

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache Bf., -Bf.-Adr., vertreten durch CONFIDA St. Veit Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Klagenfurter Straße 32a, 9300 St.Veit/Glan, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 6. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer Bf.-StNr. nach der am 05.Juni 2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) wies in seiner **Einkommensteuererklärung 2016** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 54.147,21 aus. Darin waren u.a. folgende Einkünfte aus Waldnutzungen enthalten:

1. Einkünfte aus Holzverkauf (lt. Erkl. € 28.657,35)

Der Bf. erzielte Erlöse aus dem Holzverkauf. Er ermittelte die Einkünfte gemäß § 3 Abs. 2 Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, BGBl. II 125/2013 (LuF-Pausch-VO 2015) in Höhe von **€ 28.657,35**. Diese setzten sich wie folgt zusammen:

- a. **Stockverkauf € 4.227,58** (Einnahmen € 5.284,47 abzgl. 20% Betriebsausgaben = € 1.056,89) und

b. Selbstschlgerung € 24.429,77 (Einnahmen € 48.859,54 abzgl. 50% Betriebsausgaben = € 24.429,77) zusammen.

c. Weiters gab der Bf. an, dass 19,64% der Festmeter (€ 5.628,30) aufgrund höherer Gewalt zu bringen gewesen seien.

Die Einkünfte wurden im **Einkommensteuerbescheid 2016** erklärungsgemäß veranlagt.

In der **Beschwerde** begehrte der Bf., die Einkünfte aus dem Holzverkauf in Höhe von **€ 13.999,49** zu veranlagern (alle Beträge in €):

Tabelle 1

Erlös Holzschlägerungen (An.: Summe der zuvor unter a. und b. festgehaltenen Erlöse)	54.144,01
abzgl. pauschale Betriebsausgaben (Anm: Summe der zuvor unter a. und b. angeführten Betriebsausgaben)	-25.486,66
Zwischensumme	28.657,35
abzgl. Wertverzehr 30%	-14.657,86
Einkünfte aus Forstwirtschaft (Holzverkauf)	13.999,49

Kalamittsnutzungen seien im Ausmaß von 19,64 % (€ 2.749,50) angefallen.

In der **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt das Begehren auf Abzug eines Wertverzehrs neben den pauschalen Betriebsausgaben gemäß § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 ab, weil der Abzug einer Rechtsgrundlage entbehre.

2.Einkünfte aus Waldverkauf (lt. Erkl. € 20.894,76):

Der Bf. hatte mit Kaufvertrag vom xx.xx.1997 eine Liegenschaft im Ausmaß von 104,7248ha erworben, darunter u. a. das Grundstück 1 („Grundstück 1“) im Ausmaß von 14,5663 ha (Wald). Die anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten des Grundstücks 1 haben € 55.760,00 betragen.

Mit **Kaufvertrag vom xx.xx.2016** veräußerte der Bf. das Grundstück 1 um € 218.494,50.

Das Finanzamt folgte hinsichtlich der Aufteilung des Verkaufserlöses auf die einzelnen Positionen, so auch hinsichtlich stehendes Holz und Jagdwert, dem der Erklärung zugrundeliegenden Gutachten des DI 1 („DI 1“).

In der Einkommensteuererklärung 2016 machte der Bf. bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Waldverkauf als Abzugspost für die **ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes sowie des Jagdwertes** in Höhe von **€ 7.159,94** geltend:

Tabelle 2

Erlös Waldverkauf brutto	218.494,50
abzüglich Bodenwert u. Straße 85,17%+1,99%	190.439,81
Stehendes Holz + Jagdwert	28.054,69
abzüglich AK stehendes Holz+Jagdwert	7.159,94
Gewinn Waldverkauf zum Tarif	20.894,75

Im Gutachten betreffend die Veräußerung im Jahr 2016 ermittelte der Gutachter DI 1 nach der Sachwertmethode

- für das stehende Holz einen um bereits ursprüngliche Anschaffungskosten (5% vom rechnerisch ermittelten Wert in Höhe von € 12.088,00, somit € 604,00) verminderten Teilwert von € 11.483,00 (Anteil von 11,14%) und
- für den Jagdwert einen Teilwert von € 1.750,00 (Anteil von 1,7%).

Entsprechend dem ermittelten Anteilsverhältnis laut Gutachten entfielen vom gesamten Veräußerungserlös von € 218.494,50 laut Bf.

€ 24.340,29 auf das stehende Holz und

€ 3.714,40 auf das Jagdrecht.

Die in der Steuererklärung als Ausgabe beehrten € 7.159,94 ermittelte der Bf. wie folgt:

Die ursprünglichen anteiligen Anschaffungskosten des verkauften Forstes im Jahr 1997 betrugen € 55.760,00. Unter Anwendung der beim Verkauf maßgeblichen Wertrelation errechnete der Bf. von den ursprünglichen Anschaffungskosten für den auf das stehende Holz entfallenden Anteil (11,14%) € 6.211,97 und für den auf das Jagdrecht entfallenden Anteil (1,7%) € 947,97, zusammen € 7.159,94.

Im **Gutachten ist zur Beschreibung der Bestandesverhältnisse (Pkt. 2.4., „Preise und Kosten“)** sowie zum **„Bestandeswert (Pkt. 3.3.)“**- also bezüglich des stehenden Holzes festgehalten:

2.4. Wald-Bestandesverhältnisse

Betriebsform und Altersklassen: 100 % sind als Altersklassenwald und Schutzwald im Ertrag einzustufen, wobei nahezu die gesamte Waldfläche von einem Windwurf im Jahr 2008 extrem stark betroffen war. Daher ist auch weder ein Stangen- und Baumholz, noch ein Altholz vorhanden, sondern es sind neben Blößenflächen die spärlich verjüngten Windwurfflächen dominierend und ein kleiner Anteil im Dickungsalter der Altersklasse II.

Altersklassenverteilung

Blöße	2,60
Aki I	8,10
Aki II	2,40
Aki III	0,00
Aki IV	0,00
Summe	13,10

Baumartenanteile, Bestockungsgrad und Ertragsklassen

60 % Fichte

35 % Lärche

5 % Sonstige Baumarten

Wie in der nachfolgenden Tabelle ersichtlich, ist der Bestockungsgrad auf den Windwurfflächen noch sehr gering und die Dickungen weisen eine unregelmäßige Struktur auf. Die Ertragsklassen liegen entsprechend der Bodenverhältnisse sowohl bei der Fichte (Ertragstafel Hochgebirge) als auch bei der Lärche (Ertragstafel Schweiz) ebenfalls im unteren Bereich.

Eingabedaten für die Bewertung

Fl.Nr.	Alter	Fläche (ha)	BG	BA	Anteil	EKL
0	0	2,60	0	Fi	10	8,0
1	3	8,10	40	Fi Lä	6 4	8,0 6,0
2	21	2,40	55	Fi Lä	7 3	7,5 6,0
Summe		13,10				

Anmerkung: BG = Bestockungsgrad; BA = Baumarten; EKL = Ertragsklasse

Vorrat und Zuwachs sind vernachlässigbar und können aufgrund der jungen Altersstruktur kaum geschätzt werden; sie liegen im Bereich von rund 30 Vfm Gesamtvorrat und etwa sechs Vfm laufendem Zuwachs pro Jahr.

Der Normalvorrat für die Waldfläche müsste bei etwa 2.200 Vfm liegen.

2.4. Preise und Kosten

Holzpreise	Feb. 2016 und	HEK-Ber.	ha	€	Su
Sortimentsverteilung		SK auf	13,1	35	459
Quelle: Forstzeitung, 02-2016, Seite 21		SK ab	0,0	39	0
Bundesland Kärnten,		Schlepper	0,0	26	0
Oberkärnten		Harvester	0,0	20	0
frei Straße, FMO		Summe	13,1		459
Fichte ABC	ABC				35,00

€ 87,- bis 92,-	Mittel:	90,-	Erlös	HEK	DB		
Fichte	Preis	Sortierung (25 % RF)					
Bloche ABC	90	55	50				
Cx, Braun	58	17	10				
Schwachbloche	68	10	7		€	ATS	
IH (SH, FH, BH)	39	18	7				
		Su	100	Su	73	35,00	38 Fichte 523
Lärche							
Bloche ABC	110	50	55				
Cx, Braun	55	12	7				
Schwachbloche	73	12	9				
IH (SH, FH, BH)	36	26	9				
		Su	100	Su	80	35,00	45 Lärche 616

Anmerkung: HEK - Holzerntekosten; DB - Deckungsbeitrag (Qualitätsziffer);
RF-Rotfäuleprozent

Die Sortierung wurde den Sortentafeln von Sterba und den tatsächlichen Verhältnissen angepasst. Bei der Baumart Fichte wurde aufgrund von Rücke- und Steinschlagschäden eine durchschnittliche Rotfäule von 25 % zugrunde gelegt.

Zum Bestandeswert, dem stehenden Holz, wird weiter ausgeführt:

„3.3. Bestandeswert

Grundlage der Bestandsbewertung ist eine Erhebung der wichtigsten Kenndaten wie Baumartenverteilung, Altersstruktur, Bestockungsgrad und Ertragsklassen (siehe Eingabedaten für die Bewertung unter 2.4.).

Für den Rechenvorgang wurde je Altersklasse eine Abteilung ausgeschieden und die ermittelten Durchschnittswerte eingesetzt.

*Gemäß Berechnung beträgt der Bestandeswert mit (Mittelwert aus Alterswertfaktoren und Alterswertkurve) € 12.088,- **nach Abzug der Anschaffungskosten** (5 % des rechnerischen Bestandeswertes) einen gutachtlich ermittelten Bestandeswert in der Höhe von € 11.483,- umgerechnet auf die bestockte Holzbodenfläche € 0,09/m².*

Bezüglich der Teilposition **“Anschaffungskosten stehendes Holz und Jagdwert (€ 7.159,94)“** führte das Finanzamt im **Einkommensteuerbescheid 2016** aus:

Die Anschaffungskosten des Holzbestandes seien bei der Bestandsbewertung bereits berücksichtigt, siehe Gutachten Punkt 3.3/Seite 9. Das Finanzamt befand den diesbezüglichen Ansatz im Gutachten für in Ordnung; nahezu der gesamte beim Verkauf im Jahr 1997 vorhandene Holzbestand sei in der Zwischenzeit genutzt worden (vgl. auch die Beschreibung des Bestandsverhältnisses im Gutachten Punkt 2.4.). Ein nochmaliger Abzug von Anschaffungskosten sei daher nicht zulässig.

Für das Jagdrecht brachte es ursprüngliche Anschaffungskosten in Höhe von gerundet € 950,00 in Abzug und folgte damit dem Begehren des Bf.

Das Finanzamt erfasste den vom Bf. auf das stehende Holz und das Jagdrecht entfallenden Anteil vom Veräußerungserlös in Höhe von € 28.054,69, abzüglich € 950,00 an Anschaffungskosten für den Jagdwert.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft setzte das Finanzamt in Höhe von € 60.357,14 fest.

In der **Beschwerde** führte der Bf. aus, dass das Finanzamt beim Waldverkauf keinen Anschaffungswert mit der Begründung angesetzt habe, dass es keinen Vorrat gebe. Damit unterstelle es, dass der gesamte Bestand abgeholzt worden sei. Dies sei richtig, jedoch auch hier sei der Wertverzehr entsprechend anzusetzen, weil bei den pauschalen Betriebsausgaben der Wertverzehr (Abschreibung) nicht berücksichtigt sei.

Er beantragte, vom Erlös des stehenden Holzes (€ 24.340,29) 30 % Wertverzehr (€ 7.302,08) in Abzug zu bringen und somit den Verkaufserlös aus dem stehenden Holz in Höhe von **€ 17.038,21** festzusetzen. Die Erlöse aus dem Jagdrecht und aus dem Grund und Boden würden gleich bleiben.

In der **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt das Begehren ab. Von dem auf das stehende Holz entfallenden Verkaufserlös seien Anschaffungskosten - hier im Gutachten mit 5 % (€ 604,40) des rechnerischen Bestandeswertes (€ 12.088,00) angenommen - in Abzug gebracht worden. Es habe sich ein Bestandeswert von € 11.483,00 ergeben. Eine über diese Anschaffungskosten hinausgehende Berücksichtigung eines "Wertverzehrs" entbehre einer Rechtsgrundlage.

Der Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Laut Finanzamt im **Vorlagebericht** seien die in der Erklärung ausgewiesenen, gemäß § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 ermittelten Ergebnisse erklärungskgemäß veranlagt worden. Die in der Beschwerde begehrte Berücksichtigung eines "Werteverzehrs" neben den pauschalen Betriebsausgaben gemäß § 3 Abs 2 LuF-PauschVO 2015 finde in Gesetz und Verordnung keine Deckung. Der vom Gutachter DI 1 berücksichtigte Betrag in Punkt 3.3., S 9 (5% des rechnerischen Wertes) erscheine deshalb so gering, weil nahezu der gesamte beim Ankauf im Jahr 1997 vorhandene Holzbestand in der Zwischenzeit genutzt worden sei. Dies werde in der Beschwerde auch bestätigt ("Dies ist richtig", S 2 erste Zeile).

In der Beschwerde werde erstmals ein "Werteverzehr" iHv 30% des auf das stehende Holz (ohne Jagdrecht) entfallenden Verkaufserlöses geltend gemacht mit der Begründung, dass "bei den pauschalen Betriebsausgaben der Werteverzehr (Abschreibung) nicht berücksichtigt ist". Rechtlich gelte: Dem Veräußerungserlös für das stehende Holz seien die seinerzeitigen Anschaffungskosten für das stehende Holz gegenüberzustellen. Wurden zwischen Anschaffung und Verkauf der Forstflächen Holzverkäufe getätigt, seien die seinerzeitigen Anschaffungskosten für das stehende Holz um den auf das veräußerte oder entnommene Holz entfallenden Anteil der seinerzeitigen Anschaffungskosten zu reduzieren (Rz 5684 EStR mVa VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). Die Geltendmachung eines "Werteverzehrs" im Zusammenhang mit einer Waldveräußerung sei völlig unverständlich, weil dem Erlös für stehendes Holz ohnehin ein Buchwert (Anschaffungskosten) des vorhandenen Bestandes als Abzugsposten gegenüberstehe. Sofern sich der "Werteverzehr" auf in den Vorjahren geschlägertes und zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr vorhandenes Holz beziehe, werde er in der falschen Periode geltend gemacht.

Verfahren vor dem BFG:

Zum Vorhalt der RichterIn, ob es für den in der Beschwerde begehrten Wertverzehr Unterlagen gebe, teilte die steuerliche Vertretung mit, dass es ein Gutachten des Herrn DI 2 („DI 2“) für einen gleich gelagerten Fall gebe, der ebenfalls bereits seit Jahren beim Finanzamt anhängig sei.

Es erging ein **Vorhalt an den Bf.**, bezüglich des Wertverzehrs von jeweils 30 % beim Holzverkauf bzw. beim Waldverkauf die rechtlichen Grundlagen bekannt zu geben sowie entsprechende Unterlagen vorzulegen, aus denen sowohl die konkrete Grundlage als auch die Ermittlung der konkreten Höhe des hier zu entscheidenden Falles nachvollziehbar hervorgehen.

Der Bf. antwortete, dass die Vorgehensweise der Finanzverwaltung nicht durch Gesetze und Verordnungen gedeckt sei. Im Rahmen der Teilpauschalierung seien die durch die Schlägerung durch Verkauf verursachten Bestandsveränderungen steuerlich nicht als Aufwand bzw. Buchwertabgang geltend gemacht worden. Aus dem vorgelegten Gutachten gehe hervor, dass die verkaufte Fläche praktisch eine Kahlfläche gewesen sei. Das heiße, dass der gesamte darauf

gekauft Holzbestand veräußert worden sei. Dieser Buchwertabgang sei im Rahmen der Teilpauschalierung nicht berücksichtigt worden und sei dieser Buchwertabgang nunmehr eine Betriebsausgabe. Würde dies nicht im Rahmen des Forstverkaufs erfolgt sein, würde es zu einer Doppelbesteuerung kommen.

Im Rahmen der Teilpauschalierung könnten bei Selbstschlängerung ihm gegenständlichen Fall 50 % der Betriebseinnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei den Verkäufen am Stock seien entsprechend niedrigere Betriebsausgaben anzusetzen. Die pauschalen Betriebsausgaben bei Selbstschlängerung seien naturgemäß höher, da in diesem Fall auch die Bringungskosten usw. abgedeckt werden müssen. Mit diesen pauschalen Betriebsausgaben seien jedoch nur die laufenden Kosten, d. h. die Kosten der laufenden Bewirtschaftung abgedeckt. Würde das nicht so gelten, wäre bei der Selbstschlängerung eine Gewinnspanne von 50 % gegeben. Dass eine solche Gewinnspanne völlig unrealistisch sei, sei hinreichend empirisch erwiesen.

Die Teilpauschalierung gelte ertragsteuerlich als Einnahmen/Ausgaben-Rechnung (siehe EStR Rz. 4144). Der Betriebsvermögensvergleich und die Einnahmenüberschussrechnungen unterscheiden sich nicht in der Erfassbarkeit der einzelnen Betriebsvorfälle an sich, sondern lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes ihrer Erfassung. Beide Gewinnermittlungsarten umfasse der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit. Trotz unterschiedlicher Periodenergebnisse müsse der akkumulierte Betriebsgewinn bei beiden Gewinnermittlungsarten grundsätzlich ident sein. Der Totalgewinn einer betrieblichen Tätigkeit dürfe nicht davon abhängig sein, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder jene nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewählt werde bzw. zur Anwendung komme (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0046). Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs würden die Anschaffungskosten bei Veräußerung selbstverständlich steuerlich berücksichtigt (Buchwertabgang). Dasselbe müsse für die Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung gelten. Dass dieser Buchwertabgang in den pauschalen Betriebsausgabensätzen nicht enthalten sei, zeige bereits die Höhe der pauschalen Betriebsausgabensätze und auch die Systematik der teilpauschalierten Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft.

Grundsätzlich würden nach dem System der Pauschalierung die laufenden Einnahmen und die laufenden Ausgaben abgegolten (EStR Rz. 4172). Zu den mit den pauschalen Sätzen abgegoltenen Ausgaben würden somit Verwaltungskosten, Vertriebskosten, Kosten für Gebäude, Anlagen und Maschinen, sonstige Betriebskosten und bei Selbstschlängerung die Bringungskosten zählen. Nicht vom System der Pauschalierung umfasst sei die Veräußerung des stehenden Holzes im Zuge des Verkaufes von Forstflächen. D. h. ebenso wie z.B. die Anschaffungskosten für ein Milchkontingent nicht mit den pauschalen Betriebsausgaben für den Verkauf von Milch abgegolten seien (EStR Rz. 4180a), seien die Anschaffungskosten für das Holz nicht mit dem Pauschalbetrag für die laufenden Ausgaben abgegolten.

Nach dem System werde zwischen laufendem Ergebnis und Veräußerung unterschieden. Ausfluss dieses Systems sei, dass der Forstwirt 70 % oder 30 % pauschale Betriebsausgaben immer ansetzen könne (laufende Betriebsausgaben), egal ob jetzt Anschaffungskosten vorhanden sind oder nicht, oder die Anschaffungskosten längst verbraucht, d. h. abgeschrieben sind. Auch dieses Argument zeige deutlich, dass Anschaffungskosten (die Substanz) nicht in den pauschalierten Betriebsausgaben enthalten sein können. Wäre das so, würde das zu einer Dauerabschreibung im Sinne einer sonst verbotenen wiederholten Abschreibung führen. Das würde auch eindeutig dem Prinzip der Totalgewinnlichkeit zuwiderlaufen. Nach Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer (EStG 1988), § 4 Abs. 10 EStR Rz. 5, werde man „daher davon ausgehen müssen, dass - soweit die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erfolgt - die Bestandsveränderungen nicht berücksichtigt sind, also der Einnahmenüberschussrechnung gleichzuhalten ist und beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich ein Übergangsgewinn oder -verlust entstehen kann.

Dasselbe Ergebnis werde durch die Berücksichtigung der ungekürzten Anschaffungskosten im Zuge der Veräußerung erreicht. Anhand von Beispielen könnten diese Ausführungen verdeutlicht werden.

Es sei empirisch belegt, dass die Betriebsausgaben sich in mindestens 80 % bis 90 % der Einnahmen niederschlagen. Betrachte man das schwierige Gelände und die hohen technischen Aufwendungen für eine Bringung, so erscheine dies eher die Untergrenze zu sein. In diesem Gelände würden sich die Bringungskosten alleine schon auf mehr als 50 % des durchschnittlichen Holzerlöses belaufen. Wenn man nun die gesamten sonstigen Aufwendungen und auch den Buchwertabgang berücksichtige, so sei der Ansatz von 30 % eher die untere Grenze. Die Ansätze beim Holzverkauf und beim Forstflächenverkauf seien sehr vorsichtig gewählt.

In der **mündlichen Verhandlung** brachte die steuerliche Vertretung vor, dass es bis dato nie ein Thema gewesen sei, dass Anschaffungskosten des Holzes nicht gegenverrechnet werden sollen. Bei der Kalamitätsnutzung würden ab 2020 20% dazukommen. Das Ministerium habe selbst erkannt, dass die pauschalen Betriebsausgaben in der Form nicht ausreichen.

Die Anschaffungskosten für das Holz seien entweder beim Verkauf bei der Schlägerung oder beim Verkauf des Forstes in Abzug zu bringen. Mit den pauschalen Betriebsausgaben würden nur laufende Ausgaben gedeckt, niemals aber ein Buchwertabgang. Der Sachverständige habe den Wertverzehr mit 30% bemessen. Beim Gelände des Bf. sei eine Gewinnspanne von 50% völlig unrealistisch.

Selbst bei einer Pauschalregelung würde man 15% für den Buchwert in Abzug bringen. Es könne nicht sein, dass bei € 250.000,00 ein Buchwert von 15% in Abzug gebracht werde, bei einer Schlägerung von € 1 Mio. kein Buchwertabgang. Beim Waldverkauf seien

Anschaffungskosten gegenzurechnen, wenn der Buchwertabgang vorher bei der Schlägerung nicht berücksichtigt wurde.

Es liege hier ein grundsätzliches Problem vor. Rechtsgrundlagen seien der höchstgerichtlich ausjudizierte Grundsatz der Totalgewinnungleichheit, es dürfen im Ergebnis keine Unterschiede bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten gegeben sein. Weiters der Grundsatz, dass Pauschalregelungen der Realität so nahe wie möglich kommen sollen. Die Interpretation des Finanzamtes werde dem nicht gerecht. In den EStR (4172) werde sogar festgehalten, dass pauschale Betriebsausgaben nur den laufenden Abgang abdecken. Die Veräußerung sei aber immer separat zu erfassen und mit dem Tarif zu besteuern. Daher könne man Anschaffungskosten nicht unter den Tisch fallen lassen. Das passe vom System her nicht. Das System passe nur, wenn Anschaffungskosten abgezogen werden.

Generell dürfen Abschreibungen nur bis Null erfolgen. Wenn hier die Afa in den pauschalen Betriebsausgaben enthalten sein sollte, käme es zu einer nicht erlaubten Dauerabschreibung, egal, ob Anschaffungskosten vorhanden seien oder nicht.

Die Ansicht des Finanzamtes führe zu einer Vermischung zwischen Ertrag und Substanz einerseits und Früchte und Stamm andererseits. Der Gesetzgeber trenne Ertrag und Substanz.

In den Jahren 2016 bis 2018 habe der Bf. erstmals den Wertverzehr für die laufenden Holzschlägerungen geltend gemacht, dies nur als Folge der Auffassung der Finanzverwaltung, dass im Falle des Verkaufs die Anschaffungskosten nicht abzuziehen sind.

Bei dem Geltendmachen eines 30%igen Wertverzehrs bei den laufenden Schlägerungsarbeiten handle es sich um ein Alternativbegehren. Werde dem Begehren Folge gegeben, werde kein nochmaliger Abzug im Falle der Veräußerung der diesbezüglichen Waldflächen geltend gemacht werden. Werde dem Begehren nicht Folge gegeben, werde man natürlich im Falle des Verkaufs der Waldflächen ursprüngliche Anschaffungskosten in Abzug bringen.

Das Finanzamt entgegnete, dass bei den laufenden Schlägerungen ein Wertverzehr schon vom Wortlaut der Pausch-VO nicht denkbar sei und sei ein Wertverzehr auch noch von niemandem geltend gemacht worden. Beim Waldverkauf könne immer nur ein noch vorhandener Bestand abgezogen werden, siehe VwGH vom 21.10.1986. Laut dem Erkenntnis komme es bei der E/A-R jährlich zu einer Bestandsverringerung, bei der Bilanzierung sowieso jährlich und periodenrichtig. Das stehende Holz sei Anlage- und nicht Umlaufvermögen. Der richtige Weg sei, periodenrichtig den Buchwertabgang zu berücksichtigen. Daher könnten bei der Veräußerung nur die Anschaffungskosten des noch vorhandenen Holzes in Abzug gebracht werden. Ein Nachholen von Bestandsminderungen aus Vorjahren im Zuge der Veräußerung sei keinesfalls möglich.

Zur Teilpauschalierung werde niemand gezwungen. Bei einer E/A-R wäre es zu einem Buchwertabgang gekommen. Die Teilpauschalierung könne Vorteile und natürlich auch Nachteile mit sich bringen. Es gebe keine gesetzliche Handhabe, einen Buchwertabgang nachträglich zu berücksichtigen. Zwischen der E/A-R und der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 sei die Totalgleichheit ja gegeben.

Die steuerliche Vertretung führte aus, dass keine Nachholung geltend gemacht worden sei, der Bestandeswert sei in den Anschaffungskosten gespeichert, dies auch bei der Pauschalierung. Das Finanzamt stelle es als zwingend hin, dass es nur pauschale Betriebsausgaben gebe. Dies sei keineswegs zwingend. Verwiesen werde auf Hofstätter/Reichel, 65. Lfg., 2017, Rz. 5 zu § 4 Abs. 10 Rz 5:

„Wird man daher davon ausgehen müssen, dass - soweit die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen die Bestandveränderung nicht berücksichtigt - beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich ein Übergangsgewinn oder -verlust entstehen kann.“

Bei jeder Betriebsaufgabe sei auf die Bilanzierung überzugehen und daher sei der Bestandeswert zu berücksichtigen. Wenn das Finanzamt sage, dass die Gewinnermittlungsarten gleich behandelt werden müssen, so dürfe die Pauschalierung nicht außer Acht gelassen werden.

Über Vorhalt, dass im Gutachten Anschaffungskosten für den Bestandeswert des verkauften Waldgrundstücks enthalten seien, gab die steuerliche Vertretung an, dass der Gutachter nur rechnerisch den Verkaufserlös aufgeteilt habe, steuerlich müsse die steuerliche Vertretung den Abschluss machen.

Die Bf. stellte klar, dass sie für den Bestandeswert der verkauften Waldfläche ursprüngliche Anschaffungskosten in Höhe von € 6.211,97 als Betriebsausgabe begehre, nicht mehr jedoch den in der Beschwerde beantragten 30%-igen „Werteverzehr“ von € 7.302,08.

Über Vorhalt, ob nicht der Ordnungsgeber dezidiert sagen hätte können, dass neben den pauschalen Betriebsausgaben auch die Afa für ursprüngliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sei, gab die steuerliche Vertretung an, dass es denkbar sei, aber Hofstätter/Reichel sagen nein, weil jedenfalls im Falle der Veräußerung nicht geltend gemachte Bestandsveränderungen im Rahmen des Übergangsgewinnes oder -verlustes zu berücksichtigen seien.

Die steuerliche Vertretung schilderte ein Rechenbeispiel:

Man kaufe einen Forstbetrieb um € 200.000,00. Es entfallen auf Grund und Boden € 100.000,00 und auf das stehende Holz € 100.000,00. Der Ankauf ist mit € 100.000,00 fremdfinanziert.

Man verkaufe das stehende Holz nach einem Jahr um €110.000,00 und habe nach Abzug der Anschaffungskosten einen Gewinn von € 10.000,00. Im Falle der Teilpauschalierung habe man Einnahmen von € 110.000,00 und Betriebsausgaben von 30%, d.s. € 33.000,00. Daher müsse man € 77.000,00 versteuern. Das passe nicht.

Über Vorhalt, warum in diesem Fall die Teilpauschalierung gewählt wurde, wenn es für den Bf. nachteilig sein könnte, führte die steuerliche Vertretung aus, dass man dies bisher nicht als Nachteil gesehen habe, wenn man Vereinfachungen bei der Steuerermittlung habe. Die Anschaffungskosten seien immer ein Teil der Bemessungsgrundlagen.

Das Finanzamt gab zum Rechenbeispiel an, dass im Falle eines solchen Nachteils eine Teilpauschalierung nicht gewählt werden dürfe. Es habe nicht ursprüngliche Anschaffungskosten von Null anerkannt, sondern für den noch vorhandenen Bestandeswert die vom Gutachter DI 1 angesetzten 5%. Die Literaturstelle in Hofstätter/Reichel sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht einschlägig. Es sei nicht herauszulesen, dass sich ein Übergangsverlust ergebe. Das stehende Holz als Anlagevermögen sei beim Übergang von § 4 Abs. 3 bzw. der Pauschalierung, die als E/A-R gelte, auf § 4 Abs. 1 nicht von Bedeutung. Es handle sich dort um einen normalen Gewerbebetrieb und würde dort ein Warenvorrat zu einem Zuschlag und Lieferverbindlichkeiten zu einem Abschlag führen. Es habe mit dem gegenständlichen Fall der LuF-Pauschalierung nichts zu tun. Wenn Holz der Warenbestand sei, dann müsste es nach der allgemeinen Regel für die Übergangs-Gewinnermittlung zu einem Zuschlag, nicht aber zu einem Abschlag kommen.

Die steuerliche Vertretung meinte, es käme zu einem Abschlag. Für die steuerliche Vertretung sei diese Literaturstelle sehr wohl auch für den gegenständlichen Fall von Relevanz. Der Gesetzgeber wollte nicht, dass es zu einem totalen Missverhältnis komme. Es sei zu beachten, dass das stehende Holz zum Zeitpunkt der Schlägerung Umlaufvermögen werde.

Das Finanzamt begehrte die Abweisung der Beschwerde.

Die Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Beschwerdezeitraum ermittelte der Bf. seine Einkünfte aus der Forstwirtschaft nach der LuF-PauschVO 2015. Die Minderungszahl betrug 73,1.

Der Bf. begehrt, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Jahr 2016 die gesamten (!) ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes der verkauften Fläche aus dem Jahr 1997 (€ 6.211,97) in Abzug zu bringen. Sollte dem Antrag nicht entsprochen werden, beantragt

er, von den laufenden Erlösen aus Holzschlägerungen des Jahres 2016 zusätzlich zu den pauschalen Betriebsausgaben einen „Wertverzehr“ in Höhe von 30% der Schlägerungserlöse als Betriebsausgabe.

Das BFG folgt hinsichtlich des Bestandeswertes den Feststellungen des Gutachters D1. Demnach sind nur geringe Bestände der Altersklasse II vorhanden, es überwiegen Blößflächen und sind die Windwurfflächen nur spärlich verjüngt. Der Bf. bestätigt die Richtigkeit der Aussage des Finanzamtes, dass nahezu der gesamte beim Ankauf im Jahr 1997 vorhandene Holzbestand in der Zwischenzeit genutzt wurde.

Der Gutachter D1 hat in seinem Gutachten für die verkaufte Fläche ursprüngliche Anschaffungskosten für das stehende Holz in Höhe von 5% des rechnerischen Bestandeswertes (€ 12.088,00), d. s. € 604,00, berücksichtigt. Diese haben sich bei der Aufteilung des Veräußerungserlöses in einem um € 1.136,00 verminderten Veräußerungserlös des Holzbestandes ausgewirkt.

Der Bf. hat keine konkreten Unterlagen vorgelegt, aus denen die Rechtsgrundlage für die Geltendmachung des Wertverzehrs bzw. die konkrete Höhe des vom Bf. gewählten Prozentsatzes nachvollziehbar hervorgehen.

Das Finanzamt bleibt bei seinem Standpunkt laut angefochtenem Bescheid bzw. den Ausführungen im Vorlagebericht.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem vorgelegten Akteninhalt, insbesondere dem Inhalt des Gutachtens sowie den Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren und der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zum „Wertverzehr“

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.

Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören gemäß § 21 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 auch Einkünfte aus Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen

aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Basierend auf § 17 Abs. 4 EStG 1988 erging die **LuF-Pausch-VO 2015**:

Durch diese Verordnung werden gemäß **§ 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015** nur die **regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt**. Nicht regelmäßig in den Betrieben anfallende Vorgänge (zB die Veräußerung von Grundstücken nach § 30 EStG 1988 oder von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988) sind daher gesondert zu erfassen.

Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11 000 Euro, ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015** der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssatz gemäß § 2 erfasst.

Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11 000 Euro, sind gemäß **§ 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015** von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. Wertziffer abhängig und betragen:

1. Bei Selbstschlängerung:

- a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20,
- b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10,
- c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 5.

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

- a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20,
- b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 9. ...

Die sich nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 9 bis 14 ergebende Zwischensumme ist gemäß **§ 15 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015** um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht

und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 BewG. 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

*Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist gemäß **§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015** um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.*

Pauschal berücksichtigt werden - bei der Voll- und bei der Teilpauschalierung - nur die **regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge** (die bisherige Anknüpfung an Art 295 der RL 2006/112/EG ist im Anwendungsbereich der PauschVO 2015 entfallen). Gesondert zu erfassen sind daher zB die Veräußerung von Grundstücken (§ 30; EStR 3861b, 4157a, 5027 und zum Begriff des Grundstücks EStR 5038 ff; zur Abgrenzung luf Betriebsgrundstücke von privaten Grundstücken BFG 22.6.20, RV/7100262/2020) oder von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 und 4 (dh aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen oder aus Derivaten; § 1 Abs. 4 PauschVO 2015) [Peyerl in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 21, Rz. 104].

Das **stehende Holz** dient dem Forstwirt zur Holzproduktion und gehört daher zum nichtabnutzbaren Anlagevermögen und nicht zum Umlaufvermögen. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um hiebreife oder nicht um hiebreife Bestände handelt. Die auf das stehende Holz entfallenden Anschaffungskosten eines Waldes stellen daher auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bei Bezahlung des Kaufpreises keine sofort absetzbaren Betriebsausgaben dar, sondern sind zu aktivieren. Die spätere Schlägerung führt zur Umwidmung des stehenden Holzes in Umlaufvermögen. Beim Verkauf dieses Umlaufvermögens sind dessen (geschätzte) seinerzeitige Anschaffungskosten als Aufwand zu berücksichtigen (VwGH vom 27.03.1985, 83/13/0079, und die dort zitierte Judikatur).

Die Aufwendungen zur Anschaffung bzw. Herstellung von Anlagevermögen sind nicht im Zeitpunkt der Verausgabung als Betriebsausgabe absetzbar, sondern im Anlageverzeichnis zu aktivieren; insoweit besteht kein Unterschied zum BV-Vergleich (VwGH 07.0820.01, 96/14/0130).

Bei Veräußerung von Anlagevermögen ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme sowie der Restbuchwert als Betriebsausgabe „für das Jahr der Veräußerung“ zu erfassen (EStR 674).

Der **Wechsel zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen** erfordert eine Korrektur mittels Betriebsausgabe bzw. Betriebseinnahme (VwGH 27.3.85, 83/13/0079 [stehendes Holz]; Anschaffungskosten als Betriebsausgabe bei Veräußerung des bisherigen Anlagevermögens) [Marschner in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 4, Rz 242].

Wie auch im Erkenntnis des VwGH vom 27.3.1985, 83/13/0079, festgehalten, gehören nach seiner Auffassung zum Umlaufvermögen Wirtschaftsgüter, deren betrieblicher Zweck nicht im (längerfristigen) GEBRAUCH, sondern im VERBRAUCH besteht, wobei Verbrauch insbesondere auch vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Veräußerung bestimmt sind, gleichgültig ob in bearbeitetem oder nicht bearbeitetem Zustand. Zum Umlaufvermögen gehören daher vor allem Rohstoffe und Hilfsstoffe sowie Halberzeugnisse und Fertigerzeugnisse. Demgegenüber dienen Anlagegüter der fortgesetzten betrieblichen Nutzung, wobei sich der Nutzungszeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecken muss (vgl auch Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 1 zu § 6 Z 1 sowie Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Seite 223).

Gemäß **§ 4 Abs. 10 EStG 1988** gilt beim Wechsel der Gewinnermittlungsart folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.

Wird für die Ermittlung des Gewinnes aus Forstwirtschaft Abs. 2 angewendet, sind gemäß § 3 Abs. 3 LuF-Pausch-VO 2015 idF BGBl. II 559/2020 Abs. 2 Z 1 und Z 2 auch für die Ermittlung der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden. Dabei erhöhen sich für die Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen in Folge höherer Gewalt gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 die in Abs. 2 Z 1 und Z 2 genannten Prozentsätze um jeweils 20 Prozentpunkte).

Der Bf. begehrt, entweder die gesamten auf die verkaufte Fläche entfallenden ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes beim Waldverkauf oder aber einen laufenden geschätzten „Wertverzehr“ (30% der Einnahmen) im Rahmen der Teilpauschalierung für das stehende Holz in Abzug zu bringen. Er ist jedenfalls der Ansicht, dass bei Schlägerungen die ursprünglichen Anschaffungskosten des geschlägerten Holzes in den pauschalen Betriebsausgaben nicht erfasst sind.

a. Zum „Wertverzehr“ beim Waldverkauf:

Unstrittig ist, dass ein allfälliger Veräußerungsgewinn aus dem verkauften Anlagevermögen „stehendes Holz“ zu erfassen ist. Der Bf. begehrt die gesamten anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten (€ 6.211,97).

Im Erkenntnis des **VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0021**, hielt dieser u. a. fest:

*„5.5. Auf den Beschwerdefall übertragen bedeutet dies, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten für das stehende Holz nur, und zwar anteilmäßig, jenem **Holzbestand** zuzuordnen sind, der beim seinerzeitigen Erwerb des Forstbetriebes **im Jahre 1920 schon und bei der Veräußerung im Jahre 1980 noch vorhanden war**. Dem mit dem Forstbetrieb veräußerten jüngeren und daher nicht schon 1920 „angeschafften“ Holzbestand sind hingegen nicht Anschaffungs-, sondern (geschätzte) Herstellungskosten - insbesondere die Kosten der Erst- oder Wiederaufforstung - zuzurechnen und dem auf das stehende Holz entfallenden Anteil am Veräußerungserlös ebenfalls gegenüberzustellen. ...“.*

Demnach ist im vorliegenden Fall hinsichtlich der Ermittlung der abzuziehenden ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes zu prüfen, „*was an Bestand 1997 schon und 2016 noch vorhanden*“ war:

Der Bf. bestreitet nicht die Feststellungen des Gutachters, dass „*neben Blößflächen 'die spärlich verjüngten Windwurfflächen dominierend und ein kleiner Anteil im Dickungsalter der Altersklasse II' ist. Ebenso wenig stellt er in Abrede, dass „der Bestockungsgrad auf den Windwurfflächen noch sehr gering und die Dickungen eine unregelmäßige Struktur aufweisen“, „die Ertragsklassen bei Fichten und Lärche im unteren Bereich“ liegen, „Vorrat und Zuwachs vernachlässigbar“ sind und „aufgrund der jungen Altersstruktur kaum geschätzt werden können“ (Gutachten Pkt. 2.4. Wald-Bestandesverhältnisse).*

Wenn der Bf. behauptet, das Finanzamt hätte „keine“ ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes bei der Ermittlung des Veräußerungsgewins berücksichtigt, so ist dies nicht richtig. Das Finanzamt hat den Bf. ausdrücklich darauf hingewiesen- und hat er dies nicht bestritten - dass der Gutachter die anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten (5% des von ihm ermittelten rechnerischen Wertes) bereits bei Ermittlung der Teilwerte zur Aufteilung des Veräußerungserlöses einbezogen hat, indem er von den rechnerisch ermittelten € 12.088,00

5%, d. s. € 604,00, in Abzug gebracht hat. Dadurch hat sich - dem trat der Bf. letztendlich nicht entgegen - ein entsprechend verminderter Veräußerungserlös für das stehende Holz ergeben. Hätte der Gutachter in der Verteilung der Teilwerte den rechnerischen Betrag von € 12.088,00 angesetzt und nicht die um die ursprünglichen Anschaffungskosten (5% des rechnerischen Wertes = € 604,00) verminderten Betrag von € 11.473,00, hätte sich ein Anteil am Veräußerungserlös des stehenden Holzes von € 25.477,00 (11,66%) anstatt der vom Steuerberater genannten € 24.340,59 ergeben. Dies bedeutet im Ergebnis, dass durch die Berechnung des Gutachters der Veräußerungserlös um - letztendlich - ursprüngliche Anschaffungskosten von € 1.136,00 vermindert wurde. Somit hat das Finanzamt sehr wohl anteilige ursprüngliche Anschaffungskosten für noch vorhandenen Holzbestand in Abzug gebracht.

Diese € 1.136,00 sind rd. 18,3% des vom Bf. begehrten Betrages von € 6.211,97. Zumal 2016 unzweifelhaft nur ein sehr geringer Anteil vom Alt-Holzbestand vorhanden und die Verjüngung sehr „spärlich“ war, wird dieser Betrag wohl den ursprünglichen Anschaffungskosten des 2016 noch vorhandenen Altbestandes (samt allfälligen Herstellungskosten für Verjüngung) entsprechen.

Der Bf. hat keine weiteren konkreten Einwendungen erhoben und trotz Aufforderung keine konkreten Unterlagen für den in der Beschwerde vorerst begehrten „Wertverzehr“ (30%, € 7.302,08) vorgelegt, auf die einzugehen gewesen wäre. Auch bestätigt der Bf. die Annahme des Finanzamtes, dass beinahe der gesamte Holzbestand abgeholzt ist.

Da auch - dem Gutachter folgend - die Wiederaufforstung nur sehr „spärlich“ erfolgte (*„spärlich verjüngte Windwurfflächen“*) und der Bf. keine konkret nachvollziehbaren (als Herstellungskosten zu behandelnde) Wiederaufforstungskosten begehrte, auf die einzugehen wäre, ist für das BFG kein Grund ersichtlich, für Wiederaufforstungskosten eine weitere Abzugspost bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen.

Was den Hinweis auf das Milchkontingent anlangt, so handelt es sich bei diesem um ein Recht (UFSG vom 27.12.2010, RV/0569-G/10), das mit dem zu beurteilenden Holzbestand nicht vergleichbar ist. Demzufolge vermag der diesbezügliche Einwand dem Begehren nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Wenn der Bf. meint, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes zur Gänze beim Verkauf in Abzug gebracht werden müssen, sofern nicht im Jahr der Schlägerung zusätzlich zu den pauschalen Betriebsausgaben ein pauschaler Wertverzehr in Abzug gebracht würde, so vermag das BFG dem in Anbetracht der Ausführungen im oben angeführten VwGH-Erkenntnis nicht zu folgen. Verwiesen wird weiters auf die Ausführungen in Pkt. 3.1.b des vorliegenden Erkenntnisses.

Wollte man der Ansicht des Bf. folgen, dass im Falle der Ermittlung der Einkünfte nach der LuF-PauschVO ursprüngliche Anschaffungskosten von bereits in den Vorjahren durchgeführten Schlägerungen im Zuge des Verkaufs zu berücksichtigen wären, so würde dies zu einem unverhältnismäßigen Ermittlungsaufwand führen. Denn dann müsste im Verkaufszeitpunkt immer geprüft werden, ob bereits laufend ein „Wertverzehr“ berücksichtigt wurde oder nicht. Im vorliegenden Fall wurde erstmals im Zuge der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016 ein - wiederum nur pauschaler - Wertverzehr für das laufende Jahr geltend gemacht, nicht aber in den Vorjahren. Abgesehen davon, dass mit einem Abzug von ursprünglichen Anschaffungskosten des in Vorjahren geschlägerten Holzes erst im Zuge des Waldverkaufs der Periodengerechtigkeit nicht Rechnung getragen würde, müsste das Finanzamt im Verkaufsjahr (hier 2016) den Zeitraum 1997 bis 2015 auf eine allfällige Berücksichtigung eines Wertverzehrs prüfen.

Was den Hinweis auf die Ausführungen in Hofstätter/Reichel, Rz. 5 zu § 4 Abs. 10 EStG 1988, anlangt, so führt dieser zu keinem anderen Ergebnis. Dort ist festgehalten, dass sich beim Übergang auf den Betriebsvermögensvergleich ein Übergangsgewinn oder -verlust ergeben kann, „soweit die Gewinnermittlung die Bestandsveränderungen nicht berücksichtigt“. Der Beurteilung unter Pkt. 3.1.b des Erkenntnisses folgend, ist jedoch der im Zeitraum 1997 bis zum Verkauf geschlägerte Holzbestand bereits im Zeitpunkt der Schlägerung im Rahmen der pauschalen Betriebsausgaben erfasst. Die anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten des im Verkaufszeitpunkt noch vorhandenen Bestandes hat - wie festgehalten – das Finanzamt bereits im Erstbescheid in Abzug gebracht. An diesen will auch das BFG festhalten.

Zusammenfassend geht das BFG davon aus, dass

anteilige ursprüngliche Anschaffungskosten des noch vorhandenen Altbestandes im Erstbescheid bereits berücksichtigt sind,

darüber hinaus gehende ursprüngliche Anschaffungskosten bis zum begehrten Betrag von € 6.211,97 mangels konkreter nachvollziehbarer Angaben und Unterlagen nicht anzusetzen sind, und

die ursprünglichen Anschaffungskosten des im Zeitraum 1997 bis 2016 geschlägerten Holzes in den pauschalen Betriebsausgaben erfasst waren (siehe Pkt. 3.1.b des Erkenntnisses).

Nach all dem Gesagten war das Begehren des Bf., die gesamten anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes im Jahr des Verkaufs des Grundstücks (2016) in Abzug zu bringen, als unbegründet abzuweisen.

b. Zum „Wertverzehr“ beim Holzverkauf:

Der Bf. beantragt als Alternativbegehren für den Fall, dass nicht die gesamten ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes der verkauften Fläche beim Waldverkauf berücksichtigt würden, bei den Einkünften aus laufenden Holzschlägerungen einen Wertverzehr in Höhe von 30% des Erlöses aus den Schlägerungen in Abzug zu bringen.

Mit der (Teil-)Pauschalierung sollen nur **„regelmäßig in den Betrieben anfallende Rechtsgeschäfte und Vorgänge“** erfasst werden. Die nicht regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte sind beispielhaft in § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO festgehalten. Zumal im § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 konkret die pauschalen Betriebsausgaben für „Selbstschlägerungen“ und „Holzverkauf am Stock“ festgelegt werden, ist nach Ansicht des BFG auch unzweifelhaft davon auszugehen, dass Schlägerungen mit anschließendem Verkauf des Holzes „regelmäßig anfallende Vorgänge bzw. (Rechts)geschäfte“ sind und die pauschalen Betriebsausgaben „alle laufenden Ausgaben“ decken.

Nach Ansicht des BFG gehört das Schlägern von Holz mit anschließendem Verkauf zu den „regelmäßigen“ (Rechts)geschäften eines Forstwirtes. Hält man sich vor Augen, dass auch nach Ansicht des Bf. die Pauschalierung als E/A-R gilt, so gehört zu einer solchen als laufende Ausgabe im Zusammenhang mit Schlägerungen auch der Abzug der (geschätzten) ursprünglichen Anschaffungskosten des Holzbestandes bei dem durch die Schlägerung erfolgten „Wandel“ vom Anlage- zum Umlaufvermögen (vgl. das oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 27.03.1985, 83/13/0079).

Der klare Wortlaut der LuF-PauschVO 2015 sieht weder in § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 noch in § 15 Abs. 2 leg. cit. die vom Bf. begehrte Abzugspost neben den pauschalen Sätzen vor. Andere Pauschalierungsverordnungen lassen neben pauschalen Betriebsausgaben den zusätzlichen Abzug bestimmter Betriebsausgaben zu. Dies ist dem Wortlaut der jeweiligen Verordnung jedoch unzweifelhaft zu entnehmen („Neben den pauschalen Betriebsausgaben ...“). In der LuF-PauschVO 2015 fehlt aber eine entsprechende Bestimmung. Hätte der Verordnungsgeber tatsächlich neben den pauschalen Betriebsausgaben des § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO den Abzug der ursprünglichen Anschaffungskosten des geschlägerten Holzes als zusätzliche Betriebsausgabe gewollt, hätte er dies auch ausdrücklich formuliert bzw. formulieren müssen.

Im Erkenntnis des **VwGH vom 19.06.2002, 99/15/0264**, wird ausgeführt:

„Sofern ein Steuerpflichtiger eine Durchschnittssatzgewinnermittlung im Sinne von § 17 EStG 1988 in Anspruch nimmt, begibt er sich damit auch des Rechtes, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen. Er kann also nicht den pauschal ermittelten Gewinn um gesondert geltend gemachte Betriebsausgaben welcher Art immer kürzen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen lediglich dann, wenn entweder die betreffende

Durchschnittssatzverordnung ausdrücklich bestimmte Betriebsausgaben gesondert zum Abzug zulässt oder wenn nach dem letzten Satz des § 17 Abs. 5 Z. 3 leg. cit. nur bestimmte andere Betriebsausgaben pauschaliert werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 95/15/0011).“

Wenngleich diese Ausführungen nicht dezidiert zur LuF-PauschVO 2015 ergangen sind, untermauern sie die Ansicht, dass schon der klare Wortlaut der Verordnung neben pauschalen Betriebsausgaben eine weitere vom Bf. begehrte Abzugspost nicht zulässt.

Jede Pauschalierung - weil eine Schätzung - kann und wird naturgemäß nicht zu einem Ergebnis führen, das sich bei exakter Ermittlung aller Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) bzw. § 4 (1) ergeben hätte. Dies kann zum Vorteil, aber auch zum Nachteil für den Bf. sein. Es ist aber Sache des Bf. (und seiner steuerlichen Vertretung), dies für sich zu entscheiden.

Der Bf. hat sich aus freien Stücken zur pauschalierten Gewinnermittlung entschieden. Unzweifelhaft hätte der Bf. im Fall der E/A- R bzw. der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 eine rechnerisch konkret bestimmte (bzw. allenfalls im Schätzungsweg ermittelte) Aufwandsposition für die Abschreibung der ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes erhalten, er hätte aber sämtliche Positionen der Betriebsausgaben natürlich entsprechend präzise ermitteln müssen. Wie die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung dargetan hat, sah man in der pauschalen Ermittlung noch immer einen Vorteil.

Wenn der Bf. meint, mit dem Ansatz eines „Wertverzehr“ von 30 % würde der Totalgewinnungleichheit Rechnung getragen, ist ihm Folgendes zu entgegnen:

Die pauschalen Betriebsausgaben sind eine geschätzte Größe und werden im Regelfall – und damit auch hier - nicht den exakt ermittelten Betriebsausgaben (von Schlägerungsvorgängen) entsprechen. Zudem hat der Bf. keine Unterlagen beigebracht, die zu dokumentieren vermögen, dass der von ihm pauschal begehrte Wertverzehr von 30% der Schlägerungserlöse den anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten des jeweils geschlägerten Holzes entspricht. Zumal die pauschalen Betriebsausgaben und ein 30%-iger Wertverzehr im Regelfall nicht den exakt ermittelten Betriebsausgaben einer Gewinnermittlung nach § 4 (3) bzw. § 4 (1) EStG entsprechen werden, würde selbst durch die Stattgabe des Begehrens keine „Totalgewinnungleichheit“ erreicht.

Außer Streit steht, dass die Teilpauschalierung ertragsteuerlich als E/A-R gilt. Den vorigen Ausführungen folgend sind jedoch nach Ansicht des BFG - und konträr zu jener des Bf. - aufgrund des Wortlautes der Verordnung die ursprünglichen Anschaffungskosten des laufend geschlägerten Holzes in der Pauschalierung erfasst. Daher ist auch aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.07.2013, 2011/15/0046 (betreffend die Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei Wechsel der Gewinnermittlungsart von § (4 3) auf § 4 (1) für das gegenständliche Vorbringen nichts zu gewinnen.

Der Bf. wendet ein, dass die Höhe der pauschalen Prozentsätze schon für die zusätzliche Berücksichtigung eines Wertverzehr spreche. Weiters bringt er vor, aufgrund der Lage der Grundstücke und Verhältnisse seien Gewinnspannen von 50% völlig unreal. Es sei auch empirisch bewiesen, dass sich Betriebsausgaben in Höhe von 80% bis 90% der Betriebseinnahmen niederschlagen würden. Abgesehen davon, dass diese Vorbringen allgemein gehalten und nicht durch Unterlagen dokumentiert sind, ist dem Bf. zu entgegnen:

Die pauschalen Betriebsausgaben werden in Abhängigkeit von Minderungszahlen bemessen. Wie in Jilich, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 219, festgehalten, wird die Minderungszahl für Großwälder (über 100 ha) festgestellt. Sie liegt zwischen 1 und 100. Je höher die Minderungszahl, desto besser sind die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen. Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der Bf. bei einer Minderungszahl von 73,1 keine schlechten Ertragsbedingungen hat.

Es vermag auch nicht die von der steuerlichen Vertretung aufgezeigte Änderung in § 3 Abs. 4 Pausch-VO 2015 (Zuschlag von 20% bei Kalamitätsnutzung) durch BGBl. II 559/2020 dem Begehren des Bf. zum Erfolg zu verhelfen. Es verbliebe - sollten sich durch die Pauschalierung (nur) Nachteile für den Bf. ergeben - immer noch die Möglichkeit, sich für eine Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) oder § 4 (1) zu entscheiden.

Angemerkt werden darf noch, dass pauschale Betriebsausgaben auch abgezogen werden dürfen, selbst wenn tatsächlich geringere Betriebsausgaben angefallen sind. Diese Rechtsfolge nimmt der Gesetzgeber in Kauf und dient sie - wie der Bf. bzw. seine steuerliche Vertretung meinte - der Erleichterung in der Einkünfteermittlung.

Wenn der Bf. vorbringt, es käme im Falle der Abweisung zu einer verbotenen Dauerabschreibung, so ist ihm entgegenzuhalten, dass es - weil die ursprünglichen Anschaffungskosten des geschlägerten Holzes wie alle sonstigen Ausgaben nicht konkret abgerechnet werden – auch sein kann, dass letztendlich mit der Pauschalregelung nicht die gesamten ursprünglichen Anschaffungskosten abgeschrieben werden können. Weiters ist dem Bf. entgegenzuhalten, dass der von ihm begehrte laufende Wertverzehr auch nur eine Schätzung ist. Der Bf. hat keine Unterlagen vorgelegt, die zu dokumentieren vermögen, dass der 30%-ige Wertverzehr den ursprünglichen Anschaffungskosten entspricht. Selbst wenn man dem Begehren des Bf. Folge geben würde, wäre nicht ausgeschlossen, dass er im Laufe der Jahre /bedeutend) mehr als die tatsächlichen ursprünglichen Anschaffungskosten abschreibt.

Zusammenfassend darf festgehalten werden, dass der Wortlaut des § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO bei laufenden Schlägerungen den vom Bf. begehrten Wertverzehr in Höhe von 30% der Schlägerungserlöse zusätzlich zu den pauschalen Betriebsausgaben nicht zulässt. Auch die weiteren Vorbringen vermochten das BFG vom Begehren nicht zu überzeugen.

Die Beschwerde war daher auch hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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.

Die Entscheidung bezüglich der Berücksichtigung der ursprünglichen anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes im Zuge des Verkaufs des Waldes findet in den Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0021, Deckung. Die Entscheidung über die Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten des im Verkaufszeitpunkt noch vorhandenen Waldes wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffen.

Zumal eine Aussage des VwGH, ob neben den pauschalen Betriebsausgaben ein weiterer „Wertverzehr“ dem Grunde nach zum Abzug zugelassen werden kann, in der Rechtsprechung des VwGH zur LuF-PauschVO 2015 nicht gefunden werden konnte, erachtet das BFG die Revision in diesem Punkt für zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Juni 2023