

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONFIDA St. Veit Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Klagenfurter Straße 32a, 9300 St.Veit/Glan, über die Beschwerde vom 25. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 19. März 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach der am 5. 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 Bf. wies in der **Einkommensteuererklärung 2017** Einkünfte aus Forstwirtschaft in Höhe von € 24.320,60 aus. Er ermittelte diese nach der Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, BGBl. II 125/2013 (LuF-Pausch-VO 2015).

Darin waren Einkünfte aus Holzverkauf von € 20.026,04 enthalten. Bei diesen machte der Bf. gemäß § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 entsprechend der Minderungszahl (73,1) pauschale Betriebsausgabensätze von 20% für Holzverkauf am Stock und 50% für Selbstschlägerung geltend. Weiters begehrte er jeweils die hier strittigen **30% „Wertverzehr“**, mit denen die ursprünglichen Anschaffungskosten des geschlägerten Holzes berücksichtigt sein sollten. Er brachte daher beim Holzverkauf am Stock 50% und für Selbstschlägerungen 80% der jeweiligen Erlöse als Betriebsausgaben in Abzug.

Die erklärten Einkünfte aus dem Holzverkauf (**€ 20.026,04**) setzten sich laut Bf. wie folgt zusammen:

- a. **Stockverkauf € 1.326,90** (Einnahmen € 2.653,79 abzgl. 50% Betriebsausgaben € 1.326,90 = € 1.326,90) und
- b. **Selbstschlägerung € 18.699,15** (Einnahmen € 93.495,74 abzgl. 80% Betriebsausgaben € 74.796,59 = € 18.699,15) zusammen.
- c. Weiters gab der Bf. an, dass 63,42% der Festmeter (€ 12.700,52) aufgrund höherer Gewalt zu bringen gewesen seien.

Im **Einkommensteuerbescheid 2017** ließ das Finanzamt den Wertverzehr von jeweils 30% nicht zum Abzug zu. Aufgrund der Minderungszahl von 73,1 habe es bei der Selbstschlägerung 50% und beim Verkauf am Stock 20% an pauschalen Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Weiters habe es die Halbsatzeinkünfte entsprechend den ermittelten Einkünften angepasst. Es setzte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 53.165,47 fest.

In der **Beschwerde** beehrte der Bf. die erklärungskonforme Veranlagung. Würden im Falle eines Verkaufs (Anm.: des Waldes) nicht die ursprünglichen Anschaffungskosten in Abzug gebracht, sei bei der laufenden Schlägerung die Bestandsveränderung bzw. der Buchwertabgang neben den pauschalen Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

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 Selbstschlägerung die Bringungskosten zählen. Die pauschalen Betriebsausgaben könnten keinesfalls die laufenden Betriebsausgaben und die Anschaffungskosten (Wareneinsatz bzw. Buchwertabgang) decken.

In der Forstwirtschaft sei maximal ein Gewinn von 5% bis 10% erwirtschaftbar. Ein Gewinn von 50% bzw. 80% sei völlig unrealistisch und entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

In der **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt das Beschwerdebegehren ab. Neben den pauschalen Betriebsausgaben sei der Abzug sonstiger Betriebsausgaben - welcher Art auch immer - gemäß § 15 Abs. 2 nicht zulässig.

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

Er verwies bezüglich seiner Beschwerdevorbringen betreffend den Holzverkauf auf seine Vorbringen im Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2016.

Es werden die maßgeblichen Geschehnisse und Vorbringen der Parteien zum Wertverzehr beim Holzverkauf des Beschwerdeverfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 festgehalten:

Zum Vorhalt, bezüglich des Wertverzehr von jeweils 30 % beim Holzverkauf 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, wurden rechtliche Grundlagen und Unterlagen nicht bekannt gegeben.

Laut Bf. seien im Rahmen der Teilpauschalierung die durch die Schlägerung durch Verkauf verursachten Bestandsveränderungen steuerlich nicht als Aufwand bzw. Buchwertabgang geltend gemacht worden. Nicht vom System der Pauschalierung umfasst sei die Veräußerung des stehenden Holzes im Zuge des Verkaufes von Forstflächen. Die Anschaffungskosten für ein Milchkontingent seien nicht mit den pauschalen Betriebsausgaben für den Verkauf von Milch abgegolten (EStR Rz. 4180a), daher 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 und damit eindeutig dem Prinzip der Totalgewinnungleichheit 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.

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.

In der **mündlichen Verhandlung** brachte die steuerliche Vertretung vor, dass es bis dato nie ein Thema gewesen sei, dass Anschaffungskosten des Holzes (Anm.: beim Waldverkauf) 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 würde niemals ein Buchwertabgang gedeckt. 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 Totalgewinnlichkeit, 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 (Anm.: des Waldes) die Anschaffungskosten nicht abzuziehen seien. Es handle 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 entstehend 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, ob nicht der Verordnungsgeber 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 für eine Veräußerung eines Waldes innerhalb eines Jahres und den - je nach Gewinnermittlungsvorschrift - unterschiedlichen Ergebnissen.

Über Vorhalt, warum in diesem Fall die Teilpauschalierung gewählt wurde, gab die steuerliche Vertretung an, dass man bisher keinen Nachteil gesehen habe, wenn man Vereinfachungen bei der Steuerermittlung habe. Die Anschaffungskosten seien immer ein Teil der Bemessungsgrundlagen.

Das Finanzamt gab noch an, dass im Falle von Nachteilen durch die Pauschalierung eine Teilpauschalierung nicht gewählt werden dürfe.

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 EA-R gelte, auf § 4 Abs. 1 nicht von Bedeutung. Für den Bf. waren die Ausführungen sehr wohl relevant. 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 Jahr 2017 ermittelte der Bf. seine Einkünfte aus der Forstwirtschaft nach der LuF-PauschVO 2015. Die Minderungszahl betrug 73,1. Anders als 2016 hat 2017 kein Waldverkauf stattgefunden.

Der Bf. begehrt, von den laufenden Erlösen aus Holzschlägerungen des Jahres 2017 zusätzlich zu den pauschalen Betriebsausgaben einen „Wertverzehr“ in Höhe von 30% der Schlägerungserlöse als Betriebsausgabe.

Unterlagen, aus denen die Rechtsgrundlage für die Geltendmachung des Wertverzehrs bzw. die konkrete Höhe des vom Bf. gewählten Prozentsatzes nachvollziehbar hervorgehen, legte der Bf. nicht vor. Er beruft sich auf den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit sowie den Grundsatz, dass die Schätzung der Realität möglichst nahekommen müsse. Weiters führt er Hofstätter/Reichel, Rz. 5 zu § 4 Abs. 10 EStG 1988 ins Treffen. Er verweist auf seine Vorbringen zum Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2016.

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

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem vorgelegten Akteninhalt 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 Schlagerung 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).

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-PauschVO 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, bei der Teilpauschalierung einen laufenden geschätzten „Wertverzehr“ (30% der Einnahmen) 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.

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 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 Durchschnittsatzverordnung 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 die vom Bf. begehrte weitere 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 Totalgewinngleichheit 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 „Totalgewinnleichheit“ 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. Abgesehen davon lag 2017 kein Waldverkauf vor, der einen Übergang auf § 4 (1) gefordert hätte.

Der Bf. wendet ein, dass die Höhe der pauschalen Prozentsätze schon für die zusätzliche Berücksichtigung eines Wertverzehrs 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. 3 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.

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.

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 gegeben hätte, 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 als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zur Un/Zulässigkeit der 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.

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 für zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Juni 2023