

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald und die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Mag. Markus Fischer BA in der Beschwerdesache *****Bf1*****, O1, St.1 wohnhaft, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, betreffend die Bescheidbeschwerde vom 30.01.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, vom 12., 14., 19., 21., 25., 27. und 29. November 2013, zugestellt im Nov. und Dez. 2013, des Finanzamtes Wien 4/5/10, nunmehr belangte Behörde Finanzamt Österreich

beschlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG den

Antrag

der Verfassungsgerichtshof möge

1.

- im § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 im ersten Satz die Wortfolge *„oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt“* und den letzten Satz *„Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.“*

2. in eventu

- im § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 -

AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 im ersten Satz die Wortfolge „*oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt*“ und den letzten Satz „*Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.*“ und

- § 12 Abs. 7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004

3. in eventum

- § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 und
- § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 7 Z 15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I 142/2000 sowie
- § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 58 Z 22 lit. a des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I 111/2010

4. in eventum

- § 37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z. 14 lit. b des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004
- § 37 Abs. 1 dritter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 7 Z 15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I 142/2000 sowie
- § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art 58 Z 22 lit. a des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 111/2010 und
- § 12 Abs. 7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl I 400/1988) in der Fassung des Art I Z 7 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004

als verfassungswidrig aufheben, bzw. betreffend § 12 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 und § 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG idF BGBl. I 142/2000 gemäß Art 89 Abs. 3 iVm Art 140 Abs. 4 B-VG aussprechen, dass das Gesetz verfassungswidrig war.

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang und Parteilvorbringen

Zur Geschäftszahl RV/7104261/2014 ist beim Bundesfinanzgericht eine Bescheidbeschwerde des ***Bf1*** gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2011 des Finanzamtes Österreich anhängig.

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist unbeschränkt steuerpflichtig und betreibt in der Rechtsform eines Einzelunternehmens den Forstbetrieb A. und ab 2009 auch den Forstbetrieb B.. Für beide Forstbetriebe besteht gemäß § 125 BAO Buchführungspflicht und erfolgt daher die Gewinnermittlung durch Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Der Bf. machte betreffend den rund 2.500 ha großen Forstbetrieb A. in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2011 rund die Hälfte des jährlichen Holzeinschlages als Kalamitätsnutzung wegen Mistelbefalls (rd. 5.000 – 7.000 Festmeter) geltend. In den Einkommensteuererklärungen gab der Bf. Folgendes an (Beträge in Euro ohne Cent):

FB A. lt. Erklärung:	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
EaL+F – FB A. gesamt	221.059	126.927	72.844	273.230	193.761	117.889,74	353.231
Gewinn/Schadholznutzung	450.944	491.124	529.557	557.835	542.242	400.733	397.114
- Dotation ÜRL-§12/7	-85.254	-72.541	-213.375	-164.646	-136.087	-75.522	-0,00
Einkünfte/Hälftesteuer, §37/6	365.690	418.583,19	316.182	393.188	406.155	325.211	397.114

(Tabelle 1)

Über die Art und das Ausmaß der erklärten Schadholznutzungen im Forstbetrieb A. wurden von der Forstbehörde (Bezirkshauptmannschaft) antragsgemäße Bescheinigungen ausgestellt. In diesen von der BH C. errichteten Urkunden wurde zum Zwecke der Vorlage an das Finanzamt über Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 173 Abs. 2 Forstgesetz 1975 iVm § 37 Abs. 6 EStG 1988 bescheinigt, dass nach durchgeführter Überprüfung Waldnutzungen infolge höherer Gewalt in nachstehender Art und folgendem

Ausmaß festgestellt wurden:

Schadholzbestätigung lt. BH	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Aufarbeitung von Stämmen infolge biotischer Fremdeinwirkung: Mistel-Kalamität in Festmeter (fm)	5.215,62	7.071,83	6.478,32	5.540,61	6.991,70	5.705,42	5.002,52
Gesamtmenge Schadholz in fm (inklusive Wind- u. Schneebruch, Dürre, Blitzschlag, Insekten- u. Pilzbefall, u.a. Elementarereignisse.)	5.634,70	7.170,96	6.920,92	5.850,70	7.257,52	6.050,21	5.050,15
Mistelkalamität in % z. Gesamtkalamität	92,6%	98,6%	93,6%	94,7%	96,3%	94,3%	99,0%

(Tabelle 2)

Von der Abgabenbehörde wurde zur Beurteilung der geltend gemachten Kalamitätsnutzung wegen Mistelbefalls ein Forstsachverständiger der Finanzverwaltung beigezogen. Abweichend von den Einkommensteuererklärungen wurden die geltend gemachte Steuerbegünstigungen für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) und § 12 Abs. 7 EStG 1988 (Übertragungsrücklage) für die erklärten Schadholznutzungen wegen Mistelbefalls in den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2011 (Erstbescheide) nicht anerkannt, weil im Forstbetrieb A. diesbezüglich ein betriebstypisches Risiko vorliegen würde.

Die Verbreitung der Misteln (*Loranthus europeus*) auf Eichenbeständen in der ostösterreichischen Region sei bis ins 19. Jahrhundert in der forstwirtschaftlichen Literatur dokumentiert. Bei der vom Bf. gewählten Mittelwaldbewirtschaftung sei auf den ungünstigen Standorten mit längeren Umtriebszeiten, ein flächiger Mistelbefall und ein Ausfall dieser Baumarten vor Erreichen der erwünschten Zieldurchmesser zu erwarten gewesen. Trotz der ungünstigen Rahmenbedingungen sei diese Form der Bewirtschaftung gewählt und beibehalten worden, weil sie trotz der bekannten Mistelschäden mehr Ertrag bringe als eine für den Mistelbefall risikoärmere Waldbewirtschaftungsform. Hinsichtlich des mit Misteln befallenen Holzes liege keine unplanmäßige Nutzung vor, weil der Befall vor allem den Zuwachs des betroffenen Wirtsbaumes mindere, aber – wenn überhaupt - erst nach einer längeren Zeit zum Absterben des Baumes führe. Der Betrieb könne den Mistelbefall in seiner mittelfristigen Maßnahmenplanung berücksichtigen und die Nutzung des mit Misteln befallenen Holzes über einen längeren Zeitraum steuern. Eine Offenlegung der nach den forstwirtschaftlichen Grundsätzen der Nachhaltigkeit jährlich zu erzielenden Einschlagmenge (Hiebsatz) sei im Abgabenverfahren nicht erfolgt. Nach den Feststellungen des Forstsachverständigen habe sich die jährliche Nutzungsmenge und der jährliche Zuwachs über einen längeren Zeitraum die Waage gehalten. Es sei eine regelmäßige Holznutzung vorgelegen, die zu keiner Zusammenballung von Einkünften geführt habe.

Durch die Misteln sei keine Schädigung der Holzsubstanz und des Holzwertes eingetreten, wie dies typisch für Elementarereignisse sei, z.B. Schnee- und Windbruch, Lawinen und Muren, Brand. Der durch den Mistelbefall verursachte Schaden bestehe nur darin, dass die vom

Betrieb gesteckten Bewirtschaftungsziele und erhofften künftigen Erträge nicht erreicht werden könnten.

Mit Schriftsatz vom 30. Jänner 2014 erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2011 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde und begehrte eine erklärungsgemäße Veranlagung unter Berücksichtigung der geltend gemachten Steuerbegünstigung gemäß § 37 Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 12 Abs. 7 und § 37 Abs. 1 EStG. In der Beschwerde wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Der Bf. vertrat die Auffassung, dass der VwGH im Erkenntnis, 25.03.1966, 1564/65 in einem vergleichbaren Fall entschieden habe, dass auch ein regelmäßiger Anfall von Schadholz –wie er typischer Weise bei jeder Waldnutzung auftrete (insbesondere die sogenannte Zufallsnutzung), den Tatbestand des § 37 Abs. 6 EStG 1988 erfülle, wenn die konkrete Holznutzung durch ein Ereignis höherer Gewalt verursacht worden ist.

Dieses Normverständnis ergebe sich aus der historischen Entwicklung der Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen. Während in Deutschland der Gesetzgeber bei der Einkommensteuernovelle 1954 im § 34b Abs. 1 Z. 2 letzter Satz dEStG ausdrücklich normierte, dass *„Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen, nicht zu den Holznutzungen infolge höherer Gewalt“* gehören, habe der österreichische Gesetzgeber bis heute eine solche ausdrückliche Einschränkung bewusst nicht im Gesetz (§ 34 Abs. 3 EStG 1934 und EStG 1953 sowie EStG 1967, § 37 Abs. 6 EStG 1972 und EStG 1988) verankert. Deshalb würden auch regelmäßige Holznutzungen über einen längeren Zeitraum, wenn sie durch ein Schadensereignis höherer Gewalt verursacht sind, zu einer steuerbegünstigten Kalamitätsnutzung nach § 37 Abs. 6 EStG 1988 berechtigen. Der Mistelbefall der Eichenbestände und die damit erzwungene vorzeitige Holznutzung sei unzweifelhaft ein solches, von außen kommendes, unverschuldetes, nicht betriebstypisches Schadensereignis.

Mit der Steuerbegünstigung für Kalamitätsnutzung (in Form der Übertragungsrücklage und des Hälftesteuersatzes) werde der durch die höhere Gewalt verursachten Vermögenseinbuße am Wirtschaftsgut „Stehendes Holz“ Rechnung getragen. Eine Zusammenballung von Einkünften aus einer mehrjährigen wirtschaftlichen Tätigkeit sei, im Unterschied zu den außerordentlichen Einkünften nach § 37 Abs. 1 EStG 1988, daher nicht Tatbestandsvoraussetzung. Die Steuerbegünstigung stehe nach stRsp auch dann zu, wenn die Kalamitätsnutzung auf Grund eines anhaltenden Schadensereignisses regelmäßig jedes Jahr anfalle und selbst dann, wenn sie gemeinsam mit der Normalholznutzung den nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen erstellten jährlichen Hiebsatz nicht übersteigt.

Gegen die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2011 vom 2.07.2014 wurde rechtzeitig der Vorlageantrag vom 8.09.2014 eingebracht.

Das Rechtsmittel wurde dem BFG mit Vorlagebericht vom 3.10.2014 vorgelegt. Der Beschwerdefall wurde entgegen der Geschäftsverteilung des BFG der Zuteilungsgruppe 1102 zugeordnet und ist in der Folge als Fall der ZG 1102 der Gerichtsabteilung 1035 des BFG zur Erledigung zugeteilt worden. Der für diese Gerichtsabteilung einberufene Senat 1035-1 hat sich am 30.08.2023 für nicht zuständig erklärt. Beschwerden gegen Einkommensteuerbescheide, sofern ein Beschwerdepunkt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betrifft, fallen in die besondere Zuteilungsgruppe 1106 und können nur Gerichtsabteilungen, die mit Angelegenheiten der ZG 1106 betraut sind, zugeteilt werden. Entsprechend der Geschäftsverteilung des BFG musste deshalb eine Neuzuteilung der Bescheidbeschwerde durchgeführt werden. Gemäß der festen Geschäftsverteilung wurde dieses Rechtsmittel am 5.9.2023 der Gerichtsabteilung 1020 zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus

In den Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2011 betreffend den Forstbetrieb A. wurden vom Bf. - wie in Tabelle 1 dargestellt – Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt geltend gemacht.

Der Bf. hat von dem Wahlrecht des § 125 Abs. 5 BAO Gebrauch gemacht und die Wertänderungen des stehenden Holzes (das betrifft insbesondere den natürlichen Holzzuwachs) nicht in die jährliche Bestandsaufnahme einbezogen.

In den Veranlagungsjahren 2005 bis 2010 wurde für einen Teil dieser Einkünfte eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988 gebildet, die jeweils im Folgejahr auf die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zugegangener Wirtschaftsgüter übertragen wurde. Für den übrigen Teil der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt, die nach innerbetrieblichem Verlustausgleich verblieben und im Wesentlichen den erklärten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft des Forstbetriebes A. entsprachen, wurde der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG beansprucht.

Von den jährlich erklärten Schadholznutzungen entfielen mehr als 90% auf Schlägerungen wegen Mistelbefalls, welche vor allem die Eichenbestände betrafen (Tabelle 2).

Für die Nutzung von mit Eichenmisteln befallenen Hölzern hat das Finanzamt in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die Steuerbegünstigung gemäß § 37 Abs. 6 EStG versagt. Eine regelmäßige Schadensverursachung durch den Mistelbefall der Eichenbestände, ist in diesem Forstbetrieb bereits im Zusammenhang mit der Einheitsbewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1.1.1979 aktenkundig (erklärte Mistelkalamitäten in fm: 1976: 3.239; 1977: 4.129; 1978: 4.829). Ferner wird die Mistelbeeinträchtigung in einem Bericht über eine Forstbegehung des Forstsachverständigen vom 12.11.1985 behandelt.

Für die Vorjahre und Folgejahre (2001 bis 2017) ist ein den Streitjahren vergleichbarer Sachverhalt belegt. Die jährliche steuerbegünstigte Kalamitätsnutzung wegen Mistelbefalls im Forstbetrieb A., welche einen wesentlichen Teil der innerhalb des jährlichen Hiebsatzes liegenden Gesamtholznutzung umfasst, reicht somit weit in vergangene Veranlagungszeiträume zurück und betrifft auch die Veranlagung der Folgejahre. Die Außenprüfung betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2017 ist noch nicht abgeschlossen.

Zu den Gründen und verursachten Schäden des anhaltenden Mistelbefalls im Waldbestand des Forstbetriebes A., wurde vom Steuerpflichtigen das Gutachten von a.o. Univ.Prof. Dr. D. vom 24.07.2014 und von der Abgabenbehörde das Gutachten des Forstsachverständigen der Finanzverwaltung, DI E., vom 7.11.2022 sowie ein Ergänzungsgutachten von UnivProf. Dr. D., vom 9.8.2023 eingeholt. Die Gutachten kommen in wesentlichen Punkten zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Für den Forstsachverständigen der Finanzverwaltung habe sich die Annahme, dass bei den Nutzungen im Forstbetrieb A. zur Gänze oder überwiegend Nutzungen aufgrund höherer Gewalt vorliegen, aufgrund der Revierbegehungen (dazu Abschnitt 2.1 ab Seite 5, und 2.3 ab Seite 16 des FV-Gutachtens), der Analyse der Standorts- und Bestandsverhältnisse (dazu Abschnitt 3, Seiten 20 bis 31 FV-Gutachten) unter Berücksichtigung der Fachliteratur (Abschnitt 4., Seiten 31 – 39 FV-Gutachten), nicht bestätigt.

Der vom Bf. beauftragte Gutachter, stellte fest, dass die betriebliche Vorgehensweise in den letzten Dezennien „Best Practises“ eines strategischen und operationalen forstlichen Risikomanagements entsprach. Dazu gehören die Beibehaltung und Adaptierung der Mittelwaldbewirtschaftung sowie die getätigten waldbaulichen Maßnahmen. Die Kalamitätsrisiken hätten trotz präventiver Fortschutz- und Waldbaumaßnahmen (Entmistelung, Überführung, Baumartendiversität) durch das unerwartete Auftreten des durch die Klimaänderung mit verursachten multikausalen Eichensterbens nicht reduziert werden können.

III. Rechtslage

§ 21 EStG 1988 idF BGBl. I 400/1988 lautet:

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.

3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Gemäß § 189 Abs. 4 1 Satz UGB ist das Dritte Buch, über die Rechnungslegung, nicht auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte und Unternehmern mit außerbetrieblichen Einkünften gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 anzuwenden.

Gemäß § 125 Abs. 1 BAO idF BGBl I 100/2006 sind - soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt - Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31),

a) dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400 000 Euro überstiegen hat, oder

b) dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150 000 Euro überstiegen hat,

verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Gemäß § 125 Abs. 5 1. Satz BAO braucht sich bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken. Dies gilt sowohl in Fällen einer steuerlichen Buchführungspflicht nach Abs. 1 und § 124 als auch im Fall einer freiwilligen Buchführung.

§ 6 Z 2 EStG 1988 lautet:

a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann

dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. [...]. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

b) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist für die Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum auch der Ansatz des über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwertes zulässig.

§ 6 Z 13 1. Satz EStG 1988 lautet:

Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Investitionsfreibeträge oder die Übertragung stiller Reserven oder Übertragungsrücklagen (§ 12) ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder werden Anlagegüter einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13) aufgewertet (Zuschreibung), so sind diese Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres.

§ 4 Absatz 8 EStG 1988 idF BGBl I 400/1988 lautet:

Wird bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das stehende Holz der höhere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. b) nicht angesetzt, dann sind Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen.

Die für die Veranlagungsjahre 2005 bis 2010 geltenden Pauschalierungsverordnungen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, (LuF Pausch VO 2001, BGBl. II 54/2001 und LuF Pausch VO 2006, BGBl II 258/2005) enthielten für vollpauschalierte land- und forstwirtschaftliche Betriebe im § 7 eine Sonderregelung bei Ernteauffällen durch außergewöhnliche Ernteschäden (wie Dürre, Hochwasser, Wind- oder Schneebruch) und bei besonderen Viehverlusten. Übersteigt die festgestellte Schadenssumme 25% des durchschnittlichen Normalertrages, ist der pauschal ermittelte Gewinnbetrag um diesen Schadensbetrag zu vermindern, sofern dieses typische Schadensrisiko nicht bereits durch einen Abschlag im Einheitswert berücksichtigt wurde. Die im Veranlagungsjahr 2011 geltende Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO 2011, BGBl II 471/2010 enthält keine gesonderte Berücksichtigung für außergewöhnliche Ernteschäden und Viehverluste (Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ 2021, 555; Krimbacher in Trauner/Wakounig, Handbuch der Land- und Forstwirtschaft, 2010, Rz 6/128; Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, Pkt. 11.5). Die Halbsatzbegünstigung für die Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt gemäß § 37 EStG 1988 steht auch bei Teilpauschalierung nach den

LuF PauschVO zu (Haingartner in Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, 3. Aufl. 2016, Rz. 2/258).

IV. Präjudizialität der angefochtenen Normen

Das Bundesfinanzgericht kann nach § 62 Abs. 2 VfGG einen Antrag auf Aufhebung eines Gesetzes oder von bestimmten Stellen eines solchen stellen, wenn das Gesetz vom Bundesfinanzgericht in der anhängigen Rechtssache unmittelbar anzuwenden oder wenn die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes eine Vorfrage für die Entscheidung der beim Gericht anhängigen Rechtssache ist.

§ 37 Absatz 1 EStG 1988, BGBl. I 400/1988 idF BGBl. I 142/2000 lautet:

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- 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,
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I 111/2010, Art. 58 Z 22 entfiel im § 37 Abs. 1 EStG 1988 der erste Teilstrich und der letzte Satz. Dadurch veränderte sich die Reihenfolge und der bisherige 3. Teilstrich wurde zum Teilstrich 2.

§ 37 Absatz 6 EStG 1988, BGBl. I 400/1988 idF BGBl. I 180/2004 lautet:

(6) 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 über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Die Betriebsart ist unmaßgeblich. Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.

§ 37 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 wurde am 30.12.2004 im Bundesgesetzblatt kundgemacht und ist mit dem folgenden Tag in Kraft getreten. Diese Bestimmung steht seither unverändert in Geltung.

§ 12 Absatz 7 EStG 1988, BGBl. I 400/1988 idF BGBl. I 180/2004 lautet:

(7) Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs. 1 bis 6 verwendet oder nach Abs. 8 einer Übertragungsrücklage (einem steuerfreien Betrag) zugeführt werden.

§ 12 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 ist gemäß § 124b Z. 117 EStG am 1.1.2005 in Kraft getreten. Mit der Änderung des § 12 Abs. 7 durch Art I Z. 4 lit. a und Art. I Z. 12 des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, BGBl. I 96/2020 ist diese Rechtsnorm idF BGBl. I 180/2004 mit 31.12.2019 außer Kraft getreten. Auf Grund der Zeitbezogenheit der Abgaben ist § 12 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 weiterhin auf alle Sachverhalte betreffend die Bildung einer Übertragungsrücklage wegen Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt anzuwenden, die vor ihrem Außerkrafttreten verwirklicht wurden (also auf Sachverhalte im Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2019).

Bis zur Änderung des § 12 EStG 1988 mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004 konnten auch Forstbetriebe von Kapitalgesellschaften ihre Einkünfte aus Schadholznutzung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988 zuführen (VwGH, 28.06.2012, 2008/15/0300). Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde der Körperschaftsteuertarif ab 2005 von 34% auf 24% abgesenkt und im Gegenzug die Bemessungsgrundlage durch Abschaffung der steuerfreien Übertragung stiller Reserven für Körperschaften verbreitert. Im § 12 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 57/2004 wurde die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven und Bildung von Übertragungsrücklagen auf natürliche Personen eingeschränkt (451 der Beilagen GP XXII RV S. 1, 5, 11).

Die Halbsatzbegünstigung für besondere Waldnutzungen nach § 37 Abs. 6 EStG 1988 hat eine andere historische Entwicklung, wie die im § 12 Abs. 5 und Abs. 7 EStG 1988 normierte Übertragung stiller Reserven bei höherer Gewalt, welche auf die von der Rechtsprechung entwickelten steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffungen zurückgeht (VwGH, 4.05.1951, 1046/48, VwSlg 402 F/1951). Erst mit § 12 EStG 1972 wurde die Übertragung stiller Reserven bei höherer Gewalt ausdrücklich geregelt und über den bisher auf Rechtsprechung basierenden Anwendungsbereich der Ersatzbeschaffung hinaus ausgedehnt. Weil das Wirtschaftsgut „Stehendes Holz“ zum Anlagevermögen gehört, aber mit der Schlägerung zum Umlaufvermögen „Liegendes Holz“ wird, wurde für die durch höhere Gewalt erzwungene Holznutzung der Sondertatbestand des § 12 Abs. 7 EStG 1988 geschaffen, damit auch für diesen Fall die Steuerbegünstigung des § 12 anwendbar ist.

In der Literatur wird auf Grund der älteren Rechtsprechung des VwGH die Auffassung vertreten, dass Kapitalgesellschaften auch nach dem Steuerreformgesetz 2005, jedenfalls im Jahr der durch höhere Gewalt erzwungenen Aufdeckung stiller Reserven diese weiterhin auf angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgüter steuerneutral übertragen können (Hammerl, Übertragung stiller Reserven bei höherer Gewalt nach der Steuerreform, RdW 2004/285; Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ 2021/555).

Der § 12 Abs. 7 EStG 1988 definiert die Waldnutzungen infolge höherer Gewalt durch eine beispielhafte Aufzählung („insbesondere Eis-, Schnee, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand“).

§ 37 Abs. 6 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, dass „für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird“ und regelt zwei Anwendungsfälle dieser Steuerbegünstigung: die außerordentliche Waldnutzung infolge wirtschaftlich begründeten Überhiebs und die Waldnutzungen infolge höherer Gewalt. Für beide Anwendungsfälle besonderer Waldnutzung steht der Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 1 3. Teilstrich (bzw. 2. Teilstrich idF BGBl. I 111/2010) zu. Für die Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt wird im letzten Satz des § 37 Abs. 6 EStG 1988 klargestellt, dass die Inanspruchnahme der Übertragung stiller Reserven nach § 12 Abs. 7 EStG nicht hindert, dass für den restlichen Teil der Kalamitätseinkünfte der Hälftesteuersatz zusteht.

Aus dem Verweis im letzten Satz des § 37 Abs. 6 EStG 1988 folgt, dass alle Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt den Tatbestand des § 12 Abs. 7 EStG 1988 erfüllen. Umgekehrt ist dieses Auslegungsergebnis nicht zwingen und kann die Steuerbegünstigung des § 12 Abs. 7 EStG 1988 auch einen größeren Anwendungsbereich haben. Bei Anwendbarkeit der Übertragung der stillen Reserven, auch wenn ein Bestandsvergleich des stehenden Holzes erfolgt, bleibt eine sinnvolle Verwirklichung des eigenständigen Normzwecks des § 12 EStG erhalten.

Vom Steuerpflichtigen wurden in jedem Veranlagungsjahr des anhängigen Streitzeitraumes 2005 bis 2011 Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt gemäß § 37 Abs. 6 EStG idF BGBl. I 180/2004 erklärt und der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG idF BGBl. I 142/2000 (bzw § 37 Abs. 1 2. Teilstrich EStG idF BGBl. I 111/2020 für Sachverhalte ab Oktober 2011) beansprucht.

§ 37 Abs. 1 3. TS idF BGBl. I 142/2000 ist mit dem auf die Kundmachung im Bundesgesetzblatt, ausgegeben am 29.12.2000, folgenden Tag in Kraft getreten. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, kundgemacht im BGBl. I 111/2010 am 30.12.2010 ist der erste Teilstrich des § 37 Abs. 1 EStG 1988 weggefallen und wurde der bisherige 3. Teilstrich zum 2. Teilstrich. Nach Art 58 Z 36 Budgetbegleitgesetz 2011 ist gemäß § 124b Z 184 EStG 1988 der § 37 idF vor dem BudBG 2011 letztmalig auf vor dem 1.10.2011 verwirklichte

Besteuerungstatbestände anzuwenden. Damit ist § 37 Abs. 1 3 TS EStG 1988 idF BGBl I 142/2000 mit 1.10.2011 außer Kraft getreten.

Im Beschwerdeverfahren sind vom Bundesfinanzgericht auf Grund der vom Steuerpflichtigen in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2011 erklärten steuerbegünstigten Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt und der von ihm aus diesem Rechtsgrund geltend gemachten steuerfreien Übertragungsrücklagen und des beanspruchten Hälftesteuersatzes sowohl der § 37 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I 180/2004 und der damit untrennbar verbundene § 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I 142/2000, bzw. § 37 Abs. 2 2. Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010 für Sachverhalte ab 10/2011 als auch der § 12 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 unmittelbar anzuwenden.

§ 12 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 ist mit dem Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, BGBl. I 96/2020 mit 31.12.2019 außer Kraft getreten.

Die vorstehend dargestellten Bestimmungen betreffend die Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt wurden von der belangten Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren des Bf. betreffend die Einkommensteuer 2005 bis 2011 angewandt, mit dem Ergebnis, dass der festgestellte Sachverhalt nicht die gesetzlichen Tatbestände der Steuerbegünstigungen gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 7 EStG 1988 erfüllen würde.

Vom Bundesfinanzgericht (BFG) sind die angefochtenen Normen im Beschwerdeverfahren daher unmittelbar anzuwenden, wobei § 37 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 gegenwärtig noch in Kraft steht und § 12 Abs. 7 EStG idF BGBl I 180/2004 nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben in den maßgebenden Veranlagungsjahren – zwar nicht mehr in Kraft steht - aber noch maßgebend und wirksam ist (Fortwirkung des Rechtsfolgenbereiches). Ebenso ist § 37 Abs. 1 3 TS EStG 1988 idF BGBl. I 142/2000 für die beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahre 2005 bis 2011 maßgebend und wirksam.

Die vom BFG angefochtenen Normen sind daher präjudiziell.

Im Gesetzesprüfungsverfahren soll der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden (VfSlg 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Der Antragsteller hat all jene Normen anzufechten, die für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise die Verfassungswidrigkeit beseitigt werden kann (VfSlg 16.756/2002, 19.496/2011, 19.684/2012, 19.903/2014; VfGH 10.03.2015, G 201/2014; 13.10.2016, G 640/2015).

Im § 37 Abs. 6 1. Satz EStG 1988 werden die Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbegünstigung normiert: „[...] wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies [...] Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen.“

Zudem wird im § 37 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 klargestellt, dass bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 12 Abs. 7 EStG 1988 für den restlichen Teil dieser Einkünfte die Versteuerung zum ermäßigten Steuersatz gemäß Absatz 1 nicht hindert.

Der Zusammenhang zu § 37 Abs. 1 3. TS EStG 1988 idF BGBl. I 142/2000 (bzw. § 37 Abs. 1 2. TS EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010) besteht darin, dass diese Vorschrift für die Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6) die Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes (Hälftesteuersatz) normiert. Das Bundesfinanzgericht hat deshalb im Beschwerdefall beide Vorschriften in Zusammenschau anzuwenden.

§ 12 Abs. 7 EStG 1988 hat eine andere rechtshistorische Entwicklung als § 37 Abs. 6 EStG. Bis zur Änderung des § 12 durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004 konnten auch Kapitalgesellschaften, wenn sie Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt erzielten, diese bis zur Hälfte auf die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zugegangener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen oder einer Übertragungsrücklage zuführen. Der persönliche Anwendungsbereich des § 12 Abs. 7 EStG war bis zur Änderung mit BGBl. I 57/2004 nicht deckungsgleich mit jenem des § 37 Abs. 6 EStG 1988.

Normzweck des § 12 Abs. 7 EStG ist, die im stehenden Holz angewachsenen stillen Reserven, deren Aufdeckung durch höhere Gewalt erzwungen wurde, für Ersatz- und Neuinvestitionen ertragssteuerlich unbelastet zur Verfügung zu stellen. Die Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs. 6 EStG bezweckt hingegen eine Tarifiermäßigung wegen der Zusammenballung von Kalamitätseinkünften.

§ 12 Abs. 7 EStG 1988 enthält keinen Verweis auf die Steuerbegünstigung nach § 37 Abs. 6 EStG 1988, sodass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt grundsätzlich einer eigenständigen Rechtsauslegung zugänglich sind. Eine Aufhebung der beantragten Wortfolge im ersten Satz des § 37 Abs. 6 EStG 1988 und des Schlusssatzes des § 37 Abs. 6 EStG oder des gesamten § 37 Abs. 6 EStG setzt nicht zwingend auch die Aufhebung des § 12 Abs. 7 EStG 1988 voraus, weil diese Bestimmung dadurch ihren bisherigen Anwendungsbereich nicht verliert.

Das Bundesfinanzgericht hat aus den nachfolgend dargelegten Gründen gegen die Anwendung der Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen infolge höherer Gewalt in Form des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 und in Form der Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988 Bedenken und stellt deshalb gemäß Art 135 Abs. 4 B-VG iVm. Art 89 Abs. 2 B-VG den Hauptantrag (1.) und die Eventualanträge (2.-4.) auf Aufhebung dieser Rechtsvorschriften beim Verfassungsgerichtshof. Da § 12 Abs. 7 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung BGBl. I 180/2004 und

§ 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung BGBl. I 142/2000 bereits außer Kraft getreten sind, begehren die gestellten Anträge diesbezüglich gemäß Art 89 Abs. 3 B-VG die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes auszusprechen, dass diese Rechtsvorschriften verfassungswidrig waren.

V. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die angefochtenen Normen

1. Darstellung der land- und forstwirtschaftliche Betriebsstrukturen

In Österreich hat sich zwischen 2010 und 2020 die Zahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von rd. 170.000 auf 150.000 Betriebe verringert. Davon haben 83% (2010 86%) der Betriebe eine Gesamtfläche von weniger als 50 ha. Diese land- und forstwirtschaftlichen Betriebe fallen in der Regel unter die LuF-Pausch-Verordnung und können – wenn sie nicht freiwillig Bücher führen – den Gewinn nach Durchschnittssätzen (Vollpauschalierung) oder bei Überschreiten der dafür vorgesehenen Einheitswertgrenze mittels pauschaler Betriebsausgaben (Teilpauschalierung) ermitteln.

Rund 5,5% der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sind größer als 100ha, wobei die Zahl der Betriebe mit einer Gesamtfläche mehr als 200 ha nur rd. 2 % beträgt. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe dieser Größe sind idR gemäß § 125 Abs. 1 BAO buchführungspflichtig. Besteht Buchführungspflicht erfolgt die Gewinnermittlung grundsätzlich gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Land- und forstwirtschaftliche Kapitalgesellschaften sind Kraft ihrer Rechtsform und der im § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfolgten Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb Gewinnermittler nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Hirschler, Bilanzrecht, 2010, § 189, Rz 10, 51, 56, 111, 114).

Von den land- und forstwirtschaftlichen Betriebe haben 93% die Rechtsform des Einzelunternehmens, 3 % werden als Personengemeinschaften und 4 % von juristischen Personen betrieben (vgl. Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2020).

Rund 55% der Gesamtkulturflächen (das sind in Österreich rd. 6 Mio. ha.) entfallen auf forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Die landwirtschaftlichen Flächen verteilen sich auf Ackerland, Dauergrünland und Dauerkulturen (insb. Obst- und Weinbau, Baum- und Rebschulen, Christbaumkulturen).

2. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gemäß Art 7 Abs. 1 B-VG und Art 2 StGG

Der verfassungsgesetzliche Gleichheitssatz verbietet dem Gesetzgeber, Gleiches ungleich und Ungleiches gleich zu behandeln, wobei er ihm nicht verwehrt, sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlungen vorzunehmen. Der Gesetzgeber muss an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen knüpfen, wesentlich ungleiche Tatbestände müssen zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen, weshalb Ungleichbehandlungen stets einer sachlichen Rechtfertigung bedürfen (zB VfSlg 13.477/1993). Der Gleichheitssatz enthält ein „Verbot

sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen" und ein allgemeines und umfassendes Sachlichkeitsgebot, dem jegliches Staatshandeln zu entsprechen hat (vgl Berka, Verfassungsrecht, Rz 1640 und 1644).

In ständiger Rechtsprechung anerkennt der Verfassungsgerichtshof im Abgabenrecht einen erweiterten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers zur Verfolgung budgetärer Ziele und von Lenkungszielen. Innerhalb des Gestaltungsspielraumes steht es dem Gesetzgeber frei, seine politischen Ziele auf die ihm geeignete Art zu verfolgen. Der Gesetzgeber ist bei der Wahl der Mittel weitgehend frei, er darf jedoch keine zur Zielerreichung völlig ungeeigneten Mittel oder Mittel vorsehen, die zwar an sich geeignet wären, die aber zu einer sachlich nicht begründeten Ungleichbehandlung führen. Die vom Gesetzgeber eingesetzten Mittel müssen geeignet, erforderlich und angemessen sein, sodass die damit verbundenen Ungleichbehandlungen gerechtfertigt werden können (vgl VfSlg 11775). Der Gleichheitssatz ist daher verletzt, wenn es für eine Ungleichbehandlung keinen rechtfertigenden Grund gibt (vgl Berka, Art 7 B-VG, in Kneihls/Lienbacher, Rill-Schäffer Kommentar Bundesverfassungsrecht, Rz 44).

2.1. Ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Forstbetrieben gegenüber anderen Betrieben durch § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 3. TS EStG 1988 (bzw. § 37 Abs. 1 2. TS EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010)

Zum Hälftesteuersatz für Einkünfte aus besonderer Waldnutzung gemäß § 37 Abs.6 EStG 1988 wird in der Literatur mehrfach die Auffassung vertreten, dass durch die nachfolgend eingetretene Rechtsentwicklung diese Steuerbegünstigung für die Forstwirtschaft sachlich nicht mehr gerechtfertigt ist (Doralt, Besondere Waldnutzung – eine überholte Begünstigung, RdW 2002/679; Fraberger/Papst, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 37 Tz 116/1 u. 117; differenzierter Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ 2021/731).

Aus folgenden Gründen teilt das BFG die Bedenken, dass die Gewährung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorteilung der Forstwirtschaft führt. Schäden durch Elementarereignisse treffen in vergleichbarer Weise genauso landwirtschaftliche und nicht landwirtschaftlichen Betriebe, eine vergleichbare Steuerbegünstigung wird ihnen aber vom Gesetzgeber dafür nicht gewährt.

Unter Forstwirtschaft wird die mit Hilfe der Naturkraft erfolgte Gewinnung von Holz- und Waldprodukten und deren Verwertung sowie die planmäßige Walderhaltung durch Aufforstung und Pflege verstanden. Der Forst ist vom landwirtschaftlichen Betrieb getrennt zu beurteilen (VwGH, 28.06.1972, 2230/70). Lange Umtriebszeiten, Schwankungen von Aufwendungen und Erträgen und unter Umständen aufwandslose Erträge durch natürliches Wachstum haben zu einem eigenständigen forstwirtschaftlichen Begriff geführt (Brauner, Hofstätter/Reichel, EStG (69. Lfg.), § 21 Tz 33).

Ungeachtet dieses eigenständigen Forstbegriffes weisen die Forstbetriebe recht unterschiedliche Betriebsstrukturen auf. Buchführungspflichtige Forstbetriebe erzielen häufig mit ihrem jährlichen Einschlag erhebliche Einkünfte, sodass Verschiebungen von Aufwänden und Erträgen in der Regel nicht zu bedeutsamen Schwankungen der Progression der Einkommensteuer in den einzelnen Perioden führen.

„[...] Der Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzung führt daher gerade bei forstwirtschaftlichen Großbetrieben zu einer zusätzlichen Steuerbegünstigung, ganz abgesehen davon, dass zusammengeballte Einkünfte aus besonderer Waldnutzung gerade bei Steuerpflichtigen mit forstwirtschaftlichen Großbetrieben keine verschärfte Progression bewirken, weil sie bereits mit ihren anderen Einkünften regelmäßig die höchste Progressionsstufe erreichen (Zitat, Doralt, RdW 2002/679)“.

Auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten von Forstbetrieben zeigt sich, dass es gerade im Bereich der Landwirtschaft – mit der Forstwirtschaft – vergleichbare Bewirtschaftungen mit mehr- und langjährigen Produktionszeiten gibt. Beispielsweise sind im Obst- und Weinbau die landwirtschaftlichen Wirtschaftsgüter mit biologischen Wachstum und die daraus zu erwirtschaftenden Erträge in gleicher Weise schädigenden Ereignissen höherer Gewalt ausgesetzt (z.B. durch Extremwetterereignisse wie Stürme, Hochwasser, Muren, Hagel, Frühfrost bei vorzeitigem Blüteeintritt, massiver Schädlings- und Krankheitsbefall, gravierende Ernte- und Ertrageinbußen auch im komplexen Zusammenwirken mit Klimaänderungen). Die Betriebssituation und das Risiko von Elementarereignissen betroffen zu werden und dadurch hohen Schaden zu erleiden, ist im gesamten Bereich der Landwirtschaft und auch in anderen Wirtschaftssektoren, im Wesentlichen die gleiche wie bei der Forstwirtschaft. Die Steuerbegünstigung des Hälftesteuersatzes wird aber nur für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen und nicht auch für andere in wirtschaftlichen Kausalzusammenhang mit höherer Gewalt stehenden Einkünften gewährt (vgl. VfSlg 18.030 zum Ausschluss der Steuerbegünstigung für nicht entnommenen Gewinn für bilanzierende Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit; VfSlg 12.783 zum Ausschluss getrennt lebender Elternteile von den steuerlichen Begünstigungen iZm der Erfüllung der Unterhaltspflichten).

Auch in anderen Unternehmensbereichen werden hohe Investitionen in Betriebsanlagen getätigt, die sich erst über einen sehr langen Zeitraum rentieren (z.B. Tourismusbranche) und deren langfristiger Unternehmenserfolg von Schäden durch Ereignisse höherer Gewalt betroffen sein kann (z.B. Lawinen, Muren, Hochwasser sowie Folgen der Klimaänderung).

Ob durch ein Elementarereignis in einem Betrieb einjährige oder mehrjährige Ernteerzeugnisse (z.B. Feldfrüchte, Obst, Weinreben, Grünfutter, Vieh) geschädigt werden oder der Wert von Anlagegütern (z.B. stehendes Holz, Weingarten- und Obstgartenanlagen, Viehbestand) gemindert wird, stellt keinen relevanten Unterschied im Sachverhalt dar, der es rechtfertigen würde, ausschließlich der Forstwirtschaft für Einkünfte aus Holznutzungen, die ihre Ursache in

einem Elementarereignis haben, den Vorteil des halben Durchschnittsteuersatzes einzuräumen.

„[...] Einkommenseinbußen und Nachteile infolge höherer Gewalt gibt es auch bei anderen Einkünften, wie etwa in der Landwirtschaft; auch andere Betriebe werden von höherer Gewalt nicht verschont, und dennoch gibt es für sie keine Begünstigung (Zitat, Doralt, RdW 2002/679).“

Mindestens ebenso bedeutsame Auswirkungen wie Elementarereignisse haben die sich ändernden Marktbedingungen für den Betriebserfolg land- und forstwirtschaftlicher Produktionen.

Das stehende Holz ist ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut mit der Besonderheit der Wertsteigerung durch natürlichen Zuwachs. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten von stehendem Holz sind grundsätzlich gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu aktivieren (VwGH, 21.10.1986, 86/14/0021) und unterscheidet sich beispielsweise nicht von Obst- und Weingartenanlagen oder zur Aufzucht erworbener Viehbestände.

Aus den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen ergibt sich, dass Forstbetriebe, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, zu einer Teilwertabschreibung berechtigt sind, wenn wegen eines Elementarereignisses (z.B. Sturmschaden, Borkenkäfer) der Wert des stehenden Holzes dauernd und erheblich gemindert ist. Forstbetriebe in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, die den Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, sind in diesem Fall zur Teilwertabschreibung des stehenden Holzes verpflichtet (Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 6 Tz. 178f sowie Schweinberger in Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Pkt. 6.4.2.1.4. Stehendes Holz). Ebenso sind die Kosten der Erstaufforstung aktivierungspflichtig und einer Teilwertabschreibung zugänglich (Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Tz 393/1 mit Hinweis auf VwGG, 21.10.1986, 86/14/0021).

§ 6 Z 2 lit. b EStG 1988 gibt land- und forstwirtschaftlichen Betrieben allgemein für ihre Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum ein Wahlrecht auf Wertzuschreibung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wird entsprechend dem biologischen Wachstum der Wertzuwachs durch Aufwertung erfasst, erfolgte ein kontinuierlicher Gewinnausweis, der jedoch – weil noch kein Verkauf dieser Güter erfolgt ist - das Realisationsprinzip durchbricht. Wird vom Aufwertungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, kommt es erst bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter mit dem gesamten, durch natürliches Wachstum eingetretenen, Wertzuwachs zur Gewinnrealisation. Der Aufwand des abgegangenen Wareneinsatzes ist im Fall des nicht zugeschriebenen natürlichen Wertzuwachses entsprechend geringer.

Zum im Wesentlichen gleichen Ergebnis führt die Ausnahmeregelung des § 125 Abs. 5 BAO, wonach sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken

braucht. Diese Vorschrift enthält lediglich die Berechtigung die Wertänderungen des stehenden Holzes, welche primär im Holzzuwachs bestehen, bei der jährlichen Bestandsaufnahme außer Ansatz zu lassen. Für die Aktivierungspflicht des stehenden Holzes und die Bewertung dieses Anlagevermögens kann aus § 125 Abs. 5 BAO nichts abgeleitet werden (VwGH, 21.10.1986, 86/14/0021).

Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf dieses Erkenntnis des VwGH im § 4 Abs. 8 EStG 1988 ein Aktivierungsverbot für Pflege- und Wiederaufforstungskosten geschaffen, für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die von dem Aufwertungswahlrecht des § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 keinen Gebrauch machen. Erfolgt keine Wertzuschreibung nach dem natürlichen Wertzuwachs, sind die Aufwendungen für Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstung als Betriebsausgabe abzusetzen.

Zur Rechtfertigung der Steuerbegünstigung des Hälfteuersatzes für Kalamitätsnutzung wird ein Zusammenhang mit den Aktivierungs- und Bewertungsvorschriften für das stehende Holz hergestellt. Nach herrschender Meinung führt die durch höhere Gewalt verursachte Holznutzung zu wirtschaftlichen Beeinträchtigungen und Vermögensschäden am Wirtschaftsgut stehendes Holz (Verringerung der Stabilität, Störung der Nachhaltigkeit und des Waldbauzieles, Minderung des Vorrates und Zuwachses). Diese Vermögensschäden infolge höherer Gewalt können nicht im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung dargestellt werden, wenn der Forstbetrieb von der Möglichkeit der Bewertung des stehenden Holzes gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 (laufende Erfassung der Wertveränderungen) nicht Gebrauch macht. Um diesen Nachteil auszugleichen, wird für die Einkünfte aus Schadholznutzungen der Hälfteuersatz gewährt. Der Hälfteuersatz für Kalamitätsnutzungen gemäß § 37 Abs. 6 EStG soll einerseits einer pauschalen Berücksichtigung dieser steuerlich sonst nicht realisierbaren Vermögensnachteile dienen und außerdem im Falle von kalamitätsbedingt, zusammengeballten Einkünften der eingetretenen Progressionsverschärfung entgegenwirken (EStR 2000 Rz 7334).

Tritt durch ein Ereignis höherer Gewalt eine außerordentliche Wertminderung eines nicht abnutzbaren Anlagevermögens oder eines abnutzbaren Anlagevermögens ein, entspricht es den steuerrechtlichen Grundprinzipien den im Betrieb entstandenen Vermögensschaden im Wege einer Teilwertabschreibung zu erfassen.

Die Realisierung von betrieblichen Vermögenseinbußen infolge höherer Gewalt mittels Bilanzierung und Bewertung führt zu einem sachgerechten Ergebnis und wird auch bei Verlusten durch den Verlustausgleich und Verlustabzug wirksam. Da ein Steuerpflichtiger auch freiwillig zur Buchführung und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 übergehen kann, ist dieser Weg für alle offen und zumutbar (VfSlg 11.260).

Die Minderung des Wertes des aktivierungspflichtigen stehenden Holzes (Walderwerb, Neuaufforstung), kann grundsätzlich durch Teilwertabschreibung berücksichtigt werden und

bedarf insoweit keiner Sonderregelung. Nur wenn der Elementarschaden den natürlichen Holzzuwachs betrifft und der Steuerpflichtige sein Wahlrecht gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 und § 125 Abs. 5 BAO in der Weise ausübt, dass der Wertanstieg dieses Wirtschaftsgutes nicht in den Bestandsvergleich aufgenommen wird, ist auch eine kalamitätsbedingte Wertminderung nicht im Wege einer Teilwertabschreibung erfassbar. Es erscheint dem BFG konsequent, bei dem Wirtschaftsgut stehendes Holz entweder die gesamten Wertänderungen (u.a. Vermögensschaden vs. Vermögensvorteile, z.B. dauernde Marktpreiserhöhung) zu erfassen oder die Wertveränderungen dieses Wirtschaftsgutes zur Gänze nicht zu berücksichtigen.

Dem Steuerpflichtigen auf Grund seiner frei gewählten Entscheidung, die Werterhöhungen des stehenden Holzes nicht zu bilanzieren, ihm deshalb als Ersatz für das Fehlen von Möglichkeiten der Teilwertabschreibung bei Kalamitätsereignissen die Einkommensteuer für die aus der Schadholznutzung erzielten Einkünfte auf den Hälftesteuersatz zu reduzieren, erscheint als ein nicht sachgerechter Steuervorteil. Eine hohe Steuerermäßigung, wie sie § 37 Abs. 6 EStG vorsieht, muss treffsicher auf den bezweckten Anwendungsbereich bezogen sein, weil eine pauschale Gewährung des Hälftesteuersatzes zu einem unsachlichen, unverhältnismäßigen Ergebnis führt.

Die Regelung des § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 3. TS EStG 1988 beschränkt sich im Wesentlichen auf die Anordnung, dass für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt der Hälftesteuersatz zusteht. Die Vorschrift enthält keinen klar geregelten, sachlich berechtigten Anwendungsbereich und verfehlt mit der hohen Steuervergünstigung ihr Ziel oder schießt darüber hinaus.

Ein schlüssiger Zusammenhang zwischen dem durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden und der durch den Hälftesteuersatz für die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung gewährten Steuerersparnis ist nicht gegeben. Elementarereignisse können zu einem hohen Vermögensschaden im Wald mit geringen Einkünften aus Schadholznutzung führen und umgekehrt (z.B. Waldbrand vs Eichenmistelbefall).

Buchführungspflichtige Forstbetriebe (Nachhaltigkeitsbetriebe) verfügen aus forst- und betriebswirtschaftlichen Gründen, über die erforderlichen Informationen das stehende Holz ihres Waldes zu bewerten und können daher über die Grundregel der Teilwertabschreibung einen durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden zutreffend und wirksam steuerlich geltend machen.

Forstbetrieben, die sich im Rahmen ihres Bewertungswahlrechtes dafür entscheiden, das stehende Holz nicht in die jährliche Bestandsausnahme einbeziehen und deshalb die laufenden Werterhöhungen des Holzzuwachses und dauerhafte Marktpreiserhöhungen (z.B. bei Energieholz) nicht ausweisen, deshalb im § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 für ihre Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt den Hälftesteuersatz einzuräumen,

schaft nach Auffassung des BFG für einen kleinen Kreis an Begünstigten einen sachlich nicht gerechtfertigten Steuervorteil.

2.2. Hälftesteuersatz für regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen

Die Rechtfertigung für den halben Steuersatz wird darin gesehen, dass die stillen Reserven aus den vergangenen Besteuerungsperioden zusammengeballt in einer einzigen Periode aufgedeckt werden. Eine zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven in einer Besteuerungsperiode rechtfertigt für sich allein noch keine Begünstigung. Die zusammengeballte Aufdeckung stiller Reserven rechtfertigt eine Steuersatzbegünstigung nur in jenen Fällen, in denen die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven zu einer höheren Steuerprogression führt als in den vergangenen Jahren (Doralt, Vorschläge zur Einkommensteuer-Reform, RdW 1987, 349, I. Punkt 9.)

Dieser Kritik folgend wurde mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (I 201/1996) und dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (I 180/2004) die Halbsatzbesteuerung für außerordentliche Einkünfte (§ 37 Abs. 5 EStG 1988) auf eine sachgerechte Steuerentlastung umgestellt (Fraberger/Papst, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 37 Tz 2). Der Hälftesteuersatz steht nur unter der Voraussetzung zu, dass die Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung wegen Todes, Erwerbsunfähigkeit oder Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters und Einstellung der Erwerbstätigkeit erfolgt ist.

Die Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderer Waldnutzung blieb von dieser aus verfassungsrechtlichen Gründen vorgenommenen gesetzlichen Einschränkung des Anwendungsbereiches für den Hälftesteuersatz unberührt.

„[...] Da außerdem § 37 EStG den Hälftesteuersatz grundsätzlich auf eine soziale Begünstigung reduziert hat, hat der Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzung keine Rechtfertigung mehr. Eher sachgerecht wäre eine Verteilungsbegünstigung (Zitat Doralt, RdW, 2002/679)“.

Der § 37 Abs. 6 EStG 1988 erfasst nach seiner historischen Entwicklung und seinem Wortsinn alle Forstschäden, die durch höhere Gewalt entstanden sind. Darunter fallen auch regelmäßig anfallende Kalamitätsnutzungen sowie Kalamitätsnutzungen, die einschließlich der gesamten übrigen Waldnutzung den jährlichen Hiebsatz nicht überschreiten (VwGH, 25.03.1966, 1564/65, EStR 2000, Rz. 7334, 7335 u. 7340). Der Hälftesteuersatz kommt in diesen Fällen entgegen einem sachgerechten Normzweck auch dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus der Schadholznutzung zu keiner Progressionsverschärfung führen können. Das BFG gelangt zu der Auffassung, dass die Gewährung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus Kalamitätsnutzung – auch wenn keine Progressionsverschärfung durch diese Holznutzung eingetreten ist – zum Zwecke eines pauschalen Ausgleiches für in den Büchern nicht

ausgewiesene Elementarschäden am Wirtschaftsgut stehendes Holz – eine sachlich nicht gerechtfertigte Steuerbegünstigung bildet.

Während pauschal für alle Einkünfte aus Kalamitätsnutzung der Hälftesteuersatz zusteht, auch wenn sie regelmäßig anfallen und keine progressionserhöhende Einkünftezusammenballung vorliegt, gibt es für andere Einkünfte, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Ereignissen höherer Gewalt stehen, keinen vergleichbaren Steuervorteil im Einkommensteuergesetz, obwohl die Sachverhalte keine relevanten Unterschiede aufweisen.

Gerade für Forstbetriebe, die regelmäßig hohe Einkünfte erzielen, bedeutet dieser weit gefasste Begünstigungstatbestand des Hälftesteuersatz einen immensen Steuervorteil. Dies führt dazu, dass praktisch kein Forstbetrieb den laufenden Holzzuwachs in den Bestandsvergleich einbezieht (Fraberger/Papst, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 37 Tz 116/1).

Ein Forstbetrieb, der stets nach dem neuesten Stand sein Möglichstes unternimmt, Forstschäden gering zu halten, hat höhere Aufwendungen sowie u.U. geringere Erträge aus einer vorausschauenden risikoärmeren Bewirtschaftung. Dazu führt eine Idealbewirtschaftung zum Steuernachteil, in einem geringeren Ausmaß vom Hälftesteuersatz für Einkünfte aus Schadholznutzung profitieren zu können. Beispielsweise ist eine laufende Sichtung und Durchforstung des Waldbestandes auf Borkenkäfer oder andere Schadensrisiken im Hinblick auf die Steuerbegünstigung weniger lukrativ als eine größere Kalamitätsnutzung wegen Schädlingsbefall in Kauf zu nehmen. Die bestehende Regelung schafft daher einen negativen Anreiz Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen.

Die Begünstigung von Waldnutzungen infolge höherer Gewalt geht auf deutsches Recht zurück und ist im § 34b dEStG geregelt. Im deutschen Rechtsraum hat diese Regelung nicht zuletzt aus verfassungsrechtlichen Gründen eine deutlich andere Entwicklung genommen. Bereits frühzeitig wurde im § 34 Abs. 1 Nr. 2 dEStG ausdrücklich normiert, dass Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen, nicht zu den Einkünften aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt gehören. Der Hälftesteuersatz gebührt für Kalamitätsnutzungen nur, soweit sie den nachgewiesenen Nutzungssatz übersteigen, wobei die Art der Nachweisführung genau geregelt ist.

Zusammenfassend erscheint es dem BFG sachlich nicht gerechtfertigt, dass mit dem weit gefassten Anwendungsbereich des § 37 Abs. 6 EStG 1988 auch regelmäßig anfallende Einkünfte sowie Einkünfte aus Schadholznutzung, die innerhalb des nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Hiebsatzes liegen und daher zu keiner Progressionsverschärfung führen, mit dem Hälftesteuersatz begünstigt sind. Im Vergleich dazu wird anderen Einkünften, die in kausalem Zusammenhang mit Kalamitätsereignissen stehen (z.B. Verkauf hagelgeschädigter Kfz im Kfz-Handel, durch höhere Gewalt verursachte Ernteschäden oder Ernteminderungen oder erzwungene Viehverkäufe) diese Steuerbegünstigung nicht gewährt.

Selbst wenn der Verkauf von im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern durch behördlichen Eingriff erzwungen wird, steht gemäß § 37 Abs. 3 EStG nur eine Verteilungsbegünstigung zu. Im Schrifttum wird diese Form der Steuerbegünstigung zur Berücksichtigung der besonderen Sachverhalte in der Land- und Forstwirtschaft als ein allenfalls geeigneter Weg angesehen. Mit der durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I 96/2020 ab 1.1.2019 im § 37 Abs. 4 EStG eingeführten antragsgebundenen Verteilung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, hat der Gesetzgeber diese Rechtsgestaltung schließlich gewählt. Die von der Rechtsentwicklung schon lange überholte Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen wurde aber in Geltung belassen.

3. Unzureichende Determinierung der Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 und Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988

3.1. Keine gesetzlichen Regeln der Gewinnermittlung

Für das Steuerrecht wird vom VfGH im Hinblick auf die Möglichkeit einer exakten Determinierung und das Rechtsschutzbedürfnis der Steuerpflichtigen grundsätzliche eine besonders genaue gesetzliche Determinierung verlangt (VfSlg 8.708, 15.177, 15.468). Deshalb muss die Höhe einer Abgabepflicht im Gesetz hinreichend determiniert sein. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass auch die Höhe einer Steuerbegünstigung in ausreichendem Maße durch das Gesetz vorherbestimmt sein muss.

Die Begünstigung des Hälftesteuersatzes wird im § 37 Abs. 6 iVm § 37 Abs. 1 3. Teilstrich an folgenden Tatbestand geknüpft: „Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen“. Da diese Vorschrift den Hälftesteuersatz für die zwei Arten der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Variante 1: der wirtschaftlich begründeter Überhieb und Variante 2: die kalamitätsbedingte Waldnutzung) vorsieht, müssen nach bestimmten Regeln diese Sondereinkünfte ermittelt werden. Dabei stellt sich vor allem die Frage, wie die indirekten Kosten (z.B. Kosten der Geschäftsleitung, Kosten für Werbung, Verwaltung, Betriebsgebäude, etc.) auf die begünstigten und nicht begünstigten Einkünfte aufgeteilt werden.

Die gesetzliche Bestimmung des § 37 Abs. 1 3. TS EStG 1988 (bzw. 2. TS ab 10/2011 idF BGBl. I 111/2010) iVm § 37 Abs. 6 EStG 1988 hat daher zwangsläufig auch den Charakter einer Gewinnermittlungsvorschrift, ohne aber Regeln zu enthalten, wie diese Sondergewinne aus außerordentlicher Waldnutzung und Kalamitätsnutzung denn zu berechnen sind. In der Praxis erfolgt daher die Ermittlung der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen ausschließlich auf Grund der Rechtsprechung des VfGH und den Einkommensteuerrichtlinien des BMF, ohne dass sich diese Anordnungen auf gesetzliche Vorgaben stützen könnten.

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis haben betreffend die Zuordnung der indirekten Kosten bei den Einkünften aus außerordentlicher Waldnutzung andere Regeln als bei den Einkünften aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt entwickelt (vgl. EStR 2000 Rz. 7331 und 7338). Bei den Einkünften aus Kalamitätsnutzung sind beispielsweise die allgemeinen Verwaltungskosten und die AfA (z.B. für Wirtschaftsgebäude) nicht in Abzug zu bringen. Dieses Ergebnis ist keineswegs zwingend und beruht auf keiner positiven Rechtsschöpfung.

Der deutsche Gesetzgeber ist diesbezüglich den verfassungsgesetzlich gebotenen Weg einer hinreichenden gesetzlichen Vorherbestimmung gegangen. Im § 34b Abs. 2 dEStG wurden die wesentlichen Regeln über die Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen festgeschrieben.

Ebenso hat der österreichische Gesetzgeber bei der Neuschaffung der Dreijahresverteilung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im § 37 Abs. 4 Z. 3 EStG 1988 idF BGBl. I 96/2020 dem Bestimmtheitsgebot entsprochen und notwendige Regelungen über die Gewinnermittlung getroffen. Dies betrifft insbesondere die Aufteilung der nicht eindeutig zuordenbaren Betriebsausgaben auf die verteilungsbegünstigten und nicht verteilungsbegünstigten Einkünfte.

Diese Beispiele legen nahe, dass eine dem Grunde nach vergleichbare Regelung, wie die Sondergewinne aus der besonderen Waldnutzung (wegen wirtschaftlich begründeten Überhiebs oder infolge höherer Gewalt) zu ermitteln sind, fehlt. Da diese erforderliche gesetzliche Vorherbestimmung der Vollziehung nach Art 18 Abs. 1 B-VG im § 37 Abs. 6 EStG 1988 und § 37 Abs. 1 3. TS EStG 1988 (und § 37 Abs. 1 2. TS EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010) sowie auch im § 12 Abs. 7 EStG 1988 fehlt, sind diese Gesetzesbestimmungen verfassungswidrig.

3.2. Keine Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes „Waldnutzung infolge höherer Gewalt“

Der Begriff der höheren Gewalt wird in zahlreichen nationalen Gesetzen und auch im Unionsrechtsrecht verwendet. Grundsätzlich wird höhere Gewalt als ein

- ein vom außen kommendes Ereignis,
- das keine typische Betriebsgefahr darstellt und
- vom Betroffenen nicht verschuldet ist

definiert (vgl. ausführlich Adametz, ÖStZ 2021, 556f).

Da diese drei Begriffsmerkmale wiederum recht unbestimmt sind, weisen die Anwendungsfälle höherer Gewalt eine starke Kasuistik auf. Selbst im EStG ist beispielsweise die Rechtsauffassung zum Bedeutungsinhalt der höheren Gewalt bei Aufdecken von stillen Reserven nach § 12 Abs. 5 und Abs. 7 EStG 1988 uneinheitlich (Ritz, Der Begriff der höheren

Gewalt im §12 Abs. 1 EStG 1972, ÖStZ 1976/48). Der VwGH und ein Teil der Lehre kommen zum Ergebnis, dass der steuerliche Begriff der höheren Gewalt nicht mit dem Begriffsinhalt des bürgerlichen Rechts übereinstimmt und nach dem Normzweck des § 12 EStG auszulegen ist. Strittig ist, ob die Begünstigung bei Verschulden (geringe Sorgfaltswidrigkeit oder auch grober Fahrlässigkeit) erhalten bleibt, wenn das Wirtschaftsgut durch ein Gewaltereignis gegen den Willen des Geschädigten aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (Kirchmayr/Hirsch, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 12 Tz 35 mwH). Noch uneinheitlicher zeigt sich Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bei der Frage, ob ein Schadensereignis einer typischen Betriebsgefahr entspringt (VwGH, 8.06.1979, 1340, 1418/78, Ausscheiden eines Autobusses wegen Verkehrsunfalls ist kein typisches Betriebsrisiko). Zu Vermögensschäden infolge Klimaänderung wird die Auffassung vertreten, dass eine Klimaänderung kein Ereignis höherer Gewalt sei, sondern nur die infolge einer Klimaänderung ausgelösten Elementarereignisse (Adametz, aaO. S. 561). Durch den Klimawandel in einem kontinuierlichen Prozess verursachte ökologische Veränderungen, die schließlich bewirken, dass eine land- oder forstwirtschaftliche Produktion mit hohen Kosten umgestellt werden muss, fällt nicht unter diesen Begriff höhere Gewalt.

„[...] Schäden infolge höherer Gewalt gehören gerade bei der Forstwirtschaft zur typischen Betriebsgefahr. Schäden durch Windbruch, Schnee und Muren sind daher im Bereich der Forstwirtschaft keine außergewöhnlichen Ereignisse; sie treten jedes Jahr in einem gewissen Ausmaß regelmäßig auf und können schon deshalb keine Steuerbegünstigung infolge „Außerordentlichkeit“ rechtfertigen. Wenn z.B. Hagelschäden, Wind- oder Feuerschäden bei niemandem steuerlich berücksichtigt werden, können sie auch in der Forstwirtschaft keine Steuerbegünstigung rechtfertigen (Zitat, Doralt, RdW 2002/679).“

Für eine steuersystematisch sachgerechte Begünstigung der Kalamitätsnutzung erscheint es daher geboten, den äußerst unbestimmten und ins uferlose reichenden Begriff der Waldnutzung infolge höherer Gewalt gesetzlich näher zu definieren und auf einen vertretbaren Kernbereich einzuschränken.

3.3. Keine abgabengesetzliche Regelung der Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt

Im § 34b Abs. 4 dEStG wird näher geregelt unter welchen Voraussetzungen der Nachweisführung Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen anzuerkennen sind.

[...] Das BMF gab es in der Vergangenheit auch hier recht billig: Für den Nachweis des Schadens genügte eine Bescheinigung der Forstbehörde, der eine Meldung des Steuerpflichtigen zugrunde lag. De facto konnte also der Forstwirt den Nachweis durch ein einfaches Schreiben von eigener Hand erbringen (vgl. EStR 1984 Abschn 97 Abs 6). Dies wurde schon in der Vergangenheit kritisiert (Doralt, EStG4 § 37 Tz 127). Heute

unterliegt die Bescheinigung zumindest der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (EStR 2002 Rz 7326). Über die Qualität der Beweisführung sollte man sich freilich auch hier keinen Illusionen hingeben (Zitat, Doralt, RdW 2002/679).“

Da nach einer Schlägerung meist nicht mehr nachweisbar ist, ob die Holznutzung wegen höherer Gewalt erforderlich war oder sie gemäß dem mehrjährigen Nutzungsplan erfolgt ist, müssen für eine eindeutige Nachweisführung bereits kurze Zeit nach dem Elementarereignis die Beweise zur Feststellung des verursachten Schadens im Wald und das Ausmaß der erzwungenen Fällungen aufgenommen werden.

Auf Grund des weiten zeitlichen Auseinanderfallens der schädigenden Gewalteinwirkung im Wald und der deshalb erforderlich gewordenen Holznutzung, erscheint es nach dem Sachlichkeitsgebot und dem Gebot einer hinreichenden Bestimmtheit und Vorhersehbarkeit der Vollziehung erforderlich, Regeln im Gesetz aufzunehmen, wann und wie das Geschehen, das zur Erzielung von Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt geführt hat, vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist.

Auch diesem Determinierungserfordernis wird mit § 37 Abs. 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 7 EStG 1988 nicht entsprochen (vgl. zur gegenwärtigen Regelung, Bobek, Plattner, Reindl, Forstgesetz 1975, Wien 1977, zu § 173, Anm. 1A; EStR 2002, Rz 7326).

VI. Begründung des Anfechtungsumfanges

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965, 16.911) notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden.

1. Antrag 1. (Hauptantrag)

Durch die Aufhebung der Wortfolge „oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt“ im ersten Satz und der Streichung des letzten Satzes des § 37 Absatz 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 würde mit dem engsten Eingriff ausschließlich die Steuerbegünstigung des Hälfstesteuersatzes für Einkünfte aus besonderer Waldnutzung infolge höherer Gewalt beseitigt werden. Die Steuerbegünstigung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 behält ihren Sinn und ihre Anwendbarkeit für den zweiten Begünstigungstatbestand, der außerordentlichen Waldnutzung wegen wirtschaftlich begründeten Überhieb. Ebenso bleibt die Steuerbegünstigung des § 12 Abs. 7 EStG zur Übertragung von stillen Reserven und Bildung einer Übertragungsrücklage

bei Einkünften aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt bestehen und behält ihren sinnhaften Anwendungsbereich.

2. Antrag 2. (Eventualantrag 1)

Es würde wie im Hauptantrag die Wortfolge „oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt“ im ersten Satz und der gesamte Schlusssatz des § 37 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I 180/2004 aufgehoben. Zusätzlich würde auch die Steuerbegünstigung des § 12 Abs. 7 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 aufgehoben, bzw. ausgesprochen, dass § 12 Abs. 7 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 verfassungswidrig war.

Im letzten Satz des § 37 Abs. 6 EStG 1988 wird auf den § 12 Abs. 7 EStG 1988 verwiesen. Beide Steuerbegünstigungen haben zwar eine eigenständige Rechtsentwicklung und verfolgen einen jeweils anderen Normzweck, jedoch stehen die beiden Vorschriften in einem engen Zusammenhang. Sie regeln beide die Begünstigung von Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt. Im § 12 Abs. 7 EStG 1988 werden Naturereignisse höherer Gewalt aufgezählt und damit dieser unbestimmte Gesetzesbegriff beispielhaft umschrieben.

Die oben in V. 2.1., 2.2., 3.1. und 3.2. dargestellten Bedenken der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und einer unzureichenden gesetzlichen Determinierung betreffen ebenso die Steuerbegünstigung zur Übertragung von stillen Reserven und Bildung einer Übertragungsrücklage bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988.

3. Antrag 3 (Eventualantrag 2)

Es würde der gesamte § 37 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004 aufgehoben. Damit würde für beide Arten von Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, nämlich sowohl für Tatbestand 1, dem wirtschaftlich begründeten Überhieb, als auch für den Tatbestand 2, der Waldnutzung infolge höherer Gewalt, die Steuerbegünstigung des Hälftesteuersatzes beseitigt.

Die Gewährung des Hälftesteuersatzes wegen eines aus wirtschaftlichen Gründen gebotenen erhöhten Verkaufs an betrieblichen Wirtschaftsgütern stößt auf die gleichen verfassungsrechtlichen Bedenken, wie in V. 2.1. und 3.1. dargelegt. Anderen Betrieben, die aus wirtschaftlichen Gründen, z.B. wegen gravierender Änderung des wirtschaftlichen Umfeldes oder Zwangsversteigerung, über das gewöhnliche Maß hinaus Wirtschaftsgüter veräußern müssen, kommt eine vergleichbare Steuerbegünstigung bei vergleichbarer Situation nicht zugute. Zudem stellt die Steuerbegünstigung des § 37 Abs. 6 EStG für beide Begünstigungstatbestände eine Gewinnermittlungsvorschrift dar, ohne Regelungen zu enthalten, wie dieser besondere Gewinn zu ermitteln ist (insbesondere betreffend die Aufteilung der indirekten Betriebsausgaben). Die gesamte Bestimmung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 erscheint dem BFG aus diesem Grunde daher verfassungswidrig.

Im Falle der Aufhebung des gesamten § 37 Abs. 6 EStG 1988 verliert die Aufzählung dieser Steuerbegünstigung im § 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG 1988 idF BudBG 2001, BGBl. I 142/2000 ihren Sinn, sodass der 3. Teilstrich auch zu streichen wäre. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I 111/2010 ist dieser Teilstrich 3 an die Stelle des Teilstriches 2 getreten (wegen Wegfalles des Teilstriches 1). Gemäß § 124b Z 184 EStG 1988 ist § 37 idF vor dem BudBG 2011 letztmalig auf vor dem 1.10.2011 verwirklichte Besteuerungstatbestände anzuwenden und damit § 37 Abs. 1 3 TS EStG 1988 idF BGBl. I 142/2000 mit 1.10.2011 außer Kraft getreten. Der Abgabensanspruch zur Veranlagung der Einkommensteuer 2011 ist gemäß § 4 BAO mit Ablauf dieses Kalenderjahres 2011 entstanden. Für das Veranlagungsjahr 2011 ist daher vom BFG § 37 Abs. 1 2. Teilstrich idF BGBl. I 111/2010 anzuwenden und steht diese Bestimmung noch in Geltung.

4. Antrag 4 (3. Eventualantrag)

Dieser Aufhebungsantrag geht am weitesten und begehrt die Aufhebung des gesamten § 37 Abs. 6 EStG 1988 einschließlich des damit untrennbar zusammenhängenden § 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG 1988 (bzw. § 37 Abs. 2. Teilstrich EStG idF BGBl. I 111/2010) – so wie zum vorstehenden Antrag 3 beschrieben – und zusätzlich die Aufhebung der Steuerbegünstigung gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988 – wie im Antrag 2. dargelegt.

VII. Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig. Sie können erst in der Revision oder Beschwerde gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis angefochten werden (§ 25a Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, § 88a Abs. 3 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953).

Beilagen

Akten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens laut Aktenverzeichnis

Wien, am 30. November 2023