



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helga Woschank, KR Max Stechauner und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Alpen-Adria Wirtschaftsprüfungs- GmbH, Adr2, vom 25. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 27. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2006 nach der am 03. Dezember 2010 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2006 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nicht selbständiger Arbeit als Kommanditist und Geschäftsführer der S-GmbH&CO KG sowie aus Land- und Forstwirtschaft.

Er betreibt die von seinen Eltern mit Übergabsvertrag vom 30.12.1987 im Ausmaß von rund 30 Hektar erworbene Land- und Forstwirtschaft, welche er seit der Übernahme kontinuierlich vergrößerte, wie dies der Aufstellung über die Einheitswerte unter Punkt A) zu entnehmen ist.

Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2006 umfassenden die Abgabenarten Umsatz- und Einkommensteuer betreffenden Außenprüfung wurden u.a. nachfolgende – auszugsweise dargestellte - Feststellungen getroffen:

Tz 1 Einkünfte aus Forstwirtschaft lt. Bw.

Für die Einkünfte aus Forstwirtschaft wird die Teilpauschalierung geltend gemacht. Lt. Erkl. wurden die Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Betriebseinnahmen (Wertziffer 13 bei Selbstschlängerung) beansprucht. Lt. Einheitswert-Bescheid EW-xxxx zum 1.1.2003 ergangen am 11.5.2004 beträgt die ausgewiesene Wertziffer 9 (Anm.: Die ESt-Erkl. für das Jahr 2003 wurde am 14.7.2004 eingereicht). . . .

Tz. 2 Einkünfte aus besonderer Waldnutzung § 37 EStG

Im Jahr 2005 wurde der Hälftesteuersatz für außerordentliche Waldnutzung für den Gesamthieb beantragt und damit begründet, dass mit den Holzerlösen der Kauf von Waldgrundstücken finanziert wurde.

Der Erwerb von nicht an den bestehenden Besitz angrenzenden Waldstücken erfolgte lt. Kaufvertrag vom 16.9.2004 von der Y-Gesellschaft im Ausmaß von rd. 15 Hektar.

Lt. BP steht für den Überhieb zur Finanzierung des Erwerbes von Waldgrundstücken der ermäßigte Steuersatz gem. § 37 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu. Privatwirtschaftliche Gründe des Steuerpflichtigen liegen nur vor, wenn die Überschlängerung wirtschaftlich unvermeidbar ist. Ein solcher Fall tritt in der Regel ein, wenn Kapital zur Fortführung der Land- und Forstwirtschaft oder eines Sägewerkes, das mit der Land- und Forstwirtschaft in enger wirtschaftlicher Beziehung steht, notwendig ist oder Kapital vom Forstwirt aus zwingenden Gründen aufgebracht werden muss, um schwerwiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile von sich oder seiner Familie abzuwenden /E 27.2.1959, 447/58, ÖStZB 1959, 64; E 7.2.1964, 915/62, ÖStZB 1964, 119; E 14.2.1963, 1877/63, ÖStZB 1964, 120; E 21.5.1965, 2139/64, ÖStZB 1965, 157). Wirtschaftliche Gründe liegen nicht vor, wenn der Mehreinschlag vorgenommen wird, weil Einschläge entgegen dem Betriebsplan in den letzten drei Jahren ganz oder zum Teil – es sei denn zum Ausgleich unmittelbar vorangegangener Überschlängerungen – unterblieben sind. Auch stellt die Bezahlung von Verbindlichkeiten aus dem Erwerb eines Gutsbetriebes keinen wirtschaftlichen Grund für einen Überhieb dar (E 21.5.1965, 2139/64, ÖStZB 1965, 157).

In den Jahren 2004, 2005 und 2006 wurde lt. BP die Berechnung der Waldnutzung infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzung) abgeändert. Vom erzielten Durchschnittspreis pro Festmeter sind lt. BP die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 60% in Abzug zu bringen. Lt. Erkl. wurden von den erzielten Durchschnittspreisen Betriebsausgaben in Höhe von 35% (Jahr 2004) und 30% (Jahr 2006) in Abzug gebracht. Dadurch wurden lt. Erkl. die ermäßigten Einkünfte im Verhältnis der zu versteuernden Einkünfte aus Forstwirtschaft überhöht ermittelt und werden durch die BP korrigiert. Wenn jemand die LuF PauschVO anwendet, so muss er diese zur Gänze anwenden (§ 1 Abs. 1 LuF PauschVO). Teilpauschalierte Forstwirte können daher zur Ermittlung des Kalamitätsgewinnes nur in § 3 Abs. 2 Z 2 leg. cit. angeführten Betriebsausgabensätze heranziehen (EStR 2000 Rz 7338). Es ist somit nicht nur die Anwendung eines Mischsatzes ausgeschlossen, sondern auch die Ermittlung des Kalamitätsgewinnes auf Basis geschätzter oder tatsächlicher Betriebsausgaben.. . .

Diesen Feststellungen folgend ergingen am **27.06.2008** die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2006.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2006 fristgerecht erhobenen

Berufung vom 25.07.2008 begründete der Bw. - auszugsweise - wie folgt:

a) Berufungspunkt **Hälftesteuersatz**:

. . . Der Abgabepflichtige betreibt einen aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieb und hat im Jahr 2004 aus einer außerordentlichen Waldnutzung von 2.590,39 fm Holz, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten war, einen Erlös von € 183.919,18 erzielt. Die außerordentliche Waldnutzung im Jahre 2004 war erforderlich, da Geldmittel zur Finanzierung eines Waldgrundstückankaufes betreffend eine Fläche von 14,9926 ha von der Y-Gesellschaft (Kaufpreis 253.375,00 EUER) und 0,7138 ha von Herrn GJ (Kaufpreis: 9.337,00 EUER) benötigt wurden, wobei dieser Kauf des Waldbesitzes aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte und geboten war. Das angekaufte Waldgrundstück liegt gegenüber seines Gewerbebetriebs (Sägewerk) und liegt somit in unmittelbarer Nähe des bestehenden Waldbesitzes und kann somit rationell mitbewirtschaftet werden und erhöht somit die Rentabilität des Gesamtbetriebes. Es kann hierdurch zu einer langfristigen Steigerung der Marktleistung als Gegensteuerung zu real sinkenden Holzpreisen und Konzentration auf der Abnehmerseite erreicht werden. Der Ankauf stellt somit in Hinblick auf die zukünftige Marktentwicklung die technischen Anforderungen eine wirtschaftlich notwendige und daher gebotene Maßnahme dar. Der Kaufpreis in Höhe von € 253.375,00 sowie € 9.337,00 zuzüglich Nebenkosten konnte nicht aus dem laufenden Einkommen finanziert werden, womit es wirtschaftlich unvermeidbar war, eine Schlägerung in dieser Größenordnung durchzuführen. . . .

Gesetzliche Grundlage für die Anwendung des Hälftesteuersatzes für außerordentliche Waldnutzung ist der § 37 Abs. 1 mit der Definition der besonderen Waldnutzung im folgenden Abs. 6 EStG 1988: . . .

§ 37 Abs. 6 EStG 1988 legt drei Bedingungen fest, die als Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes vorliegen müssen:

Privatwirtschaftliche Gründe liegen nur vor, wenn die Überschlagerung wirtschaftlich unvermeidbar ist. Ein solcher Fall tritt in der Regel ein, wenn Kapital zur Fortsetzung der Land- und Forstwirtschaft oder eines Sägewerks, das mit der Land- und Forstwirtschaft in enger wirtschaftliche Beziehung steht, notwendig ist, oder Kapital vom Forstwirt aus zwingenden Gründen aufgebracht werden muss, um schwerwiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile von sich oder seiner Familie abzuwenden (Einkommensteuerrichtlinien 2000 RZ 7329 und die dort angeführte Judikatur). Eine Nutzung aus privatwirtschaftlichen Gründen wird zur Deckung eines Kapitalbedarfs angenommen, der im forstwirtschaftlichen oder einem gleichzeitig unterhaltenen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb oder wegen besonderer privater Lebensumstände entstanden ist (Kirchhoff d. EStG Anmerkung 3 zu § 34b). Ob ein Einschlag im vorstehenden Sinn demnach aus privatwirtschaftlichen Motiven erfolgt ist, kann letztendlich nur nach der Verwendung der dadurch gewonnen Mittel beurteilt werden. Privatwirtschaftliche Motive sind in diesem Zusammenhang stets anzuerkennen, wenn die erlangten Mittel vom Steuerpflichtigen zur Erhaltung oder Vermehrung seines (privaten wie betrieblichen= Vermögens eingesetzt werden und zwar unabhängig davon, ob sich hieraus Einkünfte im Sinne des EStG ergeben (Hermann-Heuer-Rauppach Anmerkung 32 zu § 34 b d. EStG). Bei der Untersuchung des Begriffs „wirtschaftlich“ haben wir nicht an den Betrieb der Forstwirtschaft allein zu denken. Der Kaufpreis in der Höhe von € 253.374,00 zuzüglich Nebenkosten konnte nicht aus dem laufenden Einkommen finanziert werden. Hätte er zur Gänze fremdfinanziert werden müssen, wäre es zu einer Gefährdung des liquiditätsmäßigen Gleichgewichtes und somit des Fortbestandes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gekommen.

Jeder betriebliche Geldbedarf eines Unternehmens schließt das „wirtschaftliche Gebotensein“ mit ein solange nach allgemein gültigen, gesunden kaufmännischen und betriebswirtschaftlichen Überlegungen gewirtschaftet wird. Einen Betrieb wirtschaftlich zu führen, wird man stets als ein Gebot anerkennen müssen. Dieses Gebot ist für eine erfolgreiche Wirtschaftsführung stets „zwingend“ auch wenn der Unternehmer den Entschluss zu bestimmten Maßnahmen in völlig freier Willensbildung fasste und nicht unter äußerem Zwang stand. Solange sich also der außergewöhnliche Kapitalbedarf nach obigen Gesichtspunkten auf bestehende Betriebe des Waldbesitzers erstreckt, kann die aus wirtschaftlichen Gründen gebotene Nutzung nicht strittig sein. Der erworbene Wald liegt unmittelbar, nur durch eine Straße getrennt, gegenüber dem Sägewerksbetrieb und dem bestehenden Waldbesitz unseres Klienten und kann somit rationell mitbewirtschaftet werden.

Der Kauf war betriebswirtschaftlich notwendig um eine langfristige Steigerung der Marktleistung als Gegensteuerung zu real sinkenden Holzpreisen und eine Konzentration auf der Abnehmerseite zu erreichen:

. . . . Für die Durchführung eines einzigen rationellen Harvester-Einsatzes ist, wegen der hohen Kosten für Transport und Rüstzeit, im nahem örtlichen Umfeld ein Holzanfall von ca. 400 – 500 Fm in der Durchforstung (Kleinharvester) und von ca. 800 – 1.000 Fm Endnutzung (Großharvester) notwendig.

Kleinere Holz mengen sind wesentlich schwieriger und zu tieferen Preisen als größere Mengen zu vermarkten, zumal den vielen kleinen Anbietern immer weniger Abnehmer mit ständig steigender Marktmacht gegenüberstehen.

Durch den Erwerb der Waldfläche kann daher die Marktleistung langfristig gesteigert und die Bewirtschaftung rationalisiert werden. Der Ankauf stellt somit in Hinblick auf die zukünftige Marktentwicklung und die technischen Anforderungen eine wirtschaftlich notwendige und daher gebotene Maßnahme dar.

Die ablehnende Bescheidbegründung der Abgabenbehörde wurde offenbar aus dem letzten Satz der RZ 7329 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 abgeleitet: „Auch stellt die Abdeckung von Verbindlichkeiten aus dem Erwerb eines Gutsbetriebes keinen wirtschaftlichen Grund für einen Überhieb dar (VwGH vom 21.05.65, Zl. 2139/64)“. Der Sachverhalt der diesem oben zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis zugrunde lag, weicht jedoch in wesentlichen Punkten gegenüber jenem im vorliegenden Fall ab:

Der Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes hat in 60 km Entfernung einen Gutbesitz samt Schloss im Jahre 1954 erworben. Um diesen spekulativen Ankauf zu finanzieren hat er ohne forstbehördliche Bewilligung Kahlschlägerungen vorgenommen und diese im Wesentlichen mit einer „Bestandsumwandlung“ begründet. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis folgenden Leitsatz festgelegt: Ein Überhieb kann nur dann als „wirtschaftlich“ geboten angesehen werden, wenn er unvermeidbar ist, um Ausgaben zu decken, die zur Fortführung des forstwirtschaftlichen Betriebes notwendig oder durch Lasten bedingt sind, die dem Forstwirt zwangsläufig erwachsen. Tatsache ist, dass der Erwerb des Gutes in 60 km Entfernung nicht dem angestammten, forstwirtschaftlichen Betrieb zum betriebs- oder forstwirtschaftlichen Vorteil reichte und demzufolge auch die dadurch entstandenen Lasten durch Kreditaufnahme nicht dem Forstbetrieb zwangsläufig erwachsen sind. Diese Anschaffung des Gutes in 60 km Entfernung kann daher nicht als Investition in den vorhandenen Forstbetrieb gesehen werden, sondern es handelt sich dabei um einen völlig getrennt geführten zweiten Betrieb, der aus spekulativen Gründen (siehe Dr. Adolf Werner und Dr. Franz Hofstätter in „Beilage zur österreichischen Steuerzeitung“ Seite 157) erworben wurde.

Daraus ergeben sich die grundlegenden Unterschiede zum Sachverhalt unseres Mandanten:

- *Es wird der vorhandene Betrieb durch eine laufende Investition in das wichtigste Anlagegut eines Forstbetriebes, nämlich in Grund und Boden, vergrößert, damit nach forst- und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, wie schon oben aufgezeigt, konkurrenzfähiger gemacht, um damit die Lebensfähigkeit als Betrieb zu erhalten. Das mitgekaufte stehende Holz ist ein eigenständig zu bewertendes, von Grund und Boden zu trennendes Wirtschaftsgut (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). Stehendes Holz ist als Produktionsmittel dazu bestimmt, Holz zu erzeugen und gehört damit zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen einer Forstwirtschaft. Dass nun nicht einmal die Investition in die Betriebsgrundlage, das Anlagegut Holz, einen privatwirtschaftlichen notwendigen Grund darstellen soll, widerspricht nicht nur jeder Logik, sondern insbesondere dem Regelzweck des § 37 EStG.*
- *Es handelt sich auch um keinen spekulativen Erwerb eines anderen Betriebes, der in den vorhandenen Stammbetrieb nicht integriert werden kann und daher keine Verbesserung der betriebswirtschaftlichen Situation desselben bringen könnte.*
- *Durch diese Besitzaufstockung können entscheidende betriebs- und forstwirtschaftliche Vorteile in der Bringung, im Wegebau und allgemein in der Bewirtschaftung erreicht werden.*
- *Es handelt sich daher um eine Investition in den vorhandenen Betrieb, um das einzige Produkt „Holz“ kostengünstiger produzieren zu können und damit den Forstbetrieb in seiner Existenz abzusichern.*
- *Im Übrigen ist ein Überhieb gerechtfertigt, wenn Investitionen in Anlagegüter getätigt werden. Beim Erwerb von Grund und Boden samt stehendem Holz handelt es sich um ein nicht abnutzbares Anlagegut. (Rz 2304 EstRL, VwGH 27.03.1985, 83/13/0079, VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). . . .*

Jedenfalls ist es unstrittig, dass Investitionen im Forst, die nach den Einkommensteuergrundsätzen Anlagevermögen sind, somit auch in die Holzbestände, in die Landwirtschaft oder in land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe zu den häufigsten allgemein wirtschaftlichen und privatwirtschaftlichen Gründen zählen und somit die Halbsatzbesteuerung begründen. (siehe Tischendorff Seite E 450). (Rz 2304 EstRL, VwGH 27.03.1985, 83/13/0079, VwGH 21.10.1986, 86/14/0021).

Im „Merkblatt für die Betriebsprüfung“ Textziffer 286 ff auf welche sich Tischendorff bezieht, werden noch andere Beispiele, wie Bodenverbesserung, Steuerzahlung, Flurbereinigung, Erbteilszahlungen, etc. aufgezählt. In jedem Fall ist durch all diese Gründe eine gewisse Zwangsläufigkeit für die Deckung eines Kapitalbedarfs gegeben. Dabei ist es jedoch unerheblich ob der Steuerpflichtige zuerst die notwendigen Anschaffungen, Instandsetzungen, usw. vornimmt und dann die dadurch entstandenen Schulden mit dem Holzerlös tilgt oder ob er zuerst die Holzeinschläge tätigt und dann mit den Erlösen die notwendigen Anschaffungen, Instandsetzungen, usw. vornimmt. (Tischendorff a.a.O).

Tatsache ist, dass die Entscheidung eines Unternehmers, den Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln zu finanzieren, ihm überlassen werden muss und dies Finanzierungsfreiheit sowohl von den Höchstgerichten als auch der Verwaltungspraxis anerkannt wurde.

Neben den dargelegten wirtschaftlichen Gründen, die stets als „wirtschaftlich finanziell geboten“ verstanden werden, gibt es auch Überhiebe, die aus forstlich waldbaulichen Gründen, wirtschaftlich geboten sind, ebenso wie innerbetriebswirtschaftliche Gründe, wie der verstärkte Einsatz an rationellen personellen oder maschinellen Schlägerungsmöglichkeiten.

Weiters fordert § 37 EStG, dass die Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind, über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen

nachhaltig zu erzielende jährliche Nutzung hinausgehen. Im vorliegenden Fall liegt ein aussetzender Betrieb vor, das heißt, dass eine jährliche Nutzung gar nicht möglich ist und daher jede Nutzung eine außerordentliche Waldnutzung darstellt. Es wird kein Bestandsvergleich vorgenommen, da die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mittels Pauschalierung ermittelt werden.

b) Ermittlung der Kalamitätseinkünfte:

*Die Einnahmen aus **außerordentlichen Waldnutzungen** sind um die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben einschließlich der in der gleichen Rechnungsperiode angefallenen direkten zurechenbaren Kulturkosten zu kürzen. Als mit den Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung im Zusammenhang stehende Aufwendungen gelten: Materialkosten für Schlägerung, Löhne für die Holzernte einschließlich der Lohnnebenkosten, Gehälter für Forstpersonal, soweit anteilig der Vermarktung zurechenbar, Fremdarbeiten für die Holzernte, Maschinenkosten, soweit der Holzernte zurechenbar, AfA der Forststraße und AfA der Fahrzeuge, soweit der Holzernte zurechenbar. Weitere Aufwendungen sind nicht abzuziehen. Eine Aufteilung ist an den Festmetern zu messen (EstR 2000, Rz 7338). Es ist richtig, dass jemand, der die LuF PauschalierungsVO anwendet, diese zur Gänze anzuwenden hat. Es sind hier jedoch nicht automatisch die im § 3 Abs. 2 Z 2 leg. cit. heranzuziehen, da diese Pauschalsätze die Gesamtkosten inklusive aller allgemeiner Kosten wie Verwaltungs-, Vertriebs- Finanzierungskosten usw. Bei der Berechnung des Kalamitätsgewinnes sind jedoch die pauschalen direkt der Kalamität zurechenbaren Betriebsausgaben von den Einnahmen abzuziehen. Der pauschale Satz der direkten Kosten im Sinne der LuF PauschalierungsVO lässt sich ganz einfach ermitteln. Für den Holzverkauf am Stamm ist ein pauschaler Satz von 20% heranzuziehen – somit sind diese 20% jene Kosten, die nicht direkt mit der Waldnutzung im Zusammenhang stehen (Verwaltungskosten, Zinskosten usw.). Der Pauschalsatz von 60% bei Selbstschlägerung stellt die Gesamtbetriebsausgaben, das heißt direkt zurechenbare Betriebsausgaben – wie Schlägerungskosten (40%) und allgemeine bzw. Verwaltungskosten (20%) dar. Folglich ist gerade im Sinne der LuF PauschalierungsVO die Berechnung des Kalamitätsgewinnes ein Pauschalsatz von 40% für die direkt zurechenbaren Betriebsausgaben und nicht der Pauschalsatz der Gesamtbetriebsausgaben von 60% heranzuziehen. . . .*

In einem Bedenkenvorhalt wurde der Bw. ersucht, alle für die Berechnung des Überhiebes dienlichen Unterlagen vorzulegen sowie gegebenenfalls ein Sachverständigengutachten beizubringen. In dem am 31.08.2010 übermittelten Gutachten wurde für das Jahr 2002 ein jährlich erzielbarer Hieb im Ausmaß von 323 Erntefestmeter sowie für die 10 nachfolgenden Jahre ein nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen erzielbarer Hieb im Ausmaß von 168 efm für den Forstbetrieb des Bw. ermittelt.

In der am **03. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** ergänzte der steuerliche Vertreter, dass bei Berechnung der **Kalamitätseinkünfte** nur die direkten Kosten abzuziehen seien, nämlich die Kosten für Schlägerung und Abtransport. Der sich daraus ergebende Kalamitätsgewinn unterliege der begünstigten Besteuerung. Der Kalamitätsgewinn sei eine andere Größe als der Gesamtgewinn. Bei der Pauschalierung gebe es das Prinzip der Vollkostenermittlung. Zwar gebe es UFS Entscheidungen, wonach die PauschalierungsVO eine Teilbarkeit nicht vorsehe, dies könne nur so gemeint sein, dass nach Wahl der Pauschalierung bei der Landwirtschaft man auch gezwungen sei, bei der

Forstwirtschaft die Pauschalierung zu wählen. Es gebe keinen Satz in der PauschalierungsVO, dass bei Kalamitäten die Vollkosten gegen zu rechnen seien. § 37 EStG schreibe eine eigenständige Gewinnermittlung vor, nämlich nur den Abzug der direkten Kosten.

Der Vertreter des Finanzamtes führte hiezu aus, dass der Bw. für die gesamten Forstwirtschaftseinkünfte die Pauschalierung mit 60% der Betriebseinnahmen als Betriebsausgaben in Anspruch genommen habe. Die Kalamität sei ein Teil der Gesamteinkünfte und könnte daher logischerweise auch dort nur das 60%ige Betriebsausgabenpauschale angesetzt werden. Wenn man bei der Berechnung der Kalamitätseinkünfte 40% der Einnahmen als Betriebsausgaben ansetzen würde, ergebe sich für die Resteinkünfte ein höherer Betriebsausgabenprozentsatz, was nicht im Sinne der PauschalierungsVO liege. Ein Mischsatz sei unzulässig, ebenso der Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben im Rahmen der Pauschalierung. Dies habe auch der UFS in zwei Entscheidungen ausgesprochen. Zudem seien im Streitfall die Kalamitätseinkünfte ohnedies insofern günstig berechnet worden, als der Durchschnittsholzerlös pro Festmeter herangezogen wurde, obwohl für Schadholz ein geringerer Erlös erzielt werde. § 37 EStG werde angewendet, jedoch nicht für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, welche nicht im § 37 EStG definiert sei.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass die Bezeichnung „Mischsatz“ unzutreffend sei. Der in der Verordnung geregelte Prozentsatz gelte für die Normalnutzung. Kalamitäten seien in der Verordnung nicht geregelt, sondern nur im § 37 EStG, sodass eine andere Betrachtung notwendig erscheine.

Zur Frage der außerordentlichen Waldnutzung habe der VwGH in einem Fall, in welchem Holzerlöse zum Ankauf eines Forstgutes verwendet wurden, erkannt, dass keine außerordentliche steuerbegünstigte Waldnutzung gegeben sei. Auf Basis dieser Entscheidung hätten aber in Folge Kommentare und Richtlinien eine undifferenzierte Aussage getroffen. Grundsätzlich seien Investitionen ein wichtiges Produktionsmittel. § 12 EStG lasse die Übertragung stiller Reserven auch auf stehendes Holz zu. Im gegenständlichen Fall wäre eine arrundierte Forstbetriebserweiterung im Jahr 2001 erfolgt, für die der Bw. die Grunderwerbsteuerbefreiung bekommen habe. Die angekaufte Fläche liege im Nahbereich des Betriebes und nicht 60 Kilometer entfernt. Der Betrieb umfasse 70 Hektar, sodass ein aussetzender Betrieb vorliege. Es gebe ein Gutachten aus dem Jahr 2002, wonach eine Nachhaltsnutzung von rd. 300 Festmeter bzw. 160 Festmeter pro Jahr bestätigt werde, doch dies nur theoretisch. Der Ankauf des Waldgrundstückes habe jedenfalls der betriebswirtschaftlichen Stärkung des Betriebes gedient.

Über Vorhalt, dass in den letzten Jahren viele Zu- und Verkäufe erfolgt seien, führte der steuerliche Vertreter aus, dass diese zur Optimierung der Bewirtschaftung und zum Zwecke der Arrondierung erfolgten, mit dem Endziel eines einheitlichen Forstkörpers (Eigenjagd), aber primär zur besseren Bewirtschaftung und nur sekundär zur Erreichung einer Eigenjagd. Der Bw. besitze keinen Jagdschein.

Der Vertreter des Finanzamtes schloss, dass mit den Holzerlösen der Zukauf von Waldgrundstücken im Jahr 2004 im Ausmaß von rund 15 Hektar finanziert worden sei, welche nicht an den bestehenden Besitz angrenzten. Fraglich sei zudem, ob die Schlägerungen wirtschaftlich geboten gewesen seien. Nur wenn die Waldnutzung unvermeidbar gewesen sei, stünde der Hälftesteuersatz zu. Betriebliche Veranlassung alleine reiche nicht. In den gängigen Kommentaren werde als Erfordernis für das Vorliegen begünstigter Einkünfte das Vorliegen einer Unvermeidbarkeit genannt, beispielsweise bei Kapitalbedarf zur Fortführung des Betriebes. Sollten deutsche Kommentare eine weiter gehende Auslegung zulassen, sei das darauf zurückzuführen, dass es im (deutschen Einkommensteuer-) Gesetz heiße „erfolgt sein“ und nicht „geboten“. Weder in Literatur noch in der Judikatur gebe es ein Beispiel, in welchem der Zukauf als außerordentliche Waldnutzung anerkannt werde. Die Abwicklung eines Notverkaufes wäre als außerordentlich zu beurteilen nicht jedoch ein Zukauf. Die Arrondierung und Grestbefreiung habe das Jahr 2001/2002 nicht aber den Ankauf 2004 betroffen. Der UFS habe in einem anderen Fall auch den Forstwegebau nicht als Grund für eine außerordentliche Waldnutzung gesehen. Das Fernziel einer Eigenjagd spreche für persönliche Motive. Die Verbesserung der Konkurrenzfähigkeit sei sicher betrieblich bedingt, stelle jedoch keineswegs das Abwenden eines schweren wirtschaftlichen Schadens dar.

Der steuerliche Vertreter legte weiters dar, dass mit den in den Kommentaren angeführten „Mittel zur Fortführung des Betriebes“ Investitionen allgemein gemeint seien. Zu bedenken sei, dass das stehende Holz das wichtigste Betriebsmittel des Forstwirtes darstelle. Es stehe nirgendwo, dass ein schwerer wirtschaftlicher Schaden abgewendet werden müsse.

Der Zukauf im Jahr 2001/2002 sei mit Kredit finanziert worden und seien die Holzerlöse 2004 und 2006 zur Abdeckung dieses Kredites verwendet worden.

Dazu wurde festgehalten, dass nach der Aktenlage im Jahr 2002 aus Holzerlösen ein Einnahmenüberschuss in Höhe von rd. € 43.000,00 und aus einer Waldveräußerung rd. € 58.000,00 erklärt wurden.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Berufung sowohl hinsichtlich des Berufungspunktes Kalamitätsnutzung als auch hinsichtlich der a.o. Waldnutzung abzuweisen,

sowie in eventu die Berechnung des Überhiebes unter Zugrundelegung eines Hiebsatzes von 323 Festmeter.

Der steuerliche Vertreter beantragte eine Entscheidung im Sinne des Berufungsschriftsatzes, bezüglich des Eventualbegehrens einen Hiebsatz von 0 fm, weil Forstwirtschaftspläne grundsätzlich auf 10 Jahre erstellt werden und auf 10 Jahre gesehen im gegenständlichen Fall ein aussetzender Betrieb vorliege. Weiters stellte er die von der Betriebsprüfung festgestellte Höhe der Holzerlöse 2004 und 2006 außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Nachfolgender **Sachverhalt** wird zugrunde gelegt:

Der Bw. betreibt die von seinen Eltern im Jahr 1987 im Ausmaß von rund 30 ha übergebene Land- und Forstwirtschaft, welche er seit der Übergabe durch Zu- und Verkäufe ständig vergrößerte bzw. auch arrondierte.

Nachfolgende Einheitswerte (ab 1998) wurden festgestellt:

Einheitswert zum	Fläche	Einheitswertbe scheid vom	Einheitswert in Euro	auf die Forstwirtschaft entfallend
01.01.1998	54,5760 ha	10.06.1998	18.066,68	6.350,58
Zu-/Verkäufe 2001				
19.01.01	5,5400 ha			
19.03.01	- 2,2317 ha			
02.04.01	+ 54,8182 ha			
01.01.2002	102,3112 ha	14.01.2003	14.300,00	13.677,49
Kaufvertrag vom 04.04.02	- 16,5345 ha			
01.01.2003	85,7767 ha	11.05.2004	12.500	11.856,67

Zukäufe 2004:				
26.04.2004	+ 0,7138 ha			
16.09.2004	+ 14,9926 ha			
01.01.2005	101,4237 ha	30.06.2008	16.800,00	16.203,00
01.01.2008	100,8252 ha	29.05.2009	14.900,00	14.743,59

Unter Zugrundelegung der betriebswirtschaftlichen Bedingungen im Forstbetrieb des Bw. wurde in den Streitjahren zugrunde zu legenden Einheitswertbescheiden die Wertziffer 9 ermittelt.

In den für die Jahre 2004 und 2006 dem Finanzamt übermittelten Einkommensteuererklärungen erklärte der Bw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Ausmaß von € 55.413,66 und € 31.159,28, die er **unter Anwendung der Pauschalierungsverordnung** wie folgt ermittelte:

	2004	2006
Einheitswert Eigenbesitz	12.500,00	12.500,00
Einheitswert Forstwirtschaft	11.857,00	11.857,00
Differenz:	643,00	643,00
Grundbetrag für LW:		
37%	237,91	
39 %		250,77
Einkünfte Forstwirtschaft	55.175,75	30.908,51
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	55.413,66	31.159,28
Antrag gemäß § 37 EStG	55.175,75	6.426,44

Bei Ermittlung der Einkünfte aus Forstwirtschaft berücksichtigte der Bw. pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Einnahmen.

Laut Feststellung der Außenprüfung schlugerte der Bw. im Jahr 2004 2.542,26 fm und im Jahr 2006 1.195,22 fm Holz selbst. In den Jahren 2004 und 2006 flossen aus Holzverkäufen außer Streit gestellte Einnahmen in Höhe von € 185.512,96 sowie € 101.833,38 zu.

Für 170 fm im Jahr 2004 sowie für 100 fm im Jahr 2006 liegen Bestätigungen der Bezirkshauptmannschaft über Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätseinkünfte) vor.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus Forstwirtschaft für die Jahre 2004 und 2006 unter Anwendung der Pauschalierungsverordnung setzte das Finanzamt einen pauschalen Betriebsausgabensatz von 60% resultierend aus der festgestellten Wertziffer 9 an.

Für die Ermittlung der Waldnutzungen infolge höherer Gewalt wurden die Festmeter laut Kalamitätsbestätigungen mit den jeweils jährlich erzielten Durchschnittspreisen unter Berücksichtigung des 60%igen Betriebsausgabenpauschales errechnet, wie nachstehende Tabelle zeigt:

	2004	2006
Einnahmen lt. BP	185.512,96	101.833,38
abzügl. 60 % BA (WZ 9 lt. EW-Besch.)	-111.307,78	-61.100,03
Einkünfte aus Forstw.	74.205,18	40.733,35
Einnahmen	185.512,96	101.833,38
Gesamthieb – fm	2.542,26	1.195,22
Durchschnittspreis	72,97	85,20
abzügl. 60 % BA	-43,78	-51,12
durchschnittlicher Erlös / fm	29,19	34,08
mal fm lt. Kalamitätsbestätigung	170,00	100,00
§ 37 EStG: Kalamitätseinkünfte	4.962,07	3.408,02

Von den in den Streitjahren erzielten Holzerlösen verkaufte der Bw. im Jahr 2004 (€ 20.986,85) rund 11% sowie im Jahr 2006 (€ 5.780,53) rund 6% an die S-GmbH&COKG (vgl. AB, Seite 40 und 42).

Die S-GmbH&COKG ihrerseits erzielte in den Streitjahren Umsätze im Ausmaß von rund € 702.942,00 (2004) sowie € 640.796,00 (2006). Der Anteil der Holzeinkäufe der S-GmbH&COKG beim Bw. beläuft sich somit auf 2,98% (2004) sowie auf 0,9% (2006) ihres Gesamtumsatzes.

Aus dem am 31.08.2010 übermittelten als schlüssig zu betrachtenden Gutachten ergibt sich für das Jahr 2002 ein jährlich erzielbarer Hieb im Ausmaß von 323 Erntefestmetern sowie für die nachfolgenden 10 Jahre ein solcher von 168 Erntefestmetern.

Der Bw. ist weder zur Führung von Büchern verpflichtet noch führt er solche freiwillig.

Außer Streit steht, dass der Bw. der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Streitjahre die LuF PauschVO zugrunde legte.

Strittig ist nun

a) die Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt im Jahr 2004 und 2006 unter Anwendung der LuF PauschVO und

b) in welchem Ausmaß die Einkünfte aus den vorgenommenen Holzschlägerungen als außerordentliche Waldnutzungen zu qualifizieren sind, auf die der Hälftesteuersatz Anwendung zu finden hat.

B) Rechtliche Beurteilung:

a) Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätseinkünfte) bei Anwendung der Pauschalierungsverordnung:

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

Gemäß § 1 Abs. 1 erster Satz der Verordnungen des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft ([LuF PauschVO 2001](#)), BGBl. II 2001/54 (anzuwenden für die Veranlagung der Kalenderjahre 2001-2005) sowie BGBl. II 2005/258 (anzuwenden für die Veranlagung der Kalenderjahre 2006-2010) kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, nach den Bestimmungen der jeweils geltenden VO ermittelt werden.

§ 1 Abs. 1 der LuF PauschVO, BGBl. II 2001/54, lautet wie folgt:

"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'.

In § 1 Abs. 1 2. und 3. Satz der LuF PauschVO, BGBl. II 2005/258, heißt es:

"Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten ist unzulässig".

Gemäß § 3 Abs. 2 der jeweiligen VO sind, wenn der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11.000,00 Euro übersteigt, von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen (erster Satz). Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen Einheitswert zugrunde gelegten durchschnittlichen (BGBl. II 2001/54) bzw. der zugrunde liegenden (BGBl. II 2005/258) Minderungszahl Lärche und Fichte Bonität 7 oder/bzw. der Wertziffer abhängig und betragen (in beiden VOen):

1. bei Selbstschlägerung:

- a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder bei einer Wertziffer von 11 bis 20,
- b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10

Der Bw. führt weder freiwillig Bücher noch ist er hierzu nach abgabenrechtlichen Vorschriften verpflichtet. In beiden Streitjahren liegt der festgestellte forstwirtschaftliche Einheitswert über € 11.000,00. Der Bw. schlägerte selbst und ist das Vorliegen einer Waldnutzung infolge höherer Gewalt (vgl. Kalamitätsbestätigungen für 170 fm und 100 fm für die Jahre 2004 und 2006) unstrittig.

Außer Streit steht auch, dass der Bw. für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die PauschalierungsVO in Anspruch (vgl. Abgabenerklärungen 2004 und 2006) nimmt.

Auf Grundlage der PauschalierungsVO ist, da der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11.000,00 Euro übersteigt, der Gewinn aus der Forstwirtschaft gemäß § 3 der VO durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Von den Betriebseinnahmen sind pauschale Betriebsausgaben abzuziehen, die von der dem forstwirtschaftlichen Einheitswert zugrunde gelegten durchschnittlichen (BGBl. II 2001/54) bzw. der zugrunde liegenden (BGBl. II 2005/258) Minderungszahl (Lärche und Fichte Bonität 7) oder/bzw. der Wertziffer abhängig sind. Laut den rechtskräftigen Einheitswertbescheiden für die Streitjahre beträgt die Wertziffer

9, sodass laut Verordnung ein Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 60% der Betriebseinnahmen anzusetzen ist.

Der Bw. argumentiert nun, dass – obwohl die Anwendung der LuF PauschVO begehrt wurde - die Einnahmen aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt um die mit diesen zusammenhängenden Betriebsausgaben einschließlich der in der gleichen Rechnungsperiode angefallenen direkten zurechenbaren Kosten zu kürzen seien. Dies seien laut Ausführungen in der Berufungsverhandlung die Kosten für Schlägerung und Abtransport sowie entsprechend der Darstellung in der Berufungsschrift unter Verweis auf die EStR Materialkosten für die Schlägerung, Löhne für die Holzernte einschließlich der Lohnnebenkosten, Gehälter für Forstpersonal, soweit anteilig der Vermarktung zurechenbar, Fremdarbeiten für die Holzernte, Maschinenkosten, soweit der Holzernte zurechenbar, AfA der Forststraße und AfA der Fahrzeuge, soweit der Holzernte zurechenbar. Weitere Aufwendungen seien nicht abzuziehen. Die Aufteilung sei an den Festmetern zu messen (EStR 2000, Rz 7338).

Zwar sei richtig, dass die LuF PauschalierungsVO zur Gänze anzuwenden sei, jedoch seien nicht automatisch die Pauschalsätze des § 3 Abs. 2 Z 2 leg. cit. heranzuziehen, da diese Pauschalsätze die Gesamtkosten inklusive aller allgemeiner Kosten wie Verwaltungs-, Vertriebs- Finanzierungskosten usw. bei der Berechnung des Kalamitätsgewinnes beinhalten würden, sondern dass die pauschalen direkt der Kalamität zurechenbaren Betriebsausgaben von den Einnahmen abzuziehen wären.

Der Höhe dieser direkten Kosten als pauschaler Satz lasse sich im Sinne der LuF PauschalierungsVO ganz einfach ermitteln. Für den Holzverkauf am Stamm sei ein pauschaler Satz von 20% heranzuziehen – somit seien diese 20% jene Kosten, die nicht direkt mit der Waldnutzung im Zusammenhang stünden (Verwaltungskosten, Zinskosten usw.). Der Pauschalsatz von 60% bei Selbstschlägerung stelle die "Gesamtbetriebsausgaben" dar. Somit ergäben sich nach Abzug der "allgemeinen" bzw. Verwaltungskosten (20%) die direkt zurechenbaren Betriebsausgaben (wie Schlägerungskosten, etc.) in Höhe von 40%. Folglich sei streitgegenständlich gerade im Sinne der LuFPauschalierungsVO für die Berechnung des Kalamitätsgewinnes ein Pauschalsatz von 40% für die direkt zurechenbaren Betriebsausgaben und nicht der Pauschalsatz der Gesamtbetriebsausgaben von 60% heranzuziehen (vgl. Beilagen 1 u. 2 zur Berufung).

Bei der Pauschalierung gebe es das Prinzip der Vollkostenermittlung. Zwar gebe es UFS Entscheidungen, wonach die PauschalierungsVO eine Teilbarkeit nicht vorsehe, dies könne aber nur so gemeint sein, dass nach Wahl der Pauschalierung bei der Landwirtschaft man auch gezwungen sei, bei der Forstwirtschaft die Pauschalierung zu wählen. Es gebe keinen Satz in der PauschalierungsVO, dass bei Kalamitäten die Vollkosten gegen zurechnen seien.

§ 37 EStG schreibe eine eigenständige Gewinnermittlung vor, nämlich nur den Abzug der direkten Kosten.

Dazu vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die pauschalierte Gewinnermittlung laut LuF PauschVO sehr wohl durchgehend vorzunehmen ist. Denn in § 1 Abs. 1 2. und 3. Satz der jeweiligen LuF PauschVO wird ausdrücklich vorgesehen, dass die Anwendung der jeweils geltenden LuF PauschVO nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu erfolgen hat und eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten unzulässig ist.

Dies entspricht auch der herrschenden Rechtsauffassung.

Dem Bw. ist zwar insofern beizupflichten als bei Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (aus der Kalamitätsnutzung) von den Einnahmen und den mit der Kalamität unmittelbar zusammenhängenden Entschädigungen die damit verbunden Betriebsausgaben inklusive der in der gleichen Rechnungsperiode angefallenen direkt zurechenbaren Kosten abzuziehen sind (vgl. auch EStR Rz 7338). Zu diesen zählen beispielsweise Materialkosten für Schlägerung, Löhne und Gehälter für Forstpersonal samt Lohnnebenkosten für Holzernte und Vermarktung, zurechenbare Maschinenkosten, AFA für Forststrassen und Maschinen – soweit der Holzernte zurechenbar. Weitere Aufwendungen sind nicht abzuziehen, wobei diese Kostenaufteilung nach den eingeschlagenen Festmetern zu erfolgen hat.

Erfolgt die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte jedoch in Anwendung der **Teilpauschalierung**, so ist von den Erlösen jenes Betriebsausgabenpauschale abzuziehen, welches der Art der Kalamitätsnutzung entspricht. Dies ist bei Selbstschlägerung der Prozentsatz gemäß § 3 Abs. 2 Z 1 LuFPauschVO. Dass eine Berechnung nach anderen Grundsätzen demnach nicht in Betracht kommt, wird auch in der Literatur vertreten (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 37 Rz 45). Diese Rechtsansicht wird ebenfalls in mehreren Entscheidungen des UFS zum Ausdruck gebracht (vgl. UFS 23.05.07, RV/0536-G/06).

Die Begünstigungsnorm des [§ 37 EStG 1988](#) ist keine Gewinnermittlungsvorschrift. Eine solche ist – entgegen dem Vorbringen des Bw. – dieser Gesetzesbestimmung auch nicht entnehmbar. Vielmehr setzt die Begünstigungsnorm – systemimmanent – die Ermittlung der begünstigenden Einkünfte nach den für diese Einkunftsart geltenden Vorschriften voraus, also die Anwendung des Betriebsausgabenpauschales laut VO oder die Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG, bei welchen die direkt zuordenbaren Kosten bei Ermittlung der Kalamitätseinkünfte (z.B. Kosten für eine eigens für die Kalamitätseinkünfte errichtete Forststrasse) berücksichtigt werden können.

Sind also - wie im vorliegenden Fall auf Begehren des Bw. - die Einkünfte aus Forstwirtschaft nach den Vorschriften der PauschalierungsVO zu ermitteln, wofür sich der Bw. aus Eigenem entschieden hat, so können für die Berechnung der Kalamitätseinkünfte, die ja nur einen Teil der Einkünfte aus der Forstwirtschaft ausmachen, nicht andere Maßstäbe herangezogen werden. Es wäre auch nicht systemgerecht, für die Berechnung dieser Kalamitätseinkünfte einen in der VO nicht vorgesehenen (Misch-) Prozentsatz für Betriebsausgaben zum Abzug zu bringen. Eine derart differenzierte Berechnung würde der laut § 1 Abs. 2. und 3. Satz VO gebotenen Einheitlichkeit eindeutig widersprechen (vgl. auch UFS 08.01.2009, RV/0109-G/08 und 23.5.2007, RV/0536-G/06).

Nicht unbeachtlich ist, dass es hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der Disposition des Bw. lag zu entscheiden, entweder die tatsächlichen Betriebsausgaben den Einnahmen gegenüber zu stellen oder die pauschalen Betriebsausgabensätze der Verordnung von diesen abzuziehen.

Sofern ein Steuerpflichtiger eine Durchschnittssatzgewinnermittlung in Anspruch nimmt, begibt er sich damit auch des Rechtes, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen lediglich dann, wenn entweder die betreffende Durchschnittsatzverordnung 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](#)).

Eine Schlechterstellung durch die Inanspruchnahme der Pauschalierungsverordnung ist wohl zudem auch nicht gegeben, da es den Erfahrungswerten des täglichen Lebens entspricht, dass Steuerpflichtige die für sie günstigere Variante wählen.

Entscheidet sich ein Steuerpflichtiger für die Anwendung der Pauschalierungsverordnung, so müssen aber auch sich in Detailbereichen – aus der Sicht des Bw. - ergebende eventuelle "Nachteile" in Kauf genommen werden.

Es wäre wirtschaftlich auch nicht gerechtfertigt, davon auszugehen, dass nur die ordentliche Waldnutzung die ordentlichen Lasten trägt (vgl. Wieser/Steiger, Land- und Forstwirte im Ertragsteuer- und Sozialversicherungsrecht, FJ 2000, 220). Genau dieser Umstand würde nach Ansicht des Senates bei Anwendung der vom Bw. begehrten Vorgangsweise, nämlich für die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte einen anderen als in der VO vorgesehenen Prozentsatz an Betriebsausgaben anzuwenden, eintreten. Deswegen entspricht nach Ansicht des Senates die Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben in der laut § 3 Abs. 2 PauschalierungsVO vorgesehenen Höhe auch bei Ermittlung der Kalamitätseinkünfte nicht nur den Grundsätzen

der PauschalierungsVO sondern im Ergebnis auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Denn auch für die Erzielung der Kalamitätseinkünfte fallen "allgemeine" bzw. Verwaltungskosten an.

Der Bw. hat für die gesamten Forstwirtschaftseinkünfte die Pauschalierung mit 60% der Betriebseinnahmen als Betriebsausgaben in Anspruch genommen, wobei die Kalamitätseinkünfte einen Teil der Gesamteinkünfte darstellen. Das Finanzamt hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Berücksichtigung eines 40%igen Betriebsausgabenpauschales bei Ermittlung der Kalamitätseinkünfte ein höheres Betriebsausgabenpauschale für die Ermittlung der "Resteinkünfte" bewirken würde (Anm.: denn in Summe dürfen sich nur 60% der Einnahmen als Betriebsausgaben ergeben).

Ebenso wie der Ansatz tatsächlicher Betriebsausgaben bei Anwendung der Pauschalierungsverordnung unzulässig ist, kann auch ein "Verschieben" der Betriebsausgaben zugunsten der nicht begünstigten Einkünfte nicht im Sinn der VO liegen.

Ergänzend sei noch darauf hingewiesen, dass die vorgenommene Ermittlung der Kalamitätseinkünfte insofern für den Bw. eine günstigere Berechnung ergibt, als der Durchschnittsholzerlös pro Festmeter herangezogen wurde, obwohl für Schadholz ein geringerer Erlös erzielt wurde.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) Ermäßigung der Progression – Vorliegen von außerordentliche Waldnutzungen

Gemäß [§ 37 Abs. 1 EStG 1988](#) ermäßigt sich der Steuersatz (u.a.) für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen, auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

[§ 37 Abs. 6 EStG 1988](#) normiert:

*Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen liegen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies **außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt** vorliegen. Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und die über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßig 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.*

Hinsichtlich des die Kalamitätsnutzung übersteigenden Hiebes führt der Bw. im Wesentlichen ins Treffen, dass die Schlägerungen aus wirtschaftlichen Gründen geboten gewesen seien, um

die für die getätigten Zukäufe benötigten Geldmittel zu finanzieren. Diese Zukäufe wären aus innerbetriebswirtschaftlichen Gründen als Investition in das Anlagegut Holz erfolgt und geboten gewesen, einerseits zur Arrondierung der Forstflächen und andererseits lägen die zugekauften Waldflächen in unmittelbarer Nähe des bestehenden Waldbesitzes bzw. des Sägewerksbetriebes der S-GmbH&CO KG (Sägewerk). Durch die Zukäufe sei eine rationellere Bewirtschaftung möglich, sodass die Rentabilität des Gesamtbetriebes gesteigert werde. Die Zukäufe stellten daher in Hinblick auf die zukünftige Marktentwicklung und die technischen Anforderungen eine wirtschaftlich notwendige und gebotene Maßnahme dar. Die Kaufpreise hätten nicht aus dem laufenden Einkommen finanziert werden können, womit es wirtschaftlich unvermeidbar gewesen wäre, Schlägerungen in dieser Größenordnung durchzuführen.

Nach § 37 Abs. 6 EStG gelten als außerordentliche Waldnutzungen ohne Unterschied der Betriebsart solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind **und** die über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßig Nutzungen hinausgehen.

Lehre und Judikatur bringen wiederholt zum Ausdruck, dass als wirtschaftliche Gründe für eine die begünstigte Besteuerung bewirkende außerordentliche Waldnutzung volkswirtschaftliche, staatswirtschaftliche Gründe sowie privatwirtschaftliche Gründe des Steuerpflichtigen gelten. Begünstigungsfähige privatwirtschaftliche Gründe liegen vor, wenn die Überschlagerung **wirtschaftlich unvermeidbar** ist.

Als wirtschaftlich unvermeidbar wäre eine Überschlagerung zu qualifizieren, die der **Abwehr** eines drohenden (auch wirtschaftlichen) Nachteiles dient oder wenn sie unvermeidbar ist um Ausgaben zu decken, die zur Fortführung des forstwirtschaftlichen Betriebes notwendig sind oder die durch Lasten bedingt sind, die dem Forstwirt zwangsläufig erwachsen. Ein solcher Fall liegt beispielsweise vor, wenn Kapital zur Fortführung der Land- und Forstwirtschaft oder eines Sägewerkes, das mit der Land- und Forstwirtschaft in enger wirtschaftlicher Beziehung steht, notwendig ist oder Kapital vom Forstwirt aus zwingenden Gründen aufgebracht werden muss, um **schwer wiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile von sich oder seiner Familie abzuwenden** (VwGH 27.2.1959, [0447/58](#); VwGH 7.2.1964, [0915/62](#); VwGH 14.2.1964, [1877/63](#); VwGH 21.5.1965, [2139/64](#)). Eine aus wirtschaftlichen Gründen gebotene außerordentliche Waldnutzung ist auch anzunehmen, wenn dem Steuerpflichtigen andere Mittel, als die aus dem Überhieb, nicht zur Verfügung stehen, um Pflichtteilsschulden abdecken zu können (VwGH 6.2.1990, [89/14/0025](#)).

Im Erkenntnis vom 21.05.1965, Zl.2139/64, in welchem darüber abzusprechen war, ob ein Überhieb, mittels welchem der Erwerb eines in 60 km Entfernung zum bereits bestehenden

forstwirtschaftlichen Betrieb befindlichen Gutsbetriebes finanziert wurde, als begünstigungsfähige außerordentliche Waldnutzung zu qualifizieren sei, führte der Verwaltungsgerichtshof Grundsätzliches aus:

Die Möglichkeit einer vom Regelsatz abweichenden Ausnahmebestimmung sei deswegen getroffen worden, um in besonders berücksichtigungswürdigen Einzelfällen Einkünfte, die infolge ihrer Einmaligkeit eine Versteuerung mit dem progressiven Einkommensteuersatz als unbillig erscheinen lassen würden, einer begünstigten Besteuerung zu unterziehen. Ein Überhieb könne nur dann als wirtschaftlich geboten angesehen werden, wenn er unvermeidbar sei, um Ausgaben abzudecken, die zur Fortführung des forstwirtschaftlichen Betriebes notwendig oder durch Lasten bedingt seien, die dem Forstwirt zwangsläufig erwachsen.

Wenn nun der Bw. selbst ins Treffen führt, dass die über die Kalamitätsnutzung hinausgehenden Einschläge in den Streitjahren deswegen erforderlich gewesen seien, um den Forstbetrieb - wenngleich auch aus innerbetriebswirtschaftlichen Erwägungen sowie letztendlich auch mit Ziel des Entstehens einer Eigenjagd - stetig zu vergrößern, so dokumentiert er mit dieser Argumentation, dass er die Schlägerungen – wenn auch aus betrieblichen Gründen – zum Zwecke der Finanzierung der Vergrößerung seines Forstbetriebes tätigte. In diesen Beweggründen für die Vornahme der über die Kalamitätsnutzung hinausgehenden Einschläge kann der erkennende Senat jedoch keine solchen Gründe erblicken, die diese Einschläge notwendig gemacht hätten, um schwer wiegende wirtschaftliche oder persönliche Nachteile von sich oder der Familie des Bw. **abzuwenden.**

Die vorgebrachten Gründe, nämlich dass die Zukäufe aus betriebswirtschaftlicher Sicht als Investitionen in das Anlagegut Holz notwendig seien, etwa weil sich die zugekauften Flächen in unmittelbarer Nähe zum bestehenden Waldbesitz bzw. auch zu seinem Sägewerksbetrieb befänden, sodass ein effizienterer Einsatz von Erntemaschinen erfolgen könne, bzw. dass mit einem größeren forstwirtschaftlichen Betrieb auch die Marktleistung langfristig gesteigert und die Bewirtschaftung rationalisiert werden könne, mögen zum Teil innerbetrieblichen Überlegungen entspringen, zum Teil persönlichen Überlegungen im Hinblick auf die Schaffung einer Eigenjagd, sie legen aber auf der anderen Seite eindeutig dar, dass sie nicht der Abwehr eines dem Forstbetrieb des Bw. unmittelbar drohenden Schadens dienten oder für den Fortbestand seines bestehenden Forstbetriebes erforderlich oder unabdingbar waren oder der Abwehr eines sonstigen ihm oder seiner Familie drohenden Schadens dienten, sondern der intendierten stetigen Vergrößerung des Forstbetriebes.

Wie der VwGH dazu in ständiger Rechtsprechung judiziert bzw. den oben angeführten Sachverhalten entnommen werden kann, ist das Vorliegen eines "begünstigungsfähigen Überhiebess" nur dann zu bejahen, wenn dieser unvermeidbar ist, um Ausgaben zu decken, die zur **Fortführung** eines bestehenden Forstbetriebes notwendig sind oder durch Lasten bedingt sind, die dem Forstwirt **zwangsläufig** erwachsen, wie dies etwa bei Erfüllung von Pflichtteilsverbindlichkeiten eintreten kann, nicht jedoch zur Finanzierung einer beabsichtigten Betriebsvergrößerung.

Es kann durchaus davon ausgegangen werden, dass der Forstbetrieb ohne diese Zukäufe – dieselbe Bewirtschaftung bis zu diesem Zeitpunkt unterstellend - in der seinerzeitigen Größe weiter bestanden hätte und sich angesichts des Einkommens des Bw. aus anderen Erwerbsquellen auch keine persönliche wirtschaftliche Notlage ergeben hätte.

Zudem ist der Bestimmung des [§ 37 Abs. 6 EStG 1988](#) der vom Bw. wiederholt ins Treffen geführte Begriff des "aussetzenden Betriebes" nicht zu entnehmen. [§ 37 Abs. 6 EStG 1988](#) bestimmt für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes, dass Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen solche sind, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und die über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßig Nutzungen hinausgehen und dass für das Vorliegen von Einkünften aus besonderen Waldnutzungen die Betriebsart unmaßgeblich ist. Dies bedeutet, dass – entgegen der Ansicht des Bw. - die Begünstigung des halben Steuersatzes für so genannte "Nachhaltsbetriebe" und "aussetzende Betriebe" gleichermaßen gilt.

Diese Ansicht wird im Übrigen auch in den EStR, Abschnitt 27, RZ 7327 vertreten.

Streitgegenständlich ist darauf hinzuweisen, dass die Größe des Forstbetriebes des Bw. in den Streitjahren zwischen 80 ha und 100 ha wechselt (Anm.: bereits im Jahr 2001 umfasste der Betrieb rund 102 ha und wurde diese Größe nach einer zweijährigen Pause von 04/2002 bis 09/04 wieder erreicht) und dass die Zukäufe letztendlich darauf abzielen eine Größe von zumindest 115 ha zu erreichen. Dass die Umsetzung dieser Intention konkrete Formen annimmt kann der o.a. ziffernmäßigen Darstellung über die Entwicklung der Einheitswertbescheide entnommen werden.

Aufgrund der gegebenen Betriebsgröße ist entgegen der Ansicht des Bw. durchaus davon auszugehen, dass nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielende jährliche regelmäßige Nutzungen zu bejahen sind. Solche werden auch im vom Bw. (zum Stichtag 31.12.2002) in Auftrag gegebenen Gutachten, welches in sich logisch und schlüssig nachvollziehbar ist und welches noch auf einer Größe des forstwirtschaftlichen Betriebes im Ausmaß von rund 75 ha fußt, errechnet.

Da hinsichtlich des vom Bw. neben der Kalamitätsnutzung vorgenommenen Einschlages das Vorliegen von aus wirtschaftlichen Gründen gebotenen Waldnutzungen – wie dargelegt - zu verneinen ist, unterliegen lediglich die aus der Kalamitätsnutzung resultierenden Einkünfte dem begünstigten Steuersatz. Demzufolge sind die die Kalamitätseinkünfte übersteigenden Einkünfte mit dem Normalsteuersatz zu besteuern und erübrigt sich ein Eingehen auf das weitere Vorbringen des Bw., dass der laut vorgelegtem Gutachten als nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen ermittelte jährlich erzielbare Hieb von 168 Erntefestmeter für die Streitjahre unzutreffend sei.

Nur ergänzend wird angemerkt, dass relativ kleine Prozentanteile des geernteten Holzes an die KG des Bw. veräußert wurden und dass andererseits die vom Bw. seitens der KG zugekauften Holzumsätze einen relativ geringen Anteil des Umsatzes der KG ausmachen. Der Bw. veräußerte nahezu das gesamte geerntete Holz an Fremdfirmen.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Auf Basis dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 20. Juni 2011