

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch HR Mag. ***Amtsvertr***, vom 10. November 2020 betreffend Einkommensteuer 2015 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid erfährt keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 10.11.2014 veräußerte die Beschwerdeführerin (Bf) die ihr gehörige Liegenschaft EZ ***1*** der KG ***2*** ***C*** (Gerichtsbezirk ***A***) bestehend aus den Grundstücken ***3***, ***4*** und ***5*** je Wald im Ausmaß von 95.177 m² samt darauf befindlichem Holzbestand zu einem vereinbarten Kaufpreis in Höhe von € 152.283,20.

Gemäß Punkt III. des Vertrages sollen Besitz und Vorteil, Last, Gefahr und Zufall mit Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung dieses Vertrages auf den Käufer übergehen. Punkt II. des Vertrages hält fest, dass die Verkäuferin in Kenntnis davon sei, dass die Veräußerung des Holzbestandes auf der Kaufliegenschaft der Einkommensbesteuerung unterliege und sie sich verpflichte eine diesbezügliche Mitteilung an das Finanzamt zu veranlassen.

Mit Vorhalt vom 25.1.2019 teilte die Abgabenbehörde der Bf mit, dass aufgrund abgabenbehördlicher Ermittlungen festgestellt worden sei, dass die Bf im Jahr 2015 land- und forstwirtschaftliche Flächen im Wert von € 152.283,20 veräußert habe. Gleichzeitig ersuchte

das Finanzamt die Bf eine Einkommensteuererklärung E 1 samt Beilage E 1c innerhalb einer festgesetzten Frist (bis zum 1.3.2019) nachzureichen.

Mit der im elektronischen Wege eingereichten Vorhaltsbeantwortung teilte die Bf dem Finanzamt mit, aus Punkt II. des Kaufvertrages gehe hervor, dass es sich bei den veräußerten Waldflächen um Kahlschlag sowie Flächen mit jüngerem Baumbestand handle.

Mit Schreiben vom 17.5.2019 teilte die Behörde der Bf mit, dass Einkünfte aus Waldverkäufen auch im Falle einer Pauschalierung neben dem laufenden Gewinn gesondert anzusetzen seien. Sofern der Gesamtbetrag aus allen Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr den Betrag von € 250.000 nicht übersteige, könne der Anteil des stehenden Holzes gemäß den Regelungen der LuF-Pauschalierungsverordnung mit 35 % des Verkaufserlöses angenommen werden. Durch diesen pauschalen Ansatz seien allfällige Buchwerte des stehenden Holzes sowie die Veräußerungskosten abgedeckt. Es sei aber auch möglich, die Einkünfte aus Waldverkäufen bzw. den auf das stehende Holz entfallenden Anteil konkret auszumitteln; diesbezüglich sei allerdings die Vorlage eines entsprechenden Gutachtens erforderlich. Die Behörde forderte die Bf abermals auf eine dementsprechende Steuererklärung einzureichen bzw. ein schlüssiges Gutachten über den Wert des Holzbestandes vorzulegen. Gleichzeitig wies diese die Bf darauf hin, dass im Falle der Nichtabgabe einer Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen behördenseits im Wege der Schätzung nach § 184 BAO ermitteln würden.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Im nunmehr in Anfechtung stehenden **Einkommensteuerbescheid** vom 10.11.2020 brachte die Behörde an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einen Betrag in Höhe von € 24.294,26 in Ansatz.

In der Bescheidsbegründung wurde ausgeführt, dass die Besteuerungsgrundlagen wie folgt geschätzt wurden:

„Forstveräußerung und Grundstücksbesteuerung 2015

*betrifft: ***BF1***, St.Nr. ***BF1StNr1****

*Waldparzelle EZ ***1*** in KG ***2*** ***C*** Fläche: 95.177 m²*

Verkaufserlös: 152.283,20 €

Erlös / m² 1,60

Aufgrund der Nicht-Abgabe der Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2015 wurden die Bemessungsgrundlagen seitens des Finanzamtes nach § 184 BAO geschätzt.

Laut Kaufvertrag vom 10.11.2014 wird unter Pkt. 2 angeführt, dass es sich teilweise um Kahlschlag und jüngeren Baumbestand handelt. Auch lt. Kagis (Kärnten Atlas) so ersichtlich.

1) Berechnung des stehenden Holzwertes

Gesamtfläche des verkauften Waldgrundstückes	95.177,00 m ²
Kahlschlag bzw. Blöse und Jungpflanzenbestand	-40.000,00 m ²
sowie nicht produktive Flächen (Straßen) geschätzt lt. Kagi-Abmessung verbleiben:	
bestockte Waldfläche mit stehenden Holz	55.177,00 m ²
Verkaufserlös (gerechnet mit dem Durchschnitts-m ² -Preis v. 1,60/m ² =	88.283,20 €
Davon stehendes Holz (geschätzt nach der LuF-PauschVO)	35 % 30.900,00
Einkünfte aus Waldverkäufen: Betriebsaufgabe	30.900,00
Freibetrag nach § 24 (4) EStG 1988	-7.300,00

2) Bemessungsgrundlage für Immo-Est

Blösen und unproduktive Flächen, 40.000,00 m ² x 1,60	64.000,00
50 % vom Wert der Waldflächen n. LuF-PauschVO	44.142,00
Summe Bodenwert	108.142,00
Abzüglich Anschaffungskosten für Altvermögen	-86%
Bemessungsgrundlage für Immo-Est	15.140,00
Davon 25 % Immo-ESt lt. Schätzung	3.785,00
Immo-ESt bisher	5.329,00

3) Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft

Einheitswert EW-AZ ***6*** zum 1.1.2014	1.900,00
Grundbetrag 42 %	798,00
Gewinnfreibetrag -13 %	-103,74
Veräußerungsgewinn – Forstwirtschaft	30.900,00
Freibetrag für Veräußerungsgewinne (Betriebsaufgabe)	-7.300,00
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft KZ 310	24.294,26“

In der gegen den ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 eingebrachten **Beschwerde** führte die Bf aus, dass es für sie nicht nachvollziehbar sei, aus welchem Grunde die Finanzverwaltung im bekämpften Bescheid Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund

einer Betriebsaufgabe angesetzt habe. Sie habe in den Vorjahren 2008 bis 2013 zu keinem Zeitpunkt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt; die Einkommensteuerbescheide der jeweiligen Zeiträume würden Einkünfte solcher Art auch nicht ausweisen.

Aus diesen Gründen beantrage sie die vollinhaltliche Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15.4.2021 wies die Behörde die eingebrachte Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte diese aus, dass bis zur Veräußerung der nämlichen Grundstücke unter dem EW-AZ ***7*** ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb geführt worden sei; die aus der betrieblichen Tätigkeit erwachsenen Einkünfte seien als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu qualifizieren. Da es jedoch aufgrund der gewählten Gewinnermittlung (Vollpauschalierung gemäß der VO des Bundesministers für Finanzen nach Durchschnittssätzen) steuerlich nie zu einer Auswirkung gekommen sei, sei auch keine Einkommensteuerveranlagung erfolgt. Sollte jedoch ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zur Gänze veräußert werden, so liege ein steuerlicher Tatbestand vor.

In ihrem **Vorlageantrag** wandte die Bf ein, dass im gegenständlichen Fall in keiner Art und Weise von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden könne. Richtig sei, dass die im EW-AZ ***7*** angeführten Grundstücke veräußert worden seien. Diese Flächen würden einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb darstellen. Bis zum heutigen Zeitpunkt befinde sich allerdings die EZ ***8*** KG ***9*** X als weitere land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaft im Ausmaß von 164.159 m² in ihrem Eigentum. Die Bf beantrage abermals die Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides.

In ihrem **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde unter dem Punkt "Stellungnahme" folgendes aus:

*"Laut Abfrage im Grundbuch (siehe Grundbuchauszug KG ***9*** X) ist die Bf seit 31.5.2016 aufgrund eines Schenkungsvertrages Eigentümerin der im Vorlageantrag genannten Land- und Forstwirtschaft. Dieser Betrieb wurde erst nach Veräußerung des beschwerdegegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes KG ***2*** ***C***, erworben; demnach ging das Finanzamt zu Recht von einer Betriebsaufgabe aus."*

Das Finanzamt beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 10.11.2014 veräußerte die Bf die ihr gehörige Liegenschaft EZ ***1*** der KG ***2*** ***C***, bestehend aus den Grundstücken ***3***, ***4*** und ***5***

im Gesamtausmaß von 95.177 m². Die besagte Liegenschaft wurde forstwirtschaftlich genutzt und wurden die Einkünfte im Wege der Verordnung des BM für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-Pausch VO 2015) ermittelt.

Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung, welche den Veräußerungsgewinn des stehenden Holzes ausweist, erfolgte trotz mehrmaliger Aufforderung durch die Finanzbehörde nicht. Pkt. II. des Kaufvertrages vom 10.11.2014 hält fest: *„Dem Käufer ist bekannt, dass es sich bei den kaufgegenständlichen Waldflächen teilweise um Kahlschlag und Flächen mit jüngerem Baumbestand handelt.“*

Nach Verkauf der genannten Waldflächen besaß die Bf zunächst keine weiteren land- und forstwirtschaftlichen Flächen.

Mit Vertrag vom 31.5.2016 erwarb die Bf im Wege der Schenkung die land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche EZ ***8*** der KG ***9*** X samt den im Vertrag ausgewiesenen Grundstücken. Sohin steht fest, dass zwischen Wirksamwerden des Kaufvertrages vom 10.11.2014 durch die grundverkehrsbehördliche Genehmigung, welche mit Datum 20.2.2015 erteilt wurde, und dem schenkungsweisen Erwerb der Waldflächen EZ ***8*** der KG ***9*** X vom 31.5.2016 die Bf keine weiteren land- und forstwirtschaftlichen Flächen besessen hatte. Die Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Bezug auf die letztgenannte Liegenschaft EZ ***8*** war in Ermangelung der Innehabung derselben bzw. des Vorliegens von Rechtsverhältnissen, die Grundlage einer Nutzung wären (bspw. Pacht), nicht möglich. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise vor, welche auf eine Betriebsführung in der Zeitspanne zwischen Veräußerung des Altbesitzes und dem schenkungsweisen Erwerb des Neubesitzes hindeuten würden.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legte seiner Beweiswürdigung die Vorbringen der Verfahrensparteien sowie die aktenkundigen Urkunden zugrunde. Näheres möge aus Pkt 3. dieses Erkenntnisses entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Von der Pauschalierung werden bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben alle regelmäßig (dh.wiederkehrend vorkommend) im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst (§ 1 Abs. 4 Pausch-VO 2015). Grundsätzlich sind daher alle laufenden Einnahmen und Ausgaben erfasst, soweit sie bei der Einheitswertermittlung zu berücksichtigen sind (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 21 Tz 136).

Die Veräußerung von Grundstücken (nach dem 31.3.2012) zählt nicht zu den regelmäßigen Geschäftsfällen und ist von der Pauschalierung nicht erfasst. Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind daher gesondert zu erfassen. Wird der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG 1988 (ImmoEst) angewendet, sind diese Einkünfte aber nicht nach § 15 Abs. 1 Pausch-VO 2015 als gewinnerhöhend oder gewinnmindernd zu erfassen, sondern sind neben den in den Anwendungsbereich der LuF Pausch-VO 2015 fallenden Einkünften gesondert in Ansatz zu bringen. Wertzuwächse bei stehendem Holz werden demnach nicht im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe erfasst, sondern sind gesondert zu erfassen (VwGH 19.4.1988, 87/14/0080; vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 21 Tz 147 und die dort zitierte Judikatur).

In Streit steht, ob jener Anteil des Veräußerungserlöses, welcher auf das stehende Holz entfällt, steuerpflichtig ist oder durch die Pauschalierungsverordnung abgegolten ist. Wie ausgeführt, erfasst die Pauschalierung im land- und forstwirtschaftlichen Bereich alle regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge (§ 1 Abs. 4 Pausch-VO 2015). Dies bedeutet, dass grundsätzlich alle laufenden Einnahmen und Ausgaben erfasst werden, soweit sie bei der Einheitswertermittlung zu berücksichtigen sind. Keine Berücksichtigung findet hingegen jener Wert, welcher bei einem Verkauf auf das stehende Holz entfällt.

Da die Bf trotz mehrmaliger Aufforderung der Behörde, den auf das stehende Holz entfallenden Teil des Veräußerungserlöses bekannt zu geben, nicht nachkam und auch kein Gutachten über diesen Wertansatz zur Vorlage brachte, wurde die Ermittlung des auf das stehende Holz entfallenden Gewinnanteiles im Wege der Schätzung vorgenommen. Das Finanzamt orientierte sich dabei an § 1 Abs. 5 Pausch-VO 2015. Gemäß dieser Bestimmung können die aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser die Grenze von 200.000 € nicht überschreitet. Dies gilt abweichend auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.

Wenn das Finanzamt unter Heranziehung der vom KAGIS (Kärnten Atlas) gewonnenen Informationen jene Flächen, welche nicht auf stehendes Holz sondern auf Kahlschlag (Blöse) und Jungpflanzenbestand entfallen, im Wege der Schätzung mit 40.000 m² und so die (verbleibende) bestockte Waldfläche (stehendes Holz) mit 55.177 m² ermittelt, so kann in dieser Vorgehensweise keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Wie ausgeführt wurde die Bf mehrfach aufgefordert durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung (samt entsprechenden Erklärungsbeilagen) konkret die Bemessungsgrundlage für die zu versteuernde (bestockte) Waldfläche bekanntzugeben. Die Bf kam dieser Aufforderung in keiner Lage des Verfahrens

nach. Im Übrigen wurden zur vorgenommenen Schätzung des Anteiles der bestockten bzw. bloßen Flächen im Beschwerdeverfahren keine konkreten Einwendungen erhoben.

Was die von der Behörde angenommene Betriebsaufgabe anbelangt, hält das erkennenden Gericht fest: Der Veräußerungsgewinn von stehendem Holz ist unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsaufgabe steuerlich zu erfassen. Liegt zudem eine Betriebsaufgabe vor, dann kommt der Freibetrag nach § 24 (4) EStG 1988 iHv € 7.300 steuermindernd zum Tragen.

Anzumerken ist, dass für jenen Teil der Liegenschaft, welcher unbestockt ist (Blöße und Jungwald) die Immo-ESt zum Tragen kommt. Die von der belangten Behörde erfolgte Anpassung der Immo-ESt (Verminderung der ursprünglichen Festsetzung) ist sachfolgerichtig und ergibt sich unmittelbar als Folge der vorgenommenen Schätzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Veräußerungsgewinn).

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Die genannten Voraussetzungen treffen gegenständlich nicht zu.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Juli 2022