

TE Vfgh Erkenntnis 2024/9/18 G3317/2023

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 18.09.2024

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art18 Abs1

B-VG Art140 Abs1 Z1 lita

StGG Art2

EStG 1988 §2, §4, §6, §12 Abs7, §37 Abs6

BAO §125

ForstG 1975 §173

VfGG §7 Abs1

1. B-VG Art. 7 heute
2. B-VG Art. 7 gültig ab 01.08.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.2004 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 7 gültig von 16.05.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/1998
5. B-VG Art. 7 gültig von 14.08.1997 bis 15.05.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
6. B-VG Art. 7 gültig von 01.07.1988 bis 13.08.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
7. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.1975 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
8. B-VG Art. 7 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 7 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. B-VG Art. 18 heute
2. B-VG Art. 18 gültig ab 01.07.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
3. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
5. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
6. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
7. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
8. B-VG Art. 18 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 18 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. B-VG Art. 140 heute
2. B-VG Art. 140 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013

3. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2008
5. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
6. B-VG Art. 140 gültig von 06.06.1992 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 276/1992
7. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.1991 bis 05.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
8. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.1988 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
9. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.1976 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
10. B-VG Art. 140 gültig von 19.12.1945 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 140 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. StGG Art. 2 heute
2. StGG Art. 2 gültig ab 23.12.1867

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. BAO § 125 heute
2. BAO § 125 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. BAO § 125 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
4. BAO § 125 gültig von 13.06.2014 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
5. BAO § 125 gültig von 15.12.2012 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 125 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 125 gültig von 27.06.2006 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
8. BAO § 125 gültig von 21.08.2003 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. BAO § 125 gültig von 27.06.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
10. BAO § 125 gültig von 31.12.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
11. BAO § 125 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
12. BAO § 125 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
13. BAO § 125 gültig von 01.01.1981 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 336/1981

1. VfGG § 7 heute
2. VfGG § 7 gültig ab 22.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2020
3. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 21.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014

4. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 92/2014
5. VfGG § 7 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
6. VfGG § 7 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
7. VfGG § 7 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. VfGG § 7 gültig von 01.10.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2002
9. VfGG § 7 gültig von 01.01.1991 bis 30.09.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 329/1990
10. VfGG § 7 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 311/1976

Leitsatz

Kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz durch die – hinreichend bestimmte – Tarifbegünstigung für Erträge aus der Verwertung von Schadholz infolge höherer Gewalt gemäß dem EStG; Sachlichkeit der steuerlichen Begünstigung für forstwirtschaftliche Betriebe auf Grund der langjährigen Produktionszeit; keine Bedenken gegen die leicht handhabbare Tarifbegünstigung im Gegensatz zur schwierigen Ermittlung eines konkret eintretenden Progressionsnachteils; Sachlichkeit der Progressionsermäßigung angesichts der hohen Kosten der laufenden Bewertungen stehenden Holzes bei der Bilanzierung; keine gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen die Tarifiermäßigung nur für forstwirtschaftliche Betriebe hinsichtlich der Möglichkeit einer Realisierung eines Teils der stillen Reserven bei höherer Gewalt angesichts der besonderen Bewertungsregeln für stehendes Holz und der typischerweise sehr langen Produktionszeiten

Spruch

I.römisch eins.

Der Hauptantrag wird zurückgewiesen.

II.römisch zwei.

Der Eventualantrag wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Antragsrömisch eins. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht,

"der Verfassungsgerichtshof möge

1.

- i[n] §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 Artl Z14 litb 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 Abs7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs1.'- i[n] §37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Artl Z14 litb des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 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 Abs7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs1.'

2. in eventu

- i[n] §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 Artl Z14 litb 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 Abs7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs1.' und- i[n] §37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Artl Z14 litb des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004,

Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 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 Abs7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs1.' und

- §12 Abs7 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 Artl Z7 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004- §12 Abs7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Artl Z7 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004,

3. in eventu

- §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 Artl Z14 litb des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 und- §37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Artl Z14 litb des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004, und

- §37 Abs1 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 Art7 Z15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I 142/2000 sowie- §37 Abs1 dritter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Art7 Z15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, 142 aus 2000, sowie

- §37 Abs1 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 Art58 Z22 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 111/2010- §37 Abs1 zweiter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Art58 Z22 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2011, Bundesgesetzblatt Teil eins, 111 aus 2010,

4. in eventu

- §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 Artl Z14 litb des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004- §37 Absatz 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Artl Z14 litb des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004,

- §37 Abs1 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 Art7 Z15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I 142/2000 sowie- §37 Abs1 dritter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Art7 Z15 des Budgetbegleitgesetzes 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, 142 aus 2000, sowie

- §37 Abs1 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 Art58 Z22 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 111/2010 und- §37 Abs1 zweiter Teilstrich des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Art58 Z22 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2011, Bundesgesetzblatt Teil eins, 111 aus 2010, und

- §12 Abs7 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 Artl 27 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004- §12 Abs7 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil eins, 400 aus 1988,) in der Fassung des Artl 27 des Abgabenänderungsgesetzes 2004 - AbgÄG 2004, Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004,

als verfassungswidrig aufheben, bzw betreffend §12 Abs7 EStG 1988 idF BGBl I 180/2004 und §37 Abs1 3. Teilstrich EStG idF BGBl I 142/2000 gemäß Art89 Abs3 iVm Art140 Abs4 B-VG aussprechen, dass das Gesetz verfassungswidrig war."als verfassungswidrig aufheben, bzw betreffend §12 Abs7 EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004, und §37 Abs1 3. Teilstrich EStG in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 142 aus 2000, gemäß Art89 Abs3 in Verbindung mit Art140 Abs4 B-VG aussprechen, dass das Gesetz verfassungswidrig war."

II. Rechtslagerömisches zwei. Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl 400 idF BGBl I 180/2004, lauten wie folgt (die im zulässigen Eventualantrag angefochtenen Bestimmungen bzw Wortfolgen sind hervorgehoben): Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl 400 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004,, lauten wie folgt (die im zulässigen Eventualantrag angefochtenen Bestimmungen bzw Wortfolgen sind hervorgehoben):

"Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklage und steuerfreier

Betrag

§12. (1) Natürliche Personen können stille Reserven (Abs2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des §10 Abs7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.

(2) Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

(3) Eine Übertragung ist nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und

2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird; §10 Abs2 letzter Satz ist anzuwenden.

Die in Z1 genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen worden sind, und für Gebäude, die nach §8 Abs2 beschleunigt abgeschrieben worden sind.

(4) Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge im Sinne des §10 Abs7 zweiter Satz) von

1. körperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen,

2. unkörperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach §5 ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von (Teil-)Betrieben, von Beteiligungen an Personengesellschaften und von Finanzanlagen sowie die Übertragung stiller Reserven, die aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder von Beteiligungen an Personengesellschaften stammen, ist nicht zulässig.

(5) Die Abs1 bis 4 gelten auch, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Fristen des Abs3 gelten jedoch nicht.

(6) Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.

(7) Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs1 bis 6 verwendet oder nach Abs8 einer Übertragungsrücklage (einem steuerfreien Betrag) zugeführt werden.(7) Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs1 bis 6 verwendet oder nach Abs8 einer Übertragungsrücklage (einem , steuerfreien Betrag) zugeführt werden.

(8) Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach §4 Abs3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist.

[(9-10)]

[...]

Ermäßigung der Progression, Sondergewinne

§37. (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs4),
- außerordentliche Einkünfte (Abs5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs6), 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 Abs8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

[(2) - (5)]

(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 Abs7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs1.

[(7) - (9)]"

III. Antragsvorbringen und Vorverfahrenrömisches drei. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Beim Bundesfinanzgericht ist eine Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Österreich für die Jahre 2005 bis 2011 anhängig. Der unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführer betreibt in der Rechtsform eines Einzelunternehmens zwei Forstbetriebe, für die beide gemäß §125 BAO Buchführungspflicht besteht und die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß §4 Abs1 EStG 1988 erfolgt.

In Bezug auf einen der Forstbetriebe machte der Beschwerdeführer in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2011 rund die Hälfte des jährlichen Holzeinschlages als Kalamitätsnutzung wegen Mistelbefalls geltend. Zu den erklärten

Schadholznutzungen wurden von der Bezirkshauptmannschaft Mistelbach Bescheinigungen über die Waldnutzungen infolge höherer Gewalt in näher bezeichnetem Ausmaß ausgestellt.

Abweichend von der Einkommensteuererklärung wurden die geltend gemachten Steuerbegünstigungen für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Hälftesteuersatz gemäß §37 Abs6 iVm Abs1 EStG 1988 sowie Übertragungsrücklage gemäß §12 Abs7 EStG 1988) von der Abgabenbehörde für die Jahre 2005 bis 2011 nicht anerkannt, weil der Mistelbefall, der im vorliegenden Forstgebiet vor allem Eichenbestände betreffe, nach Ansicht der Behörde ein betriebstypisches Risiko darstelle. Dagegen erhob der Beschwerdeführer Bescheidbeschwerde und brachte einen Vorlageantrag ein. Abweichend von der Einkommensteuererklärung wurden die geltend gemachten Steuerbegünstigungen für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Hälftesteuersatz gemäß §37 Abs6 in Verbindung mit Abs1 EStG 1988 sowie Übertragungsrücklage gemäß §12 Abs7 EStG 1988) von der Abgabenbehörde für die Jahre 2005 bis 2011 nicht anerkannt, weil der Mistelbefall, der im vorliegenden Forstgebiet vor allem Eichenbestände betreffe, nach Ansicht der Behörde ein betriebstypisches Risiko darstelle. Dagegen erhob der Beschwerdeführer Bescheidbeschwerde und brachte einen Vorlageantrag ein.

2. Das Bundesfinanzgericht legt die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof bestimmt haben, wie folgt dar:

2.1. §37 Abs6 EStG 1988 bewirke eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Forstbetrieben gegenüber anderen Betrieben, weil Elementarereignisse auch landwirtschaftliche Betriebe trafen, ohne dass diesen eine vergleichbare Begünstigung zustünde. Buchführungspflichtige Forstbetriebe würden ferner mit ihrem jährlichen Einschlag häufig erhebliche Einkünfte erzielen, sodass Verschiebungen von Aufwänden und Erträgen in der Regel nicht zu bedeutsamen Schwankungen der Progression der Einkommensteuer in den einzelnen Perioden führten und der Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzung daher gerade bei forstwirtschaftlichen Großbetrieben eine nicht begründbare Steuerbegünstigung bewirke.

Auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten von Forstbetrieben zeige sich, dass es gerade im Bereich der Landwirtschaft – mit der Forstwirtschaft – vergleichbare Bewirtschaftungen mit mehr- und langjährigen Produktionszeiten gäbe. So sei bspw. der Obst- und Weinbau in gleicher Weise schädigenden Ereignissen höherer Gewalt ausgesetzt (zB durch Stürme, Hochwasser, Muren, Hagel, Frühfrost bei vorzeitigem Blüteintritt, Schädlings- und Krankheitsbefall sowie Ernte- und Ertragseinbußen auch im komplexen Zusammenwirken mit Klimaänderungen). Das Risiko, von Elementarereignissen betroffen zu sein, sei im gesamten Bereich der Landwirtschaft und auch in anderen Wirtschaftssektoren im Wesentlichen das gleiche wie bei der Forstwirtschaft. Auch in anderen Branchen würden langfristige Investitionen in Betriebsanlagen getätigt (zB Tourismusbranche), deren Rentabilität von Schäden durch Ereignisse höherer Gewalt betroffen sein könnte (zB Lawinen, Muren, Hochwasser sowie Folgen der Klimaänderung). Ob die Schäden ein- oder mehrjährige Ernteerzeugnisse (zB Feldfrüchte, Obst, Weinreben, Grünfütter, Vieh) oder Anlagegüter (zB stehendes Holz, Weingarten- und Obstgartenanlagen, Viehbestand) beträfen, stelle keinen relevanten Unterschied dar.

Die für die Steuerbegünstigung des Hälftesteuersatzes angeführten Begründungen einer pauschalen Berücksichtigung der durch höhere Gewalt verursachten wirtschaftlichen Beeinträchtigungen und Vermögensschäden und einer im Fall kalamitätsbedingt zusammengeballter Einkünfte eintretenden Progressionsverschärfung seien nicht überzeugend:

Außerordentliche Wertminderungen von Anlagevermögen durch ein Ereignis höherer Gewalt seien nach den steuerrechtlichen Grundprinzipien im Wege einer Teilwertabschreibung zu erfassen. Dieser Weg führe zu einem sachgerechten Ergebnis, der einem Steuerpflichtigen durch die freiwillige Buchführung und Gewinnermittlung nach §4 Abs1 EStG 1988 offen stehe und zumutbar sei. Nur wenn der Elementarschaden den natürlichen Holzzuwachs betreffe und der Steuerpflichtige sein Wahlrecht gemäß §6 Z2 litb EStG 1988 und §125 Abs5 BAO in der Weise ausgeübt habe, dass der Wertanstieg dieses Wirtschaftsgutes nicht in den Bestandsvergleich aufgenommen wird, sei auch eine kalamitätsbedingte Wertminderung nicht im Wege einer Teilwertabschreibung erfassbar. Die Regelung des §37 Abs6 iVm §37 Abs1 EStG 1988 schaffe insofern nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes einen sachlich nicht gerechtfertigten Steuervorteil für einen kleinen Kreis an Begünstigten. Dem Bundesfinanzgericht erscheine es "konsequent, bei dem Wirtschaftsgut stehendes Holz entweder die gesamten Wertänderungen (ua Vermögensschaden vs. Vermögensvorteile, zB 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, als Ersatz für die fehlende Möglichkeit der Teilwertabschreibung bei Kalamitätsereignissen die Einkommensteuer für die aus der Schadholznutzung erzielten Einkünfte auf den Hälftesteuersatz zu reduzieren, erscheine als ein nicht sachgerechter Steuervorteil. Die pauschale Gewährung des Steuervorteiles führe zu einem unsachlichen und unverhältnismäßigen Ergebnis, zumal die Vorschrift keinen klar geregelten, "sachlich berechtigten Anwendungsbereich" enthalte. Es sei kein schlüssiger Zusammenhang zwischen dem durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden und der durch den Hälftesteuersatz gewährten Steuerersparnis gegeben. Elementarereignisse könnten zu einem hohen Vermögensschaden im Wald mit geringen Einkünften aus Schadholznutzung (zB Waldbrand) sowie umgekehrt (zB Eichenmistelbefall) führen. Außerordentliche Wertminderungen von Anlagevermögen durch ein Ereignis höherer Gewalt seien nach den steuerrechtlichen Grundprinzipien im Wege einer Teilwertabschreibung zu erfassen. Dieser Weg führe zu einem sachgerechten Ergebnis, der einem Steuerpflichtigen durch die freiwillige Buchführung und Gewinnermittlung nach §4 Abs1 EStG 1988 offen stehe und zumutbar sei. Nur wenn der Elementarschaden den natürlichen Holzzuwachs betreffe und der Steuerpflichtige sein Wahlrecht gemäß §6 Z2 litb EStG 1988 und §125 Abs5 BAO in der Weise ausgeübt habe, dass der Wertanstieg dieses Wirtschaftsgutes nicht in den Bestandsvergleich aufgenommen wird, sei auch eine kalamitätsbedingte Wertminderung nicht im Wege einer Teilwertabschreibung erfassbar. Die Regelung des §37 Abs6 in Verbindung mit §37 Abs1 EStG 1988 schaffe insofern nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes einen sachlich nicht gerechtfertigten Steuervorteil für einen kleinen Kreis an Begünstigten. Dem Bundesfinanzgericht erscheine es "konsequent, bei dem Wirtschaftsgut stehendes Holz entweder die gesamten Wertänderungen (ua Vermögensschaden vs. Vermögensvorteile, zB 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, als Ersatz für die fehlende Möglichkeit der Teilwertabschreibung bei Kalamitätsereignissen die Einkommensteuer für die aus der Schadholznutzung erzielten Einkünfte auf den Hälftesteuersatz zu reduzieren, erscheine als ein nicht sachgerechter Steuervorteil. Die pauschale Gewährung des Steuervorteiles führe zu einem unsachlichen und unverhältnismäßigen Ergebnis, zumal die Vorschrift keinen klar geregelten, "sachlich berechtigten Anwendungsbereich" enthalte. Es sei kein schlüssiger Zusammenhang zwischen dem durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden und der durch den Hälftesteuersatz gewährten Steuerersparnis gegeben. Elementarereignisse könnten zu einem hohen Vermögensschaden im Wald mit geringen Einkünften aus Schadholznutzung (zB Waldbrand) sowie umgekehrt (zB Eichenmistelbefall) führen.

2.2. Ebenso problematisch sei der Umstand, dass der Hälftesteuersatz für regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen Anwendung finde:

Die Steuersatzbegünstigung sei nur in jenen Fällen gerechtfertigt, in denen eine zusammengeballte Aufdeckung stiller Reserven zu einer höheren Steuerprogression führe als in den vergangenen Jahren. Dementsprechend sei mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl 201/1996) und dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl I 180/2004) die Halbsatzbesteuerung für außerordentliche Einkünfte (§37 Abs5 EStG 1988) auf eine sachgerechte Steuerentlastung umgestellt worden. Die Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderer Waldnutzung sei von dieser aus verfassungsrechtlichen Gründen vorgenommenen gesetzlichen Einschränkung des Anwendungsbereiches für den Hälftesteuersatz jedoch unberührt geblieben. Da der Hälftesteuersatz grundsätzlich auf eine soziale Begünstigung reduziert worden sei, bestehe für den Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzungen keine Rechtfertigung mehr. Die Steuersatzbegünstigung sei nur in jenen Fällen gerechtfertigt, in denen eine zusammengeballte Aufdeckung stiller Reserven zu einer höheren Steuerprogression führe als in den vergangenen Jahren. Dementsprechend sei mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (Bundesgesetzblatt 201 aus 1996,) und dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004,) die Halbsatzbesteuerung für außerordentliche Einkünfte (§37 Abs5 EStG 1988) auf eine sachgerechte Steuerentlastung umgestellt worden. Die Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderer Waldnutzung sei von dieser aus verfassungsrechtlichen Gründen vorgenommenen gesetzlichen Einschränkung des Anwendungsbereiches für den Hälftesteuersatz jedoch unberührt geblieben. Da der Hälftesteuersatz grundsätzlich auf eine soziale Begünstigung reduziert worden sei, bestehe für den Hälftesteuersatz für besondere Waldnutzungen keine Rechtfertigung mehr.

§37 Abs6 EStG 1988 erfasse alle Forstschäden, die durch höhere Gewalt entstanden sind. Darunter fielen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.3.1966, 1564/65) auch regelmäßig anfallende Kalamitätsnutzungen sowie Kalamitätsnutzungen, die einschließlich der gesamten übrigen Waldnutzung den

jährlichen Hiebsatz nicht überschreiten (siehe EStR 2000, Rz 7334, 7335 und 7340). Der Hälftesteuersatz komme in diesen Fällen auch dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus der Schadholznutzung zu keiner Progressionsverschärfung führen könnten, und bilde somit eine sachlich nicht gerechtfertigte Steuerbegünstigung. Für andere Einkünfte, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Ereignissen höherer Gewalt stehen, bestehe kein vergleichbarer Steuervorteil.

Für Forstbetriebe, die regelmäßig hohe Einkünfte erzielen, führe dieser weit gefasste Begünstigungstatbestand des Hälftesteuersatzes dazu, dass praktisch kein Forstbetrieb den laufenden Holzzuwachs in den Bestandsvergleich einbeziehe (Fraberger/Papst, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, §37 Tz 116/1). Forstbetriebe, die versuchten, Forstschäden gering zu halten, hätten dadurch höhere Aufwendungen sowie möglicherweise geringere Erträge. Eine Idealbewirtschaftung führe zum Steuernachteil, nur in einem geringeren Ausmaß vom Hälftesteuersatz für Einkünfte aus Schadholznutzung profitieren zu können. Die bestehende Regelung schaffe einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erscheine es nicht gerechtfertigt, dass mit dem weit gefassten Anwendungsbereich des §37 Abs6 EStG 1988 auch regelmäßig anfallende Einkünfte sowie Einkünfte aus Schadholznutzungen, die innerhalb des nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Hiebsatzes liegen und daher zu keiner Progressionsverschärfung führen würden, mit dem Hälftesteuersatz begünstigt seien. Im Vergleich dazu werde anderen Einkünften, die in kausalem Zusammenhang mit Kalamitätsereignissen stehen, diese Steuerbegünstigung nicht gewährt.

2.3. Zudem bestehe eine unzureichende Determinierung der Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen gemäß §37 Abs6 EStG 1988 und Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß §12 Abs7 EStG 1988:

2.3.1. Es sei fraglich, nach welchen Regeln die in §37 Abs6 EStG 1988 vorgesehenen Arten der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (wirtschaftlich begründeter Überhieb und kalamitätsbedingte Waldnutzung) ermittelt werden. Unklar sei vor allem, wie die indirekten Kosten (zB für Geschäftsleitung, Werbung, Verwaltung, Betriebsgebäude etc.) auf die begünstigten und nicht begünstigten Einkünfte aufgeteilt werden. In der Praxis erfolge die Ermittlung der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen ausschließlich auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Einkommensteuerrichtlinien. Die erforderliche gesetzliche Vorherbestimmung der Vollziehung in §37 Abs6 EStG 1988 und §12 Abs7 EStG 1988 fehle, sodass diese Bestimmungen Art18 Abs1 B-VG widersprächen.

2.3.2. Darüber hinaus bestehe keine Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes "Waldnutzungen infolge höherer Gewalt". Dieser sei oftmals strittig, sodass die Anwendungsfälle höherer Gewalt eine starke Kasuistik aufwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof und ein Teil der Lehre kämen zum Ergebnis, dass der steuerliche Begriff der höheren Gewalt nicht mit dem Begriffsinhalt des bürgerlichen Rechts übereinstimme und nach dem Normzweck des §12 EStG 1988 auszulegen sei. Für eine steuersystematisch sachgerechte Begünstigung der Kalamitätsnutzung erscheine es geboten, den äußerst unbestimmten und "ins [U]ferlose reichenden Begriff der Waldnutzung infolge höherer Gewalt" gesetzlich näher zu definieren und auf einen vertretbaren Kernbereich einzuschränken.

2.3.3. Ferner bestehe keine abgabengesetzliche Regelung der Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt. Auf Grund des zeitlichen Auseinanderfallens der schädigenden Gewalteinwirkung im Wald und der deshalb erforderlich gewordenen Holznutzung (nach einer Schlägerung sei meist nicht mehr nachweisbar, ob die Holznutzung wegen höherer Gewalt erforderlich gewesen oder sie gemäß dem mehrjährigen Nutzungsplan erfolgt sei) erscheine 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 habe, vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sei. Auch diesem Determinierungserfordernis entsprächen §37 Abs6 und §12 Abs7 EStG 1988 nicht.

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie den im Antrag erhobenen Bedenken wie folgt entgegentritt:

"1. Zu den Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz

Dem Gesetzgeber kommt bei der Gewährung steuerlicher Begünstigungen ein weiter rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu; er ist allerdings insofern durch den Gleichheitssatz gebunden, als die Abgrenzung zwischen steuerlich begünstigten und steuerlich nicht begünstigten Tatbeständen nach sachlichen Gesichtspunkten vorzunehmen ist (vgl zB VfSlg 6255/1970 uva; Holoubek in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (14. Lfg 2018) zu Artikel 7 Abs1 Sätze 1 und 2 B-VG (und Artikel 20 GRC) Rn. 260 ff mwN). Dem Gesetzgeber kommt bei der Gewährung steuerlicher Begünstigungen ein weiter rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu; er ist allerdings insofern durch den Gleichheitssatz gebunden, als die Abgrenzung zwischen steuerlich begünstigten und steuerlich nicht begünstigten Tatbeständen nach sachlichen Gesichtspunkten vorzunehmen ist vergleiche zB VfSlg 6255 aus 1970, uva; Holoubek in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (14. Lfg 2018) zu Artikel 7 Abs1 Sätze 1 und 2 B-VG (und Artikel 20 GRC) Rn. 260 ff mwN).

1.1. Zu den Bedenken in Hinblick auf die Ungleichbehandlung von Forstbetrieben gegenüber anderen Betrieben

1.1.1. Zur (fehlenden) Vergleichbarkeit

Das Bundesfinanzgericht hat Bedenken, dass die Gewährung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorteilung der Forstwirtschaft führe, weil Schäden durch Elementarereignisse in vergleichbarer Weise genauso landwirtschaftliche und nicht landwirtschaftliche Betriebe trafen, diesen aber eine vergleichbare Steuerbegünstigung nicht gewährt würde.

a.) Besonderheiten der Forstwirtschaft

Die Bundesregierung vertritt die Ansicht, dass die steuerliche Begünstigung der gegenständlichen Forstnutzungen wegen der durch die natürlichen Grundlagen bedingten langjährigen Produktionszeit und der erzwungenen Nutzung infolge höherer Gewalt gerechtfertigt ist. Die Produktionszeit erstreckt sich hier nämlich über Generationen, denn im Forst wird eine Umtriebszeit (das ist der erwartete Zeitraum von der Bestandsbegründung bis zur Endnutzung durch Holzeinschlag) von 80 bis 120 Jahren veranschlagt. Es gibt zwar auch Zwischennutzungen nach 50 bis 60 Jahren, ansonsten fallen aber lediglich Pflegemaßnahmen an. Dementsprechend gravierend sind die Folgen, wenn ein Produktionsplan durch höhere Gewalt gestört oder überhaupt zunichtegemacht wird.

Bei bestimmten Schäden (zB Borkenkäfer, Windwurf, Schneebruch) müssen die betroffenen Bäume rasch entnommen werden. Dies führt – trotz Eintritts eines wirtschaftlichen Schadens – zur vorzeitigen Aufdeckung der bisher angesammelten stillen Reserven. Der Schaden besteht darin, dass die geplanten stillen Reserven noch nicht zur Gänze aufgebaut wurden und daher Ertragspotential vernichtet wird. Besonders nachteilig wirkt sich dabei aus, dass das Wachstum von Bäumen nicht linear erfolgt und aufgrund der Verwertbarkeit des Holzes der höchste Wertzuwachs erst kurz vor der Ernte eintritt. Nur entsprechend starke Stämme können zu hochwertigem und damit teurem Holz weiterverarbeitet werden. Insbesondere bei Laubbäumen ist der Wertzuwachs des Baumes erst in den letzten Jahren vor der Ernte am stärksten.

Muss daher ein Baum vor seiner Reife frühzeitig geschlägert werden, fehlt der entsprechende Wertzuwachs in der letzten Lebensphase des Baumes und in weiterer Folge die Eignung des Stammes zur Verarbeitung hochpreisigen Qualitätsholzes. Gleiches gilt beim Windbruch, wenn die Wipfel brechen und großzügig geschlägert werden muss, um dem Einfall von Schädlingen zuvorzukommen. Trotzdem kann das Holz, etwa als Brennholz, verwertet werden. Dazu kommt, dass durch die ungeplante frühzeitige Schlägerung eine optimierte Bewirtschaftung des Waldes insgesamt beeinträchtigt wird.

Die dargelegten Besonderheiten der Forstwirtschaft wurden im Übrigen in der Vergangenheit auch schon von Gerichten sowie dem Schrifttum erkannt.

Schon früh stellte etwa der deutsche Reichsfinanzhof klar, dass mittels der steuerlichen Begünstigung der Forstwirtschaft in erster Linie ein Ausgleich geboten werden solle für die Schäden, die naturgemäß dem Waldbesitzer dadurch entstehen, dass er infolge eines auf höherer Gewalt beruhenden Ereignisses zu Nutzungen gezwungen wird, die regelmäßig nicht als wirtschaftlich angesehen werden können (vgl RFH 28.5.1930, IV A 72/30). Dies gilt umso mehr, wenn man an die Einwirkung höherer Gewalt auf nicht schlagreife Bestände denkt (siehe zur Historie der Bestimmung Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ2021, 553 ff) Schon früh stellte etwa der deutsche Reichsfinanzhof klar, dass mittels der steuerlichen Begünstigung der Forstwirtschaft in erster Linie ein Ausgleich geboten werden solle

für die Schäden, die naturgemäß dem Waldbesitzer dadurch entstehen, dass er infolge eines auf höherer Gewalt beruhenden Ereignisses zu Nutzungen gezwungen wird, die regelmäßig nicht als wirtschaftlich angesehen werden können (vergleiche RFH 28.5.1930, IV A 72/30). Dies gilt umso mehr, wenn man an die Einwirkung höherer Gewalt auf nicht schlagreife Bestände denkt (siehe zur Historie der Bestimmung Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ2021, 553 ff).

Tischendorf führt ferner aus, dass Eingriffe infolge höherer Gewalt nicht allein zu einem Verlust am Holzbestand führen, sie haben weit darüber hinaus für den Betrieb nachhaltige Auswirkungen (Tischendorf, Steuerforstwirt, Loseblattsammlung, Steuernachschlagwerk für die Land- und Forstwirtschaft, Selbstverlag Graz, 1980, E457 ff). Die Begründung, warum Kalamitätsnutzungen mit einem verbilligten Tarif im Sinne des §37 EStG 1988 besteuert werden, liegt nämlich nach Tischendorf darin, dass es sich um Nutzungen handelt, die durch von außen eintretende Ereignisse verursacht werden, vorzeitige, forstwirtschaftlichen Grundsätzen entgegenstehende Schlägerungen zur Folge haben und meistens zu einem besonders tiefen Eingriff in das Anlagegut 'stehendes Holz' führen. Im Unterschied zum Überhieb, bei dem bestimmt werden kann, wann und wo er erfolgen soll, kann bei Kalamitätsschäden keine entsprechende Vorsorge getroffen werden, damit die Zuwachsleistung so weit wie möglich erhalten bleibt. Die Katastrophe unterbricht den geordneten Betriebsablauf, die räumliche Ordnung im Wald wird zerstört, die Hiebszüge werden zerrissen und die Produktionsabsichten zerstört. Es darf auch nicht übersehen werden, dass durch die Kalamität selbst oft namhafte Wert- und Mengeneinbußen durch Bruch, durch faules Holz usw. entstehen, die den Ertrag des Kalamitätsanfalles mengenmäßig mindern und den Kalamitätsertrag auch seiner Höhe nach verringern. Außerdem treten durch die Naturereignisse häufig beim verbleibenden Bestand Schäden ein, die oftmals erst nach Jahrzehnten wieder ausgeglichen werden können.

Da [...] die steuerlichen Buchwerte (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) des stehenden Holzes vergleichsweise gering sind, führt nahezu jede Verwertung (zB auch der Verkauf von Kalamitätenholz als niederpreisigeres Brennholz) zu einem steuerlichen Ertrag. Dass in weiterer Folge die geplanten Erträge aufgrund planmäßiger Schlägerungen fehlen, führt in den Folgejahren zu einem Minderertrag oder auch Verlust, was dazu führen kann, dass der Schaden – ohne Anwendung des Hälftesteuersatzes – in einer überdurchschnittlich hohen Progressionsstufe versteuert werden müsste und in weiterer Folge der steuerpflichtige Forstwirt in eine unterdurchschnittlich niedrige Progressionsstufe fällt. Unter Berücksichtigung des Progressionseffektes wäre daher seine Steuerbelastung insgesamt zu hoch.

b.) Unterschiede zu landwirtschaftlichen Betrieben

Das Bundesfinanzgericht bringt vor, dass landwirtschaftliche Betriebe, zB Obst- und Weinbaubetriebe, den forstwirtschaftlichen Betrieben vergleichbar seien.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass in der Landwirtschaft sehr viel kürzere Produktionszeiten nötig sind als für Baumwachstum. Obst- und Weingartenanlagen haben oft nur eine Nutzungsdauer von 25 bis 30 Jahren, also nur etwa ein Viertel der Umtriebszeit im Wald.

Weiters ist zu bedenken, dass im Obst- und Weinbau jährliche Erträge im Vordergrund stehen, während Bäume nur ein einziges Mal 'geerntet' werden. Produktionsziel im Obst- bzw. Weinbau ist nicht die Gewinnung des Weinstocks oder des Obstbaumes, sondern die jährliche Nutzung der Weintrauben bzw. des Obstes. Werden derartige Pflanzen von höherer Gewalt getroffen, haben sie in der Vergangenheit bereits Erträge erwirtschaftet bzw. ist bei Jungpflanzen noch von einem geringen Wertverlust auszugehen. Ein Hagelschaden bei einem Weinbauern kann die Ernte eines Jahres und damit allenfalls die stillen Reserven eines Jahres vernichten. Beim Wald sind es hingegen die akkumulierten stillen Reserven vieler Jahre.

Schließlich kann die durch Hagel oder eine andere Naturgewalt vernichtete (landwirtschaftliche) Ernte nicht mehr verkauft werden, sodass es insoweit zu keinen Erträgen kommt. Selbst wenn der Schaden beim Weinbauern betragsmäßig ähnlich hoch ausfällt, bedarf es keiner Ermäßigung des Tarifs, weil keine Einkünfte als Folge des Schadens entstehen und daher auch keine Steuer im Zusammenhang mit dem Schaden anfällt. Ähnlich verhält es sich etwa bei einem Waldbrand, bei dem das Holz endgültig vernichtet wird und daher auch keine Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen im Sinne des §37 Abs 6 EStG 1988 anfallen; auch für diesen Fall geht eine Progressionsermäßigung mangels Einkünfte ins Leere.

Kurzum, ein Forstbetrieb ist daher im Hinblick auf Einkünfte aus Nutzungen infolge höherer Gewalt mit einem Obst- oder Weinbaubetrieb nicht vergleichbar, bei dem die Ernte jährlich erfolgt und daher ein langfristiger Aufbau stiller

Reserven (wie beim Wald) bereits aus diesem Grund nicht möglich ist. Außerdem führen Schäden am Obst oder an Weintrauben nicht dazu, dass vergleichbare stille Reserven aufgedeckt werden. Schädliche Ereignisse infolge höherer Gewalt führen beim Obst und Wein in aller Regel dazu, dass es zu einem Totalausfall kommt und eben keine Erträge anfallen, die begünstigt besteuert werden könnten. Gleiches gilt auch für den Ackerbau.

c.) Unterschiede zu 'anderen' Betrieben

Auch die vom Bundesfinanzgericht angeführten nicht landwirtschaftlichen Betriebe (zB im Tourismusbereich) sind insoweit nicht vergleichbar mit forstwirtschaftlichen Betrieben.

Abgesehen davon, dass die Gewinnermittlung anderen Regeln und Gegebenheiten als in der Forstwirtschaft [...] folgt, führen Schadensfälle etwa bei einem Tourismusbetrieb in der Regel zu einem Ausbleiben der Erträge und zu keinem Übertrag, sprich auch zu keinem zusammengeballten Aufdecken stiller Reserven. Dass sich hohe Investitionen etwa in der Tourismusbranche erst über einen sehr langen Zeitraum rentieren, begründet ebenfalls keine Vergleichbarkeit, weil derartige Investitionen – ebenso wie Obst- und Weingartenanlagen – laufend genutzt werden und Einnahmen erzielen, während stehendes Holz jahrzehntelang ungenutzt bleibt.

1.1.2. Zur Möglichkeit einer Teilwertabschreibung

Das Bundesfinanzgericht bringt vor, dass eine Teilwertabschreibung zu einem sachgerechteren Ergebnis führen würde, wenn durch ein Ereignis höherer Gewalt ein Wertverlust eintritt.

Dem ist zu entgegnen, dass der Buchwert von stehendem Holz – wie auch schon oben erwähnt – eher gering ist. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten können zunächst mit den Aufforstungskosten angesetzt werden. Der weitere Wertzuwachs ergibt sich aus dem biologischem Wachstum. Dieses in der steuerlichen Gewinnermittlung laufend zu erfassen, erfolgt nur auf freiwilliger Basis. Der Verzicht auf eine steuerliche Erfassung des Holzzuwachses hat auch nachvollziehbare Gründe:

Zum einen ist der Ansatz des höheren Teilwertes gemäß §6 Z2 litb EStG 1988 bereits eine Ausnahme vom unternehmensrechtlichen und im Steuerrecht angewandten Grundsatz, wonach nicht realisierte Gewinne nicht erfasst werden.

Zum anderen ist eine regelmäßige Erfassung des Holzzuwachses mit einem sehr hohen Aufwand verbunden. In der exaktesten Form der Ermittlung wäre es notwendig, jeden einzelnen Baum zu erfassen, zu messen und zu bewerten. Ein solcher Aufwand würde aber mit dem zu erwartenden Gewinn in keiner Relation stehen. Aus diesem Grund wird eine stichprobenweise Erhebung als ausreichend anzusehen sein. Wird in der Praxis eine Inventur des stehenden Holzes unternommen, wird über einen Forstbetrieb üblicherweise ein quadratisches Raster aus Vermessungspunkten im Abstand zwischen 100 und 200 Metern über den gesamten Forst gelegt. An jedem dieser Punkte werden im Umkreis alle Bäume erhoben, die aufgrund ihres Stammdurchmessers in die Stichprobe fielen, und auf dieser Grundlage nach statistischen Grundsätzen der Holzbestand ermittelt. Ein solches Schätzungsverfahren ist aber mit Unsicherheiten und Ungenauigkeiten verbunden und würde noch dazu jährlichen Schwankungen unterliegen. Es liegt auf der Hand, dass für solche Erhebungen entsprechende Kosten anfielen, die allenfalls nur ab einer gewissen Größe des Betriebes rentabel wären. Die Bewertung des Holzes wäre mit dem Preis anzusetzen, der am Stichtag gegeben ist. Aufgrund stark schwankender Holzpreise (vgl zB die Darstellung der Wertentwicklung von Sägerundholz bzw Faser/Schleifholz vom Jahr 1995 bis dato auf der Internetseite der Landwirtschaftskammer Österreich, März 2024: Holzmarktbericht der LK Österreich | Landwirtschaftskammer Österreich (lko.at)) ergäben sich vielfach Zufallsergebnisse, die zu Scheingewinnen oder Scheinverlusten führen würden. Zum anderen ist eine regelmäßige Erfassung des Holzzuwachses mit einem sehr hohen Aufwand verbunden. In der exaktesten Form der Ermittlung wäre es notwendig, jeden einzelnen Baum zu erfassen, zu messen und zu bewerten. Ein solcher Aufwand würde aber mit dem zu erwartenden Gewinn in keiner Relation stehen. Aus diesem Grund wird eine stichprobenweise Erhebung als ausreichend anzusehen sein. Wird in der Praxis eine Inventur des stehenden Holzes unternommen, wird über einen Forstbetrieb üblicherweise ein quadratisches Raster aus Vermessungspunkten im Abstand zwischen 100 und 200 Metern über den gesamten Forst gelegt. An jedem dieser Punkte werden im Umkreis alle Bäume erhoben, die aufgrund ihres Stammdurchmessers in die Stichprobe fielen, und auf dieser Grundlage nach statistischen Grundsätzen der Holzbestand ermittelt. Ein solches Schätzungsverfahren ist aber mit Unsicherheiten und Ungenauigkeiten verbunden und würde noch dazu jährlichen Schwankungen unterliegen. Es liegt auf der Hand, dass für solche Erhebungen entsprechende Kosten anfielen, die allenfalls nur ab einer gewissen Größe des Betriebes rentabel wären.

Die Bewertung des Holzes wäre mit dem Preis anzusetzen, der am Stichtag gegeben ist. Aufgrund stark schwankender Holzpreise vergleiche zB die Darstellung der Wertentwicklung von Sägerundholz bzw Faser/Schleifholz vom Jahr 1995 bis dato auf der Internetseite der Landwirtschaftskammer Österreich, März 2024: Holzmarktbericht der LK Österreich | Landwirtschaftskammer Österreich (lko.at)) ergäben sich vielfach Zufallsergebnisse, die zu Scheingewinnen oder Scheinverlusten führen würden.

Aus diesem Grunde sah schon §38 Abs2 des Schillingeröffnungsbilanzengesetzes, BGBl Nr 190/1954, für stehendes Holz eine Ausnahme von der Aufwertung beim stehenden Holz vor und hat der Gesetzgeber auch in der Folge eine jährliche Bewertung nur auf freiwilliger Basis vorgesehen. In der Praxis wird diese Möglichkeit (aus den genannten Gründen) de facto nicht in Anspruch genommen. Aus diesem Grunde sah schon §38 Abs2 des Schillingeröffnungsbilanzengesetzes, Bundesgesetzblatt Nr 190 aus 1954,, für stehendes Holz eine Ausnahme von der Aufwertung beim stehenden Holz vor und hat der Gesetzgeber auch in der Folge eine jährliche Bewertung nur auf freiwilliger Basis vorgesehen. In der Praxis wird diese Möglichkeit (aus den genannten Gründen) de facto nicht in Anspruch genommen.

Wenn aber der (durch das biologische Wachstum höhere) Teilwert gar nicht angesetzt wurde, weil vom Aufwertungswahlrecht nach §6 Z2 litb EStG 1988 nicht Gebrauch gemacht wurde, kann der Wertverlust durch ein Ereignis höherer Gewalt mit einer Teilwertabschreibung nicht, jedenfalls nicht in voller Höhe abgedeckt werden, weil die Buchwerte üblicherweise sehr gering sind. Nur wenn der nunmehrige Teilwert nach dem Ereignis höherer Gewalt noch niedriger ist als die ohnehin niedrigen Anschaffungs- und Herstellungskosten (Erstaufforstungskosten), kann eine (geringfügige) Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

1.2. Zu den Bedenken in Hinblick auf regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsnutzungen

Das Bundesfinanzgericht weist darauf hin, dass die zusammengeballte Aufdeckung stiller Reserven eine Steuer(satz)begünstigung nur in jenen Fällen rechtfertige, in denen die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven zu einer höheren Steuerprogression führe als in den vergangenen Jahren. Das sei bei Waldschäden nicht der Fall, da Einkünfte aus Kalamitätsnutzung regelmäßig stattfänden. Hinzu käme, so das Bundesfinanzgericht, dass §37 Abs6 EStG 1988 einen negativen Anreiz schaffe, Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen: Eine Idealbewirtschaftung wäre weniger lukrativ, als eine größere Kalamitätsnutzung wegen Schädlingsbefall in Kauf zu nehmen und dabei vom Hälftesteuersatz profitieren zu können.

Dem ist folgendes entgegenhalten:

§37 EStG 1988 trägt die Überschrift 'Ermäßigung der Progression, Sondergewinne'. Der Hälftesteuersatz gemäß §37 Abs1 EStG 1988 ist nicht nur für Fälle einer Zusammenballung von Einkünften vorgesehen, sondern auch für Sondergewinne. Dazu zählen etwa Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen nach §37 Abs1 dritter Teilstrich in Verbindung mit §38 EStG 1988, bei denen es nicht um eine Progressionsentlastung geht, sowie die durch höhere Gewalt erzwungenen Einkünfte aus Waldnutzungen.

Den Hälftesteuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen hat der Verfassungsgerichtshof als im Rahmen sachlicher rechtspolitischer Überlegungen liegend und als verfassungskonform angesehen (vgl VfSlg 6255/1970). Die rechtspolitische Zielsetzung von §38 EStG 1988 ist es, einen Anreiz für innovatives Tätigwerden zu setzen. Den Hälftesteuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen hat der Verfassungsgerichtshof als im Rahmen sachlicher rechtspolitischer Überlegungen liegend und als verfassungskonform angesehen (vergleiche VfSlg 6255 aus 1970,). Die rechtspolitische Zielsetzung von §38 EStG 1988 ist es, einen Anreiz für innovatives Tätigwerden zu setzen.

Im Fall der Kalamitätsnutzung soll der Progressionsnachteil abgefedert werden, der durch den Umstand ausgelöst wird, dass die höhere Gewalt einen zusätzlichen und nicht vorhersehbaren Gewinn ausgelöst hat, der sonst (noch) nicht eingetreten wäre. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die Außerordentlichkeit nicht in dem außergewöhnlichen Ausmaß, sondern in dem außergewöhnlichen Ereignis gelegen ist (VwGH 25.3.1966, 1564/64; Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG55, §37 Tz 14.2). Ob das Ereignis aber tatsächlich außergewöhnlich ist, unterliegt einer Sachverhaltswürdigung im Einzelfall (vgl Adametz, ÖStZ2021, 556). Im Fall der Kalamitätsnutzung soll der Progressionsnachteil abgefedert werden, der durch den Umstand ausgelöst wird, dass die höhere Gewalt einen zusätzlichen und nicht vorhersehbaren Gewinn ausgelöst hat, der sonst (noch) nicht

eingetreten wäre. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die Außerordentlichkeit nicht in dem außergewöhnlichen Ausmaß, sondern in dem außergewöhnlichen Ereignis gelegen ist (VwGH 25.3.1966, 1564/64; Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG55, §37 Tz 14.2). Ob das Ereignis aber tatsächlich außergewöhnlich ist, unterliegt einer Sachverhaltswürdigung im Einzelfall (vergleiche Adametz, ÖStZ2021, 556).

Ein Grundprinzip in der Einkommensbesteuerung ist die persönliche Leistungsfähigkeit. Damit der progressive Steuertarif in Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebracht werden kann, bedarf es in bestimmten Konstellationen Tarifiermäßigungen. Dies betrifft insbesondere die zusammengeballte Realisation stiller Reserven in einem Veranlagungszeitraum. Wird beispielsweise ein Betrieb verkauft, weil der Steuerpflichtige altersbedingt seine Erwerbstätigkeit einstellen muss, werden die bis zu diesem Zeitpunkt angesammelten stillen Reserven und ein allfälliger Firmenwert mit einem Schlag realisiert. Ohne entsprechende Ermäßigung kann es zu einer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in Einklang zu bringenden überproportionalen Besteuerung kommen. Der Gesetzgeber lässt demzufolge in §37 Abs5 EStG 1988 die Anwendung des Hälftesteuersatzes in bestimmten Fällen der Betriebsveräußerung ausdrücklich zu.

Der progressive Steuersatz führt zu sachgerechten Ergebnissen, wenn das jährliche Einkommen planmäßig erwirtschaftet werden kann und keinen zufälligen Schwankungen unterliegt. Selbst wenn die Kalamitätsnutzungen regelmäßig anfielen, müssten sie auch in ungefähr der gleichen Höhe anfallen, um Progressionseffekte nicht aufkommen zu lassen.

Weiters müssten die Kalamitäten vorhersehbar und planbar sein. Nur durch eine planmäßige Nutzung des Waldes kann ein annähernd gleichmäßiges Einkommen erzielt werden. Bei einem 100-jährigen Wachstum muss daher im Schnitt 1 % pro Jahr entnommen werden. Kalamitätsnutzungen können aber nicht geplant werden und führen zu zufälligen Schwankungen des Einkommens, die aufgrund des Progressionseffektes eine überhöhte Steuerbelastung bewirken.

Dass im Einzelfall durch entsprechende Maßnahmen gegengesteuert werden kann, führt jedenfalls nicht dazu, dass der Bestimmung die sachliche Rechtfertigung entzogen wird. Ein Ausgleich bei der Abholzung anderer Flächen ist zB auch nur dann möglich, wenn der Schaden zu Beginn eines Jahres eintritt. Ist der Windbruch zB im Dezember und ein Großteil der planmäßigen Schlägerung bereits vollzogen, bestehen keine Möglichkeiten mehr, hier für einen Ausgleich zu sorgen.

Das Bundesfinanzgericht sieht in §37 Abs6 EStG 1988 einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Sphäre von Kalamitätsnutzungen fallen zu lassen. Eine Idealbewirtschaftung wäre weniger lukrativ, als eine größere Kalamitätsnutzung wegen Schädlingsbefall in Kauf zu nehmen und dabei vom Hälftesteuersatz profitieren zu können.

Diese Annahme erscheint jedoch nicht plausibel. Ein Schaden ist nicht planbar und kann auch völlig eskalieren (zB Windbruch). Durch Kalamitätsschäden entstehen weitere Folgeschäden am Waldbestand in einem nicht kalkulierbaren Ausmaß. Vor allem bei jungen Waldbeständen mit niedrigen Deckungsbeiträgen wirkt sich der Hälftesteuersatz kaum aus. Niemand wünscht sich 'ein wenig Katastrophe', um weniger Steuer zu zahlen.

All diese Umstände rechtfertigen nach Ansicht der Bundesregierung die Gewährung des Hälftesteuersatzes.

2. Zu den Bedenken in Bezug auf die unzureichende Determinierung der Steuerbegünstigung

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Steuerbegünstigung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen und Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß §37 Abs6 EStG 1988 unzureichend determiniert seien.

2.1. Zu den Bedenken einer mangelnden Regelung für die Gewinnermittlung

Das Bundesfinanzgericht bemängelt zunächst, dass §37 Abs6 EStG 1988 keine Regeln enthalte, wie diese Sondergewinne zu berechnen seien und wie indirekte Kosten aufzuteilen seien.

Die Bundesregierung tritt diesen Bedenken des Bundesfinanzgerichts wie folgt entgegen:

Da 'Einkünfte' zu ermitteln sind, stellt sich die Frage der Zuordnung von Gemeinkosten zu den 'Einkünften' aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt. In diesem Sinne müssen daher Kosten der Geschäftsleitung, Kosten für Werbung, Verwaltung, Betriebsgebäude usw auf die begünstigten und auf die nicht begünstigten Einkünfte aufgeteilt

werden.

§2 Abs4 EStG 1988 definiert, was Einkünfte sind, nämlich im Falle einer Forstwirtschaft der Gewinn im Sinn der §§4 bis 14 EStG 1988. Gewinn ist demnach der positive Saldo aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Es gelten somit die allgemeinen Regeln für die Einkünfteermittlung und der Grundsatz einer verursachungsgerechten Zuordnung von Gemeinkosten. Die Kostenrechnung liefert dazu entsprechende Grundlagen der Einkünfteermittlung, die für die weitere Ermittlung der korrekten Bemessungsgrundlage in der Einkommensteuer erforderlich ist. Dem Bundesfinanzgericht stünde es frei, eine entsprechende Berechnungsweise im Wege der Auslegung der Bestimmung vorzunehmen. Das Fehlen einer ausdrücklichen Ausgestaltung macht die Regelung aber weder unbestimmt noch unvollziehbar. Ihr Inhalt lässt sich unter Zugrundelegung der Grundsätze des Einkommensteuerrechts und dem mit der Regelung verfolgten Zweck ausreichend deutlich bestimmen. Auch bei den Einkünften, die etwa einem Sondersteuersatz unterliegen, gibt es keine detaillierten Gewinnermittlungsvorschriften.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs sind bei der Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung die der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten allesamt auszuschöpfen: Eine Regelung verletzt nämlich die in Art18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse erst dann, wenn auch nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, was im Einzelfall rechtens sein soll (vgl in diesem Sinne VfSlg 8395/1978, 10158/1984 und 11499/1987; ebenso 14382/1995 und insbesondere 13785/1994). Diese Gefahr ist in concreto nicht gegeben. Der Vorwurf der Unterdeterminiertheit des §37 Abs6 EStG 1988 überzeugt daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs sind bei der Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung die der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten allesamt auszuschöpfen: Eine Regelung verletzt nämlich die in Art18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse erst dann, wenn auch nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, was im Einzelfall rechtens sein soll vergleiche in diesem Sinne VfSlg 8395 aus 1978,, 10158 aus 1984, und 11499 aus 1987,; ebenso 14382 aus 1995, und insbesondere 13785 aus 1994,). Diese Gefahr ist in concreto nicht gegeben. Der Vorwurf der Unterdeterminiertheit des §37 Abs6 EStG 1988 überzeugt daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht.

2.2. Zu den Bedenken des Fehlens einer Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes 'Waldnutzung infolge höherer Gewalt'

Das Bundesfinanzgericht äußert ferner Bedenken dahingehend, dass der Begriff der höheren Gewalt ins 'Uferlose' reiche.

Dem ist entgegenzuhalten, dass unbestimmte Gesetzesbegriffe im Rechtsbestand häufig anzutreffen sind und diese nicht grundsätzlich verfassungswidrig, sondern lediglich interpretationsbedürftig sind. Der Kernbereich des Begriffs der höheren Gewalt ist im deutschen Rechtskreis unumstritten (Koziol, Österreichisches Haftpflichtrecht II, 421) und besteht aus den vom Bundesfinanzgericht selbst genannten Elementen: Dem ist entgegenzuhalten, dass unbestimmte Gesetzesbegriffe im Rechtsbestand häufig anzutreffen sind und diese nicht grundsätzlich verfassungswidrig, sondern lediglich interpretationsbedürftig sind. Der Kernbereich des Begriffs der höheren Gewalt ist im deutschen Rechtskreis unumstritten (Koziol, Österreichisches Haftpflichtrecht römisch zwei, 421) und besteht aus den vom Bundesfinanzgericht selbst genannten Elementen:

- Von außen kommendes Ereignis (objektive Komponente),
- das keine typische Betriebsgefahr darstellt und
- vom Betroffenen nicht verschuldet ist (subjektive Komponente).

Dieses Verständnis besteht allgemein in der österreichischen Rechtsordnung (vgl Adametz, ÖStZ2021, 556 mit Literatur- und Judikaturnachweisen). Der Begriff wird oft im Zivilrecht behandelt. So begründet etwa auch der Verwaltungsgerichtshof sein Verständnis über die höhere Gewalt, indem er auf die Kommentierung des ABGB und der dazu ergangenen Judikatur des OGH verweist (VwGH 25.3.1966, 1564/65). Dieses Verständnis besteht allgemein in der österreichischen Rechtsordnung vergleiche Adametz, ÖStZ2021, 556 mit Literatur- und Judikaturnachweisen). Der Begriff wird oft im Zivilrecht behandelt. So begründet etwa auch der Verwaltungsgerichtshof sein Verständnis über die höhere Gewalt, indem er auf die Kommentierung des ABGB und der dazu ergangenen Judikatur des OGH verweist (VwGH 25.3.1966, 1564/65).

Der Begriff der 'höheren Gewalt' kommt in einer Vielzahl von Gesetzen vor:

Innerhalb des Steuerrechts sei §10 Abs5 EStG 1988 genannt, wonach eine Nachversteuerung eines Gewinnfreibetrages im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens des Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt unterbleibt. Gleiches gilt gemäß §11 Abs5 Z3 EStG 1988 für den Investitionsfreibetrag. Auch §12 Abs4 EStG 1988 (Übertragung stiller Reserven) verwendet den Begriff der höheren Gewalt. Ebenso ermöglicht §206 Abs1 lit a BAO, ganz oder teilweise von der Besteuerung abzusehen, soweit ein Abgabepflichtiger von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen ist.

Im Finanzmarktaufsichtsrecht sieht etwa §19 Abs12 Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz vor, dass die Verwahrstelle von einer Haftung gegenüber dem AIF oder den Anlegern eines AIFs befreit ist, wenn die zur Verwahrung übergebenen Finanzinstrumente aufgrund von höherer Gewalt abhandengekommen sind. Auch dabei wird die höhere Gewalt nicht näher im Gesetz ausgeführt, sondern deren Verständnis wird vorausgesetzt. Gerade bei dieser Gesetzesstelle kann es sich auch um Haftungen in beträchtlichem Ausmaß handeln.

Daneben ist die höhere Gewalt in Form der 'force majeure' ein gängiger Begriff im internationalen Recht. So enthalten etwa zahlreiche Investitionsschutzabkommen, die Österreich abgeschlossen hat, im jeweiligen Artikel 6 Abs1 eine Befreiung von der Entschädigungspflicht bei höherer Gewalt (vgl etwa das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Libanesischen Republik über die gegenseitige Förderung und den Schutz von Investitionen, BGBl III Nr 201/2002 uva). In keinem der Fälle ist die höhere Gewalt durch Gesetz definiert, sondern höchstens – wie auch im §12 Abs7 EStG 1988 – in Form einer demonstrativen Aufzählung erläutert. Daneben ist die höhere Gewalt in Form der 'force majeure' ein gängiger Begriff im internationalen Recht. So enthalten etwa zahlreiche Investitionsschutzabkommen, die Österreich abgeschlossen hat, im jeweiligen Artikel 6 Abs1 eine Befreiung von der Entschädigungspflicht bei höherer Gewalt vergleiche etwa das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Libanesischen Republik über die gegenseitige Förderung und den Schutz von Investitionen, Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr 201 aus 2002, uva). In keinem der Fälle ist die höhere Gewalt durch Gesetz definiert, sondern höchstens – wie auch im §12 Abs7 EStG 1988 – in Form einer demonstrativen Aufzählung erläutert.

Die Subsumtion bzw Auslegung des Begriffes der höheren Gewalt hat nach den anerkannten juristischen Methoden zu erfolgen, wozu auch die verfassungskonforme Interpretation gehört. Dabei ist, so auch im Ausgangsverfahren, anhand der obigen drei Kriterien eine Einzelfallbeurteilung durchzuführen (vgl auch VwGH 14.9.1956, 59/54 zur Walddnutzung und Adametz, ÖStZ2021, 561 zum Schädlingsbefall). Wenn dies im Einzelfall von einer Behörde unrichtig vollzogen oder von einem Gericht unrichtig interpretiert wurde, bedeutet dies noch keine Verfassungswidrigkeit der Norm. Die Subsumtion bzw Auslegung des Begriffes der höheren Gewalt hat nach den anerkannten juristischen Methoden zu erfolgen, wozu auch die verfassungskonforme Interpretation gehört. Dabei ist, so auch im Ausgangsverfahren, anhand der obigen drei Kriterien eine Einzelfallbeurteilung durchzuführen vergleiche auch VwGH 14.9.1956, 59/54 zur Walddnutzung und Adametz, ÖStZ2021, 561 zum Schädlingsbefall). Wenn dies im Einzelfall von einer Behörde unrichtig vollzogen oder von einem Gericht unrichtig interpretiert wurde, bedeutet dies noch keine Verfassungswidrigkeit der Norm.

2.3. Zu den Bedenken betreffend Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Walddnutzung infolge höherer Gewalt

Das Bundesfinanzgericht bemängelt schließlich, dass §37 Abs6 EStG 1988 keine Regeln enthalte, wie die Kalamität nachzuweisen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es allgemeine Regeln zu Belegen und Nachweisführung gibt und nicht ersichtlich ist, warum für die Forstwirtschaft spezielle – und nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts möglicherweise auch strengere – Regeln gelten sollten als für andere Einkunftsarten.

Bei der Geltendmachung einer Begünstigungsvorschrift unterliegt der Steuerpflichtige einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH 31.3.1999, 98/16/0321, 98/16/0322). Dieser allgemeine Grundsatz gilt auch in Zusammenhang mit §37 Abs6 EStG 1988 bzw §12 Abs7 EStG 1988.

Bei der Walddnutzung infolge höherer Gewalt sieht die Rechtsordnung sogar Instrumente vor, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Abgabenbehörde eine Erleichterung im Vollzug darstellen. Gemäß §173 Abs2 lit a ForstG hat die Forstbehörde eine Bescheinigung über Nutzungen infolge höherer Gewalt auszustellen. Auf die Ausstellung einer solchen Bescheinigung besteht ein Rechtsanspruch, der vom Steuerpflichtigen im Streitfall durchgesetzt werden könnte. Dabei ist zu beachten, dass diese Bescheinigung kraft gesetzlicher Anordnung (§173 Abs1

ForstG) ein Gutachten ist, und daher den Anforderungen eines Gutachtens zu entsprechen hat, somit ein qualifizierter Nachweis ist (Adametz, ÖStZ2021, 558). Diese Anforderungen betreffen insbesondere die schlüssige Darlegung des Vorliegens der höheren Gewalt sowie des Ausmaßes und der Art der durch das konkrete Kalamitätsereignis notwendigen Nutzung (Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, §37 Tz 127 f). Diese Bescheinigung ist eine öffentliche Urkunde im Sinne des §168 BAO. Öffentliche Urkunden begründen nach §292 Abs1 der Zivilprozessordnung (ZPO) den vollen Beweis dessen, was darin amtlich verfügt oder erklärt oder von der Urkundsperson bezeugt wird (Ritz/Koran, BAO7, §168, Rz 8). Aufgrund dieser Art der Beweisführung ist für die Finanzbehörde eine gewisse Hilfe in der Beurteilung des Sachverhaltes gesichert. Es ist aber auch eine gewisse Objektivität gesichert, indem dazu eine öffentliche Behörde in Form der Forstbehörde herangezogen wird, von der grundsätzlich eine objektive und gesetzeskonforme Vorgangsweise angenommen werden darf. Das Finanzamt muss diese Bescheinigung freilich nicht kritiklos hinnehmen, sondern hat im Einzelfall gemäß §168 BAO in Verbindung mit §292 Abs2 ZPO die Möglichkeit einen Gegenbeweis anzutreten, was im zugrundeliegenden Verfahren geschehen ist.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass die beanstandeten Bestimmungen nach Ansicht der Bundesregierung nicht verfassungswidrig sind; sie sind vielmehr verfassungskonform auszulegen.

Die Besonderheit des Waldes liegt darin, dass er keine jährlichen Früchte abwirft, sondern erst die Verwertung des Stammes zu Erträgen führt. Der Baum selbst kann erst nach vielen Jahren geerntet werden. Mangels nennenswerter Anschaffungskosten und der praktischen Schwierigkeiten einer jährlichen Inventur des stehenden Holzes führt nahezu jede (vorzeitige) Verwertung (etwa auch der Verkauf als Brennholz) bereits zu steuerpflichtigen Erträgen in Form angesamelter stiller Reserven. Auch im Schadensfall (Verwertung des Baumes vor seiner Reife) kommt es daher zu (wenngleich deutlich geringeren) Erträgen. Das unterscheidet den forstwirtschaftlichen Betrieb von allen anderen (auch landwirtschaftlichen) Betrieben, bei denen im Schadensfall regelmäßig keine Erträge anfallen.

Da ein Schaden nicht geplant werden kann und zufällig eintritt, kommt es in der Folge zu Schwankungen des Gewinns, die aufgrund des progressiven Steuertarifs zu einer übermäßigen Besteuerung führen können. Diesem Effekt wird mit dem Hälftesteuersatz begegnet."

Die Partei des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht hat als beteiligte Partei eine Äußerung erstattet, in der sie den Bedenken des Bundesfinanzgerichtes entgegentritt.

IV. Erwägungenrömisches vier. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Antrages

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgeifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen Fehlens der Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denk unmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl etwa VfSlg 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003). 1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgeifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen Fehlens der Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denk unmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet vergleiche etwa VfSlg 10.640 aus 1985,, 12.189 aus 1989,, 15.237 aus 1998,, 16.245 aus 2001, und 16.927 aus 2003,).

1.2. Der Verfassungsgerichtshof hat – ebenso wie die Bundesregierung in ihrer Äußerung darlegt – keine Zweifel, dass die angefochtenen Bestimmungen präjudiziell sind.

1.3. Ein von Amts wegen oder auf Antrag eines Gerichtes eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren dient der Herstellung einer verfassungsrechtlich einwandfreien Rechtsgrundlage für das Anlassverfahren (vgl VfSlg 11.506/1987, 13.701/1994). 1.3. Ein von Amts wegen oder auf Antrag eines Gerichtes eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren dient

der Herstellung einer verfassungsrechtlich einwandfreien Rechtsgrundlage für das Anlassverfahren vergleiche VfSlg 11.506 aus 1987,, 13.701 aus 1994,).

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 schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003), 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. 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 schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965 aus 1994, mwN, 16.542 aus 2002,, 16.911 aus 2003,), 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.

Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl VfSlg 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Das antragstellende Gericht hat all jene Normen anzufechten, die für das anfechtende Gericht präjudiziell sind und vor dem Hintergrund der Bedenken für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des antragstellenden Gerichtes teilen – beseitigt werden kann (VfSlg 16.756/2002, 19.496/2011, 19.684/2012, 19.903/2014; VfGH 10.3.2015, G201/2014). Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vergleiche VfSlg 16.212 aus 2001,, 16.365 aus 2001,, 18.142 aus 2007,, 19.496 aus 2011,, 20.154 aus 2017,). Das antragstellende Gericht hat all jene Normen anzufechten, die für das anfechtende Gericht präjudiziell sind und vor dem Hintergrund der Bedenken für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des antragstellenden Gerichtes teilen – beseitigt werden kann (VfSlg 16.756 aus 2002,, 19.496 aus 2011,, 19.684 aus 2012,, 19.903 aus 2014,; VfGH 10.3.2015, G201/2014).

Unzulässig ist der Antrag etwa dann, wenn der im Falle der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Rest einer Gesetzesstelle als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (VfSlg 16.279/2001, 19.413/2011; VfGH 19.6.2015, G211/2014; 7.10.2015, G444/2015; VfSlg 20.082/2016), der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vgl zB VfSlg 18.891/2009, 19.933/2014), oder durch die Aufhebung bloßer Teile einer Gesetzesvorschrift dieser ein völlig veränderter, dem Gesetzgeber überhaupt nicht mehr zusinnbarer Inhalt gegeben würde (VfSlg 18.839/2009, 19.841/2014, 19.972/2015, 20.102/2016). Unzulässig ist der Antrag etwa dann, wenn der im Falle der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Rest einer Gesetzesstelle als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (VfSlg 16.279 aus 2001,, 19.413 aus 2011,; VfGH 19.6.2015, G211/2014; 7.10.2015, G444/2015; VfSlg 20.082 aus 2016,), der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vergleiche zB VfSlg 18.891 aus 2009,, 19.933 aus 2014,), oder durch die Aufhebung bloßer Teile einer Gesetzesvorschrift dieser ein völlig veränderter, dem Gesetzgeber überhaupt nicht mehr zusinnbarer Inhalt gegeben würde (VfSlg 18.839 aus 2009,, 19.841 aus 2014,, 19.972 aus 2015,, 20.102 aus 2016,).

Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Bestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu

unterstellender Fall vorliegt (VfSlg 16.869/2003 mwN). Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Bestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (VfSlg 16.869 aus 2003, mwN).

Eine zu weite Fassung des Antrages macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Zunächst ist ein Antrag nicht zu weit gefasst, soweit das Gericht solche Normen anfecht, die denkmöglich eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bilden und damit präjudiziell sind; dabei darf aber nach §62 Abs1 VfGG nicht offen bleiben, welche Gesetzesvorschrift oder welcher Teil einer Vorschrift nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes aus welchem Grund aufgehoben werden soll (siehe mwN VfGH 2.3.2015, G140/2014 ua; vgl auch VfGH 10.12.2015, G639/2015; 15.10.2016, G103-104/2016 ua). Ist ein solcher Antrag in der Sache begründet, hebt der Verfassungsgerichtshof aber nur einen Teil der angefochtenen Bestimmungen als verfassungswidrig auf, so führt dies — wenn die sonstigen Prozessvoraussetzungen vorliegen — im Übrigen zur teilweisen Abweisung des Antrages (VfSlg 19.746/2013; VfGH 5.3.2014, G79/2013 ua). Eine zu weite Fassung des Antrages macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Zunächst ist ein Antrag nicht zu weit gefasst, soweit das Gericht solche Normen anfecht, die denkmöglich eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bilden und damit präjudiziell sind; dabei darf aber nach §62 Abs1 VfGG nicht offen bleiben, welche Gesetzesvorschrift oder welcher Teil einer Vorschrift nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes aus welchem Grund aufgehoben werden soll (siehe mwN VfGH 2.3.2015, G140/2014 ua; vergleiche auch VfGH 10.12.2015, G639/2015; 15.10.2016, G103-104/2016 ua). Ist ein solcher Antrag in der Sache begründet, hebt der Verfassungsgerichtshof aber nur einen Teil der angefochtenen Bestimmungen als verfassungswidrig auf, so führt dies — wenn die sonstigen Prozessvoraussetzungen vorliegen — im Übrigen zur teilweisen Abweisung des Antrages (VfSlg 19.746 aus 2013,; VfGH 5.3.2014, G79/2013 ua).

Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die für das antragstellende Gericht offenkundig keine Voraussetzung seiner Entscheidung im Anlassfall bilden und die somit nicht präjudiziell sind (insofern ist der Antrag zu weit gefasst), die mit den präjudiziellen (und nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes den Sitz der Verfassungswidrigkeit bildenden) Bestimmungen aber vor dem Hintergrund der Bedenken in einem Regelungszusammenhang stehen, so ist zu differenzieren: Sind diese Bestimmungen von den den Sitz der verfassungsrechtlichen Bedenken des antragstellenden Gerichtes bildenden präjudiziellen Bestimmungen offensichtlich trennbar, so führt dies zur teilweisen Zurückweisung des Antrages. Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die mit den präjudiziellen, den Sitz der verfassungsrechtlichen Bedenken des antragstellenden Gerichtes bildenden Bestimmungen in einem so konkreten Regelungszusammenhang stehen, dass es nicht von vornherein auszuschließen ist, dass ihre Aufhebung im Fall des Zutreffens der Bedenken erforderlich sein könnte (sind diese Bestimmungen also nicht offensichtlich trennbar), so ist der Antrag insgesamt zulässig (VfSlg 20.111/2016). Dies gilt nach dem vorhin Gesagten aber keinesfalls dann, wenn Bestimmungen mitangefochten werden (etwa alle eines ganzen Gesetzes), gegen die gar keine konkreten Bedenken vorgebracht werden und zu denen auch kein konkreter Regelungszusammenhang dargelegt wird (VfSlg 19.894/2014; VfGH 29.9.2015, G324/2015; 15.10.2016, G183/2016 ua). Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die für das antragstellende Gericht offenkundig keine Voraussetzung seiner Entscheidung im Anlassfall bilden und die somit nicht präjudiziell sind (insofern ist der Antrag zu weit gefasst), die mit den präjudiziellen (und nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes den Sitz der Verfassungswidrigkeit bildenden) Bestimmungen aber vor dem Hintergrund der Bedenken in einem Regelungszusammenhang stehen, so ist zu differenzieren: Sind diese Bestimmungen von den den Sitz der verfassungsrechtlichen Bedenken des antragstellenden Gerichtes bildenden präjudiziellen Bestimmungen offensichtlich trennbar, so führt dies zur teilweisen Zurückweisung des Antrages. Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die mit den präjudiziellen, den Sitz der verfassungsrechtlichen Bedenken des antragstellenden Gerichtes bildenden Bestimmungen in einem so konkreten Regelungszusammenhang stehen, dass es nicht von vornherein auszuschließen ist, dass ihre Aufhebung im Fall des Zutreffens der Bedenken erforderlich sein könnte (sind diese Bestimmungen also nicht offensichtlich trennbar), so ist der Antrag insgesamt zulässig (VfSlg 20.111 aus 2016,). Dies gilt nach dem vorhin Gesagten aber keinesfalls dann, wenn Bestimmungen mitangefochten werden (etwa alle

eines ganzen Gesetzes), gegen die gar keine konkreten Bedenken vorgebracht werden und zu denen auch kein konkreter Regelungszusammenhang dargelegt wird (VfSlg 19.894 aus 2014,; VfGH 29.9.2015, G324/2015; 15.10.2016, G183/2016 ua).

Der Verfassungsgerichtshof entscheidet daher – vor dem Hintergrund der Bedenken und der Erforderlichkeit, die den Sitz der Bedenken bildenden Bestimmungen (bei geringstmöglichem Eingriff in den Gehalt der Rechtsordnung) zu ermitteln – über die Frage, ob gegebenenfalls auch Bestimmungen aufzuheben sind, die nicht präjudiziell sind, aber mit präjudiziellen Bestimmungen in einem untrennbaren Zusammenhang stehen (vgl zB VfSlg 19.939/2014, 20.086/2016), nicht im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit des Antrages, sondern im Einzelnen erst dann, wenn der Verfassungsgerichtshof, erweist sich der Antrag als begründet, den Umfang der aufzuhebenden Bestimmungen abzugrenzen hat. Der Verfassungsgerichtshof entscheidet daher – vor dem Hintergrund der Bedenken und der Erforderlichkeit, die den Sitz der Bedenken bildenden Bestimmungen (bei geringstmöglichem Eingriff in den Gehalt der Rechtsordnung) zu ermitteln – über die Frage, ob gegebenenfalls auch Bestimmungen aufzuheben sind, die nicht präjudiziell sind, aber mit präjudiziellen Bestimmungen in einem untrennbaren Zusammenhang stehen vergleiche zB VfSlg 19.939 aus 2014,, 20.086 aus 2016,,), nicht im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit des Antrages, sondern im Einzelnen erst dann, wenn der Verfassungsgerichtshof, erweist sich der Antrag als begründet, den Umfang der aufzuhebenden Bestimmungen abzugrenzen hat.

1.4. Das antragstellende Gericht hat Bedenken dahingehend, dass die Regelung des §37 Abs6 EStG 1988 zu Ungleichbehandlungen gegenüber anderen Betrieben und zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Steuerbegünstigung führe. Darüberhinaus verletze §37 Abs6 EStG 1988 Art18 B-VG, weil die Bestimmung keine Regelungen zur Ermittlung der begünstigten Einkünfte enthalte, der Begriff der höheren Gewalt zu unbestimmt sei und abgabengesetzliche Regelungen für den Nachweis der begünstigten Einkünfte fehlten. Das Determinierungsgebot werde überdies auch durch §12 Abs7 EStG 1988 verletzt.

Im Hauptantrag begehrt das antragstellende Gericht nur die Aufhebung der Wortfolge "oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" im ersten Satz sowie die Aufhebung des letzten Satzes des §37 Abs6 EStG 1988. Dieser Anfechtungsumfang trägt den Bedenken zu §37 Abs6 EStG 1988 Rechnung, da bei Aufhebung dieser Wortfolge und des letzten Satzes eine Tarifiermäßigung für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt entfielen. Die Bedenken des Gerichtes gehen jedoch darüber hinaus, weil es auch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des §12 Abs7 EStG 1988 hegt. Insofern ist das Aufhebungsbegehren im Hauptantrag, das nicht auch §12 Abs7 EStG 1988 mitumfasst, zu eng gefasst, sodass dieser als unzulässig zurückzuweisen ist.

Das Aufhebungsbegehren im ersten Eventualantrag umfasst hingegen neben der Wortfolge "oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" im ersten Satz und §37 Abs6 letzter Satz EStG 1988 auch §12 Abs7 EStG 1988. Der Anfechtungsumfang des ersten Eventualantrages ist somit zutreffend gewählt.

1.5. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich der erste Eventualantrag als zulässig.

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl VfSlg 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den im Antrag dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003). 2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken vergleiche VfSlg 12.691 aus 1991,, 13.471 aus 1993,, 14.895 aus 1997,, 16.824 aus 2003,,). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den im Antrag dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193 aus 1998,, 16.374 aus 2001,, 16.538 aus 2002,, 16.929 aus 2003,,).

2.2. Der zulässige Eventualantrag ist nicht begründet.

2.3. Die Bedenken des antragstellenden Gerichtes, dass §37 Abs6 EStG 1988 den Gleichheitsgrundsatz verletze, treffen nicht zu:

2.3.1. Das antragstellende Gericht hegt Bedenken dahingehend, dass die Gewährung des Hälftesteuersatzes für Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorteilung

forstwirtschaftlicher Betriebe gegenüber anderen Betrieben führe. Schäden durch Elementarereignisse träfen auch andere als forstwirtschaftliche Betriebe, ohne dass ihnen eine vergleichbare Steuerbegünstigung gewährt würde. Auch stünde der gewährte Steuervorteil in keinem sachlichen Zusammenhang mit der Höhe des verursachten Vermögensschadens. Für einen Steuerpflichtigen, der sich frei entschieden habe, die Werterhöhung des stehenden Holzes nicht zu bilanzieren, bedinge der Hälftesteuersatz einen nicht sachgerechten Steuervorteil. Bei Ausweis des biologischen Wachstums im Bestandsvergleich würden Schadensfälle steuerlich ohnedies zutreffend abgebildet. Die Nichteinbeziehung des biologischen Wachstums in den Bestandsvergleich erfolge daher nur zwecks Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils. Die Regelung komme auch dann zur Anwendung, wenn die Kalamitätsholznutzungen den jährlichen Hiebsatz nicht überschritten und zu keiner Progressionsverschärfung führten. Sie schaffe überdies einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Kalamitätsnutzung fallen zu lassen.

Dem hält die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme entgegen, dass die steuerliche Begünstigung wegen der durch die natürlichen Grundlagen bedingten langjährigen Produktionszeit und der erzwungenen Nutzung infolge höherer Gewalt gerechtfertigt sei. Trotz wirtschaftlichen Schadens würden stille Reserven aufgedeckt, wobei Ertragspotential vernichtet würde. Ohne Anwendung des Hälftesteuersatzes würde der anlässlich des Schadens zu versteuernde Ertrag in einer überdurchschnittlich hohen Progressionsstufe erfasst werden. Eine unsachliche Ungleichbehandlung von forstwirtschaftlichen und landwirtschaftlichen Betrieben liege nicht vor, da typischerweise in der Landwirtschaft kürzere Produktionszeiten als für das Baumwachstum im Forst nötig seien und Schadensfälle in anderen Betrieben zu einem Ausbleiben von Erträgen, nicht aber zu einem Überertrag führten.

2.3.2. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen (vgl. VfSlg 17.315/2004, 17.500/2005, 20.244/2018, 20.270/2018). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002). Diese Schranken sind im vorliegenden Fall nicht überschritten.

2.3.2. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen (vergleiche VfSlg 17.315 aus 2004,, 17.500 aus 2005,, 20.244 aus 2018,, 20.270 aus 2018,). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg 16.176 aus 2001,, 16.504 aus 2002,). Diese Schranken sind im vorliegenden Fall nicht überschritten:

2.3.3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes für den Fall verschärfender Progressionseffekte, die durch eine zwangsläufige Zusammenballung von Einkünften eintreten, eine Tarifiermäßigung vorsieht (vgl. VfSlg 18.396/2008, 11.316/1987).

2.3.3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes für den Fall verschärfender Progressionseffekte, die durch eine zwangsläufige Zusammenballung von Einkünften eintreten, eine Tarifiermäßigung vorsieht (vergleiche VfSlg 18.396 aus 2008,, 11.316 aus 1987,).

2.3.3.1. Wie die Bundesregierung zutreffend ausführt, trifft § 37 Abs 6 EStG 1988 eine Regelung für den Fall, dass forstwirtschaftliche Betriebe in Ausübung des Wahlrechtes nach § 22 lit b EStG 1988 stehendes Holz nicht in den Bestandsvergleich einbezogen haben und durch ein Elementarereignis einen Schaden im Bestand erleiden. In solchen Konstellationen resultieren aus der Verwertung des schadhaften Holzes Erträge, die in einer Durchschnittsbetrachtung über einen außerordentlich langen Zeitraum angewachsen sein können. Derartige Effekte treten bei forstwirtschaftlichen Betrieben, die das biologische Wachstum im Rahmen des Bestandsvergleichs laufend erfassen, nicht ein. Bei diesen werden die Erträge aus dem Holz vielmehr bereits laufend in der Zeit bis zum Schadenseintritt gewinnerhöhend erfasst.

2.3.3.2. Hinzu kommt, dass die Aufdeckung der stillen Reserven auf Grund eines Schadensfalles infolge höherer Gewalt und somit zwangsläufig und vorzeitig vor Erreichen des maximalen Ertragspotentials des Holzes eintritt. Solche Erträge unterscheiden sich von jenen Erträgen, die bei Nichtaktivierung des biologischen Wachstums im Rahmen des Forstwirtschaftsplanes realisiert werden insofern, als sie zu einem Zeitpunkt zu versteuern sind, in dem die

Ertragskraft des forstwirtschaftlichen Betriebes durch das Schadensereignis erheblich gemindert wird. Auch solche Beeinträchtigungen, die durch Verringerung der Stabilität, Minderung des Vorrates und des Zuwachses eintreten, rechtfertigen in Anbetracht typischerweise überaus langer Produktionszeiten, die – wie die Bundesregierung ausführt – 80 bis 120 Jahre erreichen können, die Annahme eines Sondergewinnes, für den der Gesetzgeber sachlich begründet eine Tarifbegünstigung vorsehen kann.

2.3.3.3. Damit unterscheidet sich aber die wirtschaftliche Lage von forstwirtschaftlichen Betrieben, die das biologische Wachstum des stehenden Holzes nicht erfassen, von jener, die typischerweise eintritt, wenn andere landwirtschaftliche Betriebe auf Grund von Elementarereignissen Ernteschäden (zB im Obstbau oder im Weinbau) erleiden. Elementarereignisse bedingen bei forstwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig ungeplante Verwertungserlöse, während sie bei landwirtschaftlichen Betrieben zu einem Ausbleiben von geplanten Erträgen führen. Darüber hinaus sind bei einem Ernteschaden in einem landwirtschaftlichen Betrieb – so Erträge etwa aus einer Versicherungsentschädigung erzielt werden – regelmäßig die Erträge lediglich eines Jahres und nicht auch solche betroffen, die sich über einen überaus langen Zeitraum angesammelt haben.

2.3.4. Auch mit seinen weiteren vorgebrachten Bedenken vermag das antragstellende Gericht nicht aufzuzeigen, dass die Regelung des §37 Abs6 EStG 1988 den Gleichheitsgrundsatz verletzen würde:

2.3.4.1. Soweit das antragstellende Gericht geltend macht, dass kein schlüssiger Zusammenhang zwischen dem durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden und dem durch die Anwendung des Hälftesteuersatzes eintretenden Steuervorteil bestehe, übersieht es, dass die Vorschrift des §37 Abs6 EStG 1988 insofern einen pauschalierenden Charakter aufweist, als ein in einer Durchschnittsbetrachtung eintretender Progressionsnachteil gegenüber jenen Betrieben, die diese Erträge über die Zeitspanne des biologischen Wachstums verteilt versteuern, ausgeglichen werden soll.

Pauschale Regelungen dienen verwaltungsökonomischen Zielen. Nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, wenn der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht (VfSlg 3595/1959, 5318/1966, 8457/1978, 11.615/1988, 16.485/2002, 17.315/2004, 18.883/2009 uva.). Differenzierungen, die sich aus pauschalierende Regelungen ergeben, verletzen den Gleichheitsgrundsatz nur dann, wenn der Maßstab so gewählt ist, dass die Mehrzahl der Fälle nicht darunterfallen kann (VfSlg 8806/1980, 11.615/1988) oder wenn er offensichtlich jeglicher Erfahrung widerspricht (VfSlg 13.726/1994). Pauschale Regelungen dienen verwaltungsökonomischen Zielen. Nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, wenn der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht (VfSlg 3595 aus 1959, 5318 aus 1966, 8457 aus 1978, 11.615 aus 1988, 16.485 aus 2002, 17.315 aus 2004, 18.883 aus 2009, uva.). Differenzierungen, die sich aus pauschalierende Regelungen ergeben, verletzen den Gleichheitsgrundsatz nur dann, wenn der Maßstab so gewählt ist, dass die Mehrzahl der Fälle nicht darunterfallen kann (VfSlg 8806 aus 1980, 11.615 aus 1988,) oder wenn er offensichtlich jeglicher Erfahrung widerspricht (VfSlg 13.726 aus 1994,).

Die Ausführungen des antragstellenden Gerichtes lassen nicht erkennen, dass die Regelung des §37 Abs6 EStG 1988 diese Grenzen überschreiten würde, zumal davon auszugehen ist, dass das zusammengeballte Zufließen von Erträgen, die sich gewinnermittlungsrechtlich über einen längeren Zeitraum aufgebaut haben, typischerweise zu einer Progressionsverschärfung führt. Dem Gesetzgeber kann somit aber nicht entgegengetreten werden, wenn er in solchen Fällen pauschal von der Ermittlung des konkret eintretenden Progressionsnachteiles aus verwaltungsökonomischen Gründen absieht und eine einfache, leicht handhabbare Tarifbegünstigung vorsieht.

2.3.4.2. Wenn das antragstellende Gericht weiters einwendet, dass bei Ansatz des stehenden Holzes mit dem über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwert Schadensfälle steuerlich sachgerecht behandelt würden und somit der Hälftesteuersatz für einen Steuerpflichtigen, der sich frei entschieden habe, die Werterhöhung des stehenden Holzes nicht zu bilanzieren, zu einem nicht sachgerechten Steuervorteil führe, ist Folgendes auszuführen:

Der Verfassungsgerichtshof teilt zunächst die Auffassung des antragstellenden Gerichtes, dass buchführungspflichtige Forstbetriebe bei entsprechender laufender Bewertung des stehenden Holzes einen durch höhere Gewalt verursachten Vermögensschaden zutreffend und wirksam geltend machen können. Hieraus lässt sich aber nicht ableiten, dass die Regelung des §37 Abs6 EStG 1988 zu einem unsachlichen Steuervorteil führen würde:

Dem nicht näher begründeten Einwand, dass nur wegen der Progressionermäßigung die Wahl getroffen werde, dass

biologische Wachstum nicht anzusetzen, ist mit der Bundesregierung entgegenzuhalten, dass die zur Erfassung des biologischen Wachstums erforderliche laufende Bewertung zu hohen Aufwendungen führen kann, die oftmals in keiner Relation zu den laufend anwachsenden Erträgen stehen. Es bestehen daher auch aus dieser Warte keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt eine Progressionsermäßigung vorsieht, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird.

2.3.4.3. Soweit Schadensfälle dazu führen, dass Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, ist dem antragstellenden Gericht einzuräumen, dass der Gesetzgeber für andere Betriebe keine dem §37 Abs6 EStG 1988 vergleichbare Begünstigung anordnet. Scheidet ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, sieht allerdings §12 Abs5 EStG 1988 vor, dass die aufgedeckte stille Reserve steuerfrei auf die Anschaffung eines anderen Wirtschaftsgutes übertragen werden kann. Wenn der Gesetzgeber demgegenüber forstwirtschaftlichen Betrieben neben dieser partiell bestehenden Möglichkeit (vgl §12 Abs7 EStG 1988) für einen Teil der infolge höherer Gewalt realisierten stillen Reserven eine Tarifiermäßigung gewährt, vermag der Verfassungsgerichtshof hierin in Anbetracht der besonderen Bewertungsregeln für stehendes Holz und der typischerweise sehr langen Produktionszeiten (vgl oben Punkt 2.3.3.2.) keine unsachliche Ungleichbehandlung mit anderen als forstwirtschaftlichen Betrieben zu erkennen. 2.3.4.3. Soweit Schadensfälle dazu führen, dass Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, ist dem antragstellenden Gericht einzuräumen, dass der Gesetzgeber für andere Betriebe keine dem §37 Abs6 EStG 1988 vergleichbare Begünstigung anordnet. Scheidet ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, sieht allerdings §12 Abs5 EStG 1988 vor, dass die aufgedeckte stille Reserve steuerfrei auf die Anschaffung eines anderen Wirtschaftsgutes übertragen werden kann. Wenn der Gesetzgeber demgegenüber forstwirtschaftlichen Betrieben neben dieser partiell bestehenden Möglichkeit vergleiche §12 Abs7 EStG 1988) für einen Teil der infolge höherer Gewalt realisierten stillen Reserven eine Tarifiermäßigung gewährt, vermag der Verfassungsgerichtshof hierin in Anbetracht der besonderen Bewertungsregeln für stehendes Holz und der typischerweise sehr langen Produktionszeiten vergleiche oben Punkt 2.3.3.2.) keine unsachliche Ungleichbehandlung mit anderen als forstwirtschaftlichen Betrieben zu erkennen.

2.3.4.4. Die Auffassung des antragstellenden Gerichtes, aus der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommenen Reform der Halbsatzbesteuerung für außerordentliche Einkünfte sei abzuleiten, dass die unveränderte Fortführung des §37 Abs6 EStG 1988 die Unsachlichkeit dieser Regelung indiziere, vermag der Verfassungsgerichtshof ebenso nicht zu teilen: §37 EStG 1988 regelt unterschiedliche Sachverhalte, für die der Gesetzgeber eine Tarifbegünstigung vorsieht. Die dabei geregelten Tatbestände stehen in keinem derartigen rechtlichen Zusammenhang, dass sich etwa aus der Ausgestaltung der Tarifiermäßigung für Betriebsveräußerungen ein gleichheitsrechtliches Gebot für den Gesetzgeber zur einer Neuregelung der Halbsatzermäßigung für Waldnutzungen infolge höherer Gewalt ergeben müsste.

2.3.4.5. Soweit das antragstellende Gericht gegen die Verfassungskonformität der Regelung ins Treffen führt, dass diese auch für regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen und somit entgegen ihrem Normzweck auch dann zur Anwendung gelange, wenn die Einkünfte aus der Schadholznutzung zu keiner Progressionsverschärfung führten, ist dem entgegenzuhalten, dass die Anwendung der Begünstigung aus verfassungsrechtlichen Gründen voraussetzt, dass die durch den Schadensfall betroffenen stillen Reserven zwangsläufig und schlagartig aufgedeckt und versteuert werden. Insoweit bedingt der Schadensfall jedenfalls eine Progressionsverschärfung. Hinzu kommt, dass dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden kann, wenn er in Anbetracht einer mit dem Schadensfall typischerweise eintretenden wirtschaftlichen Beeinträchtigung der Ertragskraft des Betriebes eine Tarifbegünstigung vorsieht (vgl oben Punkt 2.3.3.2.). 2.3.4.5. Soweit das antragstellende Gericht gegen die Verfassungskonformität der Regelung ins Treffen führt, dass diese auch für regelmäßige und innerhalb des Hiebsatzes liegende Kalamitätsholznutzungen und somit entgegen ihrem Normzweck auch dann zur Anwendung gelange, wenn die Einkünfte aus der Schadholznutzung zu keiner Progressionsverschärfung führten, ist dem entgegenzuhalten, dass die Anwendung der Begünstigung aus verfassungsrechtlichen Gründen voraussetzt, dass die durch den Schadensfall betroffenen stillen Reserven zwangsläufig und schlagartig aufgedeckt und versteuert werden. Insoweit bedingt der Schadensfall jedenfalls eine Progressionsverschärfung. Hinzu kommt, dass dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden kann, wenn er in Anbetracht einer mit dem Schadensfall typischerweise eintretenden wirtschaftlichen Beeinträchtigung der Ertragskraft des Betriebes eine Tarifbegünstigung vorsieht vergleiche oben Punkt 2.3.3.2.).

2.3.4.6. Schließlich vermag der Verfassungsgerichtshof die nicht näher begründete Behauptung des antragstellenden Gerichtes, die Regelung schaffe einen negativen Anreiz, Waldbewirtschaftungen in die Kalamitätsnutzung fallen zu lassen, nicht nachzuvollziehen: Wie auch die Bundesregierung ausführt, stellt die Beseitigung in gleichbleibender Höhe anfallender "geplanter" Schäden keine Waldnutzung infolge höherer Gewalt dar. Werden Schäden beseitigt, die durch zumutbare Maßnahmen im Rahmen einer zeitgemäßen, forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung abzuwenden gewesen wären, ist das Vorliegen einer Waldnutzung infolge höherer Gewalt nicht zu erkennen (vgl Adametz, Waldnutzung infolge höherer Gewalt, ÖStZ2021, 553).

2.3.5. Die vom antragstellenden Gericht dargelegten Bedenken vermögen somit nicht aufzuzeigen, dass die Vorschrift des §37 Abs6 EStG 1988 den Gleichheitsgrundsatz verletzen würde.

2.4. Die Bedenken des antragstellenden Gerichtes hinsichtlich Art18 Abs1 B-VG treffen ebenfalls nicht zu:

2.4.1. Diesbezüglich hegt das antragstellende Gericht das Bedenken, dass die Gesetzesbestimmung des §37 Abs6 EStG 1988 wie auch jene des §12 Abs7 EStG 1988 deshalb verfassungswidrig sei, weil es an gesetzlichen Regelungen zur Ermittlung des Gewinnes aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt fehle und das Gesetz auch keine Definition des unbestimmten Gesetzesbegriffes der "höheren Gewalt" enthalte. Auch sehe §37 Abs6 EStG 1988 keine abgabengesetzlichen Regelungen vor, wie die Kalamität nachzuweisen sei.

2.4.2. Dem hält die Bundesregierung entgegen, dass sich die Ermittlung des Sondergewinnes ausreichend deutlich unter Zugrundelegung der Grundsätze des Einkommensteuerrechts und des mit der Regelung verfolgten Zwecks bestimmen ließe. Der Begriff der höheren Gewalt komme in einer Vielzahl von Gesetzen vor und sei in seinem Kernbereich unumstritten. Seine Auslegung habe dabei nach den anerkannten juristischen Methoden zu erfolgen, wozu auch die verfassungskonforme Interpretation rechne. Hinsichtlich des Nachweises einer Kalamität enthalte die Rechtsordnung das Instrument einer nach §173 Abs2 lita ForstG auszustellenden Bescheinigung, auf die ein Rechtsanspruch bestehe.

2.4.3. Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass die Verwendung sogenannter unbestimmter Gesetzesbegriffe, die durch eine unscharfe Abgrenzung gekennzeichnet sind, dann mit Art18 B-VG vereinbar ist, wenn die Begriffe einen soweit bestimmbaren Inhalt haben, dass der Rechtsunterworfenen sein Verhalten danach einrichten kann und die Anwendung der Begriffe durch die Behörde auf ihre Übereinstimmung mit dem Gesetz überprüft werden kann (vgl zB VfSlg 6477/1971 mwN; ferner VfSlg 11.776/1988 zu unbestimmten Gesetzesbegriffen in einem Straftatbestand). Art18 B-VG verlangt dabei – angesichts der unterschiedlichen Lebensgebiete, Sachverhalte und Rechtsfolgen, die Gegenstand und Inhalt gesetzlicher Regelungen sein können – einen dem jeweiligen Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad (vgl zB VfSlg 13.785/1994). Ob eine Norm dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot entspricht, richtet sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, dem Gegenstand und dem Zweck der Regelung (vgl zB VfSlg 8209/1977, 9883/1983 und 12.947/1991). Bei der Ermittlung des Inhalts einer gesetzlichen Regelung sind daher alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Erst wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse (vgl zB VfSlg 5993/1969, 7163/1973, 7521/1975, 8209/1977, 8395/1978, 11.499/1987, 11.859/1988, 14.466/1996, 14.631/1996, 15.493/1999, 16.137/2001, 16.635/2002, 18.738/2009 und 20.410/2020).

2.4.3. Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass die Verwendung sogenannter unbestimmter Gesetzesbegriffe, die durch eine unscharfe Abgrenzung gekennzeichnet sind, dann mit Art18 B-VG vereinbar ist, wenn die Begriffe einen soweit bestimmbaren Inhalt haben, dass der Rechtsunterworfenen sein Verhalten danach einrichten kann und die Anwendung der Begriffe durch die Behörde auf ihre Übereinstimmung mit dem Gesetz überprüft werden kann (vergleiche zB VfSlg 6477 aus 1971, mwN; ferner VfSlg 11.776 aus 1988, zu unbestimmten Gesetzesbegriffen in einem Straftatbestand). Art18 B-VG verlangt dabei – angesichts der

unterschiedlichen Lebensgebiete, Sachverhalte und Rechtsfolgen, die Gegenstand und Inhalt gesetzlicher Regelungen sein können – einen dem jeweiligen Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad vergleiche zB VfSlg 13.785 aus 1994,). Ob eine Norm dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot entspricht, richtet sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, dem Gegenstand und dem Zweck der Regelung vergleiche zB VfSlg 8209 aus 1977,, 9883 aus 1983, und 12.947 aus 1991,). Bei der Ermittlung des Inhalts einer gesetzlichen Regelung sind daher alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Erst wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse vergleiche zB VfSlg 5993 aus 1969,, 7163 aus 1973,, 7521 aus 1975,, 8209 aus 1977,, 8395 aus 1978,, 11.499 aus 1987,, 11.859 aus 1988,, 14.466 aus 1996,, 14.631 aus 1996,, 15.493 aus 1999,, 16.137 aus 2001,, 16.635 aus 2002,, 18.738 aus 2009, und 20.410 aus 2020,).

2.4.3.1. §37 Abs6 EStG 1988 sieht den Hälftesteuersatz für "Einkünfte" aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vor. Unter Einkünften versteht das EStG 1988 bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben den Gewinn (§2 Abs4 EStG 1988). Dabei handelt es sich um einen Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, der durch doppelte Buchführung zu ermitteln ist. Werden keine Bücher geführt, ist der Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, wobei Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind (§4 Abs4 EStG 1988). Dieser Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn die Aufwendungen bzw Ausgaben in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (Jakom/Ebner, EStG, 2024, §4 Rz 272).

Damit ergibt sich aber aus dem Gesetz, dass als Einkünfte aus Waldnutzungen die infolge höherer Gewalt erzielten Einnahmen abzüglich der durch den Schadensfall veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben zu ermitteln sind. Dabei sind jene Aufwendungen anzusetzen, die mit den erzielten Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Damit lässt sich aber die Basis, auf die der Hälftesteuersatz anzuwenden ist, unter Beachtung des Gegenstandes und des Zwecks der Regelung aus dem Gesetz ableiten, ohne dass durch das Fehlen weitergehender ausdrücklicher Bestimmungen die Regelung unbestimmt oder unvollziehbar würde (vgl auch VfSlg 13.785/1994).Damit ergibt sich aber aus dem Gesetz, dass als Einkünfte aus Waldnutzungen die infolge höherer Gewalt erzielten Einnahmen abzüglich der durch den Schadensfall veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben zu ermitteln sind. Dabei sind jene Aufwendungen anzusetzen, die mit den erzielten Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Damit lässt sich aber die Basis, auf die der Hälftesteuersatz anzuwenden ist, unter Beachtung des Gegenstandes und des Zwecks der Regelung aus dem Gesetz ableiten, ohne dass durch das Fehlen weitergehender ausdrücklicher Bestimmungen die Regelung unbestimmt oder unvollziehbar würde vergleiche auch VfSlg 13.785 aus 1994,).

2.4.3.2. Auch der Begriff der "höheren Gewalt" weist entgegen der Rechtsauffassung des antragstellenden Gerichtes einen dem Regelungsgegenstand adäquaten Determinierungsgrad auf:

Wie das antragstellende Gericht selbst erkennt, besteht Einhelligkeit in Lehre und Rechtsprechung, dass höhere Gewalt als ein "von außen" kommendes Ereignis definiert ist, das keine typische Betriebsgefahr darstellt und vom Betroffenen nicht verschuldet ist. Der Verfassungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, dass diese Begriffe "recht unbestimmt" seien und aus einer starken Kasuistik der Anwendungsfälle die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung resultiere. Weder der Umstand, dass Rechtsprechung und Lehre bei der Auslegung auf den Normzweck des §12 EStG 1988 abstellen, noch die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung einer typischen Betriebsgefahr lassen den Schluss zu, dass die Regelung nicht den Anforderungen des Art18 Abs1 B-VG entsprechen würde. Vielmehr ist der Begriff einer Auslegung nach Gegenstand und Zweck zugänglich, die auch den Gerichten erlaubt, anhand einer am Zweck der Regelung ausgerichteten Kontrolle das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nachzuprüfen.

2.4.3.3. Schließlich vermag der Verfassungsgerichtshof auch nicht zu erkennen, dass keine abgabengesetzliche Regelung der Nachweisführung zur Feststellung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt bestehen würde. Wie die Bundesregierung zutreffend ausführt, unterliegt der Steuerpflichtige bei Geltendmachung einer Begünstigung einer erhöhten Mitwirkungspflicht. Aus dem Umstand, dass nach einer Schlägerung möglicherweise nicht mehr nachweisbar sein sollte, ob die Holznutzung wegen höherer Gewalt erforderlich war, lässt sich keinesfalls ableiten, dass das Gesetz gegen das Gebot hinreichender Bestimmtheit und Vorhersehbarkeit der Vollziehung verstoßen würde. Vielmehr liegt es am Steuerpflichtigen, rechtzeitig Beweise zu beschaffen, und trifft ihn die Verpflichtung zur Beweisvorsorge. In diesem Zusammenhang sieht §173 Abs2 lita ForstG vor, dass die Forstbehörde auf Antrag eine Bescheinigung auszustellen hat, die kraft gesetzlicher Anordnung ein Gutachten ist, in dem Art und

Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt zu bescheinigen und festzustellen ist, ob die vorgesehenen Fällungen insgesamt und unabhängig von ihrer Bewilligungspflicht der nachhaltigen Leistungsfähigkeit des Waldes entsprechen. Ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nicht nachweisbar, weil der Steuerpflichtige seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, steht die Begünstigung nicht zu. Die vom antragstellenden Gericht behauptete Verfassungswidrigkeit liegt somit nicht vor.

V. Ergebnisrömisch fünf. Ergebnis

1. Die vom Bundesfinanzgericht ob der Verfassungsmäßigkeit der §§12 Abs7 und 37 Abs6 EStG 1988, idBGBI I 180/2004, erhobenen Bedenken treffen nicht zu. Der Eventualantrag ist daher insoweit abzuweisen¹. Die vom Bundesfinanzgericht ob der Verfassungsmäßigkeit der §§12 Abs7 und 37 Abs6 EStG 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 180 aus 2004,, erhobenen Bedenken treffen nicht zu. Der Eventualantrag ist daher insoweit abzuweisen.

2. Der Hauptantrag ist als unzulässig zurückzuweisen.

3. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Grundstück land- oder forstwirtschaftliches, Waldnutzung, Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Determinierungsgebot, Eventualantrag, VfGH / Gerichtsantrag, VfGH / Prüfungsumfang, Verwaltungsökonomie, Auslegung, Rechtsbegriffe unbestimmte, Rechtspolitik

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2024:G3317.2023

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2025

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at