bestehenden Bergwerksanlagen im FB-A verwirkliche nicht den Tatbestand des § 107 EStG, weil kein Entgelt für die Einräumung von Leitungsrechten vorliege. Auch mit dem zweiten Gutachten des Bf., das auf wesentliche unrichtige Sachverhaltsannahmen basiere, habe keine Wertminderung (einschließlich Verkehrswertminderung und merkantiler Minderwert) durch den laufenden Betrieb der Bergwerksanlagen nachgewiesen werden können.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Grund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens steht folgender Sachverhalt fest:

Ablauf und Beschaffenheit der Schadholzbescheinigungen der Forstbehörde gemäß § 173 Forstgesetz

Vom BFG wurden gemäß § 158 BAO die gesamten Verwaltungsakten über die forstfachlichen Begutachtungen und Bescheinigungen von Fällungen infolge höherer Gewalt im FB-A der Jahre 2005 bis 2011 durch die Bezirksforstinspektion der BH Z. zur Einsicht angefordert.

Wie in der nachstehenden Tabelle aufgegliedert, wurden vom Forstbetrieb jeweils nach der zweiten Jahreshälfte Schadenholzvoranmeldungen für einen unbestimmten, sich über jeweils zwei Kalenderjahre erstreckenden Zeitraum eingebracht. Im Folgejahr nach erfolgter Schadholznutzung wurden dann die Anträge auf Schadholzbestätigung gestellt. Erst diesen Anträgen waren in der Regel EDV-Holzlisten, mit genauen Angaben in welchen Abteilungen, welche Menge und Art an Schadholznutzung erfolgt ist, angeschlossen. Feststeht, dass nach erfolgter Fällung eine Beurteilung, ob Schadholznutzung vorliegt, gerade im Falle der Mistelkalamitäten nicht mehr möglich ist. Zum Zwecke der Befundaufnahme sind durch den Leiter der Bezirksforstinspektion der BH Z. folgende Forstbegehungen durchgeführt worden:

Für Wirtschafts- und Antragsjahr 1.1.-31.12	Schadenholzvoranmeldungen (SV)	Begehung durch BH zur Schadholzbesichtigung	Datum des Antrages auf Schadholzbestätigung
2005	SV für 2004/2005 vom 9.11.2004	19.1.2005 f. 2004/2005 18.10.2005 f. 2005/2006	Antrag vom 30.03.2006
2006	SV für 2005/2006 vom 24.08.2005 SV für 2005/2006 vom 26.06.2006 SV für 2006/2007 vom 2.10.2006	18.10.2005 f. 2005/2006	Antrag vom 15.02.2007
2007	SV für 2006/2007 vom 2.10.2006 SV für 2007/2008 vom 10.10.2007	29.1.2007	Antrag vom 31.07.2008
2008	Windwurfmitteilung vom 31.07.2008 SV für 2007/2008 vom 10.10.2007	Vorbegehung ohne Datumsangabe (29.1.2007)	Antrag vom 2.7.2009
2009	Windwurfmitteilung vom 28.07.2009 SV für 2009/2010 vom 31.08.2009	19.10.2009	Antrag vom 12.03.2010
2010	SV für 2009/2010 vom 31.08.2009 Windwurfmitteilung vom 22.06.2010 SV für 2009/2010 vom 29.11.2010	2.08.2010	Antrag vom 16.09.2011 u. 4.10.2011
2011	SV für 2010/2011 vom 29.11.2010	1.12.2011	Antrag vom 25.06.2012

(Tabelle 12)

Eine Zuordnung der voraussichtlichen Schadholznutzungen zu einem konkreten Wirtschaftsjahr wurde in den Schadenholzvoranmeldungen nicht vorgenommen. In den jeweils im Folgejahr gestellten Anträgen auf Schadholzbescheinigung erfolgte erstmals die Bezugnahme auf die zwischen 1.1. und 31.12. eines bestimmten Wirtschaftsjahrs stattgefundene Schadholznutzung.

Auch die schriftlichen Aufzeichnungen der Forstbehörde über ihre Begehungen enthalten keine, einem bestimmten Wirtschaftsjahr zugeordnete Feststellung. Häufig nimmt die Forstbehörde in den Aktenvermerken über die Schadenholzbesichtigungen, wie der Bf. in den Schadenholzvoranmeldungen, auf einen unbestimmten ein Kalenderjahr übergreifenden Bezug, mit welchem offensichtlich die zeitlich nicht bestimmte Schlägerungssaison der kalten Jahreszeit gemeint war (z.B. 2005/2006). Welche Schadholznutzungen in dem einen und welche in dem anderen Wirtschaftsjahr erfolgen sollen, wurde weder in der Schadholzvoranmeldung noch in den Auszeichnungen der Forstbehörde über die Begehungen zur Besichtigung und Überprüfung der vorangemeldeten Schadholznutzung festgehalten. Ebenso gibt es keine Schadholzvoranmeldungen - die auch in mehreren zusammenhängende Jahresabschnitten (z.B. Tertiale oder Quartale) hätten erfolgen können - über die Schadholznutzungen vom 1.1. bis 31.12. eines bestimmten Wirtschaftsjahres, wie sie in der Folge dann in den Schadholzbescheinigungen bestätigt worden sind.

Im Jahr 2007 wurde als Kenntnisgrund der Schadholzfeststellung „Stichprobenerhebung“ angegeben, wobei ein Datum und die Daten zu dieser Stichprobenerhebung fehlen. Zeugenschaftlich in der mündlichen Verhandlung befragt, erklärte der Bezirksforstinspektor, keine Stichprobenprüfungen (insb. Anzahl geschädigter Oberholzbäume pro Hektar) bei den Schadensbesichtigungen vorgenommen zu haben, weil er diese für unerheblich halte. Maßgeblich bei der Befundung ist eine Plausibilitätsprüfung gewesen.

Für die Schadenholzvoranmeldungen wurden Dokumentvorlagen aus Vorjahren verwendet und die Texte offensichtlich stereotyp übernommen. Die Angaben in den Schadenholzvoranmeldungen wichen wesentlich von den Angaben in den nachfolgenden Anträgen auf Schadholzbescheinigung ab.

In den Schadensvoranmeldungen betreffend die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 wurden jeweils mit Mengenangabe Dürreschäden bei Kiefern gemeldet und betreffend die Jahre 2009, 2010, 2011 wurden Sturmschäden/Windwürfe angegeben. In den Anträgen auf Schadholzbescheinigung sind diese vorangemeldeten Schadhölzer dann bei weitem nicht vorgelegen und waren insgesamt nur von einem unbedeutenden Ausmaß. Bei der jährlich hohen Schadholznutzung wegen Mistelkalamität erfolgten hingegen in den Voranmeldungen keine Mengenangaben und Standortangaben und wurden bloße Floskeln verwendet „Bei Eichen ändert sich nichts [...], [...] die Einschlagmengen werden so niedrig wie möglich gehalten, Mistelschäden bei Eichen im üblichen Ausmaß [...]“ oder die erfolgten Mengenangaben lagen weit unter den im anschließenden Antrag auf Schadholzbestätigung enthaltenen Mengen (VA 29.10.2010: „[...] anfallende Mistelschäden bei Eichen Wintersaison 2010/2011 von ca. 1000 - 1200 fm“; lt. Antrag 2010: 5.705 fm u. 2011: 5.002 fm).

Eine hinreichend genaue und überprüfbare Mitteilung über die voraussichtlich vorzunehmenden Schadenholznutzungen eines bestimmten Jahres (1.1. bis 31.12.) enthielten

diese vom Bf. eingereichten Schadenholzvoranmeldungen nicht. Die Schadenholzvoranmeldungen erwecken aus den genannten Gründen den Eindruck inhaltsleerer Proforma-Handlungen.

Den Verwaltungsakten der Forstbehörde kann kein sinnhafter Zusammenhang zwischen ihren Überprüfungshandlungen (insb. Revierbegehungen) und den Schadenholzvoranmeldungen des Bf. zur nachweislichen Feststellung der Art und des Ausmaßes von Fällungen infolge höherer Gewalt in einem bestimmten Wirtschaftsjahr entnommen werden. Da die Anträge auf Bescheinigung der Schadholznutzung erst im Folgejahr (meist in den Monaten März bis Juli) gestellt wurden, war zu diesem Zeitpunkt für die Forstbehörde nicht mehr feststellbar, ob die darin erfolgten Angaben der Schadholznutzung tatsächlich vorgelegen sind. Die im Antrag angegebenen Schadhölzer waren im Zeitpunkt der Antragstellung bereits geschlägert und regelmäßig auch schon verkauft.

Es kann aus den aktenkundigen Revierbegehungen auch nicht nachvollzogen werden, was die Forstbehörde bezüglich der Art und des Ausmaßes der in einem bestimmten Jahr erfolgten Schadholznutzung tatsächlich festgestellt hat.

Im Einzelnen zeigen die Verwaltungsakte der Forstbehörde folgenden Sachhergang zur antragsgemäßen Ausstellung der Schadholzbescheinigungen:

Zum Begutachtungsjahr 2005:

In der Schadholzvoranmeldung vom 9.11.2004 für den Zeitraum 2004/2005 wurden Kieferdürreschäden im Ausmaß von ca. 1.000 bis 1.500 fm angegeben (lt. Antrag v. 30.3.2006 und Bescheinigung v. 18.9.2006 nur 347 fm, davon 222 fm Kiefer). Lt. Aktenvermerk fand am 19.1.2005 eine Besichtigung der Schadholznutzungsflächen statt. Im Aktenvermerk wurde angeführt, das Entnahmen von Eichen (Eichensterben) und Kiefern im gesamten Besitz erforderlich seien. Auf einem Übersichtsplan der Forstreviere wurde der Titel „Schadholznutzungen 2004/2005“ geschrieben und mit gelben Signierstift an fünf Stellen die Schwerpunkte der Schadholznutzung markiert. Da im Zeitpunkt der Begehung am 19.1.2005 eine retrospektive Beurteilung der bereits 2004 erfolgten Schadholznutzung nicht mehr möglich war, hat eine mit Plan dokumentierte Schadholzbegehung für den Zeitraum 2004/2005 keinen brauchbaren Beweiswert.

In einem weiteren Aktenvermerk wurde festgehalten: *„Begehung am 18.10.2005, Schäden an Eichen und Kiefern, Nutzungsorte in Karte eingezeichnet.“* Auf dem Forstplan wurde vermerkt *„Schadholznutzung 2005/2006, Begehung 18.10.05 und an 14 Stellen mit roten Flächen die betreffenden Schadholznutzungen gekennzeichnet.“*

Am 30.03.2006 wurde vom Bf. der Antrag auf Bescheinigung der Schadholzmenge 2005 gestellt. Mit Schreiben vom 26.06.2006 übermittelte der Bf. – *„wie besprochen die Karte mit*

den wichtigsten Kalamitätsnutzungen 2005/2006“. Auf dem Forstreviereplan wurde vermerkt „Schadholznutzung 2005/2006 – größere Mengen ab 30 fm“ und mit orangener Farbe an dreizehn Stellen flächig die Schadholznutzung eingezeichnet. Dazu ist zu festzuhalten, dass diese bildlichen Kennzeichnungen der Schadholznutzung 2005/2006 im Plan vom 26.06.2006 wesentlich vom Plan über die Schadholznutzen 2005/2006, den die Forstbehörde anlässlich der Begehung am 18.10.2005 erstellt hat, abweichen. Festgestellt wird, dass zwei unterschiedliche Revierpläne über Schadholznutzungen für einen nicht bestimmten Zeitraum in den Jahren 2005/2006 vorliegen, Dabei hat dem Forstmeister und dem Bezirksforstinspektor klar sein müssen, dass eine Beurteilung einer Schadholznutzung vom 1.1. bis 30.9.2005 im Zeitpunkt der Planerstellung vom 18.10.2005 sowie eine Beurteilung einer Schadholznutzung im gesamten Jahr 2005 im Zeitpunkt der Planvorlage mit Schreiben vom 26.06.2006 gar nicht mehr möglich war.

Antragsgemäß wurde von der Forstbehörde die Bescheinigung über Waldnutzungen infolge höhere Gewalt im Zeitraum vom 1.1. bis 31.12.2005 am 18.09.2006 ausgestellt und auf die Kenntnis aus den Begehungen vom 19.1.2005 und 18.10.2005 hingewiesen.

Zum Begutachtungsjahr 2006:

Mit Schadholzvoranmeldung vom 24.08.2005 für den Zeitraum 2005/2006 wurden Kieferdürreschäden im Ausmaß von ca. 800 bis 1.000 fm angegeben (lt. Antrag v. 15.02.2007 und Bescheinigung v. 18.9.2006 aber nur 19 fm, davon 0 fm Kiefer).

Eine gesonderte Begehung zur Feststellung der Schadholznutzung im Wirtschaftsjahr 2006 erfolgte nicht. Mit Aktenvermerk wurde festgehalten: „*Begehung am 18.10.05, Schäden wie angegeben, Nutzungsorte siehe Karte*“. Der Forstreviereplan mit den flächigen Kennzeichnungen der Schadholznutzung 2005/2006 aus der Begehung vom 18.10.2005 wurde in die Akten der Begutachtung 2006 identisch übernommen. Wie oben ausgeführt, übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 26.6.2006 einen Plan mit farblicher Kennzeichnung von Schadholznutzungen 2005/2006, die grundlegend von den örtlichen Kennzeichnungen der Schadholznutzungen im – von der Forstbehörde anlässlich der Revierbegehung erstellten - Plan vom 18.10.2005 abweichen.

Mit Schreiben vom 2.10.2006 erfolgte die Schadholzvoranmeldung 2006/2007 (Wintersaison). Es wurden Kiefern mit Dürreschäden im geschätzten Ausmaß von 700-900 fm gemeldet. Bei Eichen ändere sich nichts, die Einschlagmenge werde so gering wie möglich gehalten und sei in ähnlicher Größenordnung wie in den Vorjahren.

Dieses Schreiben diene laut den Verwaltungsakten als Schadensvoranmeldung 2006 (Aktenzahl MIL1-A0530/2) und gleichzeitig auch als Schadensvoranmeldung 2007 (Aktenzahl MIL-A-0634).

Mit Antrag vom 15.02.2007 ersuchte der Bf. um Bescheinigung der Schadholznutzung 2006. Auf Grund eines Verlangens der Forstbehörde übermittelte der Bf. eine Schadholzliste 2006, in welcher detailliert angeführt wurde, welche Schadholzmenge in welcher Forstabteilung aus welchem Grunde gefällt worden ist. Bezügliche Schadholznutzungen mit wesentlich mehr als 30 fm sind im Revier X in 11 Abteilungen, im Revier A.-Nord in 12 Abteilungen und A.-Süd in 16 Abteilungen aufgelistet. Die laut Schadholzliste 2006 erfolgten Schadholznutzungen stimmen schon nach der Anzahl der Örtlichkeiten grundlegend nicht mit den im Plan vom 18.10.2005 und auch nicht mit dem im Plan vom 26.6.2006 gekennzeichneten Orte der Schadholznutzung überein.

Antragsgemäß wurde von der Forstbehörde die Bescheinigung über Waldnutzungen infolge höhere Gewalt im Zeitraum vom 1.1. bis 31.12.2006 am 21.05.2007 ausgestellt und auf die Kenntnis durch Vorbegehung (aktenkundig die Begehung vom 18.10.2005) hingewiesen.

Zum Begutachtungsjahr 2007:

Mit Schadholzvoranmeldung vom 2.10.2006 für 2006/2007 wurden Kieferdürreschäden im Ausmaß von ca. 700 bis 900 fm gemeldet (lt. Antrag v. 31.07.2008 und Bescheinigung v. 22.10.2008 aber 0 fm Dürreschäden). Ebenso wurde hinsichtlich der voraussichtlichen Eichenkalamitäten die Formulierung aus der Schadensvoranmeldung der Vorjahre weiter übernommen: *„Bei den Eichen ändert sich nichts, die Einschlagmengen werden so niedrig wie möglich gehalten. Das Absterben, besonders von jungen Eichen, ist festzustellen, auch hoher Brenn- und Schwachholzanteil ist zu erwarten.“*

Am 29.01.2007 wurde vom Forstorgan eine Begehung durchgeführt und dazu folgender Aktenvermerk angelegt *„Die Schadenssituation bei Eiche und Kiefer ist nach wie vor gegeben (26.2.2007, Unterschrift)“*.

Mit Schreiben vom 10.10.2007 ergänzte der Bf. seine Schadensvoranmeldung: *„Kiefern werden in den letzten Wochen rasant dürr. Die Menge ist derzeit schwer abschätzbar, vermutlich ca. 1.000 fm. Insgesamt wird die Kalamitätsnutzungsmenge ähnlich den Vorjahresmengen entsprechen, also 6.000 – 7.000 fm. Die Menge wird auf das gesamte Gebiet verteilt anfallen, die Hauptmenge siehe lt. beiliegender Karte.“* Im angeschlossenen Übersichtsplan der Forstreviere mit der handschriftlichen Betitelung „Schadholznutzung 2007/2008 wurde eine Stelle (rosa) betreffend Kiefer und zwölf Stellen (gelb) betreffend Eichen als flächige Schadholznutzung angegeben, sonst würden Einzelstammentnahmen erfolgen.

Dem Antrag auf Schadholzbescheinigung des Jahres 2007 vom 31.7.2008 wurde eine detaillierte Schadholzliste beigelegt. In dieser sind flächige Holznutzungen wegen Mistelkalamität von deutlich mehr als 30 fm in 10 Abteilungen des Reviers X, in 13 Abteilungen des Reviers A.-Nord und in 15 Abteilungen des Reviers A.-Süd angeführt. Außerdem in drei Abteilungen großflächige Kalamitäten wegen Insekten- und Pilzbefall (gesamt 436 fm). Die mit

zwei Schreiben gemeldeten voraussichtlichen Dürreschäden von ca. 1.000 fm sind lt. Antrag gänzlich ausgeblieben.

Von der Forstbehörde wurde die Schadh Holzbescheinigung betreffend das Jahr 2007, wie vom Bf. beantragt mit Schreiben vom 22.10.2008 ausgestellt und als Kenntnisgrund für die begutachtete Art und Menge der Waldnutzung infolge höherer Gewalt „Stichprobenerhebung“ angeführt. In den übermittelten Verwaltungsakten finden sich keine Unterlagen oder sonstige Hinweise zu einer von den Forstorganen durchgeführten Stichprobenerhebung und hat der Bezirksforstinspektor nachfolgend als Zeuge wahrheitsgemäß erklärt, keine Stichprobenerhebungen durchgeführt zu haben.

Zum Begutachtungsjahr 2008:

In den Verwaltungsakten betreffend die Schadh Holzbegutachtung 2008 befindet sich das Schreiben vom 10.10.2007 betreffend Voranmeldung Waldnutzung infolge höherer Gewalt mit der Aktenzahl MIL1-A-07453. Ein Jahr oder Zeitraum auf den sich diese Voranmeldung bezieht, wird nicht genannt. Diese Schadenholzvoranmeldung vom 10.10.2007 wurde im Begutachtungsakt des Jahres 2007 bereits unter der Aktenzahl MIL1-A-0634/1 von der Forstbehörde protokolliert. Der, der Voranmeldung vom 10.10.2007 angeschlossene Übersichtsplan mit (dreizehn) farblich markierten Stellen von Schadh Holznutzungen wurde sowohl für die Begutachtung 2007 als auch 2008 verwendet und ist daher in beiden Begutachtungsjahren aktenkundig. Eine Angabe welche Schadh Hölzer lt. Plan im Jahr 2007 und welche im Jahr 2008 genutzt werden fehlt. Eine rückwirkende Aussage und Befundung für die Schadh Holznutzung im Zeitraum 1.1.2007 bis 9.10.2007 war im Zeitpunkt der Vorlage dieses Planes über die Schadh Holznutzung 2007/2008 mit Voranmeldung vom 10.10.2007 gar nicht mehr möglich.

Auf dem in die Verwaltungsakten 2008 übernommenen Übersichtsplan wurde handschriftlich Vermerkt „Original bei MIL1-A-0634“ und bei der Überschrift „Schadh Holznutzung 2007/2008 das Jahr 2008 mit grüner Signierfarbe markiert. Hinsichtlich der inhaltlichen Angaben auf dem Übersichtsplan vom 10.10.2007 wird auf die obigen Ausführungen betreffend das Jahr 2007 verwiesen.

Mit Schreiben vom 31.7.2008 erfolgte eine ergänzende Mitteilung über Waldnutzung infolge höherer Gewalt: *„Für 2008 müssen wir eine geschätzte Windwurfmenge (Sturmschäden Juni u. Juli) von ca. 100 – 200 fm ankündigen.“*

Dem Antrag auf Schadh Holzbescheinigung des Jahres 2008 vom 2.7.2009 wurde eine Schadh Holzliste beigelegt. In dieser sind flächige Holznutzungen wegen Mistelkalamität von wesentlich mehr als 30 fm in 12 Abteilungen des Reviers X, in 9 Abteilungen des Reviers A.-Nord und in 16 Abteilungen des Reviers A.-Süd angeführt. In dem Übersichtsplan vom

10.10.2007 mit farblich gekennzeichneten Schadholznutzen 2007/2008 sind insgesamt lediglich 13 Stellen markiert.

Die Waldnutzung infolge höherer Gewalt im Wirtschaftsjahr 2008 wurde wie beantragt mit Ausfertigung vom 15.07.2009 von der Forstbehörde bescheinigt und als Kenntnisgrund „Vorbegehung“ vermerkt. Die letzte aktenkundige Revierbegehung erfolgte am 29.1.2007, welcher die Schadensvoranmeldung 2006/2007 vom 2.10.2006 vorangegangen ist.

Zum Begutachtungsjahr 2009:

Der Bf. kündigte im Schreiben vom 28.7.2009 wegen Sturmereignis am 23./24.7.09 Windwurfschäden an und teilte zudem mit, dass auch laufend Kiefern dürr würden. Mit Mitteilung vom 31.08.2009 nahm der Bf. eine Schadholzvoranmeldung für die Wintersaison 2009/2010 vor. Angaben welche Schadhölzer im Zeitraum 2009 und welche im Jahr 2010 genutzt werden sollen, enthält die Schadensmeldung nicht. Wegen Sturm im Juni und Juli werde eine geschätzte Windwurfmenge von ca. 100-200 fm angekündigt. Nutzungen wegen Mistelschäden bei Eichen und Trockenschäden bei Kiefern würden wahrscheinlich im üblichen Ausmaß anfallen. Ein diesbezüglicher Nutzungsplan würde im Laufe des Herbstes erstellt.

Lt. Aktenvermerk wurde am 19.10.2009 eine stichprobenartige Kontrolle der gemeldeten Schadholznutzungen durchgeführt und dazu festgehalten: „*Die Angaben in der Schadholzmeldung sind plausibel [Zitat].*“ Die Schadholzvoranmeldung vom 31.08.2009 für die Wintersaison 2009/2010 enthält aber keine Angaben über Schadholznutzungen die nachvollziehbar auf Plausibilität überprüfbar hätten werden können. Die angekündigte Windwurfmenge lag in der Folge nicht vor und zu den jährlich hohen Mistelschäden erfolgten keine inhaltlichen Angaben („im üblichen Ausmaß“) und schon gar nicht eine Zuordnung von Schadholznutzungen zum Jahr 2009 und Jahr 2010. Welche Stichproben in welchen Forst-Abteilungen, insbesondere mit großflächigen Schadholznutzungen gemacht und welche Feststellungen dabei erzielt wurden, ist im Aktenvermerk nicht angegeben und auch sonst nicht nachvollziehbar. Wie mehrfach hingewiesen, ist eine rückwirkende Befundung bereits erfolgter Schadholznutzungen in der Vergangenheit (hier: 1.1. bis 18.10.2009, Begehung am 19.10.2009) nicht möglich und hat keinen Beweiswert.

Mit Antrag vom 12.03.2010, eingelangt am 23.03.2010 wurde vom Bf. die Bescheinigung von Waldnutzung infolge höherer Gewalt für 2009 (insb. Windwurf 27 fm, Dürrekalamität 37 fm, Mistelkalamität 6.992 fm) beantragt. Dem Antrag angeschlossen war eine detaillierte Schadholzliste vom 16.03.2010.

Für die Ermittlung der festen Gebühren des Kostenbescheides vom 8.10.2010 wurden die in der Schadholzliste vom 16.3.2010 angeführten Forstabteilungen mit Schadholznutzungen durchgezählt (81 Abteilungen) und dafür pro Abteilung die Gebühr (a' € 13,20) vorgeschrieben. Die Kostenverrechnung für die Schadholzbescheinigungen beweist, dass nicht aktenkundige

Begehungen und Kontrollen der Forstbehörde sowie telefonische Schadholzvoranmeldungen, wie sie Forstmeister DI NN2 in der mündlichen Verhandlung bei der insistierenden Befragung des StV erklärte, nicht glaubhaft sind. Diese Aussagen stehen auch in Widerspruch mit den glaubhaften Erklärungen des Bezirksforstinspektors, dass die vorgelegten Begutachtungsakte vollständig sind, also eine vollständige Information über die gesamten Begutachtungshandlungen gegeben. Die vom Forstmeister behauptete ergänzende mündliche Schadensvoranmeldung ohne eine schriftliche Festhaltung, zumindest in einem Aktenvermerk, ist schon unter praktischen Gesichtspunkten völlig unlogisch und offenkundig wahrheitswidrig.

Die Schadholzbestätigung vom 8.10.2010 für das Jahr 2009 erfolgt antragsgemäß und nennt als Kenntnisgrund der Schadholznutzung die Vorbegehung am 19.10.2009. Davor war die letzte aktenkundige Begehung zur Befundung der Schadholznutzungen am 29.01.2007 für die Wintersaison 2006/2007. Für die im Zeitraum 1.1.2009 bis 30.09.2009 erfolgten Schadholznutzungen konnte bei der Begehung am 19.10.2009 keine aussagekräftige Feststellung mehr getroffen werden. Ein Beurteilungszeitraum auf den sich die Begehung am 19.10.2009 bezieht, ist zudem auch nicht genannt.

Zum Begutachtungsjahr 2010

Die im Begutachtungsjahr 2009 aktenkundige Schadensvoranmeldung vom 31.08.2009 betreffend die Wintersaison 2009/2010 ist auch als Schadensvoranmeldung betreffend das Jahr 2010 im Begutachtungsakt des Jahres 2010 enthalten. Mit Schreiben vom 22.06.2010 erfolgte eine Vorankündigung wegen Sturmschäden im grob geschätzten Ausmaß von ca. 100 fm.

Laut Aktenvermerk wurde am 2.08.2010 eine stichprobenartige Kontrolle der gemeldeten Schadholzflächen durchgeführt und inhaltlich festgehalten *„Die Angaben in der Voranmeldung sind plausibel.“*

Mit Schreiben vom 29.11.2010 erfolgte vom Bf. eine ergänzende Schadholzvoranmeldung: Ergänzend zu den vorangekündigten Windwürfen werden für die Wintersaison 2010/2011 anfallende Mistelschäden bei Eichen von ca. 1.000-1.200 fm erwartet.

Mit Eingabe vom 16.09.2011 wurde die Bescheinigung von Waldnutzungen infolge höherer Gewalt für das Jahr 2010 beantragt und dem Antrag eine Schadholzliste vom 16.09.2011, in welcher die einzelnen Forstabteilungen der Schadholznutzung, die Schadholzmenge und der Grund angeführt sind, beigelegt.

Am 3.10.2011 wurde ein korrigierter Antrag auf Bescheinigung von Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Mistelschäden statt 4.962 fm, 5.705 fm) und eine geänderte Schadholzliste vom 30.09.2011 eingereicht. In dieser Schadholzliste sind im Forstrevier X, Abteilung 1, 14, 39 sowie Forstrevier A. Süd, Abteilung 54 um insgesamt 742 fm größere Holzmengen wegen

Mistelschäden angeführt. Als Grund für die Korrekturmeldung wurde erklärt, dass beim Ausdruck der Kalamitätsholzliste ein Fehler unterlaufen sei, weshalb nicht alle Kalamitätsholzbuchungen darin angeführt gewesen seien.

Von der Forstbehörde wurde mit Bescheinigung vom 6.12.2011, die im korrigierten Antrag angeführte Schadhholznutzung für das Jahr 2010 bestätigt. (Windwurf 36 fm, Insekten- u. Pilzbefall 309 fm, Mistelkalamität 5.705 fm). Im Kostenbescheid vom 6.11.2011 wurde für 74 Flächen lt. der Schadhholzliste eine feste Gebühr verrechnet. In einem weiteren Aktenvermerk (ohne Datum u. Unterschrift) wurde ausgeführt: „Die angegebenen Schadhholzmengen sind nach stichprobenartiger Überprüfung plausibel. 74 Flächen“

Zum Begutachtungsjahr 2011

Das Schreiben des Bf. vom 29.11.2010 betreffend Mitteilung von Waldnutzungen infolge höherer Gewalt dient als Schadenholzvoranmeldung für das Jahr 2010 und auch als Schadenholzvoranmeldung für das Jahr 2011 und ist daher in beiden Begutachtungsjahren aktenkundig. Eine Zuordnung von Schadhholznutzungen im Jahr 2010 und im Jahr 2011 erfolge nicht. In dieser Schadensvorankündigung wird Folgendes mitgeteilt: *„Ergänzend zu unserer Vorankündigung betreffend Windwürfen teilen wir mit, dass wir für die Wintersaison 2010/2011 anfallende Mistelschäden bei Eiche von ca. 1.000-1.200 fm erwarten [Zitat].“*

Laut Aktenvermerk (Zahl MIL1-A-0822/034) führte die Forstbehörde (BFT) am 1.12.2011 gemeinsam mit dem Forstmeister der FB-A einen Lokalaugenschein durch und wurde dazu Folgendes festgehalten: *„Im Herbst 2011 wurden die im Plan eingezeichneten Flächen flächig genutzt. Es sind über die ganze Betriebsfläche verstreute Einzelstammentnahmen von geschädigten Eichen und Eschen vorgesehen. Die angemeldete Menge erscheint plausibel.“* Auf einem Übersichtsplan der Forstreviere wurde handschriftlich vermerkt: *„LA 1.12.2011, Eichen-Nutzung 2011/2012, verstreute Einzelstammentnahmen.“* Auf dem Plan sind vier Stellen farblich markiert.

Mit Antragsformular vom 25.06.2012 beantragte der Bf. die Bescheinigung von Waldnutzungen infolge höherer Gewalt für das Jahr 2011 (u.a. Windwurf 0 fm, Dürreschäden 16 fm, Mistelkalamität 5.002 fm). Dem Antrag wurde eine Schadhholzliste 2011 vom 21.06.2012 mit detaillierten Angaben zu den Standorten und Hölzern angeschlossen. Darin sind flächige Schadhholznutzungen von wesentlich mehr als 30 fm in 9 Abteilungen des Reviers X, in 9 Abteilungen des Reviers A.-Nord und in 17 Abteilungen des Reviers A.-Süd angeführt. Die beantragten Schadhholznutzungen 2011 wurden mit Ausnahme der Schlägerungen für eine „EVN-Trasse und für die Trasse der umfriedeten Eigenjagd“ mit Bescheinigung vom 10.08.2012 von der Forstbehörde bestätigt und als Kenntnisgrund auf die Vorbegehungen am 2.8.2010 und 1.12.2011 hingewiesen. Welche geplanten und nachfolgend durchgeführten Schadhholznutzungen im Zeitraum 1.1. bis 30.11.2011 bei der Begehung am 2.8.2010 besichtigt wurden, ist nicht nachvollziehbar und besteht dazu keine Aufzeichnung. Die gleiche Sachlage

besteht hinsichtlich der fehlenden Befundung einer Schadholznutzung im Dezember 2011 bei der Begehung am 1.12.2011.

Der Bezirksforstinspektor sagte bei der Zeugenbefragung aus, dass die Mistelkalamitäten in der Regel Althölzer gewesen seien, an jüngere Bäume, wie sie im Rahmen der Zwischennutzung als Brennholz genutzt werden, könne er sich nicht erinnern. Ebenso erklärte der Forstmeister zeugenschaftlich, dass der Großteil der vorzeitig wegen Mistelkalamität genutzten Bäume 60 bis 90 Jahren alt gewesen seien. Mistelkalamitätsholz seien ausschließlich mit Nummern versehene Hölzer gewesen (Sägerundholz und Wertholz). Schwache Stämme für Brennholz erhielten keine Nummern. Da beim Kalamitätsholz keine Brennholznutzung enthalten gewesen sei, habe der Forstinspektor auch noch nach der Schlägerung beim am Wegrand lagernden Holz die tatsächlich erfolgte Kalamitätsholznutzung nachprüfen können.

In Widerspruch zu diesen Erklärungen, dass im Rahmen der Kalamitätsholznutzung keine Brennholznutzung – und insofern auch keine hineingeratene Normalholznutzung – enthalten sein könne, stehen die mehrmaligen Angaben des Forstmeisters in den Schadensvoranmeldungen für die Zeiträume 2004/2005, 2005/2006 und 2006/2007, in denen wie folgt ausgeführt wurde:

„Das Absterben, besonders von jungen Eichen (Brennholz, Schwachholz) ist wahrzunehmen und diese sind im gesamten B-Wald incl. Tümling wieder zu entnehmen.“ „Das Absterben, besonders von jungen Eichen, ist im gesamten B-Wald, incl. Tümling und Wöbering festzustellen. Auch hoher Brenn- und Schwachholzanteil ist zu erwarten.“ „Hoher Brenn- und Schwachholzanteil ist zu erwarten, ebenso Zerreiben.“

Die Feststellung, dass im Rahmen der Kalamitätsholznutzung auch eine nicht unbedeutende Menge Brenn- und Schwachholznutzung enthalten sein muss, bestätigen die in nachstehender Tabelle angeführten betrieblichen Daten über die Art der Holznutzungen und den daraus erzielten Erlösen:

Einschlagsmengen	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gesamteinschlag fm	10.301	12.881	10.703	10.838	13.201	12.146	13.824
Normalholznutzung fm	4.666	5.710	3.782	4.987	5.944	6.096	8.774
Anteil in in %	45%	44%	35%	46%	46%	50%	63%
Schadholznutzung fm	5.635	7.171	6.921	5.851	7.258	6.050	5.050
Anteil in in %	55%	56%	65%	54%	55%	50%	37%

Erlöse Holznutzungen	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Normalholz-Nutzholz	16.941	15.441	23.896	5.663	27.884	10.576	38.784
Normalholz-Brennholz	89.908	99.532	60.295	91.874	84.477	95.148	97.910
Normalholz-Hackgut+EH*	21.417	78.770	51.102	94.648	108.626	124.933	217.336
Normalholz Erlöse gesamt	128.261	193.743	135.293	192.184	220.987	230.656	354.030
Schadholz-Nutzholz	459.019	455.228	543.179	499.947	508.861	320.833	320.440
Schadholz-Brennholz	78.247	164.093	132.766	156.054	183.960	165.630	155.633
Schadholz-Hackgut+EH	0,00	0,00	0,00	1.203	174	18.088	23.469
Schadholz-Erlöse gesamt	537.265	619.321	675.946	657.204	692.996	504.551	499.542

Gesamterlös-Holznutzung FB W	665.531	813.063	811.238	849.387	913.981	735.207	853.572
---------------------------------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------

(Tabelle 13) *EH = Energieholz

Feststeht daher, dass bei der gegenständlichen Sachlage nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden kann, dass versehentlich oder zur „Steuroptimierung“ auch ein Teil der Normalholznutzung, wie die Zwischennutzung junger Bäume für Brennholz, der Schadholznutzung zugeordnet werden. Eine den Anforderungen eines Gutachtens entsprechende Überprüfung und Bestätigung der Schadholznutzung durch die Forstbehörde – wie sie im Erlass der BH Z. vom Erlassverfasser Dr. NN3 im Jänner 2007 ausdrücklich den Waldbesitzern mitgeteilt wurde - wäre daher eine wesentliche Bedeutung zugekommen und nicht bloß eine Formalität bei einem ohnehin bekannten langjährigen Mistelproblem im Forstbetrieb A. gewesen. Die Aufnahme von 760 fm normales Trassenholz, in den Antrag auf Schadholzbescheinigung 2011 vom 25.6.2012 untermauert dieses Risiko einer Falschzuordnung. Da es sich hierbei ganz offenkundig und nachvollziehbar um keine Schadholznutzung handelte, wurde diese Trassenholznutzung vom Forstbezirksinspektor auch aus der Schadholzbescheinigung ausgeschieden.

Der Forstmeister DI NN2 erklärte zeugenschaftliche in der mündlichen Verhandlung vom 3.04.2015 bei der Befragung durch den steuerlichen Vertreter Dr. Ludwig wahrheitswidrig, in einem nachweislichen offenkundigen Widerspruch zu der Aktenlage der Begutachtungsakten der BH Z., welche ihm bei der Befragung auch vorgelegt sind, dass er als Betriebsleiter und der begutachtende Forstbezirksinspektor Dr. NN3 die Vorgaben dieses Erlasses der BH Z. genau eingehalten hätten. Dieses Ergebnis ist vom StV in seinem vorbereiteten Schriftsatz vom 2.4.2015, Seite 7 bereits vorweggenommen worden. *„Der genaue Ablauf der Schadholzbestätigungen lässt sich dem beiliegenden Erlass der BH Z. entnehmen und wurde entsprechend durchgeführt.“*

Wie der vorstehend dargestellte Ablauf und die Beschaffenheit der Schadholzbegutachtungen eindeutig beweisen, erfolgten jedoch keine Voranmeldungen der **Schadholznutzungen für ein Wirtschaftsjahr vier Wochen vor Beginn der Nutzung unter Angabe der voraussichtlichen Nutzungsorte und der geschätzten Schadholzmenge**. Dies wäre aber eine Grundvoraussetzung für eine schlüssige und nachvollziehbare Schadholzbegutachtung gewesen. Die Bescheinigungen über die Waldnutzung infolge höherer Gewalt weisen mehrere gravierende Mängel auf, sodass sie keinen Beweiswert haben und keinen Nachweis über eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt begründen. Die Zeugenaussagen des Betriebsleiters Forstmeister DI NN2 sind auf Grund ihrer erwiesenen Wahrheitswidrigkeit und Widersprüchlichkeit nicht glaubwürdig.

Folgende Schadholznutzungen wegen Mistelbefall wurden im Betrieb erklärt und auf Grund eines Plausibilitätsurteiles von der Forstbehörde bescheinigt:

FB A.	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Mistel-Kalamität fm	4.339	3.688	5.081	6.116	5.216	7.072	6.478	5.541	6.992	5.705	5.003
% zum Gesamteinschlag	61%	53%	57%	56%	50%	55%	60%	51%	53%	47%	36%

(Tabelle 14)

Die gleichen Mängel bei der Bescheinigung der Schadhholznutzung infolge höherer Gewalt sind bereits in den Vorjahren vorgelegen und wurden diese Mängel sowie die fehlende Eignung als Nachweis der Schadhholznutzung im Rechtsmittelverfahren betreffend die Einkommensteuer 2001 bis 2003 vom Unabhängigen Finanzsenat dem Bf. mit Beschluss vom 25.03.2010 vorgehalten. Trotz Kenntnis dieser Sachlage ist in den Folgejahren keine Änderung im Begutachtungsprozess über die Schadhholznutzungen gemäß § 173 ForstG eingetreten.

Feststeht, dass die Befundung und Ausstellung der Schadhholzbescheinigungen durch den Bezirksforstinspektor bloß auf Grund eines Plausibilitätsurteiles, welches sich auf eine langjährige Kenntnis des Forstbetriebes stützte, erfolgt ist. Übereinstimmend dazu erklärte Prof. Dr. NN1, dass er auf Grund seiner langjährigen Kenntnis des Betriebes und der Inventurergebnisse 2012 und 2014 eine Schadhholznutzungen wegen Mistelbefalls von 5.000 bis 7.000 Festmeter in den Streitjahren für plausibel erachte. Dieses Plausibilitätsurteil entspricht aber nur einer Grobschätzung mit einer Schwankungsbreite von mehreren tausenden Festmetern (siehe Tabelle 12). Die Bescheinigungen nennen ausschließlich die „Mistel-Kalamität“ als Schadhholznutzung, eine Nutzung wegen Eichenkomplexkrankheit oder multikausalem Eichensterben ist nicht angeführt.

Mit Schreiben vom 28.02.2025 (Seite 3f) zur Beantwortung des Vorhaltes des BFG mit Beschluss vom 4.12.2024 teilte der StV mit, dass auf Grund von Buchungsfehlern Normalerlöse bei ein Einkünften aus KalamitätsHolznutzung erfasst und diese erklärten Einkünfte gemäß § 37 EStG daher um folgende Beträge zu kürzen sind:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
AR 393, AF 2349, u.a.	-2.620,80						
Erlöse Trassenholz							-77.297,85
Jagdpacht-Erlöse	-9.534,17	-8.506,86	-9.518,54	-10.092,35	-10.266,97	-10.422,44	
Kürzung lt. StV gesamt	-12.154,97	-8.506,86	-9.518,54	-10.092,35	-10.266,97	-10.422,44	-77.297,85

(Tabelle 15)

Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung des Vorliegens einer typischen Betriebsgefahr

Feststeht, dass die Eichen-Mittelwaldbewirtschaftung im Forstbetrieb A. eine forstfachlich begründete Tradition hat, die weit zurückreicht und die Eiche in dieser Region eine heimische, dominierende Baumart ist. Erwiesen ist auch, dass der Mistelbefall in diesen Forstrevieren schon lange in der Vergangenheit ein ständiger Begleiter der Eichen-Mittelwaldbewirtschaftung war. Die Zeugenaussage von Dr. NN1 indiziert übereinstimmend

mit der aktenkundigen Beilage zur Abgabenerklärung betr. Feststellung des Einheitswertes zum 1.1.1979, dass die Belastung durch den Mistelbefall bis in die 70er-Jahre als schädlicher Normalverlauf einzustufen war. Erst Mitte der 70er Jahre ist eine starke Zunahme des Mistelbefalls und seiner schädigenden Auswirkungen bei den Eichen eingetreten. Dieser Baumparasit hat sich seither zu einem ersthaften und anhaltenden Schadensereignis gesteigert. Deshalb wurde vom Forstbetrieb auch ein Forschungsauftrag betreffend den Mistelbefall erteilt. Jedenfalls ab Mitte der 80er Jahre sind multikausale Ursachen (Klimaänderung, Zunahme der Trockenheit und Schadstoffimmissionen) hinzugetreten.

Als zutreffend wird die Feststellung im Gutachten Dr. NN1 erachtet, dass nach der standörtlichen Ertragsfähigkeit im Erhebungsgebiet des Forstbetriebes A., auch aus heutiger Sicht forstwirtschaftlich ein Mittelwaldbetrieb empfohlen wird, wobei Klimaanpassungen durch Erhöhung der Baumartenvielfalt und kürzere Unterholz-Umtriebszeiten (15-20 Jahre) erforderlich sind. Nach den Erkenntnissen der 60iger Jahre waren in den Forstrevieren des Betriebes ca. 10% der Flächen Niederwald und nach dem Kenntnisstand der 80/90er Jahre ungefähr 20%, die übrigen Waldflächen sind taugliche Mittelwaldstandorte. Die betriebliche Vorgangsweise im Forstbetrieb A. der letzten Jahrzehnte entspricht einer Best Practice Forstbewirtschaftung.

Die Mittelwaldbewirtschaftung hat den Vorzug einer sehr flexiblen Produktion von Nutzholz und Brennholz in fünf Altersklassen. Bei einer Bewirtschaftung als Niederwald könnten auf Grund der weitgehend geschlossenen Baumdecke und der wesentlich kürzeren Nutzungsintervalle die Mistelkalamitäten vermieden werden. Ein Verlassen des Systems der Mittelwaldbewirtschaftung und damit eine Umstellung auf einen Niederwald würde jedoch einen 80%igen forstwirtschaftlichen Ertragsverlust bedingen. Das Ertragsverhältnis von Niederwald zu Mittelwald ist 1:5 (€ 40 zu € 200 pro Jahr und Hektar Wald). Der Ertragsverlust bei Umstellung auf Niederwald wäre somit höher als die auftretenden Eichenmistelschäden bei der Mittelwaldbewirtschaftung.

Die Aussage des Bezirksforstinspektor Dr. NN3, dass die durch Mistelbefall verursachte Schadholzsituation im FB-A bis heute nicht besser geworden ist, wird für zutreffend erachtet, zumal er die Forstreviere gut kennt und bis gegenwärtig die Voranmeldungen und Anträge Mistel-Kalamitätsholznutzung mit den angeführten Nutzungsmengen beurteilt hat. Die als Ereignis höherer Gewalt geltend gemachten Mistelkalamitäten sind daher ein seit rund 50 Jahre andauerndes Schadensereignis (starker Anstieg über einen üblichen Normalbefall 1975 bis gegenwärtig 2025). Der Bf. spricht von einem einmaligen und einheitlichen Schadensereignis, welches durch die bereits beschriebenen Faktoren ausgelöst und verstärkt wurde und seither durchgehend besteht (Schriftsatz vom 2.4.2024).

Sachverhaltsfeststellungen betreffend die OMV-Zahlungen 2005 bis 2011

Das Wiener Becken rund um den B-Wald, T. und L. ist das größte Erdölfeld Mitteleuropas (Ölfeld S.). Seit den 1960er-Jahren betreibt die OMV dort flüssigen und gasförmigen Kohlenwasserstoff-Bergbau (Ölfeld Hl.). Seitdem wurden von der OMV im B-Wald verschiedene der Rohstoffgewinnung dienende Bergbauanlagen auf geschotterten Bodenplattformen samt den dazu erforderlichen Straßen, Wegen und Leitungen errichtet.

Die Beschaffenheit der Bergbauanlagen samt Straßen- Wege- und Leitungsnetz im B-Wald wird so festgestellt, wie vorstehend auf Seiten 44ff beschrieben und stützt sich auf die Sachverhaltsaufnahme anlässlich des Lokalaugenscheins am 22.05.2025, der Auskunft des OMV-Mitarbeiters DI NN5 mit Mail vom 29.8.2025 und Niederschrift vom 28.1.2026 sowie den Nachweisen (u.a. Luftbildnachweisen) in der Stellungnahme C-D- vom 10.11.2025.

Die Tiefenbohrungen zur Erdölförderungen (1.000 bis 3.000 Meter) durch die OMV erfolgten nach dem Stand der Technik und Wissenschaft und sind komplexe, technisch äußerst anspruchsvolle Bergbauanlagen. Das Bohrloch wird durch geschachtelte, konzentrische Stahlrohre (Casing), die mehrere hunderte Meter tief lückenlos einbetoniert werden, gesichert und eine Kontaminierung (insb. des Grund- und Trinkwassers) durch Austritte aus der geöffneten Lagerstätte ausgeschlossen. Die eigentliche Förderung des Erdöl(gemisches) erfolgt über ein dünneres, im verrohrten Bohrloch freihängendes Förderrohr (Tubing), welches nach Stilllegung des Bohrplatzes wieder vollständig entfernt wird.

Die OMV ist bei Stilllegung einer Bergbauanlage (Bohrplatz, Leitungstrasse) gesetzlich verpflichtet (Forstgesetz, Mineralrohstoffgesetz) nach dem Stand der Wissenschaft und Technik den Waldboden in einem dauerhaft vor Kontaminierung geschützten und wieder vollständig rekultivierten Zustand dem Liegenschaftseigentümer zurückzustellen. Die Erfüllung dieser Verpflichtung der OMV wird behördlich überprüft. Zudem haftet die OMV unbefristet und verschuldensunabhängig, wenn – wider menschlichen Ermessens - ein Kontaminierungsschaden eintreten würde. Im Sinne einer Ausfallshaftung haftet dafür dauerhaft auch die Republik.

Schlüssig und belegt ist, dass die OMV für die Errichtung der Öl- und Gasförderanlagen samt den dazugehörigen Einrichtungen, Straßen, Wegen und Leitungen auf fremden Grund und Boden dem Grundeigentümer auf Grund von Vertragsvereinbarungen jeweils Entschädigungen geleistet hat. Bewiesen ist ferner, dass es sich bei diesen Zahlungen für die Errichtung der Bergbauanlagen samt betriebsnotwendiger Wege und Leitungen um Einmalzahlungen gehandelt hat. Die Leistung von Einmalzahlungen erschließt sich aus der Stellungnahme B-S zum Lokalaugenschein 2004 sowie den Buchhaltungsunterlagen (Jahr 2005, Kt. 4971 Nutzungsentschädigungen, Auflösung MV-Entschädigungen Vorjahre, 1/20, Beleg BA 2 u. BA 68) und den Vertragsinhalten der Verträge 2001 und 2006. Im Einklang mit der Stellungnahme B-S 2004 und der allgemeinen Lebenserfahrung steht, dass von diesen Einmalzahlungen für die vor dem Streitzeitraum errichteten Förderanlagen, Wege und

Leitungen vom steuerlichen Vertreter die nicht zu versteuernde Bodenwertminderung bei der Versteuerung dieser Einnahmen in Abzug gebracht worden ist.

Die Stellungnahme C-D- vom 10.11.2025 stimmt mit dem Vertrag 2006 darin überein, dass im Streitzeitraum 2005 - 2011 nur die in Punkt 1. bis 5. genannten neuen Fördersonden sowie die in Punkt 6. genannte neue Förderleitung errichtet worden sind. Übereinstimmung besteht auch darin, dass entsprechend den in der Stellungnahme C-D- 2025 aufgezeigten Marktusancen und der Aussage des DI NN5 vom Jänner 2026 die OMV ebenfalls im B-Wald für die erstmalige Errichtung von Leitungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Förderanlagen Einmalzahlungen zur Entschädigung der Nutzung fremden Grund und Bodens geleistet hat.

Aus dem klaren Wortlautes des Vertrages 2001 und Vertrages 2006 ergibt sich, dass das jährliche, wertgesicherte Nutzungsentgelt für den laufenden Betrieb der bestehenden und genehmigten Anlagen einschließlich aller dafür erforderlichen Tätigkeiten (wie z.B. Instandhaltung von Sonden und Leitungen sowie sonstiger Betriebseinrichtungen, Mitbenützung der Straßen und Wege) geleistet wird. Konform dazu wird beispielsweise in Pkt. 3 des Vertrages 2006 ausgeführt: Mit der Einmalzahlung € 70.000 *„nicht abgegolten sind bei Fündigkeit der Bohrung Nachteile aus dem Sondenbetrieb samt Nebentätigkeiten.“* Die Abgeltung der Nachteile aus dem Betrieb dieser Bergbauanlage erfolgt durch die jährliche Entschädigung gemäß Vertrag 2001 Pkt. II, wobei auf Grund der Neuerrichtung dieser Fördersonde HL 74 das Gewinnungsgebiet um 176 ha erweitert worden ist. Das Analyseergebnis in der Stellungnahme C-D- 2025, die Abgeltung für die Inanspruchnahme fremden Grund und Boden für Leitungen erfolge für gewöhnlich durch Einmalzahlungen, deckt sich auch mit Punkt 6. des Vertrages 2006. Häufig wird in den Verträgen über die Nutzung fremden Grund und Bodens für Errichtung und Betrieb von Energiegewinnungsanlagen kein gesondertes Entgelt für die üblichen betriebsnotwendigen Leitungen und Wege angesetzt, sondern ist diese Mitnutzung im Pauschalentgelt für die höherwertige Nutzung des landwirtschaftlichen Grundes für die gesamte Betriebsanlagen indirekt enthalten. Gehen die für die Betriebsanlage notwendigen Leitungen und Wege aber über das übliche Ausmaß hinaus, werden erfahrungsgemäß in den Verträgen ausdrücklich auch Leitungsentgelte zusätzlich zum Entgelt für den Betrieb der Anlage vereinbart. Diese Leitungsentgelte sind – wie vorstehend dargelegt – üblicherweise Einmalzahlungen, mit welchen alle Ansprüche aus der dauerhaften Leitungsnutzung abgegolten werden. Ein Beweis dafür ist die Regelung in Pkt. 6 des Vertrages 2006. *„Für die Erschließung der fündigen Bohrung Pl. 4 muss eine Förderleitung mit einer Länge von 1800 lfm zum Anschluss bei der Sonde HL 34 verlegt werden. Für alle Nachteile durch den Bestand dieser Leitung auf Betriebsdauer bezahlt die OMV dem Grundeigentümer einmalig € 28.000 netto.“*

Nach welchen Kriterien die Höhe des jährlichen Nutzungsentgeltes für den laufenden Betrieb der Bergbauanlagen vereinbart worden ist (z.B. 500m/750m Sondenradius +

Arrondierungsgebiete oder Anzahl der Förderanlagen oder Berücksichtigung der Kapazitäten der ausgebeuteten Lagerstätten), liegt in der Vertragsautonomie der Vertragsparteien und ist steuerrechtlich nicht maßgebend.

Feststeht, dass beim pauschalen Nutzungsentgelt für den laufenden Betrieb der Bergbauanlagen samt Nutzung der betriebsnotwendigen Wege und Leitungen eine Entschädigung für eine Minderung der Bodensubstanz nicht enthalten ist. Einerseits wurde – wie nachgewiesen – bereits bei der Einmalzahlung für Errichtung dieser Bergbauanlagen sowie der dazugehörigen Wege und Leitungen die tatsächliche Minderung der Bodensubstanz (insb. für lange andauernde Bodenverdichtung) entschädigt und steuerlich in Abzug gebracht. Andererseits tritt beim laufenden Betrieb dieser bestehenden Betriebsanlagen in der Regel auch keine zusätzliche Bodenwertminderung mehr ein. Aus diesem Grunde wurde vom StV der Abzug einer 81%igen Bodenwertminderung von den jährlichen Nutzungsentgelten auch mit dem Vorliegen einer Verkehrswertminderung, welche in unterschiedlichem Ausmaß die gesamten Forste des FB-A betreffe, begründet.

Das BFG gelangt entsprechend den stichhaltigen Ausführungen in der Stellungnahme C-D- vom 14.2.2011 betreffend Bodenwertminderung und Verkehrswertminderung bei der Rohstoffgewinnung im FB-A zu der Feststellung, dass die langjährigen hohen Ertragswerte aus der höherwertigen Nutzung des Waldes für Bergbauzwecke die dadurch verursachte Minderung des Substanzwertes eindeutig überkompensiert und daher insgesamt keine Verkehrswertminderung vorliegt. Durch die kontinuierliche Umwandlung des B-Wald in eine „profitable Industrieliegenschaft zur Energiegewinnung“ ist der Verkehrswert des Forstes wesentlich gestiegen, weil die Erträge aus der Energiegewinnung um ein Vielfaches höher sind als die erzielbaren Erträge aus der Holzwirtschaft.

Das Bewertungsgutachten Kudjelka 2006 ermittelt ein durchschnittliches Betriebsergebnis (Gewinn) pro Hektar Wald von € 54 und damit übereinstimmend wird im Gutachten Weiß/Diehl 2026 von einem Pachterlös von € 60 pro Hektar Wald ausgegangen. Dem steht eine jährliche Entschädigungszahlung der OMV von € 336 pro Hektar Wald des ausgedehnt definierten Gewinnungsgebietes gegenüber. Der Marktwert einer Liegenschaft bestimmt sich nach der höchsten und besten Nutzungsmöglichkeit.

Die „industrielle Prägung“ des B-Wald mit seiner kostenintensiven Infrastruktur (umfangreiches Wege- und Leitungsnetz sowie aufgelassene Bohrplattformen) sind im Zuge einer künftigen schrittweisen Einstellung der Kohlewasserstoffförderung ein immenser rechtlicher und wirtschaftlicher Vorteil zur Transformation dieser Liegenschaftsflächen zu einem modernen Energieanlagenstandort für Windkraft und Photovoltaik sowie für Geothermie und für Gas- und Wasserstoffspeicherung. Das sind konkrete Chancen diesen höheren Ertragswert des Waldes damit langfristig erhalten zu können. Dazu laufen auch

Projekte und sind u.a. Teile des B-Wald bereits im Raumordnungsprogramm des Landes Niederösterreich als Windkraftzone ausgewiesen.

Ein Vermögensschaden aus dem laufenden Betrieb der Bergwerksanlagen im B-Wald, für den die jährlichen Zahlungen der OMV erfolgten, konnte vom BFG nicht festgestellt werden und wurde ein solcher Schaden vom Bf. auch nicht nachgewiesen.

Ferner steht fest, dass im Vertrag 2001 und Vertrag 2006 für den laufenden Betrieb der Bergbauanlagen samt erforderlicher Nutzung der Wege und Leitungen ein einheitliches pauschales Nutzungsentgelt vereinbart worden ist, ausgenommen im Punkt 7. des Vertrages 2006. In diesem Vertragspunkt wurde erstmals und ausschließlich für diese bereits vor dem Streitzeitraum bestehende Förderleitung von der Gewinnungsstation HL „C“ zum Tanklager T. ein jährliches wertgesichertes Nutzungsentgelt auf Basis von zusätzlichen 134 Hektar – um welche das Gewinnungsgebiet vergrößert worden ist- zum Hektarsatz € 336,343 ab 1.1.2007 vereinbart. Im Forstbetrieb sind rund 20 km Zu- und Ableitungen für die Bergbauanlagen, wie oben beschrieben, verlegt. Üblicherweise werden bei der Errichtung von Leitungen mittels Eimalzahlung alle Ansprüche des Grundeigentümers aus der dauerhaften Nutzung für Leitungszwecke abgegolten und ist dies auch im FB-A der Fall gewesen. Wie von der Auskunftsperson bestätigt, ist oberhalb der Leitung ein Sicherheitsstreifen von 8 Meter Breite. Dieser kann befahren und auch landwirtschaftlich oder für die Jagd genutzt werden, lediglich ein Baumbewuchs ist nicht zulässig. Die bestehende Förderleitung in Punkt 7 des Vertrages 2006 hat eine Länge von 2.683 lfm, wovon 1.560 lfm parallel zu einer befestigten Straße und der restliche, nördliche Teil von 1.123 lfm entlang eines nicht befestigten Weges und einer Schneise verläuft. Das für diese Leitung vereinbarte „Gewinnungs- oder Störgebiet“ ist auf der gesamten Länge der Trasse 500 Meter breit ($500 \times 2.683 = 134$ ha). Ein wirtschaftlicher Grund, der für diese bestehende Förderleitung zusätzlich zu der bereits erfolgten Einmalzahlung nun ab 2007 ein jährliches Nutzungsentgelt von € 45.070 + Indexsicherung plausibel machen würde, ist nicht erkennbar und wurde von den Vertragsparteien auch nicht ersichtlich gemacht.

Tatsache ist, dass die bergbauliche Nutzung der OMV ausschließlich auf Grundlage von Verträgen mit dem Grundeigentümer erfolgt. Es gibt zu diesen Nutzungsrechten keine verbücherten Dienstbarkeiten. Vertraglich vereinbart ist eine unbefristete Nutzung der OMV auf die Dauer der Inanspruchnahme dieser land- und forstwirtschaftlichen Flächen für Zwecke des Bergbaus. Die Auskunft des zuständigen OMV-Mitarbeiters, dass die tatsächliche Nutzungsdauer der Förderanlagen primär von wirtschaftlichen Aspekten abhängt, in der Regel jedoch 20 bis 30 Jahre beträgt, erscheint plausibel und wird der Entscheidung zu Grunde gelegt. Das BFG geht auch davon aus, dass beiden Vertragsparteien diese erfahrungsgemäße Nutzungsdauer von durchschnittlich 20 bis 30 Jahre bei Vertragsabschluss und Beginn der Fördertätigkeit bekannt war.

Unbestritten ist, dass der Bf. sowohl die Einmalzahlungen für die Errichtung von Fördersonden und einer Förderleitung mit Vertrag 2006 als auch die jährlichen Entschädigungszahlungen für den laufenden Betrieb der Bergbauanlagen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst hat (BH-Konto 4971 Nutzungsentschädigungen).

In den Streitjahren sind dem Bf. von der OMV folgende Einmalzahlungen für die Errichtung von Förderanlagen und Leitungen und folgende jährliche Zahlungen für den laufenden Betrieb der Förderanlagen zugeflossen:

OMV-Zahlungen	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Lfd. Entschädigung incl. Indexanpassung Nachzahlung Pill 4 lt. Vertrag 2006, Pkt. 1	212.079,46	214.589,34	610.903,83	635.080,53	635.082,30	646.874,04	668.065,80
Lfd. Gesamtentschädig.	212.079,46	347.263,34	610.903,83	635.080,53	635.082,30	646.874,04	668.065,80
OMV-Einmalzahlungen				keine	keine	Keine	keine
HI 74			70.000,00				
HI 19a / lt. BH Pill.5			20.000,00				
Pill. 4		70.000,00					
HI 8a		20.000,00					
Leitung Pill 4		28.000,00					
Gesamteinmalzahlung		118.000,00	90.000,00				

(Tabelle 16)

Die erhaltenen Einmalzahlungen für die Errichtung der o.a. Förderanlagen und Leitung von gesamt € 118.000 im Jahr 2006 wurden vom Bf. durch passive Rechnungsabgrenzung über 10 Jahre verteilt. Ebenso wurde die 2007 erhaltene Einmalzahlung für die Errichtung der Sonde Pill. 4 von € 70.000 mit PRAP auf 10 Jahre verteilt.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehend dargelegte Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt sowie den Ergebnissen der im verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahren aufgenommenen Beweise, insbesondere den Begutachtungsakten der Bezirksverwaltungsbehörde, den Niederschriften über die Befragung der Zeugen Dr. NN3 und Dr. NN1 sowie den von den Parteien vorgelegten Gutachten und Stellungnahmen. Wie vorstehend bereits dargelegt, erachtet das BFG die Zeugenaussage des DI NN2, soweit sie mit der zweifelsfrei den Tatsachen entsprechenden Aktenlage der Begutachtungsakte der BH Z. in Widerspruch steht für nicht glaubwürdig. Betreffend die Schadholtznutzung wegen Mistelbefalls ist eine eindeutige Beweislage gegeben.

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die laufenden OMV-Zahlungen für den Betrieb der Ölförderanlagen und die Einmalzahlungen für die Errichtung von Fördersonden und Leitungen stützen sich insb. auf die Verträge 2001 und 2006, die aktenkundigen Jahresabschlüsse und Buchhaltungsunterlagen, die von den Parteien vorgelegten Gutachten und Stellungnahmen sowie die Niederschrift der Auskunftsperson DI VN5 NN5. Soweit zu einzelnen Sachverhaltselementen widersprüchliche Beweise vorliegen, ist in der rechtlichen Beurteilung dargetan aus welchen Gründen das Bundesfinanzgericht zu der subsumierten Tatsachenfeststellung gekommen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Nachweis der Waldnutzungen infolge höherer Gewalt

Die Bestimmung des § 173 Forstgesetz 1975 lautet:

„(1) Die Behörden haben forstfachliche Gutachten in Angelegenheiten, die in diesem Bundesgesetz behandelt sind, von Amts wegen oder auf Antrag zu erstatten.

(2) Die Behörde hat auf Antrag des Waldeigentümers insbesondere

a) Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt zu bescheinigen, [...] sofern der Waldeigentümer den zu begutachtenden Sachverhalt nachzuweisen imstande ist und den Antrag so rechtzeitig stellt, dass der Sachverhalt innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit überprüft werden kann. [...]

(4) Die Behörde kann die Abgabe von Gutachten gemäß Abs. 2, für die umfangreiche Erhebungen erforderlich wären oder für die ausreichende Unterlagen nicht beigebracht werden, ablehnen.“

Die Forstbehörde hat unter den Voraussetzungen des § 173 ForstG auf Antrag ein forstfachliches Gutachten über Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt zu erstatten. Die Bescheinigungen der Bezirksverwaltungsbehörde über Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt haben kraft gesetzlicher Anordnung des § 173 BAO in der Form forstfachlicher Gutachten zu erfolgen und müssen daher auch den Anforderungen eines Gutachtens entsprechen. Der Befund eines Schadholzgutachtens muss daher nachvollziehbar darlegen, wann, wo und wie die Erhebung der Art und des Ausmaßes des durch ein Ereignis höhere Gewalt verursachten Schadholzes eines konkreten Wirtschaftsjahres (1.1. bis 31.12.) erfolgt ist. Die Befundaufnahme muss vor Beginn der Schadholznutzung erfolgen, weil, wie im gegenständlichen Fall, nach der Aufarbeitung eine Beurteilung, ob Schadholz vorgelegen ist,

nicht mehr möglich ist (u.a. EStR 2000 Tz 7326; Haingartner in Trauner/Wakounig, Handbuch der Land- und Forstwirtschaft 6/258, Seite 401).

Maßgebend für die Beweiskraft eines Gutachtens sind die Vollständigkeit und Schlüssigkeit der Sachverhaltsaufnahme (VwGH 05.11.2009, 2009/16/0169). Ein Gutachten, aus dem nicht hervorgeht, wie die zugrundegelegten Tatsachen beschafft wurden, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (VwGH, 28.05.1998, 96/15/0220; E. 24.10.2012, 2008/17/0122). Ein Urteil eines Sachverständigen, das mangels Darlegung des vom Sachverständigen erhobenen Befundes nicht auf seine Schlüssigkeit hin überprüft werden kann, darf die Behörde ihren Sachverhaltsannahmen nicht zu Grunde legen (VwGH, 14.10.1991, 90/15/0178 mit Hinweis auf 26.1.1970, 114/69, VwSlg 7714 A/1970).

Der VfGH weist im Erkenntnis, 18.09.2024, G 3317/2023, Punkt 2.4.3.3. auf die ständige Rechtsprechung des VwGH, dass der Steuerpflichtige bei der Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Begünstigung einer erhöhten Mitwirkungspflicht, die auch die Verpflichtung zur Beweisvorsorge umfasst, unterliegt (VwGH, 1.09.1999, 98/16/0232; 31.03.1999, 98/16/0321). Das Vorliegen der Verwirklichung des begünstigten Tatbestandes muss vom Steuerpflichtigen zweifelsfrei nachgewiesen werden (VwGH, 1.02.1960, 1990/56; 9.10.1991, 90/13/0007). Ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nicht nachweisbar, weil der Steuerpflichtige seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist, steht die Begünstigung nicht zu.

In der obigen Sachverhaltsfeststellung (II. 1. Sachverhalt) wurde der genaue Ablauf und die Beschaffenheit der Schadholzbegutachtungen durch die Forstbehörde und die diesen Vorgängen anhaftenden Mängel bereits im Detail beschrieben. Zusammenfassend wurden folgende Mängel bei den Schadholzbegutachtungen festgestellt: Weder die Schadholzvoranmeldungen noch die Schadholzbesichtigungen enthielten einen Bezug und eine Zuordnung der Schadholznutzung zu einem bestimmten Wirtschaftsjahr. Eine Feststellung der Schadholznutzung in den einzelnen Kalenderjahre (1.1. – 31.12.), wie nachfolgend in den Gutachten bescheinigt worden ist, war daher überhaupt nicht möglich. Die in den Gutachten angeführten Begehungen dienten auch als Feststellungsgrund für in der Vergangenheit gelegene Schadholznutzungen, die bereits durchgeführt worden waren, obwohl rückblickend der Begutachter keine Aussage über das Vorliegen von Schadholz treffen konnte (z.B. Wj. 2009: Begehung 19.10.2009; Wj. 2010: Begehung 2.8.2010, Wj. 2011: Begehung 1.12.2011). Bei der Schadholzbegutachtung 2007 wurde als Kenntnisgrund „Stichprobenerhebung“ angegeben, obwohl bei der Zeugeneinvernahme vom Forstorgan eingeräumt wurde, dass er keine Stichprobenerhebungen vorgenommen habe. Der Gutachter hat nach seinen Angaben auf Grund eines Plausibilitätsurteils, welches sich auf seine langjährige Kenntnis des Forstbetriebes stützte, die gutachtlichen Feststellungen über Art und Ausmaß der Schadholznutzungen getroffen. Die Schadensvoranmeldungen enthielten keine annäherungsweise übereinstimmenden Angaben über Art und Ausmaß sowie den Nutzungsorten der Schadhölzer,

wie nachfolgen in den Anträgen und Bescheinigungen enthalten. Dies stellt einen gravierenden Widerspruch und Mangel an der Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit der Begutachtungen dar. Die Zeugenbefragungen brachten weitere Widersprüchlichkeiten bei der Schadholzbescheinigung zu Tage (u.a. in den Schadholznutzungen sei keine Brennholznutzung/Jungbäume enthalten), wobei am schwerwiegendsten die eindeutig und bewusst wahrheitswidrige Zeugenaussage des Betriebsleiters wiegt. Die Erklärung des Betriebsleiters, dass der ihm bekannte Erlass der Bezirkshauptmannschaft über den Ablauf der Schadholzbescheinigungen genau eingehalten worden wäre, steht in offenem Widerspruch zur den vollständigen – ihm vorgelegenen – Begutachtungsakten der BH. Diese geben den tatsächlichen Sachhergang bei den Schadholzbefundungen zweifelsfrei richtig wieder und entspricht deshalb die Zeugenaussage des Betriebsleiters nicht der Wahrheit.

Die Eichenkomplexkrankheit ist seit Mitte der 80er Jahre in der Forstwirtschaft bekannt und unterscheidet sich im Krankheitsbild und Krankheitsverlauf von einem bloßen Mistelbefallschaden. Erst in den Gutachten von Dr. NN1 wird diese Schadensursache für die Kalamitätsnutzung im FB-A angeführt. In den Schadensvoranmeldungen, Befundungen, Anträgen und Bescheinigungen sind jedoch keine Angaben über Schadholznutzungen wegen Eichenkomplexkrankheit enthalten. Retrospektive kann dazu keine nachweistaugliche Feststellung erfolgen.

Trotz Kenntnis des Bf., seines Betriebsleiters und des Forstinspektors, wie der verbindliche Ablauf für die Ausstellung der Schadholzbestätigungen hätte sein müssen, damit ihnen die Qualität eines forstfachlichen Gutachtens zukommt, wurden diese Anforderung jahrelang auf das gröblichste nicht eingehalten. Der Stpfl. verfügte auf Grund der laufenden Erfassung der Schadenssituation über die Daten und es wäre in seiner Möglichkeit und Pflicht gelegen, bereits durch rechtzeitige und hinreichend genaue Schadholzvoranmeldungen über Art und Ausmaß der geplanten Schadholznutzungen eines bestimmten Zeitraumes eines Wirtschaftsjahres eine brauchbare Grundlage für eine vollständige und schlüssige Befundaufnahme der begutachtenden Forstbehörde zu schaffen. Ohne die rechtzeitige und vollständige Darlegung der Art und des Ausmaßes an Schadhölzern eines Jahres (vor ihrer erfolgten Nutzung) ist auch eine nachfolgende Befundung einschließlich einer – auf Grund des Umfanges des Schadensausmaßes – allenfalls anzustellenden aussagekräftigen Stichprobenprüfung nicht möglich gewesen.

Die Forstbehörde hat die offenkundigen Fehlerhaftigkeiten und Versäumnisse im Antragsprozess unkritisch bestehen lassen und im Wesentlichen die nachfolgenden Angaben über die erfolgten Schadholznutzungen eines Jahres im Antrag bescheinigt, ohne diesen Sachverhalt hinreichend überprüft haben zu können. Die Bestätigungen der Forstbehörde beruhten bloß auf der allgemeinen Kenntnis des Forstbetriebes mit einem langjährigen Mistelproblem sowie allgemeinen Plausibilitätserwägungen. Dies stellt aber keine taugliche Befundaufnahme in den gutachtlichen Schadholzbestätigungen dar und begründet keinen

geeigneten Nachweis für das Vorliegen der geltend gemachten Steuerbegünstigung gemäß § 37 EStG. Dem Bf. wäre es im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht eindeutig möglich gewesen, seiner Nachweispflicht über das Vorliegen der geltend gemachten Steuerbegünstigung wegen Waldnutzung infolge höherer Gewalt nachzukommen. Da der Bf. dieser notwendigen Nachweispflicht nicht entsprochen hat, muss im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Steuerbegünstigung versagt werden.

3.1.2. Waldnutzung infolge höherer Gewalt bei Dauerschäden durch Mistelbefall

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungsarten und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen.

§ 37 Absatz 6 EStG 1988, BGBl. I 400/1988 idF BGBl. I 180/2004 lautet:

„Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen liegen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen. Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Die Betriebsart ist unmaßgeblich. Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.“

Der unbestimmte Rechtsbegriff der höheren Gewalt (vis major) wird in zahlreichen Gesetzen des öffentlichen und privaten Rechts und auch im internationalen Recht verwendet ohne eine Legaldefinition dafür aufzustellen. Die höhere Gewalt wird in der Rechtsprechung und Lehre in allen Rechtsgebieten im Wesentlichen einheitlich ausgelegt, als ein

- von außen einwirkendes elementares Ereignis, dass
- so außergewöhnlich ist, dass es nicht als typische Betriebsgefahr anzusehen und
- auch durch die äußerste zumutbare Sorgfalt nicht zu verhindern war.

Mit anderen Worten aber gleichem Bedeutungsinhalt wird höhere Gewalt in der Rsp des EuGH (zB Agrarrecht) als

- außerhalb der Sphäre des Betroffenen liegende Umstände,
- die ungewöhnlich und unvorhersehbar sind und
- trotz aller aufgewandten Sorgfalt nicht hätten vermieden werden können, definiert.

Auch in der ständigen Rechtsprechung des VwGH wird höhere Gewalt als ein von außen einwirkendes Ereignis, dass auch durch die äußerste zumutbare Sorgfalt nicht zu verhindern war und so außergewöhnlich ist, dass es nicht als typische Betriebsgefahr anzusehen ist, verstanden (z.B. E. 24.11.1976, 1255/76; 24.01.1984, 83/14/0081, 0082). Nach VwGH, 20.05.2009, 2007/05.2009 ist das Vorliegen höherer Gewalt dann anzunehmen, wenn ein außergewöhnliches Ereignis von außen einwirkt, das nicht in einer gewissen Regelmäßigkeit vorkommt, bzw. zu erwarten ist und selbst durch äußerste zumutbare Sorgfalt weder abgewendet noch in seinen Folgen unschädlich gemacht werden kann. Diese Definition der höheren Gewalt enthält objektive Elemente (von außen einwirkendes und außergewöhnliches Ereignis) und subjektive Elemente (angemessene Sorgfalt und zumutbare Mittel).

Von Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, in ÖStZ 2021/731 557f wird zum Tatbestandskriterium des „Vorliegens keiner typischen Betriebsgefahr“ Folgendes ausgeführt:

„Außergewöhnliche Betriebsgefahr liegt dann vor, wenn die üblicherweise bestehenden Gefahren durch das Hinzutreten besonderer, nicht schon im normalen Betrieb gelegenen Umstände, vergrößert werden. Der Unterschied zwischen typischer und außergewöhnlicher Betriebsgefahr ist funktionell darin zu erblicken, dass zur gewöhnlichen Betriebsgefahr besondere Momente hinzutreten, die nach dem normalen Ablauf der Dinge nicht gegeben sind. Außergewöhnlich ist das Ereignis dann, wenn es nicht in einer gewissen Regelmäßigkeit vorkommt bzw zu erwarten ist.“

Ob ein solcher Ausnahmetatbestand vorliegt, ist jeweils im Einzelfall zu beurteilen und bildet eine Tatfrage. Das BFG vertritt die Auffassung, dass auch bei der Waldnutzung infolge höherer Gewalt jedem der drei Tatbestandselemente ein maßgebender Anwendungsbereich zukommt und daher Fällungen auf Grund außergewöhnlicher und gewöhnlicher Betriebsgefahr voneinander abzugrenzen sind.

Unbestritten ist, dass der Befall mit Eichenmisteln in den Eichen-Mittelwäldern des Forstbetriebes weit in die Vergangenheit zurückreicht. Dieser übliche Befall wurde daher auch als ein bis in die 70er Jahre bestehender Normalzustand beschrieben. Die früher regelmäßige kostenlose oder kostengünstige Entmistelung der Eichenbestände durch Brennholzwerber und Bejagung der Misteldrosseln hat die Population und die Attraktivität für den Anflug gering gehalten. Diese Änderung der ständigen Bewirtschaftungssituation wird als ein für die Ausbreitung der Eichenmisteln bedeutsamer Faktor gesehen (Gutachten C-D- 2022, Seite 47). Stattdessen ist lt. Gutachten Dr. NN1 2014 (Seite 5) in späteren Jahren die Fällung stark befallener Eichen die effizienteste Methode geworden die Verbreitung der Mistel zu bremsen.

Feststeht auch, dass die Eichen-Mittelwaldbewirtschaftung mit Eichen als Hauptbaumart auf 90 bis 80% der Waldflächen des Forstbetriebes stets der fachlich empfohlenen Bewirtschaftung entsprach, wobei der Forstsachverständige der Finanzverwaltung C-D- in dem Gutachten 2022 (Seite 41. 45f) zu dem Ergebnis gelangte, dass zumindest 50% der Mittelwaldstandorte in die

Betriebsklasse „Mittelwald mit langer Umtriebszeit“ fallen würde. Bei diesen „Ungunststandorten“ sei seit jeher ein erhöhtes, betriebsgewöhnliches Risiko vorgelegen und sei mit den Ausfällen wegen Mistelbefalls zu rechnen gewesen.

Zweifelsfrei ist der Mistelbefall in den Forstrevieren des Bf. ein von außen einwirkendes, schädigendes Ereignis, dass auch durch äußerste zumutbare Sorgfalt nicht zu verhindern war.

Einem Schadensereignis, das ein ständiger üblicher Begleiter einer bestimmten Waldbewirtschaftung in einer bestimmten Region (Eichenmistelbefall der Eichen-Mittelwälder im Osten Österreichs) ist, haftet jedoch das Merkmal des Betriebstypischen an.

Auf Grund der übereinstimmenden Aussagen ist glaubhaft, dass seit Mitte der 70er Jahre der Eichenmistelbefall und seine schädigenden Auswirkungen im B-Wald massiv angestiegen sind und dieses hohe Schadensausmaß bis gegenwärtig - also seit rund 50 Jahre - im Forstbetrieb andauert. Ursache der sprunghaften Schadenszunahme durch die Eichenmisteln im Eichenmittelwald sind Umwelteinflüsse und Klimaveränderung.

Mitte der 80er Jahre sind mit hohen Kosten 130.000 Eichen im Forstbetrieb „entmistelt“ worden, wobei der nach wissenschaftlichen Erkenntnissen zu erwartende Erfolg nicht eingetreten ist. Nach Auffassung des Gutachters sei die Ausbreitung der Eichenkomplexkrankheit in den Eichenwäldern des Forstbetriebes die Ursache für die rasche neuerliche Ausbreitung der Eichenmisteln gewesen.

Feststeht, dass – obwohl die Eichenbestände des Bf. intensiv Gegenstand der Waldforschung waren und seit Ende der 90er Jahre Kenntnis von dem Auftreten der Eichenkomplexkrankheit in den Forstrevieren hat bestehen müssen, im gesamten Begutachtungsverlauf der Streitjahre dazu keine Tatsachenfeststellung erfolgt ist. Festgestellt wurde in den Schadholzbescheinigungen – überdies ohne eine schlüssige und nachvollziehbare Befundung – ausschließlich die Nutzung wegen Mistelkalamität. Das BFG vermeint jedoch, dass im Krankheitsbild und Krankheitsverlauf ein relevanter im Begutachtungsverfahren festzustellender Unterschied einer Eichenkomplexkrankheit zu einem bloßen Mistelbefall bemerkt hätte werden müssen. Der rechtlichen Beurteilung des Vorliegens einer Schadholznutzung wegen Eichenkomplexkrankheit seit den 80er Jahren, fehlt die Möglichkeit einer nachweisbasierten Feststellung über Art und Ausmaß einer solchen Schadholznutzung in den Streitjahren. Rückblickend ist ein solches Sachverhaltsgeschehen entsprechend den steuerrechtlichen Erfordernissen auch nicht mehr nachweisbar.

Vom Gutachter Dr. NN1 wurde die Auffassung der Abgabenbehörde bestätigt, dass bei einer Umstellung auf Niederwaldbewirtschaftung die Mistelkalamitäten – wie vom Bf. erklärt und ohne Angaben über Befallsgrad und Baumklassen von der Forstbehörde befundet – nicht mehr auftreten. Die Niederwaldwirtschaft ist zwar ein effektives natürliches Mittel gegen den Mistelbefall, da die Lebensgrundlage der Mistel auf Grund der kurzen Umtriebszeiten und

Fehlen herausragender hoher Altbäume regelmäßig beseitigt wird, allerdings kann mit einem Niederwald nur ein Fünftel des Ertrages eines Mittelwaldes erzielt werden (€ 40 : € 200 pro Hektar Wald und Jahr). Eine Schadensvermeidung durch Umstellung des Wirtschaftswaldes auf Niederwald ist rein forstwirtschaftlich betrachtet unrentabel, weil der Ertragsausfall höher ist als die verursachten Mistelschäden.

Nach Auffassung des BFG erfordert auch eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt das Vorliegen einer außergewöhnlichen Ausnahmesituation. Bei einer schädlichen Dauerbelastung – wie beim gegenständlichen Mistelbefall – deren zeitliches Ende nicht absehbar ist, liegt aber nach Ansicht des BFG ein Normalzustand vor. Die im Laufe der Jahre aus verschiedenen Gründen eingetretene Veränderung der Intensität des Schadensverlaufes und Schadensausmaßes führt bei der Verwirklichung eines betriebstypischen Risikos – wie bei einem absehbaren Mistelbefall an gefährdeten Eichenmittelwald-Standorten in Ostösterreich – nicht bereits zum Eintritt eines Ereignisses höherer Gewalt. Es liegt nämlich in der Natur der Sache, dass sich das verwirklichte Schadensausmaß einer gewöhnlichen Betriebsgefahr aus verschiedenen Ursachen innerhalb einer großen Schwankungsbreite bewegen kann. Feststeht, dass seit rund 50 Jahren (1975 bis 2025) Mistelschäden, wie im Streitzeitraum erklärt, in den Forstrevieren des Bf. auftreten. Für die Verwirklichung eines betriebstypischen Risikos spricht auch der Umstand, dass nach dem Urteil der Zeugen Dr. NN1 und Dr. NN3 auf Grund ihrer langjährigen Betriebskenntnisse eine Schadholznutzung wegen Mistelbefall wie in den Streitjahren 2004 bis 2011 plausibel erscheint. Die ex ante und ex post bestehende Plausibilität einer jährlichen Schadholznutzung wegen Mistelbefalls in der Größenordnung von 4.000 bis 7.000 fm (aktenkundig seit 2001), widerstreitet jedoch dem Bild einer durch außergewöhnliches Ereignis schlagartig und zwangsläufig verursachten Schadholznutzung. Gegen ein Ereignis höherer Gewalt spricht auch, dass die Schadensentwicklung durch den Mistelbefall laufend beurteilt und die erforderlich werdende vorzeitige Nutzung regelmäßig über einen mehrjährigen Zeitraum gesteuert werden konnte. Übereinstimmend dazu erklärte Dr. NN1, dass aus betriebswirtschaftlichen Erfordernissen, die vorzeitige Nutzung wegen Mistelbefalls so weit als möglich über mehrere Zeiträume verteilt wurde. Die in Tabelle 2 angeführten Daten bestätigen, dass der jährliche Gesamteinschlag von rund 10.000 bis 13.000 fm sich stets innerhalb des Hiebsatzes bewegt hat. Der Bf. hat den beständigen Anfall von Mistel-Schadholznutzung daher auch in seine gesamtwirtschaftlichen Überlegungen mit einbeziehen können.

Diese Merkmale sowie das Faktum, dass bei einer Niederwaldbewirtschaftung diese Mistelschäden nicht eintreten, sprechen für das Vorliegen einer typischen Betriebsgefahr bei der im Forstbetrieb aus guten Gründen gewählten und beibehaltenen Eichen-Mittelwaldbewirtschaftung. Der gegenständliche Mistelbefall zeigt nach Auffassung des BFG keinen wesentlichen Unterschied zum unstrittig betriebsgewöhnlichen Risiko von Hochwasserschäden in einem von regelmäßigen Überschwemmungen gefährdeten Wirtschaftswald (z.B. Auwald). Es liegen hinsichtlich der Dauerschadensereignisse lediglich

umgekehrte Vorzeichen vor. Im Eichenmittelwald des FB-A ist die dauerhafte Trockenheit eine Hauptursache für das vermehrte Absterben der Bäumen durch den Mistelbefall. Der Betriebsführer Forstmeister DI NN2 nennt als Grund, weshalb im FB-A die Auswirkungen des Mistelbefalls stärker sind als in anderen Standorten der Region, das Fehlen eines Grundwasser und die besondere Trockenheit im B-Wald. Die Mistel als Schmarotzerpflanze ist aber nur ein Vollstrecker dieser ständigen speziellen standörtlichen Stressbelastung.

Ein Dauerzustand, wie er beim gegenständlichen Mistelbefall gegeben ist, ist kein Ereignis höherer Gewalt, sondern ein ungünstiger Normalzustand. Der Umstand, dass der Bf. auch mit der äußersten zumutbaren Sorgfalt die Schäden aus der betriebstypischen Gefahr des Mistelbefalls der Eichenbestände nicht habe verhindern können, ist nicht maßgebend. Ein professionelles Schadensmanagement der betriebstypischen Gefahr führt nicht dazu, dass die eingetretenen Schäden zur Waldnutzung infolge höherer Gewalt werden. Es genügt, dass Fehlen eines der drei Tatbestandsmerkmale des Begriffes der höheren Gewalt: hier eben das Fehlen eines außergewöhnlichen Schadensereignisses wegen Vorliegens einer typischen Betriebsgefahr.

Das Bundesfinanzgericht teilt daher die Auffassung der belangten Behörde, dass die erklärten Schadholznutzungen wegen Mistelbefalls den Tatbestand der Waldnutzung infolge höherer Gewalt nicht verwirklicht haben. Das vom Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH (E. 25.03.1966, 1564/65) erfolgte zum damaligen § 34 EStG 1934 und betraf eine prozentuell geschätzte Schadholznutzung (Blitzschlag, Dürrlinge), die regelmäßig in einem Wald anfallt. Zum einen liegt im gegenständlichen Fall ein anderer Sachverhalt vor (ein Dauerzustand eines Schadensanfalles, der typisch für eine bestimmte Waldbewirtschaftung an bestimmten Standorten ist) und zum anderen ist fraglich, ob der VwGH im Hinblick auf die insgesamt geänderte Rechtslage, die alte Rechtsprechung zum EStG 1934 aufrecht erhält (vgl. Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ 2021/557ff).

3.1.3. OMV-Zahlungen für Errichtung und laufenden Betrieb von Bergbauanlagen, Wegen und betriebsnotwendigen Leitungen

a) Qualifikation der Einkunftsart

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (17.10.2017, Ra 2016/15/2017) erfolgt eine Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstückes im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet. Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen bleibt die

Grundstücksfläche weiterhin Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als Schipiste. Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062 mwN sowie Salzmann, VwGH zur außerbetrieblichen Nutzungsüberlassung eines landwirtschaftlichen Grundstücks, BFGjournal 2017, 452).

Wenn eine Vermietung und Verpachtung selbständig und ohne wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft erfolgt, gehören die Einnahmen zu der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben führt eine nicht bloß vorübergehende Vermietung zu nicht der Land- und Forstwirtschaft dienenden Zwecken zur Entnahme aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ins Privatvermögen und zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. In der Regel ist bei einer Miet- oder Pachtdauer von mehr als fünf Jahren für eine andere als land- und forstwirtschaftliche Nutzung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Seite 370 mwN; EStR 2000, Rz. 4245a und 5193; BFG, 4.06.2025, RV/6100225/2023).

Auf Grund der Auskunft des sachkundigen OMV-Mitarbeiters DI NN5 steht fest, dass die Bodenplattformen mit den Betriebsanlagen der OMV, insbesondere Fördersonden im B-Wald durchschnittlich 20 bis 30 Jahre genutzt werden. Diese Forstflächen stehen während der vereinbarten langfristigen bergbaulichen Nutzung für eine Nutzung im Forstbetrieb zur Gänze nicht zur Verfügung. Durch den Vertrag 2001 und Vertrag 2006 ist eindeutig erwiesen, dass der Bf. von der OMV für den laufenden Betrieb, der auf diesen Flächen mit (entgeltlicher) Zustimmung des Grundeigentümers bereits vor dem Streitzeitraum errichteten Bergbauanlagen, ein jährliches wertgesichertes Nutzungsentgelt erhält. Diese Vertragsregelungen entsprechen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt einem Bestandsvertrag für eine langfristige nicht land- und forstwirtschaftliche Nutzung. Auf Grund der bestehenden Erfahrungen beider Vertragsparteien, ist davon auszugehen, dass sie bei Abschluss des unbefristeten Vertrages von der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Grundflächen für die bergbaulichen Fördertätigkeiten von deutlich mehr als fünf Jahren wussten.

Wie in den Sachverhaltsfeststellungen, II. Pkt. 1 betreffend OMV-Zahlungen dargelegt, ist erwiesen, dass für die Errichtung der Bergbauanlagen sowie die Errichtung und die Nutzung der betriebsnotwendigen Wege und Leitungen Einmalzahlungen an den Bf. erfolgt sind. Eine Entgeltleistung der OMV war und ist Voraussetzung, damit der Grundeigentümer seine Zustimmung für die Errichtung der Bergbauanlagen, Straßen, Wege und Leitungen erteilt.

Diese Entgeltleistungen für die Anlagenerrichtungen und Leitungen vor dem Streitzeitraum sind nach der eindeutigen Aktenlage durch Einmalzahlungen erfolgt.

In den Streitjahren 2006 und 2007 sind die im Vertrag 2006 vereinbarten Einmalzahlungen für die Errichtung von Fördersonden auf neuen oder bereits bestehenden oder ehemaligen Bohrplattformen (Pkt. 1. bis 5.) und für die Errichtung und dauerhaften Nutzung einer 1800 lfm langen Förderleitung (Pkt. 6) dem Bf. zugeflossen (vgl. Tabelle 16). Bei dieser Sachlage ist es schlüssig, dass die OMV für die Errichtung aller anderen – vor dem Jahr 2005 bereits bestehenden Bergbauanlagen sowie für die Errichtung und Nutzung der erforderlichen Wege und Leitungen auf Betriebsdauer auch Einmalzahlungen an den Grundeigentümer geleistet hat. Es ist ferner davon auszugehen, dass der steuerlich vertretene Betriebsinhaber entsprechend seinen gesetzlichen Ansprüchen von diesen Einmalentschädigungen die steuerfreie Bodenwertminderung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 33 EStG 1988 in Abzug gebracht hat. Es wurde somit nur für den laufenden Betrieb der bestehenden Bergbauanlagen gemäß dem Vertrag 2001 und Vertrag 2006 dem Bf. das jährliche, wertgesicherte Nutzungsentgelt geleistet (siehe Tabelle 16).

Die in den Streitjahren steuerpflichtigen Einnahme aus der langfristigen nicht der Land- und Forstwirtschaft dienenden Nutzungsüberlassung für Zwecke des Bergbaus sind daher im Zeitpunkt des Zuflusses zur Gänze bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen und soweit sie vom Bf. bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurden dort auszuscheiden. Da die Leitungstrassen zwar eingeschränkt, aber weiterhin für eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung (z.B. Futterwiese, Jagd) zur Verfügung stehen, ist die Einmalzahlung für das Leitungsrecht (Vertrag 2006, Pkt. 6, € 28.000 im Jahr 2006) den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

b) Abzug einer steuerfreie Bodenwertminderung

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 33 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit [...]

„Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse.“

Diese Bestimmung befreit von der Einkommensteuer nur solche Entschädigungen, die für eine tatsächlich eingetretene dauernde Wertminderung des Grund und Bodens geleistet werden. Diese Wertminderung der Vermögenssubstanz durch die im öffentlichen Interesse gelegenen Nutzung kann in einer Minderung der Bodenqualität oder des Verkehrswertes bestehen und ist grundsätzlich vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen jene Entgeltteile, die nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt Benutzungsentgelte, Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse darstellen.

Vom Bf. wurde von den in Tabelle 16 dargestellten jährlichen Entschädigungszahlungen für den laufenden Betrieb der Bergwerksanlagen eine auf das Bewertungsgutachten Kudjelka 2006 gestützte Verkehrswertminderung in Höhe von 81% geltend gemacht, weil die Bergbautätigkeiten auf die gesamten Forstflächen wertmindernde Auswirkungen hätten. Diese vom Finanzamt auf Grundlage der gutachtlichen Stellungnahme 2011 des Forstsachverständigen C-D- in den angefochtenen ESt-Bescheiden 2005 bis 2011 nicht anerkannte Bodenwertminderung durch Verkehrswertminderung bildet den Kern des Streitthemas „laufende OMV-Zahlungen“.

Zudem wurde vom Bf. auf ähnlichen Überlegungen wie das Gutachten Kudjelka 2006 beruhend ein weiteres Gutachten von Weiß/Diehl vom 21.04.2026 vorgelegt, welches aber schon auf Grund wesentlicher Fehler in der Befundaufnahme keinen tauglichen Nachweis für die im Ergebnis angesetzte Bodenwertminderung von 82% nach Variante II und 79% nach Variante I bildet. Es wurden ausgehend von 172 km Leitungslänge (statt richtig rd. 20 km) und einer Breite des Leitungsstreifen von 12,5 Meter (richtig 8 Meter) eine durch Servitut dauerhaft besicherte Leitungsfläche von 215 ha (richtig ca. 17 ha) angenommen und bei einem Bodenwert von € 0,625 und Wert des stehenden Holzes von € 0,625 eine Verkehrswertminderung von € 2.559.062 ermittelt (vgl. Gutachten, Beilage 7). Dabei blieb unbedacht, dass die bergbauliche Nutzung nicht dauerhaft Grund von Servituten erfolgt, sondern nur langfristige und von der OMV kündbare Nutzungsverträge vorliegen. Unberücksichtigt blieb auch, dass auf Grund strenger gesetzlicher Auflagen die OMV nach Auffassung von bergbaulich genutzten Waldflächen (Bohrplätze und Trassenflächen) eine Verpflichtung zur vollständigen Revitalisierung und Aufforstung trifft und unbefristet für eine nach menschlichem Ermessen grundsätzlich nicht anzunehmende Bodenkontamination haftet. Dieser Umstand sowie die bildlichen Nachweise über aufgelassene, aufgeforstete Bohrplatzformen in der Stellungnahme C-D- 2025 stehen einer Wertminderung von 100% dieser Waldbodenflächen entgegen. Ebenso ist die Einbeziehung des Wertes des stehenden Holzes auf solchen Flächen, für welche von der OMV volle, steuerpflichtige Entschädigung für Ertragsentgang geleistet wurde, in eine in den jährlichen OMV-Zahlungen enthaltene Bodenwertminderung einschließlich eines merkantilen Minderwertes nicht nachvollziehbar.

Es trifft zwar zu, dass horizontale tiefer liegende Leitungen, nachdem sie kontaminationssicher, vollständig gereinigt und verschlossen wurden, oftmals aus begründeten ökologischen Überlegungen im Boden verbleiben. Dies ist aber kein Hindernis für den Baumbewuchs auf den aufgelassenen revitalisierten Leitungstrassen.

Ferner sind auch die Sondenflächen im Gutachten nicht mit der richtige Fläche angesetzt (8,3 ha/Faktor 1,2/Fläche 10 ha). Wie in der Stellungnahme C-D- 2025 im Detail und nachvollziehbar dargelegt, waren auf 27 Standorten mit einer Gesamtfläche von rd. 4,5 ha Sondenanlagen im Streitzeitraum errichtet und bestehen rund 10 ha aufgelassene und vollständig revitalisierte Bohrplätze. Die im Gutachten angesetzte Wertminderung von 100%

einschließlich des Waldbestandswertes (gesamt € 124.950) zu Untermauerung einer in den jährlichen OMV-Zahlungen enthaltenen Bodenwertminderung für den laufenden Betrieb der Bergwerksanlagen ist verfehlt. Ebenso sind die im Gutachten angesetzten Wertminderungen betreffend die Primärfläche von 660 ha, bzw. ab 2007 1.783 ha von 5% betreffend den Bodenwert und 90% betreffend den Waldbestandswert nicht nachvollziehbar (z.B. 2007 Wertminderung € 10.031.787) und widersprechen dem Bewertungsprinzip der Verkehrswertermittlung nach der höchsten und besten Nutzungsmöglichkeit. Die Idee einer Differenzbewertung, wonach der Unterschiedsbetrag zwischen der Zahlung der OMV von €336,34/ha für die bergbauliche Nutzung und einem erzielbaren Pachtertrag von € 60/ha für eine waldbauliche Nutzung eine Schadenersatzleistung sein müsse, greift zu kurz. Von den Gutachtern konnte weder schlüssig dargelegt noch nachgewiesen werden, welcher Schaden damit abgegolten werden soll und wird die Wertsteigerung durch die höherwertige industrielle Nutzung der Waldes, einschließlich der Chancen einer höherwertigen Nachnutzung verkannt.

In der gutachtlichen Stellungnahme C-D- vom 14.2.2011 betreffend Verkehrswertminderung wird nach Auffassung des BFG mit überzeugenden Argumenten dargelegt, dass ein über Jahrzehnte vertraglich abgesichertes und wertgesichertes Einkommen aus der Überlassung der forstwirtschaftlichen Grundstücke für einen Bergbaubetrieb am Markt nachgefragt ist, da diese Erträge, die aus der üblichen Waldbewirtschaftung erzielbaren Deckungsbeiträge wesentlich übersteigen. Dadurch tritt eine erhebliche Steigerung des Ertragswertes der Forste ein, welche die während des laufenden Betriebes verursachte Minderung des Substanzwertes bei weitem überwiegt. Das Gutachten Kudjelka 2006 und das Gutachten Weiß/Diehl 2026 sind nicht schlüssig und die darauf gestützte Verkehrswertminderung oder der angesetzte merkantile Minderwert liegt eindeutig nicht vor. Diese Beurteilung deckt sich mit der in einem vergleichbaren Fall vertretenen Auffassung des VwGH im Erkenntnis, 31.01.2018, Ra 2016/15/0034:

„Die Feststellung des Bundesfinanzgerichtes, dass Kaufinteressenten für die mit dem Dienstbarkeitsrecht des Nutzers belasteten Grundstücke mehr zahlen würden, als für die zuvor (lediglich) land- und forstwirtschaftlich nutzbaren Grundstücke, konnte sich auf den Umstand stützen, dass sowohl die landwirtschaftliche Eigenbewirtschaftung der Grundstücksflächen als auch die Verpachtung der Flächen zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung durch Dritte im Einzelnen dargestellte weit unter dem gegenständlichen Servitutsentgelt liegende Erträge erwarten ließe. Diese (vor der Servitutsbegründung) bei land- und forstwirtschaftlicher Nutzung erzielbaren Erträge werden von der Revisionswerberin nicht in Abrede gestellt. Dass aber eine durch den abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag wesentlich gestiegene Ertragsfähigkeit der Grundstücke bei einem allfälligen Verkauf am Markt miteinberechnet wird, erscheint nachvollziehbar und schlüssig. Es stößt demnach auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der Entgeltszahlungen zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Verkehrswert der

streitgegenständlichen Liegenschaft durch die Einräumung der Dienstbarkeit keine Minderung erfahren hat.“

Die in dem Erkenntnis getroffene Sachverhaltsfeststellung ist mit dem gegenständlichen Fall im Wesentlichen vergleichbar. Wobei der Bf. das laufende Entgelt für eine 20 bis 30 jährige Nutzungsdauer erhält und dem Forstbetrieb danach diese Flächen befreit von allen oberirdischen und bodennahen unterirdischen Baulichkeiten in einem revitalisierten und wieder aufgeforsteten Zustand zurückgestellt werden. Während im Parallellfall eine durch Servitut gesicherte dauerhafte Fremdnutzung vorliegt, ist im Streitfall überdies nur eine langfristige, jedoch vorübergehende bergbauliche Nutzung vereinbart und kann daher auch aus diesem Grunde keine dauerhafte Bodenwertminderung durch Verkehrswertminderung betreffend die jährlichen Entschädigungszahlungen für den laufenden bergbaulichen Betrieb gegeben sein.

Dass in den Verträgen 2001 und 2006 ausdrücklich von jährlich anfallender Bodenwertminderung und Verkehrswertminderung die Rede ist, bindet die Abgabenbehörde bei Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nicht (vgl. VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093). Entscheidend ist vielmehr - ungeachtet einer allenfalls anders lautenden Parteienvereinbarung - der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt des Entgelts. Nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt kommen der Vertrag 2001 und die Ergänzungsvereinbarung mit Vertrag 2006 einem Pachtvertrag nahe. Das BFG gelangt aus den vorgenannten Gründen zu der Auffassung, dass nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Inhalt der Vereinbarung in den jährlichen wertgesicherten Entschädigungszahlungen gemäß Vertrag 2001 und 2006 weder eine Abgeltung für Minderung der Bodenqualität noch eine Abgeltung einer Verkehrswertminderung (eines merkantilen Minderwertes) enthalten ist.

c) Besteuerung von Leitungseinkünften gemäß § 107 Abs. 11 EStG

Gemäß § 107 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 62/2018 unterliegen Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber (Abs. 2) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (Abs. 3) zu nutzen, einer Abzugsteuer und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 11) beantragt wird.

Gemäß § 107 Abs. 11 leg. cit. ist auf Antrag auf Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer einbehalten worden ist, der allgemeine Steuertarif anzuwenden (Regelbesteuerungsoption). Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese mit 33% der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage (Abs. 4) anzusetzen.

Gemäß § 124b Ziffer 334 EStG 1988 tritt § 107 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 mit 1. Jänner 2019 in Kraft und ist anzuwenden auf Zahlungen, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen sowie hinsichtlich des Abs. 11 zweiter Satz auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten.

Mit Schreiben vom 16.08.2023 beantragte der Bf. durch seinen StV, dass abweichend vom Beschwerdebegehren von den jährlichen Entschädigungsleistungen gemäß Vertrag 2001 und 2006 anstatt des Abzuges der mit Gutachten belegten Bodenwertminderung durch Verkehrswertminderung in Höhe von 81% gemäß § 107 Abs. 11 2. Satz iVm § 124b Z. 334 EStG eine pauschale steuerliche Bemessungsgrundlage mit 33% der OMV-Zahlungen in den Jahren 2005 und 2011 herangezogen wird.

Die belangte Behörde teilte nach Einholung einer Rechtsauskunft des Zentralen Einkommensteuerfachbereiches mit, dass die Entgelte für den Betrieb von Förderanlagen zur Gewinnung von Erdöl und Erdgas, vergleichbar den Zahlungen für Errichtung und Betrieb von Handymasten und Windkraftanlagen nicht unter den Tatbestand des § 107 EStG fallen. Nur insoweit in den Entschädigungszahlungen auch Entgelte für die Errichtung und den Betrieb von Leitungen enthalten seien, komme eine Besteuerung nach § 107 EStG zur Anwendung.

Diese Rechtsauffassung folgt aus dem eindeutigen Wortlaut des § 107 Abs. 1 EStG „Einkünfte für das eingeräumte Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen zu nutzen“ und entspricht der herrschenden Rechtsmeinung (u.a. Böck in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG 29. EL § 107 Anm 73):

„Zahlungen für Energieerzeugungsanlagen oder einer Anlage zur Öl- bzw. Gasförderung sind nicht erfasst. Dies gilt auch für damit zusammenhängende Zahlungen (z.B. Luftraumnutzungsrechte bei Windkraftanlagen). Dies ist nachvollziehbar, weil bei Zahlungen für diese Anlagen die Bodenwertminderungskomponente, sofern vorhanden, in den Hintergrund tritt und mitunter eine erhöhte Ertragsfähigkeit vorliegt. Die Bemessung dieser Beträge wird auch wirtschaftlich von anderen Faktoren abhängen (vgl. idS Atzmüller/Schlager, SWH 2019, 407).“

Erwiesen ist, dass die OMV für die Errichtung der Bergbauanlagen und für die Errichtung der dafür erforderlichen Wege und Leitungen einschließlich deren Benützung für die Dauer des Betriebes stets Einmalzahlungen an den Bf. geleistet hat. Dieses eindeutige Beweisergebnis erschließt sich aus der Stellungnahme des B-S zum Lokalausgutschein 2004, der Stellungnahme des C-D- 2025 betreffend die Entschädigungspraxis von Einmalzahlungen für die Einräumung Leitungsrechten, den damit übereinstimmenden Regelungen im Vertrag 2001 und Vertrag 2006, insbesondere betreffend die Einmalzahlung für 1800 lfm Leitungsrecht (Errichtung und Nutzung) in Pkt. 6 sowie der dazu erfolgten Auskunft des OMV-Mitarbeiters DI NN5 sowie

Buchhaltungsunterlagen betr. das Jahr 2005 in welchen Einmalzahlungen aus Vorjahren mittels Rechnungsabgrenzung über eine voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt erfasst wurden.

Damit steht eindeutig fest, dass in den jährlichen Zahlungen für den laufenden Betrieb der bestehenden Bergbauanlagen keine Entgelte für Leitungen enthalten sind, weil für die Einräumung der Leitungsrechte, einschließlich der Nutzung der Leitungen auf Dauer des Betriebes Einmalzahlungen an den Bf. erfolgt sind. Dies beweist o.a. die Vertragsregelung betreffend die neu errichtete Förderleitung Pl. 4 in Pkt. 6 des Vertrages 2006 sowie Pkt. I Abs. 3 des Vertrages 2001 eindeutig:

„Sämtliche neue Maßnahmen, wie z.B. [...] Errichtung von Wegen und Neuverlegung von Leitungen [...] bedürfen der Zustimmungen des Grundeigentümers [...].“ Dabei ist es selbstverständlich und durch den Vertrag 2006 bewiesen, dass die Zustimmungen für diese Rechtseinräumungen auf fremden Grund- und Boden nur gegen eine Entgeltleistung vom Grundeigentümer erteilt wird. Diese Entgeltleistung erfolgt insbesondere für die Einräumung der Leitungsrechte in Übereinstimmung mit der Verwaltungspraxis durch Einmalzahlungen für Errichtung und dauerhafte Nutzung.

Da in den jährlichen Nutzungsentgelten für den laufenden Betrieb der Bergbauanlagen keine Entgelte für die Einräumung von Leitungsrechten mitenthalten sind, sind sie in voller Höhe den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Im Umfang von 29% sind die jährlichen Zahlungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst worden und sind diese Beträge bei dieser Einkunftsart daher in Abzug zu bringen.

Das BFG vertritt zudem die Rechtsauffassung, dass bei einem Gesamtentgelt für die Nutzung fremden Grund und Bodens zum Betrieb einer Ölförderanlage und ähnlichen Betriebseinrichtungen kein indirekt enthaltener Entgeltteil für zur Betriebsanlage gehörenden Leitungen im Schätzungswege herauszurechnen ist. Eine Versteuerung von im Nutzungsentgelt für den Betrieb von Bergwerksanlagen, Windrädern, Handymasten enthaltenen Entgeltteilen für mit diesen Anlagen im Zusammenhang stehende Leitungsrechte kommt nur dann in Betracht, wenn diese im Vertrag in einer fremdüblichen Weise vereinbart und ausgewiesen sind (wirtschaftlich angemessenes Entgelt nach Laufmeter Leitung). Dafür spricht der Normzweck des § 107 EStG durch eine pauschale Besteuerung Rechtssicherheit für Leitungsbetreiber und Entschädigungsempfänger sowie Verwaltungsvereinfachung zu gewährleisten. Da der Abzugspflichtige für die Abfuhr der Abzugssteuer in richtiger Höhe haftet, bedarf es einer klaren und einwandfreien Feststellung der Bemessungsgrundlage durch den Abzugspflichtigen und auch für die Abgabenbehörde. Mit einer Ermittlung und allenfalls Schätzung von indirekt in einem Gesamtentgelt enthaltenen Entgeltteil für betriebsnotwendige Leitungsanteile in technischen Anlagen (Handymast, Windrad, Speicherkraftwerk, usw.), ist dies nicht vereinbar und widerspricht der Ratio dieser Pauschalbesteuerung. Nach der Rechtsprechung des VwGH (04.09.2019, Ro 2019/13/0024 mit

Hinweis auf VwGH, 4.3.2009, 2008/15/0333 sowie VwGH 9.10.1991, 90/13/0007 und Ritz, BAO⁶, § 115 Tz. 12) enthalten steuerrechtliche Pauschalregelungen zwangsläufig Elemente einer Steuerbegünstigung und muss der diese Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei das Vorliegen aller Umstände darlegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Es wäre somit überdies in der erhöhten Mitwirkungspflicht des Bf. gelegen, eindeutig nachzuweisen, dass erhaltene Zahlungen von der OMV für die Bergbautätigkeit im Forstbetrieb nach ihrem nachvollziehbaren wirtschaftlichen Gehalt Entgelte für die Einräumung von Leitungsrechten sind und für diese die beantragte pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 107 Abs 11 EStG zur Anwendung gelangt. Ein solcher Nachweis liegt jedoch nicht vor.

Das vom Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des BFG, vom 4.06.2025, RV/6100225/2023 ist betreffend die Anwendung des § 107 EStG aus mehreren Gründen für den gegenständlichen Fall nicht als Präjudiz geeignet.

In diesem Fall wurde von einem Infrastrukturbetreiber im öffentlichen Interesse für die mit Servitut dauerhaft gesicherte Nutzung von 5,6 ha landwirtschaftlicher Grundstücke zur Errichtung und zum Betrieb einer unterirdischen Gasspeicherstation mit Sondenplatz, Gebäude, Wege und Leitungen ein jährliches wertgesichertes Entgelt von € 4.100/ha vereinbart. Die vollständige Erfüllung des Tatbestandes des § 107 EStG wurde mit folgender knappen Begründung anerkannt: *„...dem Begriff des Leitungsrechtes wird ein weites Begriffsverständnis beigelegt (vgl. EB RV 190 dB XXXVI GP). Dem Grunde nach sind die Tatbestandselemente des § 107 EStG erfüllt. Damit erübrigt sich die Auseinandersetzung über eine Aufteilung der bezogenen Entgelte auf Leitungen und Nichtleitungen.“*

In den erwähnten Erläuternden Bemerkungen zu § 107 EStG idF BGBl I 2018/62 wird jedoch mit diesem Erkenntnis in Widerspruch stehend explizit angeführt, dass bei Windkraftanlagen, Entgelte, die die Anlage selbst (das Windrad) betreffen nicht erfasst sind. Dementsprechend wird in der gesamten Literatur einhellig die Rechtsauffassung vertreten, dass Windkraftanlagen und diesen vergleichbare Betriebsanlagen, wie beispielsweise Handymasten, Kraftwerksanlagen oder Bergwerksanlagen nicht das Tatbestandsmerkmal „Einräumung eines Leitungsrechtes“ erfüllen. Derartige Einrichtungen sind schon nach dem äußersten und klaren Wortsinn keine „Leitungen“. Außerdem spielen bei Zahlungen für derartige Betriebsanlagen zur Energiespeicherung oder Energiegewinnung (z.B. Öl- und Gasförderung) auf fremden Grund ganz andere Kriterien als bei der Einräumung von bloßen Leitungsrechten eine bestimmende Rolle. Die Komponente einer Bodenwertminderung liegt in diesen Fällen oftmals gar nicht vor, weil durch die höherwertige Nutzung eine erhöhte Ertragsfähigkeit eintritt und hängt die Bemessung der Entgeltleistungen wirtschaftlich auch von anderen Faktoren ab (ausdrücklich Böck, in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke EStG, § 107, 29. Erg.Lfg., Anm 73). Die Pauschalbesteuerung des § 107 EStG wäre für solche Entgeltleistungen daher vielfach auch sachlich in einer nicht mehr gerechtfertigten Größenordnung.

Außerdem ergibt sich aus den Regelungen des Vertrages 2001 und Vertrages 2006, dass die jährlichen wertgesicherten Zahlungen für den gesamten laufenden Betrieb der bereits bestehenden Bergwerksanlagen erfolgen. Dies indiziert, dass dieses Nutzungsentgelt nicht für die Einräumung eines Leitungsrechtes in Zusammenhang mit diesen bereits bestehenden Betriebsanlagen entrichtet wurde. Die Einräumung der für die Dauer des Betriebes dieser Bergwerksanlagen erforderlichen Leitungsrechte erfolgte schon anlässlich der Vereinbarungen über die Errichtung dieser Bergwerksanlagen und wurde wie schon begründet mit Einmalzahlungen dem Grundstückseigentümer vergütet. Es liegt diesbezüglich auch ein anderer Sachverhalt als in der BFG-Entscheidung, RV/6100225/2023 vor.

d) Zur Besteuerung der 2006 und 2007 erhaltenen Einmalzahlungen

Im Jahr 2006 sind dem Bf. gemäß dem Vertrag 2006, Pkt. 1 für die Bohrung Pill. 4 am ehemaligen Sondenplatz Pill. 3, Bohrplatzfläche 7.000 m² € 70.000 zugeflossen und gemäß Pkt. 2 dieses Vertrages hat der Bf. für die Bohrung HI 8a am bestehenden Sondenplatz HI 8, 9, 27, Bohrfläche 4.800 m² € 20.000 erhalten. Der Bf. hat diese Zahlungen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst und den Ertrag mit Rechnungsabgrenzung über 10 Jahre verteilt (p.a. € 9.000).

Für diese zusätzlichen oder erweiterten Bohrplattformen im Ausmaß von gesamt 11.800 m² wird eine Bodenwertminderung für trotz umfassender Rekultivierungsverpflichtung und Haftung der OMV einzuschätzende Wertminderung der Bodensubstanz von € 3.500 in Abzug gebracht. Dies entspricht einem Abschlag von rund 50% dieses Waldbodenwertes im Jahr 2006 (lt. FA € 0,3/m² und lt. Gutachten/Bf. € 0,6 m²).

Die Differenz zu den erhaltenen € 90.000, das sind € 86.500 sind im Zuflussjahr 2006 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzuzurechnen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in den Streitjahren 2006 bis 2011 um die ertragswirksam erfassten € 9.000 zu vermindern.

Die bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasste Einmalzahlung im Jahr 2006 für das Leitungsrecht gemäß Pkt. 6 des Vertrages 2006 in Höhe von € 28.000 wurde auf eine Laufzeit von 10 Jahren verteilt (€ 2.800 p.a.). Da es sich um Leitungsentgelt gemäß § 107 Abs. 11 EStG handelt, ist der jährlich erfasste Ertrag von € 2.800 um 67% zu vermindern und sind ab dem Streitjahr 2006 (für Laufzeit von 10 Jahren) jeweils € 1.876 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Abzug zu bringen.

Im Jahr 2007 hat der Bf. gemäß Pkt. 3 des Vertrages 2006 für die Bohrung HI 74 (ehemals HI 100), auf einer Bohrfläche von 7.000 m² ein Einmalzahlung von € 70.000 erhalten. Die Einmalzahlung wurde bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft mit PRAP ertragswirksam über 10 Jahre verteilt. Weiters hat der Bf. im Jahr 2007 gemäß Pkt. 5 des Vertrages 2006 für zwei Zusatzbohrungen, HI 19a u. 40a, für die Nutzung zusätzlicher

Bohrflächen von 4.800 m² eine Einmalzahlung von € 20.000 erhalten, welche im Jahr 2007 zur Gänze bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst worden ist.

Für diese zusätzlichen oder erweiterten Bohrplatzflächen im Ausmaß von gesamt 11.800 m² wird ebenso eine Bodenwertminderung für dauerhafte Minderung des Bodenwertes von € 3.500 in Abzug gebracht. Der Differenzbetrag zu den zugeflossenen Einmalzahlungen von gesamt € 86.500 ist 2007 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in den Streitjahren 2007 bis 2011 um jeweils € 7.000 sowie im Jahr 2007 zudem um die zur Gänze im Ertrag enthaltene Einmalzahlung von € 20.000 zu vermindern.

Bei der Vereinbarung in Pkt. 7 des Vertrages 2006 handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht um ein Leitungsentgelt gemäß § 107 EStG. Es gibt keinen wirtschaftlichen Grund, weshalb die OMV sich verpflichtet für eine bereits bestehende Leitung, an der sie nachweislich das Recht zur Errichtung und Nutzung auf Dauer des Betriebes schon durch eine geleistete Einmalzahlung erworben hat, nunmehr ab 2007 ein jährliches wertgesichertes Nutzungsentgelt von € 45.070 (134 ha x € 336,343/ha) leistet. Einer durch diese Leitung in Anspruch genommenen Fläche von 500 Meter Leitungsbreite über die gesamte Leitungslänge von 2.683 Laufmeter (134 ha) fehlt eine sachliche Begründung. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt dieser Entgeltvereinbarung handelt es sich nach Auffassung des BFG um einen Teil des laufenden flächenbezogenen Nutzungsentgeltes für den laufenden Betrieb der Förder- und Bergbauanlagen. Die mit diesem Vertragspunkt tatsächlich vereinbarte Erhöhung des Nutzungsentgeltes ist Teil des besonderen Verhandlungserfolges des Grundeigentümers mit der OMV. Da eine weitere Ausdehnung der Sondenradien und der Arrondierungsflächen für die OMV offensichtlich nicht in Betracht kam, wurde Einigkeit über eine zusätzliche Gebietserweiterung betreffend die bestehende der Förderleitung lt. Pkt. 7 des Vertrages 2006 erzielt.

3.1.4. Zusammenfassung und Berechnung

Vom BFG wurde die Steuerbegünstigung wegen Waldnutzung infolge höherer Gewalt im Umfang des Streitpunktes der erklärten Mistelkalamitäten versagt, weil einerseits vom Bf. im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht der erforderliche Nachweis erbracht worden sind und andererseits dieses dauerhafte Schadensereignis des Befalls mit Eichenmisteln die Verwirklichung einer typischen Betriebsgefahr der an diesem Standort dafür seit jeher anfälligen Eichen-Mittelwaldbewirtschaftung bildete.

Die mit dem Hälftesteuersatz begünstigten Einkünfte des Forstbetriebes A. laut Erklärung waren daher, wie in den angefochtenen Bescheiden angesetzt und in den Tabellen 6 und 7 betraglich dargestellt, zu vermindern sowie die vom steuerlichen Vertreter auf Grund von Buchungsfehlern bekanntgegebenen Berichtigungen durchzuführen (vgl. Tabelle 15). Die auf Grund der Steuerbegünstigung dotierten Übertragungsrücklagen gemäß § 12 Abs. 7 EStG

waren entsprechend der Darstellung im BP-Bericht und der BP-Niederschrift zu vermindern und soweit eine Übertragung der Rücklagen auf abnutzbares Anlagevermögen erfolgt ist, die AfA entsprechend der Erklärung des StV erhöhend richtigzustellen (siehe Tabelle 11).

Wie vorstehend näher ausgeführt, waren die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um die jährlichen OMV-Zahlungen sowie die ertragswirksam erfassten Einmalzahlungen, ausgenommen das Leitungsentgelt 2007, zu vermindern und diese Einnahmen nach dem Zuflussprinzip bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Dieses einheitliche Nutzungsentgelt für den Betrieb der Bergwerksanlagen verwirklichte nicht den Tatbestand des § 107 EStG 1988 und wurde durch die vorgelegten Gutachten auch keine darin enthaltene Abgeltung von Wertminderungen der zu diesem Zwecke überlassenen Grundstücke gemäß § 3 Abs. 1 Z. 33 EStG 1988 nachgewiesen.

[...]

(Tabelle 17)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Einkünfte m. Hälftesteuer lt. Erkl. Kz. 423	266.892,89	183.523,35	837.103,99	1.392.884,70	475.036,56	582.445,39	719.178,33
§37-HSt-Eink. FB W lt. FA	16.775,14	3.388,76	16.945,85	14.782,64	9.923,04	11.420,92	3.731,87
Kürzg./Korr. lt. StV/Tab. 15	-12.154,97	-8.506,86	-9.518,54	-10.092,35	-10.266,97	-10.422,44	-77.297,85
§37-HSt-Eink. FB W lt. BFG	4.620,17	0,00	7.427,31	4.690,29	0,00	998,48	0,00
§37-HSt-Eink. FB-Rapp.	45.833,37	56.595,39	764.259,35	1.119.563,77	281.275,37	464.555,65	365.947,18
Eink/HSt. Kz. 423 lt. BFG	50.453,54	56.595,39	771.686,66	1.124.254,06	281.275,37	465.554,13	365.947,18

(Tabelle 18)

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Für die Entscheidung war die Beurteilung von folgenden Tatfragen maßgebend: das Fehlen von Nachweisen für die Steuerbegünstigung gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 sowie die Verwirklichung einer typischen Betriebsgefahr hinsichtlich der dauerhaften Mistelschäden in einem dafür standortbedingt seit

jeher anfälligen Eichen-Mittelwald und das Nichtvorliegen einer Verkehrswertminderung auf Grund der entgeltlichen Grundstücksüberlassung an die OMV für Bergbautätigkeit.

Zur Rechtsfrage, ob die Zahlungen der OMV für den laufenden Betrieb von Bergwerksanlagen zur Erdölförderung den Tatbestand des § 107 EStG 1988 zur Gänze verwirklichen oder ob das einheitliche Entgelt auf die Anlagenteile und die für den Betrieb notwendigen Leitungen aufzuteilen ist, liegt keine Rechtsprechung des VwGH vor, weshalb insofern die Revision für zulässig zu erklären war.

Beilagen: 1 Berechnung der Bemessungsgrundlagen und 7 Berechnungsblätter ESt 2005 bis ESt 2011

Wien, am 2. Juni 2026