

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr. Bf., über die Beschwerde vom 08. September 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 08. August 2022 betreffend *Einkommensteuer 2020*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird festgesetzt mit 9.079,00 Euro.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 04. August 2020 verkaufte der Beschwerdeführer (Bf.) die Liegenschaft EZ X, KG Y,, an Käuferin und Käufer zum Gesamtkaufpreis von 80.000,00 Euro.

In einer **Sachverhaltsdarstellung**, per E-Mail an die belangte Behörde am 22. November 2021 übermittelt, nahm der Bf. Bezug auf ein Telefonat vom 15. November 2021 und gab bekannt, dass die Liegenschaft KG Y von ihm und Q.N. mit Kaufvertrag vom 04. März 1997 je zur Hälfte gekauft worden sei. Die Zufahrtsstraße hätten sie gemeinsam mit den Nachbarn errichtet und Q.N. habe die Barleistungen anteilmäßig mitbezahlt. Alle anderen Investitionen wie z.B.: Wasseranschluss, Abwasserkanalanschluss, laufende Instandhaltungen sowie beim Haus die baulichen Investitionen wie z.B.: Holzblockbau sanieren, kaputte Bretterwände durch Blockbau mit Altholz errichten, neue Trammdecke und neuen Dachstuhl

mit Isolierung herstellen, habe der Bf. allein durchgeführt und bezahlt. Mit Kaufvertrag vom 30. November 2017 habe der Bf. Herrn Q.N. seinen Hälfteanteil abgekauft. Die steuerliche Abwicklung und die grundbücherliche Durchführung sei über das Notariat X in Ort2 erfolgte. Die erforderlichen Zahlungen seien im Jahr 2021 vorgeschrieben und im Frühjahr 2021 vom Bf. geleistet worden. Mit Kaufvertrag vom

04. August 2020 habe der Bf. die Liegenschaft KG Y an die Ehegatten Käuferin und Käufer verkauft. Der Wald hätte bis auf einige Laubbäume weggearbeitet werden müssen, da es einen sehr starken Borkenkäferbefall gegeben habe. Es gebe also lediglich den Waldboden in sehr steiler Lage ohne Baumbestand. Der Bodenwert liege im Centbereich. Bei der steile Wiesenfläche gehe es um einen Wert von weniger als ein Euro pro m². Beim Grundbesitz neben dem Kellerstöckl in Adresse2, sei seine Tochter als Erbin ihrer verstorbenen Mutter, seit 12. August 2016 zur Hälfte Miteigentümerin. Mit den Anrainern AnrainerXY laufe ein Flurbereinigungsverfahren über die Agrarbehörde Graz - Grundstückstausch ohne Bezahlung.

Die belangte Behörde richtete in Folge per E-Mail vom 09. Dezember 2021 an den Bf. ein **Ersuchen** um Übermittlung folgender Unterlagen:

-) Belege über den Erhalt des Verkaufserlöses aus dem Kaufvertrag vom 04. August 2020;
-) Nachweis darüber, dass das Gebäude der Liegenschaft KG Y vom Bf. selbst hergestellt worden sei;
-) Darstellung über die Aufteilung des Verkaufserlöses in Höhe von 80.000,00 Euro auf Gebäude, Wald und andere Grundstücksflächen;
-) zum Flurbereinigungsverfahren betreffend den Grundbesitz neben dem Kellerstöckl in Adresse2: den Bescheid der Agrarbezirksbehörde, sobald dieser vorliege.

Der Bf. teilte mit **E-Mail** vom 01. Februar 2022 mit, dass er den Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens vor einigen Tagen telefonisch von der ABB Graz angekündigt bekommen habe und nach Einlangen alle Unterlagen übermittle.

In einem **Ergänzungersuchen** vom 15. März 2022 wurden dem Bf. die im E-Mail vom 09. Dezember 2021 angeführten Punkte nochmals vorgehalten und darauf hingewiesen, dass bei nicht fristgerechtem Nachkommen nach Aktenlage entschieden werde.

Der Bf. teilte **per E-Mail** vom 19. April 2022 der belangten Behörde mit, dass sie die ergänzenden Auskünfte noch heute bekommen würde.

Die belangte Behörde erließ am 08. August 2022 den **Einkommensteuerbescheid 2020** und setzte die Einkommensteuer iHv. 9.202,00 Euro (Nachforderung) fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf. per Kaufvertrag vom 04. August 2020 die Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y. um 80.000,00 Euro veräußert habe. Aufgrund der Angaben des Bf. gegenüber der Parteienvertreterin Frau RA YY sei bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer die Herstellerbefreiung gem. 30 Abs. EStG 1988 angewendet worden. Da der Bf. jedoch der mehrfachen Aufforderung nachzuweisen, dass er das Gebäude selbst

hergestellt und den Veräußerungserlös erst im Jahr 2021 erhalten hätte, bislang nicht nachgekommen sei, werde die Immobilienertragsteuer für das Jahr 2020 wie folgt berechnet: Erste Hälfte angeschafft 1997, damit Altvermögen: 40.000,00 Euro abzgl. pauschale Anschaffungskosten von 34.400,00 Euro (86%) = 5.600,00 Euro Veräußerungsgewinn. Zweite Hälfte angeschafft am 30. November 2017, damit Neuvermögen: 40.000,00 Euro abzgl. 13.500,00 Euro Anschaffungskosten lt. Kaufvertrag, abzgl. 472,50 Euro Grunderwerbsteuer (3,5%), abzgl. 148,50 Euro Eintragungsgebühr (1,1%) und abzgl. 500,00 Euro geschätzte Vertragserrichtungskosten = 25.379,00 Euro Veräußerungsgewinn
Gesamtgewinn aus der Grundstücksveräußerung: 30.979,00 Euro; davon 30% = 9.293,70 Euro Immobilienertragsteuer.

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 08. September 2022 **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid, da der Erlös für das Gebäude aufgrund der Herstellerbefreiung steuerfrei sei, denn der Bf. habe bei allen Arbeiten das Risiko für Kostenüberschreitungen getragen. Die Zufahrtsstraße sei gemeinsam mit den Nachbarn errichtet worden und Q.N. habe die Barleistungen anteilmäßig mitbezahlt. Alle anderen Investitionen wie z.B.: Wasseranschluss, Abwasserkanalanschluss, laufende Instandhaltungen sowie beim Haus die baulichen Investitionen wie z.B.: Holzblockbau sanieren, kaputte Bretterwände durch Blockbau mit Altholz errichten, neue Trammdecke und neuen Dachstuhl mit Isolierung herstellen, habe der Bf. allein durchgeführt und bezahlt. Dazu lege der Bf. als Beilage die Rechnung der Fa. Holzbau CC vom 16. Juli 2015 und den Zahlungsnachweis vom 28. Juli 2015 - Betragssumme: 27.633,18 Euro - als Nachweis vor.

Der Wald habe bis auf einige Laubbäume weggearbeitet werden müssen, da es einen sehr starken Borkenkäferbefall gab. Es gebe also lediglich den Waldboden in sehr steiler Lage ohne Baumbestand. Der Bodenwert liege im Cent-Bereich. Bei der steilen Wiesenfläche gehe es um einen Wert von weniger als ein Euro pro m².

Der Bf. beantrage daher die Neuberechnung der Immobilienertragssteuer nur für den Wald- und Wiesenbereich in der KG Y. Als Berechnungsgrundlage für den Waldboden seien 55 Cent und für die Wiesenfläche 95 Cent heranzuziehen. Der Bf. ersuche seine Einzelunfallversicherung iHv 149,19 Euro (der Betrag sei am 28. Jänner 2020 überwiesen worden), bei der Einkommensteuer zur berücksichtigen.

Der Beschwerde waren beigelegt:

- Rechnung der Firma Holzbau CC mit einem Gesamtbetrag inkl. USt iHv. 28.487,81 Euro. Als Rechnungszweck ist „*Abrechnung - Regiearbeiten und Material für die Revitalisierung des Wohnhauses in Adresse KG Y laut Angebot vom 14.04.2014 und Auftrag vom 07.02.2015. Leistungszeitraum: Juni - Juli 2015*“ ausgewiesen.
- Elba-Auszug vom 28. Juli 2015 über den Betrag von 28.487,81 Euro
- Uniqa-Mahnung vom 02. Jänner 2020 und Zahlungsanweisung vom 20. Jänner 2020.

In einem weiteren **Schreiben** vom 22. September 2022 ersuchte der Bf. bei der Berechnung der Einkommensteuer 2020 auch den Alleinerzieherabsetzbetrag zu berücksichtigen, da seine Tochter studiere und für das gesamte Jahr 2020 die Familienbeihilfe ausbezahlt worden sei.

Die belangte Behörde erließ mit 24. Oktober 2022 eine abändernde

Beschwerdevorentscheidung und setzte die Einkommensteuer mit 9.135,00 Euro (bisher 9.202,00 Euro) neu fest. In der zusätzlichen Begründung vom 25. Oktober 2022 führte sie aus:

1. Herstellerbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988:

Aus den Angaben in der Rechnung der Firma Holzbau CC vom 16. Juli 2015 sei klar ersichtlich, dass es sich nicht um einen Hausbau, also die Erstellung eines neuen Gebäudes handle.

Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 2014, 2010/13/0154, stellte die belangte Behörde fest, dass die Herstellerbefreiung für das Gebäude nicht zustehe. In Folge führte die belangte Behörde eine Neuberechnung der Immobilienertragsteuer für den Verkauf der Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y. – Kaufvertrag vom 04. August 2020 – wie folgt durch:

„Veräußerungserlös laut Kaufvertrag: 80.000,00 Euro

Wert der Wiesenfläche laut Beschwerde: 0,95 Euro pro m²

Wert des Waldbodens laut Beschwerde: 0,55 Euro pro m²

Aufteilung auf die Flächen laut Kaufvertrag:

Landwirtschaftliche Fläche gesamt: 7.500 m² à 0,95 Euro = 7.125,00 Euro (8,91%)

Waldfläche gesamt: 7.475 m² à 0,55 Euro = 4.112,00 Euro (5,14%)

Baufläche gesamt: 83 m² = 68.763,00 Euro (85,95%)

Summe: 15.058 m² = 80.000,00 Euro (100%)

Altvermögen: Die 1. Hälfte der Liegenschaft wurde im Jahr 1997 angeschafft, d.h. gem. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 werden pauschale Anschaffungskosten von 86% des anteiligen Veräußerungserlöses vom Erlös abgezogen.

Neuvermögen: Die 2. Hälfte der Liegenschaft wurde am 30. November 2017 angeschafft, d.h. gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 werden die sächlichen Anschaffungskosten vom Erlös abgezogen:

Kaufpreis lt. Kaufvertrag: 13.500,00 Euro

3,5% Grunderwerbsteuer: 472,50 Euro

1,1% Eintragungsgebühr: 148,50 Euro

geschätzte Vertragserrichtungskosten: 500,00 Euro

gesamte Anschaffungskosten: 14.621,00 Euro

a) Landwirtschaftliche Fläche:

Anteiliger Veräußerungserlös: 7.125,00 Euro

Davon 50%: 3.562,50 Euro

Altvermögen:

Veräußerungserlös: 3.562,50 Euro

- 86% pauschale Anschaffungskosten: -3.063,75 Euro

Gewinn Altvermögen: 498,75 Euro

Neuvermögen:

Veräußerungserlös: 3.562,50 Euro

- 8,91% der Anschaffungskosten: -1.302,73 Euro

Gewinn Neuvermögen: 2.259.77 Euro

b) Waldfläche:

Anteiliger Veräußerungserlös: 4.112,00 Euro

Laut Erkenntnis des VwGH vom 06.07.2006, 2002/15/0175, stellt bei Waldverkäufen der auf den Holzbestand entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar - auch wenn ansonsten kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb geführt wird. Gewinne aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen können gem. § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 mit 35% des auf Grund und Boden und stehendes Holz (und Jagdrecht) entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden. Damit werden jedoch nur die stillen Reserven des stehenden Holzes (und des Jagdrechtes) abgegolten. Diese Einkünfte unterliegen der Tarifbesteuerung.

Die verbleibenden 65% des Veräußerungserlöses verteilen sich daher auf den Grund und Boden sowie auf die Buchwerte des stehenden Holzes (und des Jagdrechtes). Nach der Verwaltungspraxis sind unter Berücksichtigung dieser Buchwerte 50% des auf Grund und Boden und stehendes Holz (und Jagdrecht) entfallenden Veräußerungserlöses als auf Grund und Boden entfallender Veräußerungserlös anzusetzen. (vgl. Haingartner in Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, 3. Aufl. 2016, 6.5.4. Forstveräußerung inkl. Immobilienertragsbesteuerung).

Immobilienwertsteuer von Grund und Boden (= pauschal 50% des Veräußerungserlöses):

Pauschal 50% von 4.112,00 Euro: 2.056,00 Euro

Davon 50%: 1.028,00 Euro

Altvermögen: Veräußerungserlös: 1.028,00 Euro

- 86% pauschale Anschaffungskosten: -884,08 Euro

Gewinn Altvermögen: 143,92 Euro

Neuvermögen: Veräußerungserlös: 1.028,00 Euro

- 5,14% der halben anteiligen Anschaffungskosten: -375,76 Euro

Gewinn Neuvermögen: 652,24 Euro

Einkünfte aus Waldverkauf: Pauschal 35% von 4.112,00 Euro: 1.439.20 Euro

Die Einkünfte aus Waldverkauf sind in den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (siehe Punkt 3) enthalten. Ein Veräußerungsfreibetrag kann nicht abgezogen werden, da nach der Veräußerung am 04. August 2020 noch land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen verbleiben und somit weder eine Betriebs- noch eine Teilbetriebsveräußerung vorliegt; laut Einheitswertbescheid vom 31. Oktober 2019 handelt es sich bei den verbleibenden land- und forstwirtschaftlichen Flächen um die Liegenschaft mit der Einlagezahl EZ Z in der Ort3, die im gesamten Jahr 2020 zur Hälfte in Ihrem Eigentum war (bis zur Übergabe an Tochter per Übergabsvertrag vom 27. September 2021).

c) Baufläche:

Anteiliger Veräußerungserlös: 68.763,00 Euro

Davon 50%: 34.381,50 Euro

Altvermögen:

Veräußerungserlös: 34.381,50 Euro

- 86% pauschale Anschaffungskosten: -29.568,09 Euro

Gewinn Altvermögen: 4.813.41 Euro

Neuvermögen:

Veräußerungserlös: 34.381,50 Euro

- 85,95% der Anschaffungskosten: -12.566,75 Euro

Gewinn Neuvermögen: 21.814.75 Euro

d) Gesamte Immobilienwertsteuer:

Summe Gewinn Altvermögen: 5.456,08 Euro

Summe Gewinn Neuvermögen: 24.726,76 Euro

Bemessungsgrundlage Immobilienwertsteuer: 30.182.84 Euro

Davon 30% Immobilienwertsteuer: 9.054,85 Euro.“

Hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hielt die belangte Behörde fest, dass die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen der Liegenschaft mit der EZ Z, KG ZZ,, Ort2 und Ort3 auch noch Ende 2020 zur Hälfte im Eigentum des Bf. gewesen seien und daher der halbe Einheitswert dieser Liegenschaft für die Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft herangezogen werde:

„Einheitswert laut Bescheid vom 31.10.2019: 2.742,65 Euro

Davon die Hälfte: 1.371,33 Euro

Sozialversicherungsbeiträge: 193,80 Euro

(Für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge wurde der SV-Rechner der Sozialversicherung der Bauern verwendet - Berechnung mit dem anteiligen Einheitswert.)

42% des anteiligen Einheitswerts: 575,95 Euro

+ Einkünfte aus Waldverkauf: 1.439,20 Euro

- Sozialversicherungsbeiträge: -193,80 Euro

Gewinn: 1.821,35 Euro

-13% Gewinnfreibetrag: -236,77 Euro

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: 1.584,58 Euro“

Der Bf. brachte am 05. Dezember 2022 den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen ein (**Vorlageantrag**) und wies eingangs darauf hin, dass er den Bescheid durch Postzustellung am 03. November 2022 erhalten habe. Da der 03. Dezember 2022 auf einen Samstag gefallen sei, bringe er am Montag, dem 05. Dezember 2022 den Vorlageantrag ein, da er nach wie vor der Meinung sei, dass die Herstellerbefreiung für das verkaufte Gebäude KG Y zustehe. Beim gegenständlichen Gebäude habe es vor seinen

Baumaßnahmen einen Bestand mit 2 Wohnräumen und einem Balkon ohne Geländer sowie anschließend einen bis zum Dachstuhl hinauf offenen Raum mit einfachen Bretterwänden ohne Fundament und Boden gegeben. Dieser Teil sei einfach auf der Erde aufgesetzt worden und vor seiner Zeit sei dort drinnen eine Holzbaumpresse zum Wein- und Obstpressen, also kein Wohnraum gewesen. Als Beilage A habe er dazu einen Plan beigelegt, worauf die 2 Wohnräume (Stube, Kochen u. Essen und die Balkonfläche) als Bestand und in roter Farbe der von ihm nach Abtrag des Pressgebäudeteiles neu errichtete Zubau mit Vorraum, Bad, Zimmer, WC und Stiege zum Dachgeschoß ersichtlich sei. Auf dem ebenfalls beigelegtem Foto 1 sehe man den neuen Gebäudeteil im Inneren und es sei auch die neu errichtete Betonbodenplatte und das neu errichtete Fundament unter den mit Altholzerrichteten Hausblockwänden zu sehen. Dies bestehe noch so, das Foto sei vom November 2022. Wie aus den Maßen zu ersehen, sei der neu errichtete Wohnhauszubau nur geringfügig kleiner als die bestehenden Wohnräume. Aus dem ebenfalls beigelegtem Foto 2, auch vom November 2022, sehe man, dass die gesamte Erdgeschoßdecke, die Tramlage auch neu sowie 2 Dachgaupen und die Seitenwände (Kniestock) ebenfalls neu errichtet worden seien, um das gesamte neu errichteten Dachgeschoß ausbauen zu können. Durch den Neuteil beim Erdgeschoß und das vollkommen neu errichtete Dachgeschoß sei weit mehr als die Hälfte des Gebäudes vom Bf. neu errichtet worden. Nach den Bestimmungen des Steiermärkischen Baugesetzes handle es sich um einen Neubau, wenn die neu errichteten Gebäudeteile überwiegen, also mehr als die Hälfte ausmachen.

Weiters halte er noch fest, dass beim Wald von ihm kein einziger Baum verkauft worden sei. Es habe also für das Holz keinen Veräußerungserlös gegeben, da durch den Borckenkäferbefall das vom Bf. geschlägerte Holzausschließlich als Hackschnitzel bei seiner eigenen Heizung in Adresse2 verwendet worden sei. Zu den berechneten Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft der Liegenschaft EZ Z. der KG Ort3 mit dem Standort Adresse2, sei der Bf. der Meinung, dass dies eine pauschalierte Landwirtschaft sei und er die dafür anfallenden Steuern aufgrund der ergangenen vierteljährlichen Vorschreibungen auch im Jahr 2020 an das Finanzamt Leibnitz vollständig bezahlt hätte. Aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten - überwiegender Neubau beim Gebäude KG Y - ersuche der Bf. um Gewährung der Herstellerbefreiung und dadurch Verringerung des Steuerbetrages.

Wenn die Tatsache beim Wald - kein Veräußerungserlös, da es keinen Waldverkauf gegeben habe - steuermindernd auswirke, bitte der Bf. dies zu berücksichtigen und ebenfalls die steuerliche Pauschalierung bei der Liegenschaft Adresse2.

Der Beschwerde waren zwei Fotos und ein Plan als Beilagen angehängt.

Die belangte Behörde **legte** am 29. Juni 2023 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor**. Im **Vorlagebericht** verwies die belangte Behörde unter Punkt „Sachverhalt“, dass der Bf. und Q.N. je zur Hälfte die verfahrensgegenständliche Liegenschaft EZ X, KG Y,, bestehend aus landwirtschaftlichen Flächen, Waldflächen und auch einer Baufläche samt Gebäude mit 04. März 1997 erworben hätten. Daraufhin seien laut Bf. einige Investitionen in

die Liegenschaft (zum Teil von beiden Eigentümern, zum Teil vom Bf. alleine getragen) erfolgt. Mit Kaufvertrag vom 30. November 2017 habe der Bf. die zweite Liegenschaftshälfte von Q.N. um einen Kaufpreis von 13.500,00 Euro gekauft und sei seitdem Alleineigentümer gewesen. Mit Kaufvertrag vom 04. August 2020 habe schließlich der Bf. die gesamte Liegenschaft an Käuferin und Käufer um einen Gesamtkaufpreis iHv. 80.000,00 Euro veräußert.

Streitgegenständlich seien die Anwendbarkeit der Herstellerbefreiung iZm. der Immobilienertragsteuer und weiters die von der Behörde angesetzten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich des stehenden Holzes aus dem Waldverkauf.

Zum Verfahrensgang führte die belangte Behörde aus:

Der Bf. habe am 15. November 2021 im Team 21 der betrieblichen Veranlagung der Dienststelle Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg angerufen, um mitzuteilen, dass er den Erlös aus der Veräußerung der Liegenschaft Adresse KG Y aus dem Jahr 2020 erst im Jahr 2021 erhalten hätte und dass im Rahmen der Berechnung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter Frau RA YY die Herstellerbefreiung in Anspruch genommen worden sei. Der Bf. sei mehrmals aufgefordert worden, den Zeitraum des Erhalts des Veräußerungserlöses zu belegen sowie einen Nachweis darüber zu erbringen, dass das Gebäude auf der gegenständliche Liegenschaft von ihm selbst hergestellt worden sei. Da aus dem Kaufvertrag vom 04. August 2020 hervorgehe, dass auch ein Waldgrundstück veräußert worden sei, sei der Bf. um eine Darstellung der Aufteilung des Verkaufserlöses iHv. 80.000,00 Euro auf Gebäude, Wald und andere Grundstücksflächen gebeten worden. Diese Nachweise seien nie erbracht worden, und auch die am 30. Mai 2022 für das Kalenderjahr 2020 in Papierform versandten Formulare E1 und E1c seien dem Finanzamt Österreich nicht übermittelt worden. Es sei daraufhin eine Schätzung der Einkünfte gem. § 184 BAO erfolgt. Dabei sei aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine Schätzung der Einkünfte aus Waldverkauf verzichtet und der Verkauf der gesamten Liegenschaft der Immobilienertragsteuer unterzogen worden, allerdings ohne die Herstellerbefreiung iSd. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anzuwenden. In der Beschwerde sei erneut die Herstellerbefreiung eingefordert worden. Es seien die diesbezüglich durchgeführten Arbeiten genannt und Belege beigelegt worden. Die Berechnung der Immobilienertragsteuer sei anhand bestimmter Quadratmeterpreise für Wald- und Wiesenflächen beantragt worden, wobei der Bf. angeführt habe, dass aufgrund eines starken Borkenkäferbefalls kein stehendes Holz mehr vorhanden gewesen wäre.

In der Beschwerdevorentscheidung seien die Einkünfte aus dem Waldverkauf anhand der vom Abgabepflichtigen angeführten Quadratmeterpreise berechnet und angesetzt worden (anteilig Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das stehende Holz). Aufgrund der fehlenden Voraussetzungen für die Herstellerbefreiung iSd. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei diese nicht berücksichtigt worden.

Unter Punkt „Stellungnahme“ verwies die belangte Behörde zur Herstellerbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 darauf, dass aus den schriftlichen Aussagen des Bf. eindeutig hervorgehe, dass bereits vor den gegenständlichen Baumaßnahmen ein Gebäude bestanden hätte und werde dies auch vom Bf. keineswegs bestritten. Ein weiteres Indiz für das Nichtvorliegen eines

vom Bf. selbst hergestellten Gebäudes im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 stellten die Angaben auf der Rechnung der Firma Holzbau CC vom 16. Juli 2015 dar.

Im Vorlageantrag vom 05. Dezember 2022 stelle der Bf. den Gebäudebestand vor und nach den Baumaßnahmen gegenüber. Der Altbestand umfasse laut diesen Angaben zwei Wohnräume, nämlich eine Stube, einen Koch- und Essraum und einen Balkon. Der Bf. führe dazu an, dass die neu errichteten Gebäudeteile überwiegen, somit mehr als die Hälfte des jetzigen Gebäudes ausmachen würden, weshalb es sich nach den Bestimmungen des Steiermärkischen Baugesetzes um einen Neubau handle. Dem sei entgegenzuhalten, dass es in der gegenständlichen Sache um die Frage gehe, ob das Gebäude Adresse KG Y unter den Begriff "selbst hergestellt" iSd. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 falle und damit die Einkünfte aus der Veräußerung dieses Gebäudes von der Besteuerung ausgenommen seien. Für die Definition dieses Begriffs sei vielmehr die Judikatur maßgeblich als die Bestimmungen des Steiermärkischen Baugesetzes.

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung zitierte die belangte Behörde das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 2014, 2010/13/0154. Für die Abgabenbehörde sei es eindeutig, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Herstellerbefreiung iSd. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht gegeben seien.

Im Bezug auf das Schreiben von Frau RA YY vom 15. Oktober 2020 bzgl. des Kaufvertrags vom 04. August 2020 sei festzuhalten, dass die Herstellerbefreiung nur gemäß den Angaben des Verkäufers (Bf.) gemeldet worden seien. Es sei nicht ersichtlich, ob diese Angaben auch überprüft worden seien.

Zu den Einkünften aus dem Waldverkauf iSd. § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 hielt die belangte Behörde dem Vorbringen des Bf. entgegen, dass kein dementsprechender Nachweis erbracht worden sei um diese Behauptung zu stützen, weshalb von der Abgabenbehörde die Ermittlung der Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft pauschal mit 35% des Veräußerungserlöses der Waldflächen berechnet worden sei.

Schließlich hielt die belangte Behörde fest, dass der Veräußerungsfreibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Beschwerdeentscheidung nicht berücksichtigt worden sei, weil es sich beim Verkauf des Waldgrundstücks um keine (Teil-)Betriebsveräußerung iSd. § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehandelt habe, da nach der Veräußerung per Kaufvertrag vom 04. August 2020 bis zur Übergabe an Frau Strauß per Übergabevertrag vom 27. September 2021 noch land- und forstwirtschaftliche Flächen in KG Ort3 EZ Z. verblieben seien.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2023 wurde der Bf. vom Bundesfinanzgericht **aufgefordert**, eine Schadholzbestätigung (Käferholz) der zuständigen Bezirksforstinspektion zu Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y., Zeitraum 01.01.-29.07.2020, vorzulegen.

Dieser Aufforderung ist der Bf. nicht nachgekommen.

Das Bundesfinanzgericht richtete in Folge ein **Auskunftsersuchen** an die zuständige Bezirksforstinspektion Leibnitz, in welchem um Auskunft ersucht wurde, ob für den Zeitraum

01. Jänner -29. Juli 2020 an den Bf. eine Schadholzbestätigung (Käferholz) zur Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y., ausgestellt und der Wald tatsächlich weitgehend geschlägert wurde.

Mit **Schreiben** vom 23. Oktober 2023 gab die Bezirkshauptmannschaft Leibnitz bekannt, dass die Waldflächen zu den Grundstücks-Nr. I und II, einkommend in der EZ X der KG Y, von einem Borkenkäferbefall im Jahr 2020 betroffen waren und die Aufarbeitung des betroffenen Schadholzes durch den Bf. erfolgte. Dabei handelte es sich um 60 bis 70 Stück Fichten. Nicht befallen war die Grundstücks-Nr. IV. Vom Bf. wurde für diese Grundstücke keine Kalamitätsbestätigung zur Vorlage ans Finanzamt eingefordert [vgl. BFG-Akt OZ 18, Beantwortungsschreiben Auskunftersuchen, BH Leibnitz].

Das Antwortschreiben der Bezirkshauptmannschaft Leibnitz wurde dem Bf. mit **Auskunftsverlangen** des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2023 zur Kenntnisnahme übermittelt. Gleichzeitig wurde dem Bf. mitgeteilt, dass laut Kaufvertrag vom 04. August 2020 die veräußerte Liegenschaft EZ X, KG Y,, neben den Grundstücks-Nr. I und II noch aus den Grundstücks-Nr. III, IV und V bestand und die gesamte Waldfläche laut Grundbuchsauszug 7.475 m² betragen hat. Wie aus einem Vergleich der Orthofotos-Aufnahmen btr. die Jahre 2016 bis 2018 und dem aktuellen Kataster-Auszug aus dem digitalen Atlas der Geodateninfrastruktur des Landes Steiermark (GiS-Steiermark) ersichtlich, waren die Grundstücks-Nr. I, II und IV mit mehr als 60 bis 70 Bäumen bestockt. Nach Angaben des Bf. war nach der durchgeführten Schlägerung kein Baumbestand mehr vorhanden, was weitgehend dem aktuellen GiS-Foto btr. Grundstücks-Nr. I und II entspricht, nach dem nur noch einzelne Bäume auf den beiden angeführten Grundstücks-Nr. vorhanden sind. Entsprechend der Ausführungen der Bezirkshauptmannschaft Leibnitz war nicht der gesamte Baumbewuchs der Grundstücks-Nr. I, II und IV vom Borkenkäfer befallen. So waren insbes. auf den bestockten Grundstücks-Nr. I nur Teile und die Grundstücks-Nr. IV überhaupt nicht vom Borkenkäferbefall betroffen.

Der Bf. wurde aufgefordert, bekannt zu geben, von wem und in welchem Zeitraum die nicht durch Borkenkäfer betroffenen Bäumen aufgearbeitet wurden und ob die Schlägerung der nicht vom Borkenkäfer befallenen Bäume der Forstbehörde gem. § 86 Abs. 2 ForstG gemeldet wurde. Weiters ergingen die Fragen, ob die nicht befallenen geschlägerten Bäume an Holzhändler und / oder Sägewerke veräußert wurden, und warum keine Kalamitätsbestätigung durch die Forstbehörde eingefordert wurde.

In der **Stellungnahme** vom 26. November 2023 teilte der Bf. u.a. mit, dass sich über den heißen Sommer der Schädlingsbefall rasch ausgebreitet habe und fast der gesamte Waldbestand bis auf einige Außenbereich betroffen gewesen sei und nur mehr Schadholz vorhanden gewesen sei. Mit den Käufern [Anm. BFG: der Liegenschaft] sei die Schadholzaufarbeitung durch den Bf. ausgemacht worden und das Herr Käufer auch Brennholz für den Eigenbedarf abtransportieren dürfe.

Der Bf. selbst habe bei seiner Hofstelle in Adresse2 eine Hackgutheizung und seit diesem

Zeitpunkt - also schon die 4. Heizperiode – sei Hackschnitzel aus der Schadholzaufarbeitung verheizt worden. Pro Heizsaison jeweils ca. 60 Kubikmeter. Da der Bf. diese Menge arbeitsmäßig nicht allein geschafft hätte, seien ein Freund mit dessen Bruder zur Hilfe gekommen und gemeinsam hätten sie das Schadholz zusammen aufgearbeitet und zu Hackschnitzel verarbeitet. Daraus habe sein Freund ca. 300 Kubikmeter Hackschnitzel gewonnen. Es sei kein Holz verkauft worden. Die Hackschnitzel seien für die schwierige (steiles Gelände, schlechte Fahrtmöglichkeiten) Aufarbeitung gewesen, Geld sei keines bezahlt worden. Der Brennholzbedarf des Bf. sei nach Adresse2 transportiert und dort zu Hackschnitzel gemacht worden. Die Arbeiten seien im Jahr 2020 und 2021 erfolgt.

Von einem Herrn des Waldverbands Steiermark sei dem Bf. gesagt worden, dass mindestens eine Baumlänge vom mit Schädlingen befallenem Holz weiter nach außen mitgeschlägert werden müsse, da der Schädlingsbefall sonst weiter gehe.

Die noch nicht befallenen Bäume seien zum Schnitzelholz gegeben worden. Stämme wo ein Aufschneiden bei einem Sägewerk sinnvoll gewesen sei, habe er aufschneiden lassen und im landwirtschaftlichen Betrieb in Adresse2 verwendet bzw. seien noch Holzstaffeln und Latten in Adresse2 gelagert. Es seien Transport- sowie Schnittkosten angefallen - kein Verkauf und auch keine finanzieller Erlös.

Der Stellungnahme des Bf. waren Fotos mit Erläuterungen vom Holzabtransport, von der händischen Aufarbeitung und vom beschwerdegegenständlichen Gebäude beigelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. und Herr Q.N. erwarben mit Kaufvertrag vom 04. März 1997 je zur Hälfte die Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y.. Mit Kaufvertrag vom 30. November 2017 erwarb der Bf. den Hälfteanteil von Q.N. um 13.500,00 Euro [BFG-OZ 7, Kaufvertrag Bf. mit Q.N.]. Mit Kaufvertrag vom 04. August 2020 hat der Bf. die Liegenschaft an die Ehegatten Käuferin und Käufer um 80.000,00 Euro verkauft [BFG-OZ 9, Kaufvertrag vom 04.08.2020, S: 3-19].

Auf der Liegenschaft hat sich zum Zeitpunkt des Erwerbes im Jahr 1997 bereits ein Gebäude mit der Adresse KG Y befunden, wie aus den Beschwerdeausführungen [BFG-Akt OZ 3, Beschwerde], den Orthofotos-Aufnahmen zur Adresse KG Y btr. die Jahre 1994 bis 2001 [BFG-Akt OZ 29, Orthofotos GiS] und den vorgelegten Fotos des Bf., welche während der Erweiterungsarbeiten aufgenommen wurden [BFG-Akt OZ 31, Fotos zur Stellungnahme vom 26. November 2023], ersichtlich ist.

Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Hälfteanteils im Jahr 2017 [BFG-OZ 7, Kaufvertrag Bf. mit Q.N.] und beim Verkauf im Jahre 2020 wurde die Größe des Gebäudes mit 83 m² ausgewiesen [BFG-OZ 9, Kaufvertrag vom 04.08.2020]. Im Juni und Juli 2015 wurden – wie aus der Abrechnung

der Firma Holzbau CC zu entnehmen – Revitalisierungsmaßnahmen durchgeführt [BFG-Akt OZ 3, Beschwerde, S. 2 bis 5].

Vor der Veräußerung der Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y., erfolgte aufgrund eines Borkenkäferbefalls auf den Grundstücken Nr. I und II die Aufarbeitung des betroffenen Schadholzes durch den Bf. [BFG-Akt OZ 18, Beantwortungsschreiben Auskunftersuchen, BH Leibnitz] unter Mithilfe eines Freundes des Bf. und dessen Bruder. Das Schadholz wurde zu Hackschnitzel verarbeitet und als Brennholz verwendet. Ein Erlös wurde aus dem Schadholz nicht gewonnen [BFG-Akt OZ 30 und 31, Stellungnahme vom 26. November 2023 inkl. Fotos über die Aufarbeitung des Schadholzes]. Das Grundstück-Nr. IV war nicht vom Borkenkäferbefall betroffen [BFG-Akt OZ 18, Beantwortungsschreiben Auskunftersuchen, BH Leibnitz].

Der Bf. war im Beschwerdejahr zudem Hälfte-Eigentümer der Liegenschaft EZ Z. KG Ort3, und zur Gänze grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ Q KG Ort3.

Beide Liegenschaften wiesen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen wie folgt aus [BFG-OZ 25 bis 28, Grundbuchsabfragen]:

EZ Z.: landwirtschaftlich genutzte Grundflächen (Äcker, Wiesen oder Weiden) 23.039 m², Wald (Wälder) 20.221 m²; weiters Bauflächen (Gebäude) 541 m², Gärten (Gärten) 1.399 m², Weingärten (Weingärten) 251 m², Gesamtfläche 45.451 m².

EZ Q: landwirtschaftlich genutzte Grundflächen (Äcker, Wiesen oder Weiden) 2.895 m², Gesamtfläche 2.895 m².

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbesondere auf die Kaufverträge, Grundbuchsauszüge, Unterlagen der Bezirkshauptmannschaft Leibnitz, den GiS-Fotodokumentationen und den Fotos des Bf.). Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gem. § 41 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 ist bei Vorliegen lohnsteuerpflichtiger Einkünfte der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 erzielt, für die keine Immobilienwertsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist.

Beschwerdegegenständlich sind die Streitpunkte,

- ob bei der Liegenschaftsveräußerung (Kaufvertrag vom 04. August 2020) die Herstellerbefreiung betr. der Immobilienertragsteuer gem. 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 EStG 1988 zu Recht angewendet worden ist, und
- ob und gegebenenfalls in welcher Höhe bei der Liegenschaftsveräußerung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus dem Waldverkauf iSd. § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 (stehendes Holz) angefallen sind.

A) Zum Punkt Herstellerbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988:

Eingangs ist darauf zu verweisen, dass seit 01. April 2012 – Einführung der Immobilienertragsteuer – bei Waldverkäufen neben der Steuerpflicht für das stehende Holz auch der auf Grund und Boden entfallende Gewinn steuerpflichtig ist; das gilt sowohl für voll- als auch für teilpauschalierte Betriebe. Da (nur) für den auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinn ein Sondersteuersatz iHv. 30% gilt, sind die Gewinnanteile für Grund und Boden einerseits und das stehende Holz und das Jagdrecht andererseits (Normaltarif) extra zu ermitteln (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁶, Seite 484).

Zufolge § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl. I Nr. 22/2012, sind von der Besteuerung Einkünfte aus „*der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben*“ ausgenommen (sog. „Herstellerbefreiung“).

Auch gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 („Spekulationsgeschäfte“) waren von der Steuerpflicht (als Spekulationsgeschäft) die Einkünfte aus der Veräußerung „*von selbst hergestellten Gebäuden*“ gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 befreit.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in seiner aktuellen Rechtsprechung darauf, dass dem Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ in § 30 Abs 2 Z 2 idF des 1. StabG 2012 die gleiche Bedeutung zukommt wie dem gleichlautenden Begriff des § 30 Abs 2 Z 2 idF vor dem 1. StabG 2012 (VwGH 22.02.2022, Ra 2020/15/0001).

Zum Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ in § 30 Abs 2 Z 2 idF vor dem 1. StabG 2012 hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen abgesprochen:

Im Erkenntnis 98/15/0071 führt er aus, dass Baumaßnahmen, die – als Herstellungsaufwendungen – zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, im Allgemeinen noch nicht den Tatbestand des „selbst hergestellten Gebäudes“ erfüllen. Ein „selbst hergestelltes Gebäude“ liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ angesehen werden. Von der Besteuerung ausgenommen ist somit grundsätzlich nur die erstmalige Errichtung eines Gebäudeobjektes (*Büsser* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Rechtsprechung⁶⁴, zu § 30 EStG, mit Verweis auf VwGH 20.09.2001, 98/15/0071).

Im Erkenntnis vom 99/13/0133 spricht der Verwaltungsgerichtshof – mit Verweis auf 98/15/0071 – aus, dass auch die erhebliche Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nützlichen Flächen des Gebäudes seine (neue) Herstellung iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG noch nicht begründet (vgl. VwGH 02.06.2004, 99/13/0133).

Weiters judiziert er in 2008/13/0128: Einen “Hausbau” im Sinne der erstmaligen Errichtung eines Gebäudeobjekts stellte der Dachbodenausbau bzw die Herstellung der Dachgeschosswohnungen auch dann nicht dar, wenn dazu laut Beschwerde die “gesamte Dachhaut” und der Dachstuhl des bisherigen Gebäudes entfernt werden mussten (VwGH 25.04.2012, 2008/13/0128).

Aufgrund der Bezugnahme in der aktuellen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 22.02.2022, Ra 2020/15/0001) auf seine Vorerkenntnisse wird somit deutlich, dass nur die erstmalige Errichtung eines Objekts befreit ist, die Baumaßnahme nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes (Hausbau) und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung (Revitalisierung eines bestehenden Gebäudes) angesehen werden muss, und auch eine, wenn auch erhebliche, Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nützlichen Flächen (Ausbau) des Gebäudes nicht ausreicht (vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹⁶, § 30 Rz 38 mit der jeweiligen höchstgerichtlichen Judikatur).

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, hat auf der gegenständlichen Liegenschaft EZ X, KG Y bereits ein Gebäude an der Adresse Adresse KG Y existiert. Dies wurde im Übrigen vom Bf. auch nicht bestritten, sondern wurde im Vorlageantrag das Vorhandensein des Altbestands (auf welchen in Folge der Zubau durch den Bf. erfolgte) und den vom Bf. vorgelegten Fotos, welche zum Zeitpunkt der Erweiterung des Bestandes aufgenommen wurden, bestätigt. Die im Jahre 2015 vom Bf. vorgenommene Erweiterungen der für Wohnzwecke nutzbaren Flächen des Gebäudes stellen im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung jedoch kein “selbst hergestelltes Gebäude” iSd. 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 EStG 1988 dar, weshalb auch die Herstellerbefreiung nicht zum Tragen kommt.

Daran ändert auch das Argument des Bf., dass es sich nach den Bestimmungen des Steiermärkischen Baugesetzes um einen Neubau handle nichts, da für die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes durch das Bundesfinanzgericht die Steuergesetze und die zu diesen Gesetzen ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs maßgeblich sind.

Zur Höhe der Immobilienertragsteuer (9.054,85 Euro): Die belangte Behörde teilte in der Beschwerdeentscheidung unter Heranziehung der vom Bf. in der Beschwerde angegebenen Werte von 0,95 Euro/m² für Wiesenflächen bzw. 0,55 Euro/m² für Waldböden den gesamten Veräußerungserlös von 80.000,00 Euro anteilig auf die landwirtschaftlichen Fläche iHv. 7.125,00 Euro, auf die Waldfläche iHv. 4.112,00 Euro und auf die Baufläche iHv. 68.763,00 Euro auf. Sodann errechnete sie zuerst die anteiligen Bemessungsgrundlagen (landwirtschaftliche Fläche – Waldfläche – Baufläche), darauf aufbauend die Gesamtbemessungsgrundlage für die

Immobilienvertragssteuer und setzte sie in Folge mit 9.054,85 Euro fest.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kommt der Begründung der Beschwerdeentscheidung der Charakter eines Vorhalts zu (VwGH 29.01.2020, Ra 2019/13/0071).

Der Bf. hat im Vorlageantrag gegen die Berechnung der Immobilienvertragssteuer für den Verkauf der Liegenschaft Ort1, EZ X, KG Y., keine Einwendungen vorgebracht. Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung von der rechtskonformen Berechnung der belangten Behörde abzugehen, weshalb die Festsetzung der Immobilienvertragssteuer auch der Höhe nach zu Recht erfolgte.

Schließlich wird zum behaupteten Zuflusszeitpunkt des Kaufpreises (erst) im Jahre 2021 ausgeführt: Der Bf. wurde von der belangten mehrmals aufgefordert, einen Nachweis zu erbringen, dass der Kaufpreis tatsächlich erst 2021 zugeflossen sei. Ein solcher Nachweis wurde vom Bf. jedoch nicht erbracht. Zudem wird unter Punkt IV lit a) des Kaufvertrags vom 04. Augst 2020 festgehalten, dass der Kaufpreis „*längstens binnen vier Wochen ab allseitiger Unterfertigung dieses Kaufvertrages einlangend bar und abzugsfrei zur Anweisung zu bringen*“ ist. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass der Kaufpreis im Beschwerdejahr 2020 entrichtet wurde.

B) Zum Punkt LuF-Einkünfte aus Waldverkauf (stehendes Holz) iSd. § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015:

§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 lautet:

„Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können 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 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.“

Bei der Veräußerung von Forstflächen wird sowohl der nackte Grund und Boden als auch das stehende Holz verkauft (unabhängig von der Hiebreife). Daher ist der Verkaufspreis im Verhältnis der Verkehrswerte von nacktem Grund und Boden und stehendem Holz aufzuteilen (Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 21 Rz 115/1 mit Verweis auf VwGH 24.06.2003, 2003/14/0027).

Hinsichtlich der Einkünfte aus LuF wird vom Bundesfinanzgericht ausgeführt:

Die Einkünfte aus Waldverkauf (stehendes Holz) wurden von der belangten Behörde pauschal mit 35% des anteiligen Veräußerungserlöses für die Waldfläche iHv 4.112,00 Euro berechnet und der sich daraus errechnete Betrag iHv. 1.439,20 Euro bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hinzugerechnet.

Der Bf. brachte im Vorlageantrag als Einwendung vor, dass tatsächlich kein Baum verkauft worden sei und es für das Holz keinen Veräußerungserlös gegeben habe, da er das geschlägerte Holz für die eigene Heizung in Adresse 2 als Hackschnitzel verwendet habe. Die Ausführungen im Vorlageantrag wurden in der Stellungnahme vom 26. November 2023 ergänzt.

Wie im Sachverhalt festgestellt, treffen diese Vorbringen auf die Grundstücks-Nummern I und Nr. II, nicht aber auf die Grundstücks-Nummer IV zu. Da der von der belangten Behörde pauschal berechnete Betrag für das stehende Holz iHv. 1.439,20 Euro alle drei Grundstücks-Nummern betroffen hat, ist eine gesonderte Beurteilung, bezogen auf die einzelnen Grundstücksnummern, vorzunehmen:

Zu den Grundstücks-Nummern I und Nr. II der EZ X, KG Y:

Aus dem vom Bundesfinanzgericht abgerufenen Orthofotos der GiS und den mit der Stellungnahme vom 26. November 2023 vorgelegten Fotos des Bf. ist deutlich erkennbar, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft Ort 1, EZ X, KG Y., auf den Grundstücksflächen Nr. I und Nr. II – bis auf vereinzelte Bäume und Sträucher – keine Bestockung vorhanden war. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) davon aus, dass bei den genannten beiden Grundstücks-Nummern zum Veräußerungszeitpunkt tatsächlich bis auf einzelne Bäume und Sträucher kein stehendes Holz (mehr) vorhanden war.

Der Bf. konnte weiters glaubhaft machen, dass das Schadholz von diesen Grundstücks-Nr. entweder in Hackschnitzel verarbeitet oder direkt als Brennholz verwendet wurde, und kein Erlös aus Verkauf von Holz erzielt wurde. Mangels vorhandenen stehenden Holz kann aber auch keine Hinzurechnung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgen.

Zur Grundstücks-Nummer IV der EZ X, KG Y:

Hingegen ist aus den abgerufenen Orthofotos der GiS erkennbar, dass auf der Grundstücks-Nummer IV stehendes Holz vorhanden war und dieses Holz auch nicht vom Schädlingsbefall betroffen war [vgl. BFG-Akt OZ 18, Beantwortungsschreiben Auskunftersuchen, BH Leibnitz, S. 14 unten]. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) davon aus, dass für diese Grundstück-Nummer ein Erlös aus Verkauf aus Holz erzielt wurde.

Neuberechnung Einkünfte aus Waldverkauf Grundstücks-Nummer IV durch das Bundesfinanzgericht:

Die Höhe aus dem Erlös aus stehendem Holz btr. Grundstücks-Nummer IV wird vom Bundesfinanzgericht im Schätzungswege gem. § 184 BAO in der Art berechnet, dass ein Teil des pauschal ermittelten Betrags iHv. 1.439,20 Euro (= 35% des mit 4.112,00 Euro ermittelte Waldflächenbetrags) diesem Grundstück zugeordnet wird.

Ausgehend von einem Flächenvergleich der Grundstücke Nr. I, Nr. II und Nr. IV stellen sich die beiden ersteren zwar deutlich größer als das Grundstück Nr. IV dar, weshalb eine Drittelung des Betrags iHv. 1.439,20 Euro nicht sachgerecht erscheint, allerdings ist das Grundstück Nr. IV

schädlingfrei und bestockt gewesen und stellt das darauf befindliche Holz ein bewertbares Wirtschaftsgut dar. Das Bundesfinanzgericht erachtet daher den Ansatz von 1/5 des Betrags iHv. 1.439,20 Euro, d. s. 287,84 Euro, als sachgerecht an und werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie folgt neu berechnet:

Ek aus LuF	lt. BVE	lt. Erkenntnis
EW	2.742,65	2.742,65
davon 1/2	1.371,33	1.371,33
	I	I
42% des anteiligen EW	575,96	575,96
+ Ek aus Waldverkauf	1.439,20	287,84
- SozVers	-193,80	-193,80
Gewinn	1.821,36	670,00
-13% Gewinnfreibetrag	-236,77	-49,68
Ek aus LuF	1.584,59	620,32
	Gerundet:	620,00

Wenn der Bf. im Vorlageantrag schließlich ausführt, dass er aufgrund des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft EZ Z. der KG Ort3 mit dem Standort Adresse2, ein pauschalierter Landwirt sei und damit offenbar zum Ausdruck bringt, dass aufgrund der Pauschalierung für die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft keine Steuer zu entrichten ist, ist zu entgegnen, dass gem. § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt werden und 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) daher gesondert zu erfassen sind.

Entsprechend wurde in der Beschwerdeentscheidung vom 24. Oktober 2022 dem Grunde nach rechtsrichtig neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der Berechnung der Einkommensteuer ausgewiesen [BFG-Akt OZ 5, BVE] und war in diesem Erkenntnis lediglich die Höhe (wie oben berechnet) zu korrigieren. Abschließend wird noch darauf verwiesen, dass der Alleinerzieherabsetzbetrag – wie bereits in der Beschwerdeentscheidung – berücksichtigt wurde.

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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich der Frage ob die

Herstellerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorliegt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Zur Beschwerdepunkt des Vorliegens von Einkünften aus LuF aus Waldverkauf folgt das Erkenntnis ebenfalls der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und ist im Übrigen die Frage, ob erlöswirksames stehendes Holz vorliegt, eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 24. Jänner 2024