



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Lennkh Wolff-Plottegg Urthaler Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Goethestraße 45, vom 11. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 26. September 2007 betreffend Einkommensteuer für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) führt einen forstwirtschaftlichen Betrieb und erklärte für 2006 teilpauschalierte Einkünfte aus Forstwirtschaft in Höhe von 54.666,12 Euro.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung wurde die Ermittlung dieser Einkünfte näher dargestellt. Dabei wurden von den Holzerlösen aus Selbstschlägerung in Höhe von 12.988,16 Euro pauschale Betriebsausgaben (60%) in Höhe von 7.792,90 Euro und von den Holzerlösen aus Stockschlorerung in Höhe von 61.838,58 Euro pauschale Betriebsausgaben (20%) in Höhe von 12.367,72 Euro abgezogen.

In dieser Beilage wurde auch die Ermittlung der Einkünfte aus Kalamitätsnutzung in erklärter Höhe von 22.084,36 Euro näher erläutert. Dabei wurden von den Roherlösen aus Kalamitätsnutzung aus Eigenschlägerung in Höhe von 12.988,16 Euro und aus Stockverkauf in Höhe von 16.889,10 Euro (= insgesamt 29.877,26 Euro) pauschale Betriebsausgaben in Höhe

von 7.792,90 Euro (= 60% nur von den Roherlösen aus Kalamitätsnutzung aus Eigenschlägerung) abgezogen. Insgesamt wurden in diesem Zusammenhang daher nur pauschale Betriebsausgaben im Ausmaß von rd. 26% berücksichtigt.

Im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 26. September 2007 wurden die - mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernden - Einkünfte aus Kalamitätsnutzung in Höhe von lediglich 18.708,55 Euro angesetzt. Laut Bescheidbegründung seien bei der Ermittlung der Kalamitätseinkünfte auch die Erlöse aus Stockverkauf um die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 20% zu kürzen.

Dagegen wurde in der Berufung vom 11. Dezember 2007 vorgebracht, dass sich das Finanzamt offenbar auf Rz 7338 letzter Absatz EStR 2000 idF 2. Wartungserlass 2006 betreffend teilpauschalierte Forstbetriebe beziehe. Zuvor habe diese Richtlinienstelle dahingehend gelautet, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kalamitätsnutzung den Einnahmen nur die unmittelbar damit zusammenhängenden Ausgaben gegenüberzustellen seien. Daraus ergebe sich aber für die Bw., dass bei der Ermittlung von Kalamitätseinkünften im Falle eines Kalamitätsholzverkaufs am Stock, bei welchem die unmittelbar damit zusammenhängenden Ausgaben vom Käufer des Holzes getragen werden, keine weiteren Kosten zu berücksichtigen seien. Weder in der Pauschalierungsverordnung 2001 noch in der von 2006 sei hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte aus Kalamitätsnutzung Anderslautendes zu finden. Es sei daher völlig unverständlich, wenn es nun in der Rz 7338 EStR 2000 idF 2. Wartungserlass 2006 heiße: „Wird das Holz aus Kalamitätsnutzung am Stock verkauft, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des § 3 Abs. 2 Z 2 LuF Pausch VO 2006 anzuwenden“. Unverständlich sei, wieso im Falle einer Teilpauschalierung derjenige, der sein Kalamitätsholz am Stock verkaufe, bei der Ermittlung der Kalamitätseinkünfte neben den unmittelbar damit zusammenhängenden Ausgaben (die bei einem Stockverkauf der Holzverkäufer übernommen habe) auch noch andere, zusätzliche Kosten zu berücksichtigen haben solle. Der Hinweis, dass die Anwendung eines Mischsatzes unzulässig sei, weil die Pauschalierungsverordnung einen solchen nicht vorsehe, könne im Falle eines Stockverkaufs wohl nicht relevant sein, weil für die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte ein Mischsatz von pauschalen Betriebsausgaben gar nicht erforderlich sei. Weiters werde darauf hingewiesen, dass es sich bei § 37 EStG 1988 um eine Tarifvorschrift handle und die Ermittlung der Einkünfte aus Kalamitätsnutzung in keinem Zusammenhang mit einer Gewinnermittlungsvorschrift (§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 5 oder § 17) stünde. In der Pauschalierungsverordnung gebe es auch keinen Verweis, dass die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte in gleicher Weise wie der pauschalierte Gewinn zu erfolgen habe. Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus Kalamitätsnutzung in der ursprünglich beantragten Höhe von 22.084,36 Euro anzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II 2005/258 (VO) 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 VO ermittelt werden.

§ 1 Abs. 1 2. und 3. Satz VO lauten wörtlich wie folgt:

"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 erster Satz VO sind, wenn der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11.000,00 Euro übersteigt, von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 1 und 2 VO betragen die Betriebsausgabenpauschalsätze zwischen 70% und 20%, wobei diese von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zu Grunde liegenden Minderungszahl bzw. davon abhängig sind, ob es sich um Selbstschlägerung oder Holzverkäufe am Stock handelt.

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

Gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (ua.) Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen).

Im vorliegenden Fall ist nun Folgendes unbestritten:

Die Bw. nimmt für Zwecke der Gewinnermittlung die VO in Anspruch und macht hinsichtlich der Kalamitätseinkünfte die Steuerermäßigung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 geltend. Der Forstbetrieb der Bw. hat einen Einheitswert von über 11.000,00 Euro und fällt unter § 3 Abs. 2 Z 1 lit. b VO (60% pauschale Betriebsausgaben bei Selbstschlägerung) bzw. § 3 Abs. 2 Z 2 lit. b (20% pauschale Betriebsausgaben bei Holzverkäufen am Stock). Von Seiten der Bw. wurden im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 500 fm Kalamitätsholz aufgearbeitet und verkauft, woraus ein Kalamitätsroherlös aus Eigenschlägerung in Höhe von 12.988,16 Euro

und aus Stockverkauf in Höhe von 16.889,10 Euro (= insgesamt 29.877,26 Euro) erzielt wurde.

Der Gewinn der Bw. aus der Forstwirtschaft ist demnach also gemäß § 3 VO durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei die o.a. pauschalen Betriebsausgaben abzuziehen sind (Teilpauschalierung).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. einen Teil des Kalamitätsholzes am Stock verkauft und diesbezüglich bei der Ermittlung der Kalamitätseinkünfte keine Betriebsausgaben in Abzug gebracht, und zwar mit der Begründung, dass die unmittelbar anfallenden Kosten ja vom Käufer übernommen worden seien. Aus der VO ginge auch nicht hervor, dass die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte in gleicher Weise zu erfolgen habe wie die des pauschalierten Gewinnes.

Dagegen vertritt der Unabhängige Finanzsenat jedoch die Auffassung, dass die pauschalierte Gewinnermittlung laut VO sehr wohl durchgehend vorzunehmen ist. § 1 Abs. 1 2. und 3. Satz VO sehen auch sogar ausdrücklich vor, dass die Anwendung der VO nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig ist, wohingegen eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten unzulässig ist.

Dies entspricht auch der herrschenden Rechtsauffassung, wonach bei der Ermittlung der Kalamitätseinkünfte bei Teilpauschalierung von den Erlösen jenes Betriebsausgabenpauschale gemäß § 3 Abs. 2 VO abzuziehen ist, welches der Art der Kalamitätsnutzung entspricht. Eine Berechnung nach anderen Grundsätzen kommt demnach nicht in Betracht (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 37 Rz 45).

Dem Einwand der Bw., dass die Begünstigungsnorm § 37 EStG 1988 keine Gewinnermittlungsvorschrift sondern eine Tarifbestimmung sei, ist zu entgegnen, dass die Inanspruchnahme dieser Begünstigung (Ermäßigung der Progression) aber die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte voraussetzt.

Sind also – wie im vorliegenden Fall – die Einkünfte aus Forstwirtschaft gemäß VO zu ermitteln, 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 (vgl. Seite 2 Abs. 3) 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. UFS 23.5.2007, RV/0536-G/06).

Die in der Berufung erwähnte Ergänzung der Rz 7338 EStR 2000 durch den 2. Wartungserlass 2006 wird somit wohl nur als Klarstellung seitens der Finanzverwaltung zu verstehen sein. Abgesehen davon stellen die EStR 2000 für den Unabhängigen Finanzsenat keine verbindliche Rechtsquelle dar.

Schließlich wird noch darauf hingewiesen, dass eine Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben auch bei den Kalamitätseinkünften in der laut § 3 Abs. 2 VO vorgesehenen Höhe nicht nur den Grundsätzen der Pauschalierung sondern im Ergebnis auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht: Im vorliegenden Fall stellen die von der Bw. erzielten Einkünfte aus Kalamitätsnutzung nämlich keinen Sondertatbestand dar, sondern fallen – soweit ersichtlich – offenbar regelmäßig an (laut Aktenlage seit 1999 jährlich). Es wäre daher auch wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, davon auszugehen, dass nur die ordentliche Waldnutzung auch die ordentlichen Lasten trägt (vgl. Wieser/Steiger, Land- und Forstwirte im Ertragsteuer- und Sozialversicherungsrecht, FJ 2000, 220).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. Jänner 2009