



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), der bis 1995 hauptberuflich als selbständiger Wirtschaftstreuhänder tätig war, erzielte im Verfahrenszeitraum neben nichtselbständigen Einkünften aus einer Tätigkeit in Wien auch solche aus einem in den 1970iger Jahren von der Mutter geerbten, rd. 173 Hektar (ha) großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Steiermark (Gesamteinheitswert ab 1.1.1988 unter 65.500,- €). Der Großteil dieses Betriebes (rd. 169 ha) ist als Forstwirtschaft bewertet (Teileinheitswert ab 1.1.1988 für den Forst 62.023,- €). Das Betriebsergebnis wird seit Jahren nach den Bestimmungen der jeweils geltenden land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO) ermittelt.

In der Einkommensteuererklärung für 2005 wies der Bw für den Forstbetrieb einen Gewinn von 19.442,48 € aus, der aus dem Verkauf von 951,35 Festmetern (fm) Holz stammte. Für die Ermittlung dieses Gewinns hatte der Bw gemäß den Bestimmungen der anzuwendenden LuF PauschVO 2001 vom erzielten Holzerlös pauschal 70% Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Da nach den Angaben des Bw 440,35 fm des vorgenommenen Gesamteinschlags auf außerordentliche Waldnutzungen entfallen waren (290 fm Kalamitätsnutzung, 150,35 fm

Überrieb), begehrte er für 46,38% des ermittelten Gewinns eine Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz nach § 37 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG).

Nach Befassung der zuständigen Fachabteilung für das Forstwesen übernahm das Finanzamt X (FA) zwar den erklärten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft unverändert in den angefochtenen Bescheid, verminderte aber den nach § 37 EStG zu besteuernden Gewinnanteil insofern, als es nur die Erträge aus der Kalamitätsnutzung der Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz zuordnete. Den dafür vom Bw errechneten Betrag kürzte es um 10%. Begründend führte das FA dazu aus, dass wegen Fehlens eines aktuellen Waldwirtschaftsplans (WW-Plan) der Hiebsatz für den Forstbetrieb von Amts wegen auf 845 fm (5 fm/ha) angehoben worden sei und sich nach Anrechnung der Kalamitätsnutzung auf den Einrieb kein Überrieb mehr ergebe. Mangels getrennter Einnahmenaufstellung für Normalnutzung und Kalamitätsnutzung sei der unter die Steuerermäßigung nach § 37 EStG fallende Gewinnanteil pauschal ermittelt worden.

In der Berufung gegen diesen Bescheid verwehrte sich der Bw zunächst gegen die Anrechnung der Kalamitätsnutzung auf den Einrieb. Die Vorgangsweise des FA setze voraus, dass die Kalamitätsnutzung zeitlich „*zur Gänze vor Erfüllung der Normalnutzung*“ erfolgt sei.

Tatsächlich sei aber mit der Normalnutzung schon im Jahr 2004 begonnen worden (Winterschlägerung durch kostengünstige Bauernakkordanten, erhöhte Nachfrage nach Holz aus Winterschlägerung durch Endverbraucher, erfahrungsgemäß sinkende Holzpreise im Frühjahr). Lediglich die Abrechnung und Vereinnahmung des Erlöses aus dem Holzverkauf sei zu Jahresbeginn 2005 erfolgt. Die Kalamitätsnutzung habe lt. Bestätigung der Forstbehörde Zeiträume bis Mai bzw im August 2005 betroffen bzw. sei darüber hinaus wegen Käferbefalls über das gesamte Jahr verteilt erfolgt.

Um die Schlägerungspreise in seinem Betrieb möglichst gering zu halten, sehe man für die Normalnutzung möglichst einheitliche Flächen mit identer Altersklasse vor. Im Jahr 2005 habe sich im Zuge dieser Arbeiten herausgestellt, dass der vom Nachbarrevier ausgehende Käfer- und Pilzbefall eine größere Fläche betroffen hatte als angenommen, sodass im Anschluss an die geplanten rd. 700 fm Holz „*durch kulturbedingte Maßnahmen*“ noch zusätzlich rd. 100 fm als nachträgliche Kalamitätsnutzung aufzuarbeiten gewesen seien. Auf Basis des vom FA pauschal ermittelten Hiebsatzes sei daher von einem Überrieb von 106 fm auszugehen.

In seinem Forstbetrieb sei es üblich, mit den Holzabnehmern einen so genannten „*Jahresschluss*“, einen von der Nutzungsart unabhängigen Fixpreis für das zu liefernde Holz zu vereinbaren, in den trotz sinkender Frühjahrspreise regelmäßig auch die Kalamitätsholzmengen einbezogen würden. Da das Holz für die Abfuhr im Wald zwar möglichst sortimentsgerecht aber nicht getrennt nach Holz aus der Normalnutzung bzw. Kalamitätsholz gelagert und abtransportiert werde, sei eine gesonderte Einnahmenaufstellung

für die Normalnutzung bzw. das Kalamitätsholz nicht möglich. Mit der seiner Steuererklärung zu Grunde gelegten „*Berechnungsart der pauschalen aliquoten Steuerermittlung für außerordentliche Waldnutzungen*“ sei er einem Vorschlag der ehemals zuständigen Sachbearbeiterin im FA gefolgt und beantrage er, diese Berechnung beizubehalten.

Nach ergänzenden Ermittlungen durch die neuerlich ersuchte Fachabteilung für Forstwesen, welche neben einer Besichtigung des Forstbetriebes auch einen ausführlichen Schriftverkehr mit dem Bw führte, legte das FA das Rechtsmittel des Bw ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Im Vorlageantrag brachte es gegen das Vorliegen eines Überiebs keinen Einwand mehr vor, vertrat aber den Standpunkt, dass dem daraus erzielten Gewinn mangels wirtschaftlicher Unvermeidbarkeit der Übernutzung die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach § 37 EStG fehlten. An der Berücksichtigung eines Pauschalabschlags bei der Berechnung des Gewinnanteils aus der (nach § 37 EStG zu besteuern) Kalamitätsnutzung hielt das FA - unter Hinweis auf Daten aus einem Vergleichsbetrieb und einen dem Bw anzulastenden Verstoß gegen die erhöhte Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlichen Begünstigungsbestimmungen - fest.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden.

Für die Veranlagungen der Kalenderjahre 2001 - 2005 regelt die VO des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II 2001/54 (LuF PauschVO 2001) unter welchen Voraussetzungen der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes pauschal im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden kann.

§ 1 Abs. 1 der LuF PauschVO 2001 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 EStG zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten ist unzulässig".

Gemäß § 3 Abs. 2 der genannten VO sind, wenn der forstwirtschaftliche (Teil-) Einheitswert eines der LuF PauschVO 2001 unterliegenden Betriebes den Betrag von 11.000,- Euro übersteigt, von den Betriebseinnahmen des Forstes pauschale Betriebsausgaben abzuziehen.

Deren Höhe ist von der dem forstwirtschaftlichen Einheitswert zugrunde gelegten durchschnittlichen Minderungszahl für Lärche und Fichte Bonität 7 oder Wertziffer abhängig und beträgt für eine Minderungszahl zwischen 1 und 61 oder einer Wertziffer von 11 – 20 bei Selbstschlägerung 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer).

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 idF 2005 ermäßigt sich der Steuersatz für die Besteuerung von Einkünften aus besonderen Waldnutzungen. Abs. 6 leg.cit. ermöglicht Forstbetrieben, die für das stehende Holz keinen Bestandsvergleich durchführen, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (nur) für Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt. 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.

Für das anhängige Verfahren ist unstrittig, dass der verfahrensgegenständliche Forstbetrieb im Jahr 2005 keiner abgabenrechtlichen Buchführungspflicht unterlag und auch vom Bw nicht freiwillig Bücher geführt wurden. Außer Streit steht auch, dass der forstwirtschaftliche Gewinn nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 der zitierten LuF-PauschVO 2001, somit in Form einer Teilpauschalierung unter Anwendung eines Betriebsausgabensatzes von 70% der Forsteinnahmen zu ermitteln war (lt. Aktenlage Minderungszahl 56 für Fichte der Bonität 7) und auch tatsächlich auf diese Weise ermittelt wurde.

Weiters hat keine der Verfahrensparteien Einwendungen gegen die von der zuständigen Bezirksforstbehörde erstellte Schadholzbestätigung vorgebracht (Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft XX vom 3. Februar 2006 über *Waldnutzung infolge höherer Gewalt* im Revier des Bw im Umfang von *130 fm* durch *Windwurf/-bruch* vom *1.1. – 31.5.2005*, *30 fm* durch *Muren* im *August* und *130 fm* vom *1.1. - 31.12.2005* durch *Insekten- und/oder pilzbefallene Baumgruppen und Einzelbäume*, insgesamt somit von *290 fm*).

Unter diesen Umständen sieht auch der UFS keine Veranlassung für Zweifel an der Richtigkeit dieser Daten. Doch sei grundsätzlich angemerkt, dass derartige Bestätigungen der Forstbehörde, wie jedes Beweismittel, der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde unterliegen. Einer näheren Klärung bzw. Konkretisierung der Umstände (Zeitpunkt und Inhalt der Schadensmeldungen, Zeitpunkt, Art und Ausmaß der Schadensfeststellungen) steht bei Bedarf nichts im Wege bzw. kann eine solche allenfalls für die materielle Wahrheitsfindung auch geboten sein.

Schließlich gehen beide Verfahrensparteien davon aus, dass die vom Bw bis zum Ergehen des nunmehr angefochtenen Bescheides als Normaleinschlag behandelte Erntemenge von 801 fm, welche im WW-Plan für die Periode 1977 – 1986 festgelegt worden war, aufgrund der zwischenzeitigen Bestockung im Forstbetrieb des Bw im Verfahrenszeitraum unzureichend

war. Der Bw hat den vom abgabenbehördlichen Forst-Sachverständigen (SV) vor Ergehen des angefochtenen Bescheides (ohne Augenschein) „*pauschal ermittelten Hiebsatz von 845 fm*“ ausdrücklich in diesem Bewusstsein nicht beeinsprucht.

Nach Durchführung der Betriebsbesichtigung im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren hat der Forst-SV aufgrund der bei der Begehung gewonnenen Erkenntnisse seine bisherigen Berechnungen zur regelmäßigen Jahresnutzung des Forstbetriebes noch einmal angepasst und einen „*jährlichen Hiebsatz von ca. 1150 efm (6,5 – 7,5 fm/ha)*“ ermittelt. Beim Einschlag des Jahres 2005 (951 fm) sei „*aus forsttechnischer Sicht*“ daher zur Gänze „*kein Überhieb*“ vorgelegen. Begründend führte der Forst-SV aus, dass er vor Ort eine erhebliche Zunahme der hiebreifen Bestände festgestellt habe. Alleine in dem von Forstwegen nicht erschlossenen Teil des Betriebes, der ca. 1/3 der Forstfläche umfasse, sei es in den letzten Jahren wegen der fehlenden Erschließung trotz hiebreifer Bestände kaum zu einer Nutzung gekommen (Stellungnahme des Forst-SV vom 13.Sept. 2007).

Der Bw hat von diesen Feststellungen des abgabenbehördlichen Forst-SV zu einem Zeitpunkt Kenntnis erlangt, als das im Jahr 2010 erstellte Folgeoperat für seinen Forstbetrieb bereits vorlag. Trotz Aufforderung zur Stellungnahme hat er gegen die geänderte Hiebsatzberechnung des Forst-SV vom September 2007 keinen Einwand erhoben. Der UFS geht daher davon aus, dass der Bw auch diese zweite Berechnung für den Verfahrenszeitraum als richtig anerkennt.

Unter diesen Umständen erübrigt sich sowohl eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen des Bw zur Anrechenbarkeit der Kalamitätsnutzung auf den Gesamteinschlag als auch ein Eingehen auf die vorgebrachten wirtschaftlichen Gründen als Voraussetzung zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes nach § 37 EStG für den auf einen Überhieb von 106 fm entfallenden Teilgewinn. Dem Berufungsbegehren kommt in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Auch beim Streitpunkt der pauschalen Kürzung des nach § 37 EStG begünstigt zu versteuernden Teilgewinns aus der Kalamitätsnutzung sieht der UFS keine Veranlassung für eine Änderung des angefochtenen Bescheides.

Der Bw hat in der Einkommensteuererklärung für 2005 den nach § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2001 ermittelten Forstgewinn für die Besteuerung nach § 37 EStG nach dem Verhältnis der im Rahmen der begünstigten und nicht begünstigten Nutzungen geernteten Holzmengen zugeordnet. Damit hat er der Zuordnung einen einheitlichen Durchschnittserlös zu Grunde gelegt und ist davon ausgegangen, dass aus den Kalamitätsnutzungen und dem sonstigen Einschlag im Durchschnitt gleiche Erlöse erzielt wurden. Die angeforderte Aufgliederung der erzielten Einnahmen in solche aus den

Kalamitätsnutzungen und die sonstigen Erlöse sowie die Vorlage der zu den Kalamitätsnutzungen gehörenden Rechnungen hat er einerseits als mangels getrennter Lieferung bzw. Abrechnung unmöglich dargestellt und anderseits mit dem Hinweis auf seine Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO zurückgewiesen.

Der Forst-SV hat in seiner Stellungnahme vom 14. September 2007 die Darstellung des Bw zur fehlenden faktischen Trennung der Lieferungen aus verschiedenen Holznutzungen als mit den Erfahrungen der Praxis nicht übereinstimmend abgelehnt bzw. als nur in Ausnahmefällen und für geringe Erntemengen zutreffend bestätigt.

Der UFS sieht aufgrund der amtsbekannt umfangreichen Erfahrung und Fachkompetenz des Sachverständigen keine Veranlassung, diesen Ausführungen keinen Glauben zu schenken, zumal der Bw seine eigene Darstellung selbst widerlegt, wenn er in einer im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren vorgelegten Erlösaufstellung zum Jahr 2009 zwei getrennte Lieferungen von „*Käferholz*“ anführt. Umso mehr liegt die Annahme vollständiger bzw. zumindest weitaus überwiegender Kalamitätsholzlieferungen bei der Aufarbeitung des Holzes aus einem Windwurf oder nach einem Murenabgang nahe.

Vor diesem Hintergrund geht der UFS für 2005 davon aus, dass eine gemeinsame Lieferung von Holz aus Kalamitätsnutzungen und aus sonstigen Nutzungen nur in einem untergeordneten Ausmaß erfolgt ist und für einen Großteil der Kalamitätsnutzung, jedenfalls aber für das nach Windwurf/Schneebruch und Murenabgang geschlägerte Holz, jene Rechnungen erstellt wurden, die der Forst-SV zur Ermittlung der Durchschnittserlöse aus Kalamitätsnutzung vom Bw angefordert hat.

Dass der Bw nicht nur über Belege zu den Kalamitätsnutzungen verfügt hat sondern für die gesamten Holzlieferungen und insbesondere auch zu den erzielten Holzerlösen Detailunterlagen besessen hat, zeigt die bereits erwähnte Aufstellung zum Jahr 2009.

Zur Weigerung des Bw derartige Unterlagen für den Verfahrenszeitraum vorzulegen ist zunächst festzuhalten, dass § 1 Abs. 1 LuF-PauschVO 2001 – anders als deren Vorgänger- und Nachfolgeverordnungen - die pauschale Gewinnermittlung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe explizit nur *zum Zwecke einer Berechnung der Einkommensteuer nach § 33 EStG* vorsieht. Bei der Veranlagung des Kalenderjahres 2005 waren für den Bereich des begünstigten Steuersatzes nach § 37 EStG daher die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften maßgeblich. Die Berufung des Bw auf den Geltungsbereich der LuF-PauschVO zur Rechtfertigung der Nichtvorlage seines Belegwesens zu den Kalamitätsnutzungen des Verfahrenszeitraumes geht daher schon aus diesem Grund ins Leere.

Darüber hinaus ist daran zu erinnern, dass die Gewinnermittlung für den Forstbetrieb des Bw im Jahr 2005 nach § 3 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2001 erfolgt ist. Diese Bestimmung sieht eine Teilpauschalierung vor. Tatsächlich betrifft die Pauschalierung nur die Betriebsausgaben und ist der Pauschalsatz als Prozentsatz der Einnahmen konzipiert. Dies setzt schon systematisch das Erfassen der Einnahmen voraus. Deren Aufzeichnung, die Aufbewahrung und - bei abgabenbehördlicher Aufforderung - Offenlegung der zu Grunde liegenden Belege ergibt sich als Konsequenz aus den allgemeinen abgabenrechtlichen Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Offenlegungspflichten (§ 119, § 126 Abs.2, § 132 BAO), da nur dadurch die abgabenbehördliche Nachprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen des Forstbetriebes gewährleistet ist. Die pauschale Gewinnermittlung nach den Bestimmungen der LuF-PauschVO 2001 für das restliche Betriebsergebnis wird dadurch in keiner Weise in Frage gestellt.

Den Bw traf also im anhängigen Verfahren nicht nur eine im Zusammenhang mit Begünstigungsvorschriften nach gefestigter VwGH-Rechtsprechung bestehende, erhöhte Mitwirkungspflicht für die nach § 37 EStG zu besteuernden Gewinnanteile aus seinem Forstbetrieb, sondern darüber hinaus auch die jeden Abgabepflichtigen treffende Verpflichtung zur Vorlage der Aufzeichnungen und Belege zu seinen betrieblichen Einnahmen.

Der Aufforderung zur Vorlage der Erlösbelege zu den Kalamitätsnutzungen des Jahres 2005 ist der Bw somit zu Unrecht nicht nachgekommen. Zudem hätte er für die Ermittlung des nach § 37 EStG begünstigt zu besteuernden Gewinns eine vollständige Einnahmen-/Ausgabenrechnung durchführen müssen und entsprechend auch die gesamten zu Grunde liegenden Belege vorzulegen gehabt.

Daran ändert auch eine allenfalls in der Vergangenheit mit der zuständigen Sachbearbeiterin getroffene, anderslautende „Vereinbarung“ nichts. Wie dem Bw als ausgebildetem Wirtschaftstreuhänder zweifellos bekannt ist, kann aus einer gesetzlich bzw. durch VO nicht gedeckten Rechtsanwendung in der Vergangenheit kein Rechtsanspruch abgeleitet werden – umso weniger bei geänderter Rechtslage. Im Regime der LuF-PauschVO 2001 bleibt für die in der Vergangenheit gewählte Verhältnismethode definitiv kein Raum.

Zudem wurde der Bw nach der Aktenlage im Zuge der Veranlagung 2000 darauf hingewiesen, dass aufgrund der neuen ESt-RL „*die Verhältnisrechnung als solche nicht mehr Anwendung findet*“ (Aktenvermerk vom 14.August 2001). In der Folge hatte der Bw seine Berufung gegen den ESt-Bescheid 2000 zurückgezogen.

Abgesehen von der ab der Veranlagung 2001 geänderten Rechtslage nach der LuF-PauschVO 2001 war der Bw somit ab 2001 auch in seinem Vertrauen auf eine bis dahin

allenfalls gehandhabte, vereinfachte Ermittlung des nach § 37 EStG begünstigt besteuerten Gewinns nicht mehr geschützt.

Zur Preissituation für Holz aus Kalamitätsnutzung hat der Bw im erstinstanzlichen Verfahren auf Fixpreisvereinbarungen („*Jahresschluss*“) mit seinem Hauptabnehmer verwiesen, wodurch Preisunterschiede der einzelnen Schlägerungen unerheblich seien („*lediglich der Anteil an Schwachblöchen wird bei Kalamitätsnutzung geringer sein*“).

Nach der Aktenlage wurde der Hauptabnehmer zu diesen Fixpreisvereinbarungen ebenso wenig befragt, wie zu Zeitpunkt und Inhalt der Holzlieferungen des Bw.

Allerdings hat der abgabenbehördliche Forst-SV dem Vorbringen des Bw niedrigere Durchschnittserlöse aus der Kalamitätsnutzung entgegengehalten, die darauf zurückzuführen seien, dass „*durch Holzzerstörungen v.a. im wertvollsten, unteren Stammabschnitt (durch Windbruch, Käferbefall usw.) wesentlich geringere Anteile von hochwertigem Sägerundholz, umso höhere Anteile von geringwertigem Sortiment wie Industrieholz (FH) und C* mit erheblich geringeren Holzpreisen*“ im Sortiment enthalten sind. Selbst bei gleichbleibenden Preisen je Sortiment („*Sägerundholz AB, C* Industrieholz*“) führe dies zu erheblich unterschiedlichen Erlösen. Die Berechnung des Gewinns aus Kalamitätsholz auf Basis von Durchschnittserlösen der Gesamtnutzung verzerre daher die tatsächlich erzielten Gewinne.

Aufgrund der dargestellten Umstände hat der Forst-SV die Annahme eines aus den gesamten Holzlieferungen des Jahres 2005 errechneten, einheitlichen Durchschnittserlöses je Festmeter, der sodann dem nach § 37 EStG begünstigt zu besteuernnden Gewinn aus der Kalamitätsholznutzung zu Grunde gelegt wird, abgelehnt (vgl. Stellungnahme des abgabenbehördlichen Forst-SV vom 13.September 2007).

Der Bw hat gegen diese Ausführungen des Forst-SV ebenfalls keinen Einwand vorgebracht.

Dem UFS erscheint die Darstellung des Forst-SV nachvollziehbar und glaubhaft. Nicht zuletzt bestätigt auch die bereits erörterte Aufstellung zu den Holzverkäufen des Jahres 2009 deutliche Erlösunterschiede im Zusammenhang mit den beiden Lieferungen von „*Käferholz*“ im Oktober 2009 (66,69 fm zu 54,31 €/fm). Demnach lag der Durchschnittserlös je Festmeter für das „*Käferholz*“ um 21,77% unter dem Durchschnittserlös für die restlichen Holzlieferungen. Noch deutlicher wird die Preisdifferenz, wenn man bedenkt, dass in den in dieser Aufstellung mit „*Wegebau*“ gekennzeichneten Holzlieferungen auch knapp 200 fm Kalamitätsholz enthalten sind (lt. Bestätigung der Forstbehörde 260 fm Kalamitätsnutzung im Jahr 2009). Inwieweit diese in jenen Rechnungen erfasst sind, bei welchen nicht einmal der halbe Durchschnittserlös der übrigen Lieferungen erzielt wurden (insgesamt 279,50 fm mit einem Durchschnittserlös von 34,13 €/fm), die also offenbar überwiegend minderwertiges Holz beinhaltet haben, kann für das anhängige Verfahren dahingestellt bleiben, da der

strittige Abschlag im angefochtenen Bescheid ohnehin nur rd. 3% der dem begünstigt versteuerten Gewinn zu Grunde liegenden Erlöse beträgt.

Wenn in der UFS-Judikatur und in der Literatur der Standpunkt vertreten wird, dass die auf Basis des § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO anzuwendenden, pauschalen Betriebsausgabensätze einheitlich für den Gewinn des gesamten Forstbetriebes und daher auch für den Gewinn aus der Kalamitätsnutzung gelten (z.B. UFS 8.1.2009, RV/0109-G/08 mit Verweis auf Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 37 Rz 45 und Wieser/Steiger, Land- und Forstwirte im Ertragsteuer- und Sozialversicherungsrecht, FJ 2000, 220), so ist festzuhalten, dass sich diese Rechtsmeinung nicht auf die LuF PauschVO 2001 bezieht, sondern auf die insoweit andere Rechtslage der nachfolgenden bzw. vorherigen LuF PauschVO.

Zudem gründet sich der im angefochtenen Bescheid angewendete Abschlag, wie dargestellt wurde, nicht auf eine Verminderung der Betriebsausgaben bzw. des pauschalen Betriebsausgabensatzes, sondern auf die - durch den Sachverständigen nachvollziehbar begründeten – niedrigeren Erlöse aus der Kalamitätsnutzung.

Zur Nachweisführung nicht nur über die Höhe der Erlöse aus der Kalamitätsnutzung sondern auch der zugehörigen Kosten, wurde der Bw im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren deutlich aufgefordert. Ebenso eindeutig hat er die Vorlage der Unterlagen - wie aufgezeigt zu Unrecht - verweigert (vgl. Eingabe des Bw an den Forst-SV vom 1.Mai 2007). Sowohl die Ermittlung der Erlöse aus den Kalamitätsnutzungen als auch der zugehörigen Betriebsausgaben mussten daher im Schätzungswege erfolgen. Wenn unter diesen Umständen - vor dem Hintergrund der Erfahrungsdaten des amtlichen Forst-SV aus einem Vergleichsbetrieb mit fast 20% niedrigeren Durchschnittserlösen aus Kalamitätsnutzungen – auf Basis des § 184 BAO lediglich eine Minderung der Durchschnittserlöse aus den Kalamitätsnutzungen von rd. 3% ($2,04 \text{ €} \times 290 \text{ fm}$) vorgenommen wurde, so ist dies dem Grunde nach berechtigt und erscheint zudem der Höhe nach – nicht zuletzt in Hinblick auf die unterschiedlichen Durchschnittserlöse aus der Normalnutzung bzw. den Kalamitätsnutzungen in der vom Bw vorgelegte Erlösaufstellung des Jahres 2009 („*Käferholz*“) – keinesfalls übermäßig. Es wäre am Bw gelegen, den Nachweis für seinen Standpunkt durch Vorlage der angeforderten Unterlagen zu erbringen. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt unbegründet.

Graz, am 19. September 2013