

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kleiner Eberl Brandstätter Steuerberatung GmbH, Burgring 22, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 6. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 25. August 2015 betreffend Umsatzsteuer 2010 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2010 wird festgesetzt mit € xx

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt ./1 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz \(B-VG\)](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Streitteilen ist die Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges für diverse Aufforstungskosten an Waldflächen, die wiederum im selben Veranlagungszeitraum (umsatz-)steuerfrei veräußert wurden, strittig.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom **12.05.2011** wurde die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) antragsgemäß - unter Berücksichtigung steuerfreier Grundstücksumsätze in Höhe von Euro xx - zur Umsatzsteuer veranlagt; an Vorsteuern wurde ein Gesamtbetrag in Höhe von Euro xx anerkannt.

Im Zuge einer im Jahr 2015 am Sitz der Bf. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) ua die Umsatzsteuer 2010 betreffend, wurde die Feststellung getroffen, dass „die auf die verkaufte Fläche entfallenden Wiederaufforstungskosten keine unmittelbaren oder mittelbaren Kostenelemente zukünftiger steuerpflichtiger Holzverkäufe“ darstellen würden, weshalb die Vorsteuer um insgesamt Euro xx gekürzt wurde. Die belangte Behörde schloss sich diesen Ausführungen an, und erließ am **25.08.2015** neben den Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einen neuen Sachbescheid, in dem der Gesamtbetrag der Vorsteuern auf Euro xx reduziert wurde.

Mit Schriftsatz vom **06.10.2015** erhob die steuerlich vertretene Bf. gegen den vorgenannten Hauptsachenbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass die strittigen Aufforstungskosten direkt mit dem laufenden Betrieb des Forstes und somit mit den steuerpflichtigen Holzverkäufen in Zusammenhang stünden; sowohl im Zuge der Schadholzaufarbeitung als Folge des Sturmtiefs Paula im Jänner 2008 als auch im Zuge von regulären Schlägerungen wurden laufend umsatzsteuerpflichtige Holzverkäufe getätigt. In einem wurde auf die im Forstgesetz verankerte Verpflichtung zur Aufforstung des Waldes verwiesen.

Am **20.01.2017** wies die belangte Behörde die Beschwerde unter Hinweis auf die Entscheidung des EuGH vom 29.10.2009, Rs [C-29/08](#) „AB SKF“ als unbegründet ab; die in Streit stehenden Aufwendungen hätten in den Preis für die steuerfreie Grundstückslieferung Eingang gefunden, weshalb ein Vorsteuerabzug nicht zustünde.

Nachdem die Bf. am **07.02.2017** die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - begehrte, legte die belangte Behörde die Beschwerde am **20.03.2017** vor. Nach den Ausführungen im Vorlagebericht sei der bekämpfte Bescheid rechtsrichtig ergangen, da die Kosten der Aufforstung die Höhe des Grundstückveräußerungserlöses mitbestimmen hätten; der begehrte Vorsteuerabzug sei somit ausgeschlossen.

Mit verfahrensleitender Verfügung des Gerichtes vom **18.01.2021** wurde die belangte Behörde aufgefordert, den bezug habenden Veranlagungsakt vorzulegen. Fristgerecht kam die belangte Behörde der Aufforderung nach. Schließlich zog die Bf. am 10.02.2021 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Sachverhalt

Die mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx errichtete und im Firmenbuch des Landesgerichtes Klagenfurt (FN xxxxxxxx) eingetragene Bf. übernahm unter Anwendung der abgabenrechtlichen Bestimmungen des Artikels VI UmGrStG ua den mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom xx.xx.xxxx von der xx GmbH abgespaltenen Teilbetrieb „Forstgut xx“; als Spaltungsstichtag wurde der xx.xx.xxxx vereinbart. Dabei gingen neben Rechts-, Kredit-, Darlehens-, und

Haftungsverhältnissen auch diverse in der EZ xxx, KG xxxxx Feistritz bzw. KG xxxxx Grades vorgetragene Liegenschaften über.

Im Jahr 2009 veräußerte die Bf. im Rahmen des Betriebes des Forstgutes xx Holz im Gesamtausmaß von Euro xx, sowie vom 11.01.bis 07.09.2010 solches im Wert von Euro xx, wobei die darauf entfallende Umsatzsteuer sowohl verrechnet als auch ordnungsgemäß erklärt wurde.

Die Bf. wendete darüber hinaus nachfolgende Kosten für die Aufforstung von Teilen der Waldflächen dieses Forstgutes auf, die im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Holzverkäufen bzw. der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. insgesamt stehen:

[...]

Mit Kaufvertrag vom xx.xx..2010 wurde die Liegenschaft vorgetragen in der EZ xxx KG xxxxx Feistritz bzw. KG xxxxx Grades samt dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör von der Bf. an die xy GmbH (FN xxxxxxxx) zu einem einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von Euro xx/m², insgesamt sohin für Euro xxxx (xxxxxxx m² x Euro xx) umsatzsteuerfrei gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) veräußert. Es kann nicht festgestellt werden, ob die strittigen Aufwendungen in den Kaufpreis Eingang gefunden haben.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen die Bf. betreffend gehen aus dem offenen Firmenbuch hervor, jene der Spaltung, resultieren aus dem im Akt erliegenden Spaltungs-und Übernahmevertrag vom xx.xx.xxxx bzw. der Anzeige der Abspaltung und Aufnahme gemäß [Art. VI UmgrStG](#) an die belangte Behörde vom xx.xx.xxxx.

Sowohl die festgestellten Holzverkäufe, als auch die im Zusammenhang mit der Aufforstung aufgewendeten Kosten sind zwischen den Parteien unstrittig und ergeben sich aus dem vorgelegten Originalveranlagungsakt (MID Kostenrechnung xxxxxx, Kostenstelle 1603; Rechnungen xx und xx).

Dass die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mit Kaufvertrag vom xx.xx..2010 zu den festgestellten Konditionen veräußert wurde geht unzweifelhaft aus der vorliegenden Vereinbarung hervor.

Strittig ist hingegen zwischen den Parteien, ob die fraglichen Vorsteuerbeträge in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den festgestellten Holzverkäufen bzw. der wirtschaftlichen Tätigkeit des Bf. insgesamt stehen. Die belangte Behörde vermeint, dass die in Streit stehenden Aufwendungen in den Preis für die steuerfreie Grundstückslieferung Eingang

gefunden hätten, dies mit dem wesentlichen Argument, als bei Verkauf eines (Forst-)Grundstücks im aufgeforsteten Zustand ein höherer Preis lukriert werden könne, als im Falle des Verkaufs desselben Grundstückes im nicht aufgeforsteten Zustand. Nachweise für diese Annahme sind dem Verfahrensakt nicht zu entnehmen. Im Gegenteil: Verkaufsgegenständlich war eine Gesamtfläche von xxxxxx m² (davon vorwiegend Wald), dies zu einem einvernehmlichen und einheitlichen Quadratmeterpreis von Euro xx. Die Kaufvertragsparteien unterschieden sohin bei der Preisfindung nicht zwischen „auf- und aufgeforstetem“ Wald. Dem dieser Veräußerung zugrundeliegenden Kaufvertrag sind überhaupt keinerlei Anhaltspunkte dahingehend zu entnehmen, dass die im Frühjahr desselben Jahres vorgenommenen Aufforstungsarbeiten in irgendeiner Art und Weise preisbildend bzw. -beeinflussend gewesen wären. Die Wiederbewaldung wird in der Kaufvereinbarung nicht einmal erwähnt. Auch der Umstand, dass die Aufwendungen für die Aufforstung lediglich x % des Gesamtkaufpreises ausmachen, spricht gegen die Schlussfolgerung der belangten Behörde. Berücksichtigt man darüber hinaus auch noch die sog. „Hiebreife“ der aufgeforsteten Bäume, so zeigt sich, dass diese erst im Alter von etwa 100 Jahren und einer Höhe von ca. 30 m einer Abholzung zugeführt werden können (durchschnittliches Schlägerungsalter von Lärchen und Eschen zwischen 100 und 140 Jahren bei einer durchschnittlichen Schlägerungshöhe von 30 m; durchschnittliches Schlägerungsalter von Weißtannen zwischen 90 und 130 Jahren bei einer durchschnittlichen Schlägerungshöhe von 40 m; durchschnittliches Schlägerungsalter von Bergahorn zwischen 120 und 140 Jahren bei einer durchschnittlichen Schlägerungshöhe von 35 m; nachzulesen in <http://www.wald-prinz.de/umtriebszeit-wie-lange-benotigt-ein-baum-bis-zur-hiebsreife/3697>). Wie aus den vorgelegten Rechnungen ersichtlich, wurden - wie im Rahmen einer Aufforstung eben üblich - Jungbäume angepflanzt, deren Höhe zwischen 40 und 180 cm lag (vgl. dazu die Rechnungen der xx: zB „Lärche 40/70“ bedeutet eine Baumhöhe zwischen 40 und 70 cm). Diese haben somit zum Zeitpunkt des Grundverkaufes nicht einmal ansatzweise die Schlägerungsreife erreicht, was nach Ansicht des Gerichtes auch gegen die - die bloße Behauptungsebene nicht verlassende - Annahme der belangten Behörde in Bezug auf die Preisbildung spricht. Dass schließlich der Vorsteuerabzug für Wildschutzzäune im selben Gebiet – wie in der Rechnung der Firma xx vom 30.04.2010 ReNr. 06/2010 ausgewiesen - anerkannt, jene für die sonstigen Aufforstungsmaßnahmen hingegen aberkannt wurde, ist für das erkennende Gericht nicht nur unschlüssig, sondern ein weiterer Beweis für das Nichtzutreffen der Aussage der belangten Behörde: Es gilt wohl als allgemeinkundige Tatsache, dass vor allem (frisch) wiederaufgeforstete Flächen vor Wildverbiss geschützt werden müssen und dieser Schutz durch das Aufstellen von Wildschutzzäunen erreicht wird. Der Sinn und Zweck der hier fraglichen Wildschutzzäune liegt sohin darin, die Jungbäume etwa vor Rot- bzw. Rehwildschäden zu bewahren und ein gesundes Wachstum zu fördern. Wenn folglich die Aufforstungskosten Eingang in den Verkaufspreis gefunden haben sollten, so ist nicht nachvollziehbar, warum dies nicht auch für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Wildschutzzäunen Gültigkeit besitzen sollte, die als Bestandteil der Aufforstung anzusehen sind.

Unstrittig ist, dass die Bf. im Veranlagungsjahr 2010 (und auch im Jahr davor) umsatzsteuerpflichtige Einnahmen aus Holzverkäufen lukrierte. Diese Holzverkäufe bedingen jedoch dennotwendig regelmäßige Aufforstungstätigkeiten; ohne etwa der Neupflanzung von Bäumen ist ein späterer Holzerlös undenkbar. Daraus folgt aber gleichzeitig auch, dass ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zwischen den in Frage stehenden Ausgaben und den Holzverkäufen besteht, weshalb die entsprechenden Feststellungen zu treffen waren.

IV. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994](#) kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vom Vorsteuerabzug sind gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) unter anderem ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer die Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt.

Nach der Rsp des EuGH (8. 6. 2000, C-98/98, *Midland Bank*; 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*; 27. 9. 2001, C-16/00, *Cibo Participations SA*; ähnlich schon 6. 4. 1995, C-4/94, *BLP Group*) muss zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln, grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen, damit das in Art 167 ff MwSt-SystRL vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug entsteht. Ein solcher ist gegeben, wenn die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören. Andererseits ist der Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen nach der MwSt-SystRL entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer weit zu interpretieren (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 12 Rz 240). Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht daher auch dann, wenn die Kosten für die bezogenen Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteil des Preises der vom Unternehmer (steuerpflichtig) gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (EuGH 8. 6. 2000, [C-98/98](#), *Midland Bank*; 8. 2. 2007, C-435/05, *Investrand*). Allgemeine Kosten des Steuerpflichtigen gehören zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens und hängen nach Ansicht des EuGH direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (s auch BFH 24. 4. 2013, [XI R 25/10](#)). Sind die Kernumsätze des Unternehmens steuerpflichtig, so soll der Ausschluss nur dann zum Tragen kommen, wenn die Vorausleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen stehen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall zu entscheiden (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Rz 245).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 31.05.2017, [Ro 2016/13/0017](#) stellen Aufwendungen aus laufenden Eingangsumsätzen keine Kostenelemente für die Veräußerung der Liegenschaft dar.

Rücksichtlich der vorgenannten Literatur und Judikatur wurde bereits im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen bzw. Beweiswürdigung dargelegt, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufforstungskosten und den Holzverkäufen bzw. der Gesamttätigkeit der Bf. zu bejahen ist, weshalb der gegenständlichen Beschwerde Folge zu geben und auch die im Zuge der Betriebsprüfung reduzierten Vorsteuerbeträge im Ausmaß von Euro xx zuzusprechen waren.

b. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der – ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen innerstaatlichen bzw. europarechtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zur Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, [Ra 2017/15/0037](#)); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) auf (VwGH 30.6.2015, [Ra 2015/15/0028](#)), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Februar 2021