



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTHG Lennkh, Wolff-Plottegg, Urthalter, 8010 Graz, Goethestraße 45, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck an der Mur vom 5. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 im Beisein der Schriftführerin Eberhardt Anita nach der am 3. Mai 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Zur Berufungsentscheidung vom 24. Mai 2006 ergeben sich keine Änderungen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führt einen forstwirtschaftlichen Betrieb und erklärte im Jahr 2003 teilpauschalierte Einkünfte aus Forstwirtschaft in Höhe von 50.247,91 Euro.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden die Einkünfte aus Forstwirtschaft als Differenz der Erlöse aus Selbstschägerung und des Betriebsausgabenpauschales in Höhe von 70% der Erlöse berechnet. Gleichzeitig ermittelte der Bw. die in seinem Betrieb anfallenden Einkünfte aus Kalamitätsnutzung in Höhe von 55.357,28 Euro. Diese berechnete er ebenfalls als Differenz der Roherlöse und der pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 70%, vermindert um 20% Ausgaben für allgemeine Verwaltungskosten. In Summe wurden somit nur 50% pauschale Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht.

Mit dem nunmehr bekämpften Bescheid setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung mit 29.881,32 Euro fest.

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung und berechnete die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung mit 50.702,18 Euro, indem er vom Roherlös aus Kalamitätsnutzung 50% der Einnahmen als unmittelbare Kosten der Holzernte und Vermarktung zum Abzug brachte. Begründend führte der Bw dazu aus:

"Die pauschalen Betriebsausgaben betragen insgesamt 70% der Holzeinnahmen. Nachdem die Einnahmen aus Kalamitätsnutzung nur um die zusammenhängenden Betriebsausgaben der Schlägerung und Vermarktung zu kürzen sind, können schlüssigerweise nicht die gesamten Betriebsausgaben von 70% herangezogen werden. Nachdem für die Stockschlägerung nur 20% pauschale Betriebsausgaben abzugsfähig sind müssen also die unmittelbaren Kosten der Holzschlägerung und Vermarktung, die ja beim Stockverkauf der Käufer zu tragen hat, 50% der Holzeinnahmen betragen, während alle übrigen nicht mit der Holznutzung zusammenhängenden Kosten mit 20% der Einnahmen angesetzt sind."

In der in der Folge ergangenen Berufungsentscheidung berechnete das Finanzamt die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung als Differenz zwischen dem Holzerlös Kalamitätsholz und 70% Ausgabenpauschale mit 30.421,31 Euro. Begründend wies das Finanzamt ua darauf hin, dass der Steuerpflichtige bei der Geltendmachung einer Begünstigungsvorschrift einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterliege. Diese erstrecke sich bei der Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes für besondere Waldnutzungen sowohl auf den Nachweis des Vorliegens einer höheren Gewalt oder eines Überhiebes sowie auf die Höhe der dafür geltend gemachten Ausgaben.

In seinem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gab der Bw. die auf Grundlage der Werkverträge und Belege mit der Kalamität zusammenhängenden Betriebsausgaben in Höhe von 47.738,96 Euro bekannt und beantragte, die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung für 2003 auf Grundlage der tatsächlich angefallenen Erträge und der zusammenhängenden Kosten mit dem Betrag von 53.665,40 Euro anzusetzen.

In einer dazu ergangenen Stellungnahme wies das Finanzamt ergänzend darauf hin, dass nach § 1 Abs. 1 LuF-VO der Land- und Forstwirt die Pauschalierungsverordnung entweder zur Gänze oder überhaupt nicht anwenden könne. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen- Ausgaben-Rechnung hinsichtlich einzelner land- und forstwirtschaftlicher Betriebszweige sei hingegen ab 2001 nicht mehr möglich.

In einer Replik führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass die Ermittlung der Einkünfte aus der Einkunftsquelle infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzung) in den Einkommensteuerrichtlinien geregelt sei. Dabei handle es sich nicht um eine

Gewinnermittlungsvorschrift gemäß §§ 4 (1), 4 (3), 5 oder § 17 des EStG, sondern um die besondere Ermittlung der Einkünfte aus der Einkunftsquelle infolge höherer Gewalt. Es werde hierbei also nicht der Gewinn aus Forstwirtschaft gemäß § 3 der Pauschalierungsverordnung 2001 ermittelt, sondern beschränken sich die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien ausschließlich auf die Ermittlung der Einkünfte aus der Einkunftsquelle infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzung).

In der am 3. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen ergänzend auf die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 1961, Zl. 2378 F vertretene Auffassung zur Kalamitätsnutzung hingewiesen und ausgeführt, dass die Anwendung des Finanzamtes zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach §§ 4 (1), 4 (3) oder 5 EStG 1988 gegenüber jenen, die ihren Gewinn pauschal nach § 17 ermitteln, führe.

Dazu entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass der Land- und Forstwirt, der sich für die Anwendung pauschalierten Vorschriften entscheide, die Vorteile in Anspruch nehmen könne, aber auch die damit verbundenen Nachteile zu tragen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Für das vorliegende Streitjahr ist die Verordnung BGBl II 2001/54 anwendbar. § 1 Abs. 1 der Verordnung lautet:

"Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Es ist dabei nur die Anwendung der Verordnung auf einen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zwecke einer Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Einkommensteuergesetz 1988 zulässig. Eine Anwendung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig."

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 liegen Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen.

Im vorliegenden Fall ist von folgendem unbestrittenen Sachverhalt auszugehen:

Im Jahr 2003 wurden vom Bw. 2.877,96 fm Holz durch Selbstschlägerung genutzt und ein Gesamterlös von 178.285 Euro erzielt. Laut Bestätigung der Bezirksforstinspektion fielen 1.787 fm Kalamitäts-Holz, überwiegend durch Windwurf, an. Die damit im Zusammenhang

stehenden Einnahmen betragen 101.404, 36 Euro. In weiterer Folge beantragte der Bw. die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen.

Gegenständlichenfalls handelt es sich um einen Betrieb mit einem Forsteinheitswert über 11.000 Euro. Für diesen gilt, falls der Steuerpflichtige die Verordnung in Anspruch nimmt, dass gemäß § 3 dieser Verordnung der Gewinn aus der Forstwirtschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist, wobei pauschale Betriebsausgaben abzuziehen sind. Diese sind von der durchschnittlichen Minderungszahl abhängig, die für den gegenständlichen Besitz 54 beträgt. Daraus ergibt sich laut Verordnung ein Ausgabenpauschale von 70% bei Selbstschlägerung und von 30% bei Holzverkäufen am Stock.

Der Bw. ermittelte im vorliegenden Fall die Einkünfte aus seinem forstwirtschaftlichen Betrieb unter Zugrundelegung der Verordnung nach Durchschnittssätzen und berücksichtigte Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Betriebseinnahmen.

Sofern ein Steuerpflichtiger eine Durchschnittssatzgewinnermittlung in Anspruch nimmt, begibt er sich damit auch des Rechtes, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen. Er kann also nicht den pauschal ermittelten Gewinn um gesondert geltend gemachte Betriebsausgaben welcher Art immer kürzen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen lediglich dann, wenn entweder die betreffende Durchschnittssatzverordnung ausdrücklich bestimmte Betriebsausgaben gesondert zum Abzug zulässt oder wenn nach dem letzten Satz des § 17 Abs. 5 Z 3 leg.cit. nur bestimmte andere Betriebsausgaben pauschaliert werden (VwGH 19.6.2002, 99/15/0264).

Der Bw. hat nun im vorliegenden Fall seine Einkünfte nach den Vorschriften der Pauschalierungsverordnung ermittelt und sich dadurch auch des Rechtes begeben, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen. Für die Ermittlung seiner Einkünfte aus Forstwirtschaft gelten ausschließlich die in der Verordnung vorgesehenen Prozentsätze. Es ist *nicht möglich, gesonderte Betriebsausgaben* geltend zu machen und im Umkehrschluss auch *nicht willkürlich Betriebsausgaben außer Acht zu lassen*. Dieser Grundsatz muss entsprechend der Bestimmung des § 1 Absatz 1 der Verordnung auf den gesamten forstwirtschaftlichen Betrieb Anwendung finden.

Dem Bw. ist nun insoweit zuzustimmen, dass § 37 EStG 1988 keine Gewinnermittlungsvorschrift darstellt, sondern es sich um eine bloße Tarifbestimmung handelt. Als Grundlage für die Inanspruchnahme dieser Begünstigungsvorschrift sind jedoch die Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen zu ermitteln.

Werden nun die Einkünfte aus Forstwirtschaft dem Willen des Bw. folgend nach den oben aufgezeigten Kriterien berechnet, so können nicht für die Berechnung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt, die einen Teil der Einkünfte aus der Forstwirtschaft

darstellen, andere Maßstäbe herangezogen werden. Es wäre nicht systemgerecht, für die Berechnung dieser Einkünfte einen *in der Verordnung nicht vorgesehenen* und folglich auch nur *im Schätzungswege zu ermittelnden* Prozentsatz für allgemeine Betriebsausgaben nicht zum Abzug zu bringen. Eine solche differenzierte Berechnung würde der nach § 1 Abs. 1 der VO gebotenen Einheitlichkeit widersprechen.

Somit geht aber auch der Hinweis der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 1961 ins Leere, da im vorliegenden Fall von anderen rechtlichen Verhältnissen auszugehen ist.

Die Berücksichtigung der Betriebsausgaben in der laut Verordnung vorgesehenen Höhe befolgt nicht nur die Grundsätze der Pauschalierung sondern entspricht im Ergebnis auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung stellen im gegenständlichen Fall keinen Sondertatbestand dar, sondern fallen zumindest ab dem Jahr 1997 (nicht im Jahr 1998) regelmäßig an, weshalb es auch wirtschaftlich nicht gerechtfertigt wäre, dass nur die ordentliche Waldnutzung auch die ordentlichen Lasten trägt (dazu Dr. Manfred Wieser/Dr. Stefan Steiger, Land- und Forstwirte im Ertragsteuer- und Sozialversicherungsrecht, FJ 2000, Seite 214).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. Mai 2007