



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung der Bw., vertreten durch STB, vom 4. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 23. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 7. August 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann Gasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die im Jahr 1924 geborene Bw. wies in der beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 Pensionseinkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € – 2.661,53 aus. Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erwarb die Bw. von ihrem Onkel aufgrund eines Übergabevertrages mit Notariatsakt vom 26. August 1969. Nach dem Ableben

der fruchtgenussberechtigten Ehegattin des Übergebers am 14.04.1987 waren die Einkünfte der Bw. zuzurechnen.

Zu diesem Zeitpunkt entfielen von der insgesamt erworbenen Gesamtfläche von 63,6229 ha auf landwirtschaftliche Flächen 18,2429 ha und auf forstwirtschaftliche Flächen 45,38 ha. Die in dieser Gesamtfläche enthaltene Hofstelle vulgo X umfasste 39,6204 ha, welche die Bw. im Februar 1989 um ATS 5,150.652,00 veräußerte. Aus diesem Verkauf hatte die Bw. einen Veräußerungsgewinn (für stehendes Holz) in Höhe von ATS 1,913.223,00 zu versteuern.

Auf die verbleibende Hofstelle vulgo Y entfielen 24,0025 ha (davon landwirtschaftlich genutzte Fläche 9,2525 ha, forstwirtschaftlich genutzte Fläche 14,75 ha). Mit Feststellungsbescheid vom 24. Oktober 1990 erfolgte die entsprechende Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955, mittels welcher der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 1.1.1990 für landwirtschaftliche Flächen im Ausmaß von 6,9658 ha mit ATS 38.296 und für forstwirtschaftliche Flächen von 14.75 ha mit ATS 36.712,00, zusammen ATS 75.000,00 (gerundet) festgesetzt wurde (Verhältnis: 51,05:48,94).

Im Jahr 1994 verkaufte die Bw. eine landwirtschaftliche Fläche im Ausmaß von 2,2867 ha (Rest: 6,9658 ha).

Mit Feststellungsbescheid vom 09. August 1995 wurde zum 1. Jänner 1995 für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb für landwirtschaftlich genutzte Flächen (6,9658 ha) ein anteiliger Einheitswert von ATS 20.904,00 und für forstwirtschaftliche Flächen (14,7500 ha) ein anteiliger Einheitswert von ATS 36.712,00 zusammen von ATS 57.000,00 (gerundet) festgestellt (**36,67%:64,40%**).

Bis einschließlich 2001 ermittelte die Bw. die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Anwendung der jeweils geltenden Pauschalierungsverordnungen gemäß § 17 EstG und erklärte unter Inanspruchnahme der jeweiligen Pauschalierungsverordnung die in der weiter unten folgenden Darstellung unter "erklärtes Ergebnis" ausgewiesenen Einkünfte.

Die **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2002** wurden wie folgt ermittelt:

In Euro:	Einnahmen	Ausgaben
	0	
Pflichtversicherung		1.166,33
12 Fahrten Graz - Metnitz,		1.495,20

4.200 km		
Verlust		- 2.661,52

In Beantwortung eines Vorhaltes brachte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 11.03.2004 vor, dass die nunmehr achtzigjährige Bw. den Betrieb geerbt und diesen nie aktiv betrieben habe. Sie besitze keine landwirtschaftlichen Geräte. Die forstwirtschaftliche Fläche sei aus einer ehemaligen Weide entstanden und beinhalte keine nennenswerten Holzvorräte. Aus diesen Gründen seien in absehbarer Zeit keine Einnahmen zu erwarten und läge Liebhaberei vor.

Ein Übergangsgewinn wurde seitens des steuerlichen Vertreters wie folgt ermittelt:

Wert des stehenden Holzes	€ 22.125,00
Übergangsverlust	€ 22.125,00

Die forstwirtschaftliche Fläche betrage 14,75 ha und der Holzbestand sei durch Selbstanflug entstanden, der Holzvorrat sei mit durchschnittlich 100 Fm/ha geschätzt und der durchschnittliche ab Stock Wert je Fm mit € 15,00 festgelegt worden.

Den bekämpften **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002** vom 23.07.2004 begründete das Finanzamt wie folgt:

Übergang der Gewinnermittlungsart von Durchschnittsbesteuerung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3.

Auf Grund der eingereichten Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2002 ist ersichtlich, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 beantragt wird.

Bei der ersten E/A-Rechnung nach dem Übergang sind die am Übergangsstichtag bestehenden Warenforderungen aus den Einnahmen und die bestehenden Warenverbindlichkeiten aus den Ausgaben auszuscheiden.

**Übergangsgewinn/-
Verlust** 0,00

Liebhaherei:

Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung vom 11. März 2004 wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass die Abgabepflichtige die Land- und Forstwirtschaft nie aktiv ausgeübt hatte bzw. auch keine landwirtschaftlichen Geräte besitzt um die Land- u. Forstwirtschaft aktiv zu betreiben.

Weiters wurde mitgeteilt, dass in absehbarer Zeit aus der Land- u. Forstwirtschaft keine Einnahmen zu erwarten sind und demnach eine Liebhaberei vorliegt.

Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, ist als Liebhaberei anzusehen und begründet keine Einkunftsquelle.

Wie aus der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 für das Jahr 2002 ersichtlich ist, sind auch in Zukunft Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse nicht zu erwarten.

Ist ein land- u. forstwirtschaftlicher Betrieb als Liebhabereibetrieb zu behandeln, liegt eine Betriebsaufgabe vor.

Ermittlung der Betriebsaufgabe:

<i>Einheitswert</i>	<i>ab 01-01-1995</i>	<i>ATS</i>		<i>57.000,00</i>
		<i>Euro</i>		<i>4.142,35</i>
<i>davon:</i>	<i>Landw.</i>	<i>6,9658 ha</i>	<i>Euro</i>	<i>1.526,13</i>
	<i>Forstw.</i>	<i>14,7500 ha</i>	<i>Euro</i>	<i>2.616,22</i>
<i>Wert des stehenden Holzes lt. Erklärung</i>		<i>22.125,00</i>		
<i>anteilige Anschaffungskosten</i>				
<i>(lt. RZ 4197 EStRL)</i>		<i>EW-Forst 01-01-1989</i>		<i>-2.667,97</i>
		<i>19.457,03</i>		
<i>Freibetrag n. § 24 Abs. 4 EStG 1988</i>		<i>-7.300,00</i>		
<i>Betriebsaufgabegewinn lt. Veranlagung</i>		<i>12.157,03</i>		
<i>Laufender Gewinn/Verlust:</i>				
<i>laut Erklärung</i>		<i>-2.661,53</i>		
<i>laut Veranlagung:</i>				
<i>Laufender Gewinn/Verlust mangels Einkunftsquelle</i>		<i>0,00</i>		
<i>Betriebsaufgabegewinn</i>		<i>12.157,03</i>		
<i>Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft lt. Veranlagung</i>		<i>12.157,03</i>		

Die Bw. erhab **Berufung**

1.) wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften (infolge des Verweises auf eine Berufungsvorentscheidung in der zusätzlichen Bescheidbegründung) und gegen

2.) die Ermittlung und Höhe der mit € 12.157,00 festgesetzten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und begründete:

Ad 1):

Laut Bescheidbegründung sei eine Berufungsvorentscheidung ergangen, obwohl es sich um einen Erstbescheid handle.

ad 2):

Einkommensteuerlich seien nur jene Einkunftsquellen zu berücksichtigen, die auf Dauer zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls läge Liebhaberei vor und seien die Ergebnisse dieser Tätigkeiten für die Erhebung der Einkommensteuer irrelevant.

Erfolge die Gewinnermittlung bei einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nach den Verordnungen zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG seien für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft nicht die pauschalierten, sondern die tatsächlich erwirtschafteten Betriebsergebnisse heranzuziehen (vgl. VwGH 21.05.1997, 92/14/0185, 0187).

Unter Gesamtgewinn sei der Gesamtbetrag dieser Betriebsergebnisse zu verstehen. Theoretische Übergangsgewinne und theoretische Aufgabegewinne seien bei der Gesamtbeurteilung zu berücksichtigen.

Aufgrund mangelnder Einnahmen in der Vergangenheit und der tatsächlichen Verlusterzielung in diesen Zeiträumen seien die Einkünfte 2002 nach den tatsächlichen Verhältnissen in Form einer Einnahmen Ausgaben Rechnung ermittelt worden. Telefonisch sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass infolge der bereits in der Vergangenheit mangelnden Einkunftszielung Liebhaberei vorläge. Tatsächlich sei die Landwirtschaft zumindest ab 1989 nicht aktiv bewirtschaftet worden und lägen demzufolge bereits ab diesem Zeitpunkt negative (tatsächliche und nicht pauschalierte) Betriebsergebnisse vor. Daher sei ab diesem Zeitpunkt die Tätigkeit als Liebhaberei zu sehen.

Auch das Finanzamt gehe von einer Liebhabereitätigkeit aus. Nicht verständlich sei aber der Ansatz eines Aufgabegewinnes mit der Begründung, dass eine Betriebsaufgabe vorläge, wenn ein Betrieb als Liebhaberei zu behandeln sei. Richtig sei nämlich, dass der Betrieb bereits in der Vergangenheit Liebhaberei gewesen sei.

Für die Beurteilung, ob ein positives Gesamtergebnis vorläge, sei ein etwaiger Veräußerungs- Aufgabe- oder Liquidationsgewinn einzubeziehen, auch wenn eine Beendigung der Tätigkeit in absehbarer Zeit nicht anstehe. Ein theoretischer Aufgabegewinn könne nur für die Beurteilung, ob vom Vorliegen eines Gesamtgewinnes auszugehen sei, herangezogen werden.

Keineswegs könne es so sein, dass in der Gesamtbetrachtung der Liebhaberei laufende Verluste unberücksichtigt blieben, aber etwaige Aufgabegewinne besteuert würden.

Auch die Ermittlung des Aufgabegewinnes sei unzutreffend und führe im Allgemeinen (auch ohne Liebhabereibetrachtung) zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung des stehenden Holzes. Denn werde der Gewinn einer Land- und Forstwirtschaft im Wege einer Vollpauschalierung ermittelt, entspreche dies einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Gewinnermittlung). Etwaige Wertzuwächse bzw. Gewinne aus dem Holzverkauf würden mit

der Pauschalierung erfasst und damit einer Besteuerung zugeführt. Erfolge ein Übergang von der Pauschalierung auf eine andere Gewinnermittlungsart oder erfolge eine Aufgabe, müsste das stehende Holz (fiktiv) um die (bereits versteuerten) Wertzuwächse aufgewertet werden. Andernfalls käme es bei Buchwertansatz mit den historischen Anschaffungskosten zu einer nochmaligen Erfassung dieser Zuwächse und würden diese de facto doppelt erfasst.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt auszugsweise:

Die Bw. erklärte bis 2001 pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Ab der Veranlagung 2002 ermittelte sie die Einkünfte durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung und erklärte bei Einnahmen von € 0 einen Verlust von € 2.661,52.

Über Vorhalt teilte die Bw. mit, dass sie den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geerbt und nie aktiv geführt habe. Die forstwirtschaftliche Fläche (14,75 ha) beinhaltete keine nennenswerten Holzvorräte und es seien in absehbarer Zeit keine Einnahmen zu erwarten. Es liege demnach Liebhaberei vor.

Die Bw. und die Abgabenbehörde gehen übereinstimmend davon aus, dass – auch unter Einbeziehung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes – der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nicht geeignet ist, einen Gesamtgewinn abzuwerfen. Die Bw. hat durch ihr Vorbringen der Abgabenbehörde gegenüber auch zum Ausdruck gebracht, dass sie keine Gewinnerzielungsabsicht mehr hat.

Die Einstufung einer Einkunftsquelle als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung führt zu einer Betriebsaufgabe mit der Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen. Werden dabei stille Reserven aufgedeckt, stellen diese einen Veräußerungsgewinn dar. Durch die Pauschalierung werden nur laufende Geschäftsfälle erfasst. Daher ist insbesondere der Aufgabe- und Veräußerungsgewinn gesondert zu erfassen.

Im gegenständlichen Fall sind dem gemeinen Wert des Holzbestandes (€ 22.125,00 laut Angaben der Bw.) die geschätzten historischen Anschaffungskosten von € 2.667,97 gegenüberzustellen. Der sich somit errechnete Veräußerungsgewinn von € 19.457,03 war um den Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG zu vermindern.

Eine fiktive Aufwertung des stehenden Holzes anlässlich der Aufgabe bzw. Veräußerung des Forstbetriebes um die bis dahin pauschal besteuerten Forsterträge ist steuerrechtlich nicht vorgesehen und würde bei einer nachhaltigen Nutzung – wie bei der Pauschalierung unterstellt – zu keinem korrekten Ergebnis führen. Als vereinfachte Gewinnermittlung kann sich die Pauschalierung im Einzelfall sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken. Durch die freiwillige Wahl dieser Gewinnermittlungsart nimmt man allfällige Nachteile jedoch in Kauf.

Jeder Aufgabegewinn, der durch eine Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen entsteht, ist insoweit ein "theoretischer" als ihm kein tatsächlicher Erlös (Geldfluss) gegenübersteht. Dies steht jedoch einer Besteuerung – wie im Fall einer Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen – nicht entgegen.

Die Verwendung eines Begründungsformulars, das sowohl zur Begründung von Bescheiden als auch von Berufungsvorentscheidungen konzipiert ist, macht einen (Einkommensteuer) Bescheid noch nicht zu einer Berufungsvorentscheidung. Der Antrag auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung geht daher ins Leere.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabebehörde II. Instanz durch den Berufungssenat gemäß § 282 BAO.

Im Wesentlichen führte die Bw. unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung aus, dass bereits ab 1989 ihre Tätigkeit als Liebhaberei zu betrachten sei, da sie die Land- und Forstwirtschaft nie aktiv bewirtschaftet habe. Es könne nicht sein, dass der laufende Verlust als Liebhaberei qualifiziert wird, der Aufgabegewinn aber steuerpflichtig sei.

Im Schreiben vom 27.02.2006 teilte der steuerliche Vertreter mit UFS mit, dass die landwirtschaftlichen Flächen nicht verpachtet worden waren und die Hutweiden den Nachbarn kostenlos zur Verfügung gestellt wurden.

Das Finanzamt führte am 09. 03. 2006 Nachfolgendes aus:

Die Bw. hat im Zeitraum 1987 bis 2001 S 1.971.296,-- an Einkünften aus L+F erklärt. Darin enthalten ist ein Gewinn aus der Veräußerung eines, einen Teilbetrieb bildenden Forstes iHv. S 1.913.223,--, der übrige lfd. Gewinn wurde durch Pauschalierung ermittelt.

Für das Jahr 2002 wurde, nach Wechsel zur Gewinnermittlung gem. § 4/3 EStG, erstmals ein Verlust erklärt und vorgebracht, die Bw. habe die Land- und Forstwirtschaft nie aktiv ausgeübt (VB v 11.3.2004).

Bei der Beurteilung des L+F-Betriebes als Liebhaberei hat das FA den Veräußerungsgewinn des Jahres 1989 übersehen und ist von den für 2002 geltend gemachten Betriebsausgaben ausgegangen.

Bei Prüfung der Liebhabereifrage hinsichtlich des Forstbetriebes ist aber der Veräußerungsgewinn des Jahres 1989 mit zu berücksichtigen, da der Verkauf eines Teilbetriebes für sich allein keine Änderung der Bewirtschaftung darstellt. Da die Bw. vorbringt, sie habe den L+F-Betrieb nie aktiv betrieben, also weder vor und noch nach der Teilbetriebsveräußerung 1989, kann keine Änderung in der Art der Bewirtschaftung vorliegen.

Was den Forstbetrieb anlangt so ist nach Ansicht des FA für die Frage ob Liebhaberei vorliegt oder nicht sowohl der bereits erzielte Veräußerungsgewinn des Jahres 1989 als auch ein fiktiver Veräußerungsgewinn des noch vorhandenen Teilforstbetriebes zu berücksichtigen, an Betriebsausgaben können bei der Prognoserechnung - da keine aktive Bewirtschaftung erfolgt - nur die anteilig auf den Forsteinheitswert entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (€ 743,--) berücksichtigt werden. Ein Gesamtverlust läge bei weitem noch nicht vor.

Im Übrigen ist nach der Rechtsprechung des UFS (RV/0253-W/04 v 14.1.2005) bei einem aussetzenden Forst auch dann nicht von Liebhaberei auszugehen, wenn der Wald jahrelang (Erwerb 1970, Veräußerung 2001) weder gepflegt noch durch Holzeinschläge genutzt wird. In der Entscheidung wird auch auf Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 21 Tz 21, verwiesen, wonach im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb (und keine Liebhaberei) anzunehmen ist.

Nach dieser Entscheidung wäre jedenfalls solange von einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle auszugehen, solange die angefallenen Betriebsausgaben den fiktiven Veräußerungsgewinn nicht übersteigen. In dem Jahr, in dem dies nicht mehr der Fall ist, läge ein Übergang von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei vor, der eine Betriebsaufgabegewinnermittlung nach sich ziehen würde.

Im vorliegenden Fall ist nach Ansicht des FA daher trotz Nichtbewirtschaftung hinsichtlich des Forstbetriebes von einer Einkunftsquelle auszugehen, zumal auch noch kein fiktiver Gesamtverlust erzielt wurde.

Hingegen wird man bei einem landwirtschaftlichen Betrieb, bei dem ohne aktive Bewirtschaftung keine Einnahmenerzielung möglich ist, im Fall der Nichtbewirtschaftung nicht von einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle sprechen können. Da im vorliegenden Fall in der Landwirtschaft keine zu versteuernden stillen Reserven vorhanden sind, ist der Zeitpunkt der Annahme von Liebhaberei ertragsteuerlich nicht relevant.

Das FA beantragt daher, nur hinsichtlich der Landwirtschaft, nicht jedoch hinsichtlich des Forstes von Liebhaberei auszugehen und die Einkünfte aus L+F mit - € 743,-- zum Ansatz zu bringen. Da nach Vorbringen der Bw. keine Bewirtschaftung stattfindet, können die geltend gemachten Fahrtkosten nicht mit der Bewirtschaftung des Forstes im Zusammenhang stehen. Die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge stehen nur anteilig (im Verhältnis Iw. EW zu Fw. EW) als Betriebsausgaben zu.

Dem hielt die Bw. entgegen:

Es sei nicht gegen die Qualifizierung als Liebhaberei Berufung erhoben worden. Dass ein Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine Einkunftsquelle sei, wäre nicht Spruch des Finanzamtes gewesen. Eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz sei auf die Sache beschränkt, worunter jene Angelegenheit zu verstehen sei, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet habe. Eine Änderung der Qualifizierung des Forstbetriebes als steuerliche Einkunftsquelle sei daher nicht Inhalt des gegenständlichen Verfahrens und verfahrensrechtlich nicht möglich.

Weiters ergänzte die Bw., dass es sich beim im Jahr 1989 verkauften Forstbetrieb durchaus um einen eigenständigen Betrieb gehandelt haben möge, Beurteilungseinheit für eine Liebhabereibetrachtung jedoch immer jeder einzelne Betrieb sei. Die nunmehr streitgegenständliche Forstwirtschaft sei eine so genannte Zuhube, sei sehr steil und zu einem Drittel nicht erschlossen, zwei Drittel seien nur durch einen Ochsenweg erreichbar.

Eine Bewirtschaftung sei kostenintensiv und unwirtschaftlich, zudem wäre ein Wegbau notwendig. Aus persönlichen Verhältnissen sei eine kostendeckende Bewirtschaftung nicht möglich. Kosten für Borkenkäferbekämpfung, Kulturpflege und Aufforstung seien höher als die Erlöse ab Stock. Die nunmehr 82 jährige Bw. sei dazu persönlich nicht in der Lage und besitze keine Gerätschaften. Daher lasse sich kein Gesamtüberschuss ermitteln.

Der (den anderen eigenständigen Betrieb betreffende) Veräußerungsgewinn aus 1989 sei für die Liebhabereibeurteilung des streitgegenständlichen Betriebes irrelevant.

Im Weiteren wurde festgestellt, dass der Bw. seitens des Amtes der Kärntner Landesregierung im Jänner 2007 eine Beihilfe für im Kalenderjahr 2006 entstandene und in **Höhe von € 14.020,00** von der Bezirksforstinspektion festgestellte Katastrophenschäden für einen 60 – 80 jährigen Fichten- und Lärchenbestand **auf einer Fläche von rund 1,2 ha** im Ausmaß von € 1.400,00 gewährt wurde. Im Erhebungsergebnis der Bezirksforstinspektion wurde die Aufarbeitung der Schäden bestätigt.

Diese Erhebungsergebnisse sowie die nachfolgende (**erste Darstellung einer**)

Prognoserechnung (der Ansatz der Sozialversicherungsbeiträge als Betriebsausgaben führt zu den adaptierten Ergebnissen) für einen Zeitraum von 20 Jahren wurden dem steuerlichen Vertreter zu Kenntnis gebracht:

Jahr		<i>adaptiertes Ergebnis in ATS gesamt:</i>	Anteilig auf Forst entfallend:
			64,4%
15.04.1987 – 92 SVB gemäß § 184 BAO geschätzt	9.165:12 x 8,5 9.165,00 x 5	- 6.491,87 -45.825,00	-4.180,76 -29.511,30
	erklärtes Ergebnis in ATS:		
1993	1.311,00	-14.231,00	- 9.164,76
1994	0,00	- 14.871,00	-9.576,92
1995	0,00	-15.660,00	-10.085,04
1996	0,00	- 17.242,00	-11.103,84
1997	0,00	- 15.543,00	-10.009,69
1998	1.508,00	- 16.174,00	-10.416,05
1999	5.304,92	- 16.049,00	-10.335,55
2000	5.304,92	- 16.049,00	-10.335,55
2001	9.134,92	- 16.049,00	-10.335,55
2002: SV Bauern 12 Fahrten	- 36.623,31	- 16.049,05 (20.574,40)	-10.335,55
Zwischensumme	-- 14.059,55	- 210.233,87 (- 230.808,87)	- 135.470,56
Wert des stehenden Holzes laut BW im Jahr 2002		302.726,60	302.726,60

Gesamtergebnis auf Grundlage adaptierter Betriebsausgaben		92.492,73	167.256,04
2003-2007: § 184 BAO geschätzt 10.335,58 x 5		- 51.677,90	-33.280,56
Gesamtergebnis in ATS		40.814,83	133.975,48
Gesamtergebnis in Euro		2.966,12	9.736,37

Eine Stellungnahme dazu durch die Bw. erfolgte nicht.

Den Vorbringen der Bw. Rechnung tragend, dass keine Einnahmen erzielt wurden, sehr wohl aber an Betriebsausgaben die Sozialversicherungsbeiträge angefallen seien, dass die Teilbetriebsveräußerung 1989 nicht zu berücksichtigen sei, da diese einen anderen Teilbetrieb betreffe, der forstwirtschaftliche Betrieb seit Feber 1989 im vorliegenden Ausmaß gegeben ist und dass die Bw. keinerlei Tätigkeit entfaltet habe, errechnen sich die unter "adaptiertes Ergebnis" **ab dem Jahr 1989** dargestellten Betriebsergebnisse im Gesamten und anteilig auf die Forstwirtschaft (im Verhältnis der festgestellten Einheitswerte) entfallend:

Jahr		<i>adaptiertes Ergebnis in ATS gesamt:</i>	<i>Anteilig auf Forst entfallend:</i>
			<i>89-94: 48,94%</i>
			<i>ab 95: 64,4%</i>
1989 – 92 SVB gemäß § 184 BAO geschätzt	9.165,00 x 4	- 36.660,00	-17.941,40
	erklärtes Ergebnis in ATS:		
1993	1.311,00	-14.231,00	- 6.964,65
1994	0,00	-14.871,00	- 7.277,86
1995	0,00	-15.660,00	- 10.085,04
1996	0,00	-17.242,00	- 11.103,84
1997	0,00	-15.543,00	- 10.009,69

1998	1.508,00	- 16.174,00	-10.416,05
1999	5.304,92	- 16.049,00	-10.335,55
2000	5.304,92	- 16.049,00	-10.335,55
2001	9.134,92	- 16.049,00	-10.335,55
2002: SV Bauern 12 Fahrten	- 36.623,31 (20.574,4)	- 16.049,05	-10.335,55
Zwischensumme	-- 14.059,55	- 194.577,00	- 115.140,73
Wert des stehenden Holzes laut BW im Jahr 2002 Abzüglich Anschaffungskosten laut Finanzamt		302.726,60 - 36.712,00	302.726,60 - 36.712,00
Gesamtergebnis auf Grundlage adaptierter Betriebsausgaben		71.437,60	150.873,87
2003-2009: § 184 BAO geschätzt 16.049,05 x 7		- 112.343,35	-72.348,85
Gesamtergebnis in ATS		- 40.905,75	78.525,02
Gesamtergebnis in Euro		- 2.972,73	5.706,63

Über die Berufung wurde erwogen:

Infolge der Einbringung des Vorlageantrages gilt die Berufung als unerledigt.

1.) Verfahrensrechtlicher Aspekte:

a.) Dem Einwand, dass durch die Anführung des Wortes Berufungsverentscheidung in der zusätzlichen Bescheidbegründung ein Verfahrensmangel gegeben sei, wird entgegen gehalten, dass vom Finanzamt ein eindeutig als Erstbescheid zu erkennender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 erlassen wurde und lediglich die Anführung des

Wortes "Berufungsvorentscheidung" im zusätzlichen Begründungsformular Verf. 67 zum Einkommensteuerbescheid 2002 vom 23.07.2004, das sowohl zur Begründung von Bescheiden als auch von Berufungsvorentscheidungen konzipiert ist, diesen Erstbescheid noch nicht zu einer Berufungsvorentscheidung macht, sodass dieser Einwand ins Leere geht.

b.) Entsprechend § 289 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn keine Formalentscheidung (z.B. gemäß § 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 256 Abs. 3 etc.) zu erfolgen hat und der angefochtene Bescheid auch nicht unter Zurückweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben wird, meritorisch zu entscheiden und ist berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen uns demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zutreffend ist das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die Änderungsbefugnis auf die „Sache“ begrenzt ist, wobei „Sache“ jene Angelegenheit ist, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Nicht zutreffend ist hingegen die zum Ausdruck gebrachte Meinung, eine Änderung der Qualifizierung des Forstbetriebes nunmehr als steuerliche Einkunftsquelle sei verfahrensrechtlich nicht möglich. Gerade die Beurteilung dieser Frage bildet im gegenständlichen Fall die „Sache“, wenn sich die Berufung vom 04. August 2004 gegen die Ermittlung und Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft richtet und begründet wurde, wann vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen sei oder nicht, insbesondere theoretische Übergangsgewinne und theoretische Aufgabegewinne bei der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen seien.

In Abänderung des angefochtenen Bescheides in jede Richtung darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beispielsweise nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben, eine Person erstmals in Schuldnerposition verweisen, Bescheidadressaten austauschen, vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegründe durch andere austauschen.

Grenzen der Änderungsbefugnis könnten sich auch durch eine eventuelle Bindung an Grundlagenbescheide, oder durch Bindung an Entscheidungen der Hauptfragenbehörde hinsichtlich zu beurteilender Vorfragen ergeben.

Hingegen besteht für die entscheidende Abgabenbehörde zweiter Instanz kein Verböserungsverbot.

2.) Den eigentlichen Streitpunkt im gegenständlichen Verfahren bilden die **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

a.) Liebhabereibetrachtung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 (LiebhabereiVO 1993) liegen Einkünfte vor "bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 leg. cit. "bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."

§ 1 Abs. 1 Z 2 stellt demnach darauf ab, dass die Tätigkeit typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Dies trifft auf Tätigkeiten, die grundsätzlich erwerbswirtschaftlich sind, nicht zu (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh I/2, Anm. 15).

Gemäß § 2 Abs. 4 LiebhabereiVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. "Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn

dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. ...

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 LiebhabereiVO 1993 der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen, wobei steuerfreie Einnahmen nur insoweit anzusetzen sind, als sie nicht zu einer Kürzung der Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der dem Anlagevermögen angehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Um beurteilen zu können, ob - sowohl bei Tätigkeiten mit Einkunftsquellenvermutung als auch bei Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung - Liebhaberei vorliegt, ist zunächst festzustellen, ob und in welchem Umfang Verluste gegeben sind (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh I/2, Anm. 3).

Auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen setzt voraus, dass es sich um eine Einkunftsquelle handelt. Liegt keine Einkunftsquelle vor, wäre auch die Versteuerung nach Durchschnittssätzen verfehlt.

Es sind daher Feststellungen darüber zu treffen,

ob sich durch Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) sowie durch Ansatz eines theoretischen Veräußerungsgewinnes

ein Gesamtüberschuss ergibt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 56 f.*)

Bei einem Übergang von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich ein Übergangsergebnis in Form von Zu- bzw. Abschlägen zu ermitteln, um eine Doppel- oder Nichterfassung von Einnahmen oder Ausgaben bzw. Erträgen und Aufwendungen zu vermeiden:

Da es sich bei der Vollpauschalierung vom System her um eine vereinfachte Buchführung ((die Vollpauschalierung ist eine dem § 4 Abs. 1 EStG nachgebildete pauschale Gewinnermittlung, sodass deren Grundsätze anzuwenden sind) handelt, ist ein bei der Vollpauschalierung schon erfasster Zuwachs beim Übergangsergebnis als Abschlag zu erfassen (vgl. EStG, Einkommensteuergesetz von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke § 4 Anm. 189).

Beispielsweise ist für den Wert der Warenbestände oder für Lieferverbindlichkeiten bei einem Wechsel von § 4 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 3 EStG ein Abschlag/Zuschlag anzusetzen.

Im streitgegenständlichen Fall ergibt sich schon mangels Vorhandenseins von derartigem (Umlauf)vermögen weder hinsichtlich des Land- noch des Forstwirtschaftlichen Betriebes ein Übergangsergebnis. (Anmerkung: Eine Teilwertzuschreibung für stehendes Holz, für welche im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG grundsätzlich eine Wahlmöglichkeit eingeräumt ist, ist nicht gegeben).

Für die Beurteilung, ob ein Gesamtgewinn oder Gesamtverlust innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraumes (hier 20 Jahre laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) ist allerdings ein sich ergebender Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen. Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 21.05.1997, 92/14/0185, folgend, sind für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse und nicht jene, die unter Anwendung der Pauschalierungsverordnung ermittelt wurden, heranzuziehen. Unter Bedachtnahme darauf ergibt die o.a. zweite Darstellung der „adaptierten“ Ergebnisse hinsichtlich der Forstwirtschaft bei Zugrundelegung des vom steuerlichen Vertreter selbst im Schätzungswege ermittelten Wertes für das stehende Holz für das Kalenderjahr 2002 unter Ansatz eines 20 jährigen Beobachtungszeitraumes einen Gesamtgewinn (ohne Berücksichtigung eines Holzzuwachses für den restlichen Zeitraum). Dass der vom steuerlichen Vertreter ermittelte Wert als absolute Untergrenze anzusehen ist, erhellt das Erhebungsergebnis der Bezirksforstinspektion im Zuge der Erhebung der Höhe des Sturmschadens aus dem Jahr 2006, derzufolge für eine Fläche im Ausmaß von **1,2 ha** ein Schade in Höhe von **€ 14.020,00** ermittelt wurde. Zum grundsätzlichen Vorliegen von Einkünften wird im folgenden Punkt Bezug genommen.

b.) § 21 EStG legt die **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** fest.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft kann gemäß § 17 Abs. 4 und 5 EStG aufgrund von Verordnungen des Bundesministeriums für Finanzen durch Anwendung von Durchschnittssätzen aufgrund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen erfolgen, wenn weder Buchführungspflicht besteht noch ordnungsgemäße Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Die Verordnung (VO) zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG, BGBl. II 2001/54, über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft bestimmt auszugsweise, dass in Anwendung dieser VO nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt werden.

Die Bw. erklärte – erstmals - für das Kalenderjahr 2002 negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 2.661,53, weshalb sich – erstmals - für dieses Jahr die Frage

einer Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, insbesondere ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtverlust erzielbar ist, stellt.

Unstrittig ist, dass die Bw. aufgrund des Notariatsaktes aus dem Jahr 1967 einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Ausmaß von 63,6229 ha erhielt, wovon auf landwirtschaftliche Flächen 18,0529 ha und auf forstwirtschaftliche Flächen 45,57 ha entfielen und (eventuelle) Erträge aus diesem Betrieb ab Ableben der fruchtgenussberechtigten Tante ab April 1987 der Bw. zuzurechnen waren. Ebenso unstrittig ist, dass nach Verkauf der in den angeführten Flächen enthaltenen Hofstelle vulgo X (39,6204 ha) im Jahre 1989 um ATS 5,150.652,00 und nach einem weiteren Verkauf von landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von 2,28 ha der Bw. an landwirtschaftlich nutzbaren Flächen 6,9658 ha und eine forstwirtschaftlich nutzbare Fläche von 14,75 ha verblieben (vgl. Feststellungsbescheide zum 1.1.1990 vom 24.10. 1990 und zum 1.1.1995 vom 09.08.1995).

Ebenso ist unstrittig, dass aus dem Verkauf im Jahr 1989 ein auf stehendes Holz entfallender Veräußerungsgewinn in Höhe von ATS 1,913.223,00 für 1989 zu versteuern war.

Nun wendet die Bw. ein, niemals eine aktive Tätigkeit entfaltet zu haben.

Aus der Aktenlage ergibt sich jedenfalls, dass die Bw. nachweislich bis einschließlich 2001 die in der o.a. ersten Darstellung unter „erklärte Einkünfte“ aus Land- und Forstwirtschaft ersichtlichen Einkünfte unter Inanspruchnahme der Pauschalierungsverordnung erklärte.

Es ist zu prüfen, ob auch angesichts dieses Vorbringens der Bw. auf Basis objektivierbarer Umstände Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegeben sind. Dem Vorbringen der Bw., dass eine solche Beurteilung jeweils für jeden Teilbetrieb (gesondert) zu erfolgen habe, ist zuzustimmen (siehe daher Darstellung zwei).

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erzielt derjenige, der über die Eigenversorgung und über eine Liebhaberei hinausgehend (bewertungsrechtliches) land- und forstwirtschaftliches Vermögen (also nicht bloß bewertungsrechtliches Grundvermögen, §§ 51ff BewG 1955) bewirtschaftet. Eine Land- und Forstwirtschaft und damit eine Einkunftsquelle liegt vor, wenn der Betrieb nach land(forst)wirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird und auch objektiv (Lage und Größe des Besitzes, Bodenbeschaffenheit, Kulturgattung, tatsächliche Bewirtschaftungsweise) die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen; anderenfalls ist Liebhaberei gegeben. Neben objektiven Momenten sind aber auch subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkunftsquellen u.a. in Erwägung zu ziehen.

Hinsichtlich der Forstwirtschaft sind allerdings deren Besonderheiten zu beachten: Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen (Holz, Reisig, Tannenzapfen, Moos, Harz, Beeren, Pilze,

usw.) verstanden (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 21 Anm. 73).

Allein das Vorhandensein eines heranwachsenden Baumbestandes (aussetzender Betrieb) kann für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebes ausreichend sein, wenn die übrigen Merkmale (insbesondere Gewinnerzielungsabsicht) vorliegen (*Felsmann*, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn 1983 ff, 55, A 11). Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald voraus; ein mit Bäumen eingefasstes landwirtschaftliches Grundstück oder einzelne Baumreihen sind kein Wald. Wald sind gem. § 1 Abs. 1 ForstG. 1975 mit im Anhang zu diesem G aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht. Eine über § 1 Abs. 1 ForstG 1975 hinausgehende Mindestgröße ist nicht erforderlich, diese kann aber bei der Abgrenzung zur Liebhaberei und zur Beurteilung einer Teilbetriebseigenschaft von Bedeutung sein (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 21 Anm. 74; *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 21 Rz 16).

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb (und keine Liebhaberei) anzunehmen (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 21 Tz 10 mwN; vgl. auch VwGH 3. 2. 1967, 1736/65). Lange Umtriebszeiten und schwankende Erträge bei stetigem Aufwand, aber u.U. auch aufwandslose Erträge durch das natürliche Wachstum des Holzes haben zu einem besonderen, eigenständigen forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff geführt (*Gmach* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 13 Anm. 223).

Auch eine durch Anpflanzung und Samenflug entstandene Waldfläche ist Teil eines Forstbetriebs oder forstwirtschaftlicher Teilbetrieb, solange die Fläche nicht derart umgestaltet wird, dass von einer Entnahme ins Privatvermögen oder der Entstehung notwendigen Privatvermögens auszugehen ist (BFH 18. 5. 2000, IV R 27/98). Selbst wenn der Forstwirt nicht in das Wachstum der Pflanzen eingreift, ist allein in der Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs ein Forstbetrieb anzunehmen. Die Nachhaltigkeit der Nutzung liegt in einem solchen Fall in der steten Hinnahme des Holzzuwachses (vgl. *Leingärtner/Stalbod*, Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 6 mwN).

Das notwendige Merkmal für das Bestehen eines forstwirtschaftlichen Betriebes ist, auf einen einfachen Nenner gebracht, das Vorhandensein eines Baumbestandes. Gebäude und Inventar gehören zwar auch zum forstwirtschaftlichen Betrieb, sind aber nicht wesensnotwendig. Da bei aussetzenden Betrieben eine Nutzung oft durch Jahrzehnte nicht gegeben ist und eine Bewirtschaftung oft nur in geringem Umfang stattfindet, ist für solche forstwirtschaftlichen Betriebe ein entsprechendes Inventar auch tatsächlich kaum notwendig. An das Vorliegen

eines Teilbetriebes werden daher bei aussetzenden Betrieben nur geringe Anforderungen zu stellen sein" (*Tischendorf*, Steuerforstwirt, Graz-Salzburg 1963 ff, E 342).

Zu prüfen ist daher weiters, ob das bewaldete Grundstück allein als forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen ist.

Die zu beurteilende Fläche kann hierbei unter Umständen von Bedeutung sein. So sieht etwa die niedersächsische Finanzverwaltung eine forstwirtschaftliche Nutzung bei Flächen unter 3 ha regelmäßig als nicht gegeben an, während bei Flächen über 5 ha regelmäßig ein forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegen wird. Bei Flächen zwischen 3 und 5 ha sind im Einzelfall die tatsächlichen Verhältnisse gegeneinander abzuwegen (vgl. *Felsmann*, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn 1983 ff, 57, A 13). Der BFH hat etwa eine Teilfläche von 5,55 ha als forstwirtschaftlichen (Teil)Betrieb eines aussetzenden forstwirtschaftlichen Betriebes angesehen (9. 12. 1960, IV 67/58; BStBl III 1961, 124). In Österreich wird bei Wäldern mit einer Flächengröße unter 10 ha von Kleinstwäldern, bei Wäldern mit einer Flächengröße zwischen 10 und 100 ha von Kleinwäldern gesprochen (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 94; § 46 BewG 1955); die Größe der Waldfläche ist in Österreich grundsätzlich nicht maßgebend (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 21 Anm. 74; *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 21 Rz 16).

Im Hinblick auf die Größe des gegenständlichen Forstgrundstückes - 14,75 ha - ist nach den obigen Ausführungen jedenfalls von einem forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, auch wenn bei einem aussetzenden Betrieb eine zeitlang weder eine Bestandspflege durchgeführt und wegen der langen Umtreibszeit kein Holzeinschlag vorgenommen wurde (vgl. *Leingärtner/Stalbod*, Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 11 mwN); auch das Fehlen eines besonderen forstwirtschaftlichen Inventars steht der Annahme eines Forstbetriebes nicht entgegen. Dass die Forstflächen ausschließlich rein privaten Motiven - etwa der Abschirmung des privat genutzten Einfamilienhauses - gedient haben (vgl. *Leingärtner/Stalbod*, Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 6), wurde von der Bw. nicht vorgebracht, sie verwies auf schwierige Bringungsmöglichkeiten, welche sich auch bei Festsetzung des forstwirtschaftlichen Einheitswertes niederschlugen (vgl. Bewertungsakt).

Dass ein Forst nicht notwendigerweise eine betriebswirtschaftliche Ergänzung einer bäuerlichen Betätigung darstellen muss, sondern vom landwirtschaftlichen Besitz getrennt beurteilt werden kann, brachte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.6.1972, 2230/70, zum Ausdruck: Bei der in Österreich häufig gegebenen Struktur kleinerer und mittlerer Landwirtschaften sei im Regelfall eine wirtschaftlich und daher auch steuerrechtlich als Einheit zu beurteilende Zusammenfassung der Landwirtschaft und der Forstwirtschaft anzunehmen. Dies gelte jedoch dann nicht, wenn – wie auch im streitgegenständlichen Fall –

die sonst als landwirtschaftliche Tätigkeit zu beurteilende Tätigkeit nicht im Rahmen einer planmäßigen Bewirtschaftung erfolgt. In diesem Fall stelle der Forstbesitz keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern sei von dem landwirtschaftlichen Besitz getrennt zu beurteilen.

Für die oben angesprochene objektivierbare forstwirtschaftliche Gewinnerzielungsabsicht spricht auch der im Jahr 2006 gestellte Antrag und die auf dessen Basis erfolgte Zuerkennung einer Beihilfe zur Förderung der Behebung von Katastrophenschäden in Höhe von € 1.400,--. Die Bezirksforstinspektion stellte für eine Sturmschadensfläche von rund 1,2 ha für einen 60-80 jährigen Fichten- und Lärchenbestand eine Schadenssumme von € 14.020,-- fest. Da sich unter Bedachtnahme auf dieses Erhebungsergebnis und auch aus dem Bewertungsakt ergibt, dass die Wachstumsverhältnisse der Forstflächen des Betriebes vulgo Y mit gut zu bezeichnen sind (Erhebung des amtlichen Bodenschätzers am 29.08.1983, Altersklassenverteilung großteils zwischen 11-40 und 40-80) und laut eigenem Vorbringen der Bw. keine Tätigkeit in der Forstwirtschaft entfaltet wurde, ist davon auszugehen, dass der von der Bw. ermittelte Wert des stehenden Holzes des gegenständlichen Forstes als wesentlich zu niedrig anzusehen ist. Mit dem Vorbringen niemals einer „aktive“ Bewirtschaftung betrieben zu haben, ist im Übrigen auch dem (wohl theoretischen) Einwand, dass die Bewirtschaftungskosten mehr betragen würden als die Erlöse ab Stock entgegen getreten.

Weil sich aber bereits den obigen Ausführungen zufolge aufgrund des natürlichen Holzzuwachses und auch auf Basis der Prognoserechnung unter Berücksichtigung der vom Finanzamt angesetzten (und der Höhe nach unbeanstandet gebliebenen) Anschaffungskosten hinsichtlich des Forstes (weder für den Zeitraum 1987-2007) noch für den Zeitraum 1989 - 2009 ein Gesamtverlust ergibt, wird der gegenständliche Forst als Einkunftsquelle angesehen. Dem Einwand einer eventuellen Doppelbesteuerung, die nach Vorbringen der Bw. eintrete, da bei Anwendung der Pauschalierungsverordnung auch schon der Holzzuwachs erfasst wäre und bei einer nachfolgenden Veräußerung das stehende Holz einer nochmaligen Besteuerung unterzogen würde, ist folgendes zu entgegnen:

Zutreffend ist, dass es sich bei der Vollpauschalierung vom System her um eine vereinfachte Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 handelt. Von der Pauschalierung sind alle im Rahmen des Betriebes einer Land- und Forstwirtschaft anfallenden gewöhnlichen Geschäftsfälle (beispielsweise Holzverkäufe, Verkauf von Ernteerträgen,...) erfasst.

Ebenso ist zutreffend, dass bei einer Veräußerung von Waldgrundstücken der auf das stehende Holz entfallende Veräußerungserlös zu versteuern ist. Eine Doppelbesteuerung tritt in diesem Fall nicht ein, da im Falle eines Verkaufes von Waldgrundstücken die zeitlich davor liegenden Schlägerungen im Wert des stehenden Holzes zum (späteren) Zeitpunkt des

Verkaufes naturgemäß nicht mehr enthalten sind. Mit der Pauschalierung sind alle gewöhnlichen Geschäftsfälle (wie Holzverkäufe) abgegolten.

Die Berücksichtigung des Holzzuwaches **kann** von buchführenden Land- und Forstwirten in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden. Diese können den Holzzuwachs in Form einer Teilwertzuschreibung aktivieren (§ 6 Z 2 lit. b ESTG 1988). Da die Bw. jedoch mangels Buchführung von der Möglichkeit einer Teilwertzuschreibung gemäß § 6 Z 2 nicht Gebrauch machen konnte und der Holzzuwachs demnach, mangels Realisierung (im Wege eines Holzverkaufes), nicht erfasst wurde, kann von einer diesbezüglichen Doppelerfassung nicht gesprochen werden.

Als Konsequenz ergibt sich daher für den landwirtschaftlichen Betrieb, losgelöst vom Forstbetrieb, dass mangels Berücksichtigung des Wertes des stehenden Holzes und in Anbetracht der Steuerfreiheit von Grund und Boden im Falle einer eventuellen Veräußerung ein Gesamtverlust vorliegt. Mangels diesbezüglich objektivierbarer Gewinnerzielungsabsicht ist hinsichtlich der Landwirtschaft vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen.

Hinsichtlich der erstmals im Kalenderjahr 2002 begehrten Fahrtkosten ist der erkennende Senat der Ansicht, dass eine betriebliche Veranlassung derselben im Streitjahr 2002 angesichts des Berufungsvorbringens der Bw., nämlich niemals eine aktive Tätigkeit entfaltet zu haben, zu verneinen ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 30. Dezember 2007