



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stefan Pointecker, SteuerberatungsKEG, 4780 Schärding, Alfred-Kubin-Straße 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 7. Juli 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Mitunternehmerschaft, die im Berufungsjahr 2003 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 10.314,16 € erklärt hat. Für den Betrag von 6.022,58 € beantragte die Bw. den Hälftesteuersatz im Sinne des § 37 EStG 1988. Aus der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 geht hervor, dass Frau A mit 66,67 %, Herr B mit 11,11 %, Herr C mit 11,11 % sowie Herr D mit 11,11 % beteiligt sind.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. bezüglich des Antrages auf Anwendung des Hälftesteuersatzes Ergänzungen vorzunehmen. Hinsichtlich des Antrages auf Tarifiermäßigung gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 werde um die Übermittlung einer bezirksverwaltungsbehördlichen Bescheinigung gemäß § 173 Abs. 2 lit. a ForstG 1975, einer Erklärung über Art und Umfang der außerordentlichen Waldnutzung, sowie – im Falle privatwirtschaftlicher Gründe – um Angaben darüber ersucht, inwiefern die Überschlägerung

wirtschaftlich unvermeidbar gewesen sei. Zur Ermittlung und Berechnung der Einkünfte würden zudem die der Hiebsatzermittlung dienlichen Unterlagen oder – so vorhanden – forstbehördlich genehmigte Wirtschaftspläne bzw. Sachverständigengutachten benötigt.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2005 beantwortete der steuerliche Vertreter das Ergänzungersuchen. Da die Bringung schwierig bis unmöglich sei, sei eine Schneise in den Wald geschlagen worden. Bei weiterem Aufschieben des Straßenbaues wären die Bäume zu alt geworden und das Holz hätte an Wert verloren, da ausgesprochenes Starkholz seit einigen Jahren nicht mehr so gefragt sei. Die Errichtung der Forststraße sei mit einer Förderung unterstützt worden, damit die Konkurrenzfähigkeit (durch günstigere Bringungskosten) erhalten bleibe.

Dem Schreiben beigelegt wurde ein Umsatzvergleich 1998 bis 2003 (Umsatzerlöse Holzverkauf 1998 27.075,63 €, 1999 20.306,92 €, 2000 27.339,75 €, 2001 28.209,07 €, 2002 19.929,66 € sowie 2003 13.524,56 €), weiters ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft Z vom 13. Jänner 2003, mit dem Bescheidspruch, dass die von den Mitgliedern der Bringungsgenossenschaft Forststraße O am 21. Oktober 2002 beschlossene Satzung genehmigt werde sowie 2 Schreiben der Bezirkshauptmannschaft Z vom 8. und 24. Oktober 2002, jeweils das Forststraßenprojekt O betreffend.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2005 wurden die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO in der beantragten Höhe von 10.314,16 € festgesetzt und auf die Beteiligten anteilmäßig verteilt, wobei der beantragte Hälftesteuersatz für Einkünfte in Höhe von 6.022,58 € nicht gewährt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass eine Tarifbegünstigung bei der Besteuerung der betreffenden Einkünfte gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 ausgeschlossen sei, da die besondere Waldnutzung weder aus privatwirtschaftlichen Gründen noch aufgrund höherer Gewalt erfolgt sei. Hinsichtlich der privatwirtschaftlichen Gründen werde ausgeführt, dass eine wirtschaftliche Unvermeidbarkeit der Überschlägerung zur Abwendung "schwer wiegender wirtschaftlicher oder persönlicher Nachteile" für den Forstwirt, verursacht allein durch die Anlage der Forststraße, anhand der Aktenlage verneint werden müsse und im Übrigen auch nicht dezidiert dargelegt worden sei. Die Verbesserung der Konkurrenzfähigkeit, mithin das Erlangen eines Wettbewerbsvorteils, sei aus amtlicher Sicht gerade ein Kennzeichen von "gewöhnlicher" Bewirtschaftung. Gründe höherer Gewalt würden ebenfalls nicht vorliegen, da die in Folge des Wegebaus entstandenen Bewirtschaftungsschäden für sich genommen noch nicht zur (Kalamitäts-) Nutzung aufgrund höherer Gewalt führen würden, in Frage käme dies nur, wenn das Trassenholz der Forststraße selbst wegen der Bringung von Kalamitäts- oder Katastrophenholz geschlägert und genutzt hätte werden müssen.

Der steuerliche Vertreter erhob mit Schreiben vom 1. August 2005 Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 und beantragte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Beiliegend werde eine Darstellung des Bezirksoberrösterreichers i.R., Herrn E, vorgelegt, der die jährlichen Einsparungen durch die Forststraßenerrichtung mit 2.800,00 € pro Jahr beziffert habe.

Die gesamte Forstwirtschaft habe in den Jahren 1998 bis 2002 einen durchschnittlichen Gewinn (ohne anteilige Kapitaleinkünfte) von 5.013,83 € erwirtschaftet. Erzielbar wären also nach Errichtung der Forststraße ca. 7.800,00 € pro Jahr. Bei Umlage dieses Gewinnes auf die sogenannte Vorteilsfläche von 22,3638 ha (siehe Land OÖ vom 24. Oktober 2002) ergäbe das einen anteiligen Gewinn von 3.500,00 € pro Jahr. Dabei sei allerdings noch unberücksichtigt, dass sich die Kosten der laufenden Durchforstung (ohne Schlägerung/Bringung) ebenfalls nicht wie bisher berechnet proportional der Vorteilsfläche zur Gesamtfläche verhalten, sondern ebenfalls in weitaus stärkerem Maß (mindestens 50 %) die Vorteilsflächen belasten. Damit sei belegt, dass ohne Errichtung der Forststraße hinsichtlich einer Teilfläche von 22,3638 ha (d.h. 45,7 %) des gesamten Betriebes nicht einmal unter Außerachtlassung betriebswirtschaftlicher Parameter wie Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals, kalkulatorischer Unternehmerlohn oder Unternehmerwagnis ein positives Ergebnis nicht erzielbar gewesen wäre. Die daraus folgenden wirtschaftlichen Alternativen wären eine Veräußerung oder eine Nichtbewirtschaftung, was zu den unter Rz. 7327 erwähnten volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen führen würde. Bei Nichtbewirtschaftung würden wirtschaftliche Schäden durch fehlende Landschaftspflege für Nachbarbetriebe bis überregional durch Schädlingsbefall und Dominoeffekte bei Stürmen durch leicht umstürzende nicht aufgeforstete Altbäume, aber auch touristisch, drohen.

Dem Schreiben beigelegt wurde die Kalkulation für das Forststraßenprojekt O, Anteil für die Waldeigentümer A und Mitbesitzer (= Bw.), vom 25. Juli 2005, durchgeführt von Herrn E, Bezirksoberrösterreich i.R., aus der hervorgeht, dass sich durch die Forststraße eine jährliche Einsparung bei den Bringungskosten zum LKW-Lagerplatz von rd. 2.800,00 € ergeben würde. Die vorstehende Kalkulation und Berechnung einer Einsparung von rd. 2.800,00 € könne aber die Sinnhaftigkeit einer LKW-Erschließung nicht annähernd ausdrücken, weil bei Annahme eines größeren Schadholzanfalles (Schneebruch, Windwurf, Borkenkäfer) auf den am Weitesten entfernten Waldgrundstücken 1849/22/30/31/32/33/34/35 und 1850/2 alle KG. N, mit einer mittleren Bringungsentfernung von über 1,2 Kilometer, dieser nicht mehr kostendeckend aus dem Wald gebracht hätte werden können. Ein alter bestehender Erdweg hätte die Bringung größerer Holzmengen, die im Schadensfall angefallen wären, wegen der fehlenden Fahrbahnbefestigung nicht ausgehalten und erhöhte Bringungskosten verursacht.

Es bleibe aber offen, ob sich unter diesen erschwerten Bedingungen noch jemand gefunden hätte, diese Arbeit auch mit erhöhten Kosten zu übernehmen, sofern die Bringung nicht technisch überhaupt undurchführbar geworden wäre.

Im Zuge einer mündlichen Vorsprache beim Finanzamt ergänzte der steuerliche Vertreter, dass die Errichtung der Forststraße unbedingt erforderlich gewesen sei, da ansonsten eine weitere Waldnutzung nicht mehr möglich gewesen sei. Der steuerliche Vertreter legte eine Kopie des § 60 ForstG 1975 vor, aus der ersichtlich sei, dass bei derartigen Schlägerungen nicht mehr geschlägert werden dürfe, als dies für die Herstellung von Bringungsanlagen (dazu würden auch Forststraßen gehören) unbedingt erforderlich sei. Weiters ergänzte der steuerliche Vertreter, dass eine telefonische Rücksprache mit Herrn X (Landesforstdienst) ergeben hätte, dass die Aufschließung des Forstweges unbedingt erforderlich gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter brachte mit Schreiben vom 24. Oktober 2005 vor, dass nach einer telefonischen Recherche über das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft (Herr Y) er an die Landesforstdirektion (Herr W) und von diesem letztlich an Herrn X mit dem Wunsch nach einem diese Forststraßenerrichtung betreffendes Gutachten über deren wirtschaftliche Notwendigkeit verwiesen worden sei (Telefon xy - am besten Mittwoch vormittags erreichbar). Dieser habe zwar mit keinem Gutachten dienen können, aber mit dem Hinweis, dass jede Errichtung einer Forststraße durch das Land OÖ über Antrag bei der Bezirksforstbehörde zu genehmigen sei, wobei nach den Bestimmungen des § 60 ForstG 1975 immer zu prüfen sei, ob „in den Wald auch tatsächlich nur soweit eingegriffen werde, als es dessen Erschließung erfordere“. Damit sei nachgewiesen, dass ohne die Errichtung dieser Forststraße eine Bewirtschaftung des damit erschlossenen Waldstückes (siehe Vorteilsflächenverzeichnis) überhaupt erst möglich gemacht worden sei. Hinzu würden die bereits vorgebrachten Verpflichtungen zur Durchforstung gegen Schädlingsbefall bei möglichst schonendem Umgang mit dem Waldboden (Baumwurzeln) unter Vermeidung einer Durchfahrt durch den übrigen Baumbestand mit schwerem Bearbeitungsgerät kommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 idgF. ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6) soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus denselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen, auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch einen gem. Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

§ 37 Abs. 6 EStG 1988 normiert, dass Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen nur dann vorliegen, wenn für das bestehende 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. 6 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gem. Abs. 1.

Bei der Geltendmachung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 handelt es sich um eine Begünstigungsvorschrift und unterliegt der Steuerpflichtige dadurch einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH 31.3.1999, 98/16/0321, 0322). Die Bw. trifft somit die Beweislast für die Richtigkeit ihrer Vorbringen.

Die Bestimmung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 unterscheidet zwei Arten der besonderen Waldnutzung, nämlich

- a) die außerordentliche Waldnutzung
- b) die Waldnutzung infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzung).

Einkünfte aus außerordentlicher Waldnutzung sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und die über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen Nutzungen hinausgehen.

Als wirtschaftliche Gründe für eine außerordentliche Waldnutzung gelten:

1. volkswirtschaftliche oder staatswirtschaftliche Gründe,
2. privatwirtschaftliche Gründe des Steuerpflichtigen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band III, 4. Auflage, § 37, Rz 118, 119 und 120).

Eine volkswirtschaftlich oder staatswirtschaftlich gebotene Nutzung liegt nur vor, wenn diese durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang veranlasst worden ist. Dieser Sachverhalt ist nicht gegeben und wurde von der Bw. auch nicht behauptet.

Privatwirtschaftliche Gründe des Steuerpflichtigen liegen nur dann vor, wenn die Überschlagerung wirtschaftlich unvermeidbar ist.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss der Fall vorliegen, dass das Kapital zur Fortführung der Land- und Forstwirtschaft notwendig ist oder dass das Kapital vom Forstbetrieb aus zwingenden Gründen aufgebracht werden muss, um schwerwiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile vom Steuerpflichtigen oder seiner Familie abzuwenden (z.B. VwGH 14.2.1964, 1877/63). Die Überschlagerung muss wirtschaftlich unvermeidbar sein, d.h. es müssen zwingende Gründe vorliegen, um durch die

Überschlägerung schwerwiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile vom Steuerpflichtigen oder seiner Familie abzuwenden.

Die Bw. hat solche zwingenden privatwirtschaftliche Gründe nicht vorgebracht, insbesondere hat sie nicht glaubhaft gemacht, dass die Überschlägerung ausschließlich der Beschaffung von Geldmitteln zu dienen bestimmt war, die für den Forstbetrieb selbst dringend notwendig waren oder von der Bw. aus zwingenden Gründen sonst aufgebracht werden mussten, um schwerwiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile von ihr oder der Familie abzuwenden. Folglich liegen keine privatwirtschaftlichen Gründe der Bw. für die Überschlägerung vor.

Eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt setzt einen unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang des konkreten Schadensereignisses mit der jeweiligen Holznutzung voraus. Als höhere Gewalt gelten Naturereignisse und andere nicht abwendbare Ereignisse, die keine typische Betriebsgefahr darstellen. Dazu zählen Eis, Schnee, Windbruch, Hochwasser, Brand, Insektenfraß, Baumkrankheiten, Lawinen, Muren oder Blitzschlag sowie Folgehiebe hiezu (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band III, 4. Auflage, § 37, Rz 126). Nicht dazu gehören jedoch Bewirtschaftungsschäden, wie z.B. Wegebauschäden, wie sie im konkreten Fall vorliegen.

Die Bw. wäre auch im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht verhalten gewesen, eine Bescheinigung der Forstbehörde gem. § 173 Abs.2 lit. a ForstG 1975 vorzulegen und somit Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt nachzuweisen. Da die Bw. keine Bescheinigung nach § 173 Abs. 2 lit. a ForstG 1975 vorgelegt hat, ist davon auszugehen, dass keine Überschlägerung infolge von höherer Gewalt stattgefunden hat.

Die gesetzlichen Erfordernisse des § 37 Abs. 6 EStG 1988 für die Gewährung des Hälftesteuersatzes liegen demnach nicht vor.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

Linz, am 1. Februar 2008