

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN 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 20.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Oktober 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2012 nach Durchführung einer 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf) wies in seiner Einkommensteuer- (im Folgenden: ESt)-**Erklärung 2012** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (im Folgenden: LuF) iHv -2.602,20 Euro aus.

Mit **Bescheid** vom **18.9.2015** erfolgte gem § 200 BAO die endgültige Festsetzung der ESt mit 180.306,- Euro. Begründend führte das Finanzamt aus, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus LuF ein Veräußerungsgewinn iHv 280.556,- Euro angesetzt werde. Dieser Wert habe sich aus den Gutachten des Amtsforst-SV DI ***2*** (im Folgenden: ASV) vom 19.11.2014 ergeben. Das vom Bf eingebrachte Gegengutachten von DI ***3*** vom 13.4.2015 sei nicht geeignet gewesen, die Neuaufteilung des Verkaufserlöses gem Stellungnahme von 19.11.2011 in Frage zu stellen. Bei der Berechnung der Immo-ESt seien die geänderten Werte lt Gutachten vom 19.11.2014 übernommen worden.

Am **9.10.2015** erließ das Finanzamt einen gem § 293b EStG **berichtigten Bescheid** und setzte die ESt für das Jahr 2012 mit 178.707,- Euro fest.

Mit Schriftsatz vom **20.10.2015** erhob der Bf **Beschwerde** und führte darin – auf das Wesentlichste zusammengefasst – aus, dass die belangte Behörde das Gutachten sowie die in der Folge erstattete Stellungnahme von DI ***3*** in wesentlichen Punkten nicht beachtet habe. Der ASV bzw das Finanzamt habe in der Beurteilung des Wertes des Grund-und-Boden-Vergleichsrechnungen bzw Vergleichsgrundstücke herangezogen, die nicht repräsentativ seien. Man könnte laut Bf sagen, dass hier Äpfel mit Birnen verglichen worden seien. Aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung des Finanzmarktes in den Jahren 2009 bis 2010 sei in den darauffolgenden Jahren insb. im Jahr 2012 eine wesentliche Veränderung bei der Kapitalveranlagung eingetreten und eine eindeutige Tendenz zur krisensicheren Veranlagung in Grund und Boden feststellbar gewesen. Dies finde in einem Ansteigen der Grundstückspreise in den Jahren 2011 und 2012 seinen Niederschlag und wäre bei der Gutachtenserstellung zu berücksichtigen gewesen. Waldgrundstücke in Eigenjagdgröße würden nur in relativ geringer Anzahl angeboten und der potentielle Käuferkreis sei meist nicht in der unmittelbaren Nachbarschaft, sondern weiträumiger zu sehen. Diese Käufer seien auch bereit, für ein entsprechend großes Grundstück einen höheren Preis zu bezahlen. So lägen die reinen Waldbodenpreise in den Bundesländern Salzburg und Tirol bei EUR 2,-- pro m² aufwärts. Es sei daher gerechtfertigt, die Vergleichspreise aus dem gesamten Bundesland Kärnten heranzuziehen. Es sei darauf verwiesen, dass das gesamte Revier ***1*** forststraßenmäßig gut erschlossen sei und somit das gesamte Revier mit den heute üblichen Holzerntemaschinen wie Kippmastgeräte, Gebirgsharvester, etc forstlich bewirtschaftet werden könne.

Der Bf beantragte die Herausnahme des bekämpften Bescheides aus dem Rechtsbestand und den Ansatz der Einkünfte aus LuF gem seinen dargelegten Berechnungen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **25.8.2016** wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 20.10.2015 als unbegründet ab und legte ihrer Entscheidung das Gutachten des ASV zugrunde. Sie begründete dies – auf das Wesentlichste zusammengefasst – damit, dass zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert bewertet würden. Sodann sei der Wertanteil der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös zu übertragen (Verhältnismethode). Der Bf habe seinem Kaufvertrag ein Gutachten eines von ihm beauftragten Forst-SV beigelegt. Dieses Gutachten habe die belangte Behörde dem ASV zur Stellungnahme übermittelt und dieser habe festgestellt, dass das vom Bf in Auftrag gegebene Gutachten den methodischen Erfordernissen entspreche, eine nachvollziehbare und schlüssige Befundaufnahme beinhalte und hinsichtlich wesentlicher Bewertungsgrundsätze als angemessen zu beurteilen sei (Holzbestand, Jagd und Wege). Bedenken habe er allerdings betreffend die angesetzten Bodenwerte gehabt, denn die Analyse von Waldvergleichspreisen im Gebiet der verkauften Liegenschaft zeige deutlich, dass

die Bodenwertansätze, die der SV DI ***3*** angesetzt habe, für alle Nutzungskategorien, dh für Wald in Ertrag, Schutzwald außer Ertrag unproduktiv und Alpen), zu hoch gegriffen seien (€ 0,90/m²). Die seitens des vom Bf beauftragten SV angeführten Verkaufsfälle aus dem Raum Mittelkärnten seien für einen Preisvergleich nicht bzw nur bedingt geeignet. Für die Sachwertermittlung Grund und Boden habe der ASV unter Berücksichtigung des Prinzips der räumlichen und zeitlichen Vergleichbarkeit Verkaufsfälle der Katastralgemeinden ***4*** und ***5*** im Zeitraum 2008 bis 2012 als Datenquelle herangezogen, wobei es sich um bestockte Waldflächen in steiler Lage handle. Verkaufsfälle von Waldflächen im Bereich des Talbodens seien in die Betrachtung des ASV nicht mit einbezogen worden. Der ASV sei dabei auf einen Bodenwert von 0,57/m² Euro gekommen. Unter Berücksichtigung der wertbestimmenden Merkmale (Verkehrs- und Bringungslage, Geländeverhältnisse, natürliche Ertragsbedingungen) habe der ASV neue Wertansätze errechnet und es sei damit in weiterer Folge zu einer Neuaufteilung des Verkaufserlöses und damit zu einem Veräußerungsgewinn iHv 280.556,- Euro gekommen. Der vom Bf vorgebrachte Einwand, der ASV habe bei der Beurteilung des Wertes des Grund- und Bodenvergleiches nicht repräsentative Vergleichsgrundstücke herangezogen und der Kataster weise lediglich eine forstlich nicht nutzbare Fläche von 1,9 ha aus, würden ins Leere gehen. Im ASV-Gutachten würden die ab dem Jahr 2009 herrschenden Marktverhältnisse für die Kaufpreisdaten des Jahres 2008 bis 2012 gut abgebildet. Signifikante Preissteigerungen ab 2011 seien nicht feststellbar. Es sei laut Finanzamt unmöglich, eine Ableitung des Bodenpreises auf Liegenschaftsverkäufe in Eigenjagdgröße aus dem gesamten Bundesland vorzunehmen, da größere Liegenschaften erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Flächennutzung, der Verkehrs- und Bringungslage, des Gebäudebestands sowie anderer Merkmale wie Anlagen, Wege, Jagd- und Fischereirechte aufweisen würden. Unverständlich sei der Verweis auf den Katasterstand, da die Nutzungskategorien in Anlehnung an die Flächengliederung des Gutachtens angesetzt worden seien. Eine differenzierte Bewertung nach Betriebsklassen sei jedenfalls geboten (Verweis auf EStR Rz 5161).

Mit Schriftsatz vom **5.9.2016** beantragte der Bf die **Vorlage** der Beschwerde an das BFG, ohne weiteres neues Vorbringen zu erstatten.

In weiterer Folge legte der Bf ein **weiteres Gutachten** „über die Berechnung der Teilwerte des Revieres, ***1***“, erstellt diesmal von DI ***6***, datiert mit **3.12.2018**, vor. Im Gutachten wird zum Bestandeswert „Pkt 3.3. Ermittlung des Bestandeswertes“ – also bzgl des stehenden Holzes – festgehalten:

3.3. Ermittlung des Bestandeswertes 2012

Grundlage für die Bestandesbewertung der Ertragswaldflächen ist eine bestandesweise Taxation. Mehrere Winkelzählproben in den einzelnen Beständen sichern die Taxation ab. Insgesamt wurden anhand der Außenaufnahmen vor Ort über 70 Unterunterabteilungen ausgeschieden. Die wichtigsten Kenndaten wie Baumarten, Alter, Bestockungsgrad, Ertragsklassen werden daraus ermittelt. Zur Berechnung des erntekostenfreien Abtriebsertrages wurde bei der Sortimentsverteilung die Rotfäule, die Schälsschäden, die Buchsigkeit und die teils starke Beastung mit den zu erwartenden Qualitätseinbußen berücksichtigt. Wie im Befund beschrieben sind die Bringungslagen nach den gegebenen Einlagezahlen unterschiedlich zu berechnen:

3.3.1. Herleitung des Abtriebsertrages je nach Einlagezahl und Baumart:

Abtriebsertrag EZ

Berechnung der Erntekosten:

	ha	€/ha	Summe
Schlepper	2,3	26	59,80
Seilkran bergauf	80,16	38	3046,08
Seilkran bergab	20,16	44	887,04
Durchschnittliche Erntekosten:	102,62		€ 39

Berechnung des erntekostenfreien Erlöses pro Baumart:

	Preis	Sortierung	Summe
Fichte			
AB	95	50%	47,50 €
C	80	8%	6,40 €
C+ u Braun	65	8%	5,20 €
Kleinbloche	72	4%	2,88 €
FS/EH	35	30%	10,50 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	72,48 €
			39 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			33 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Fichte Bruck/Mur				
EKL 4	313	80	33 €	8 383 €
EKL 5	381	80	33 €	10 205 €
EKL 6	451	80	33 €	12 080 €
EKL 7	516	80	33 €	13 821 €
EKL 8	580	80	33 €	15 535 €
EKL 9	646	80	33 €	17 302 €
EKL 10	712	80	33 €	19 070 €
EKL 11	777	80	33 €	20 811 €
EKL 12	843	80	33 €	22 579 €

	Preis	Sortierung	Summe
Tanne			
AB	85	50%	42,50 €
C	70	8%	5,60 €
C+ u Braun	55	8%	4,40 €
Kleinbloche	62	4%	2,48 €
FS/EH	35	30%	10,50 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	65,48 €
			39 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			26 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Tanne NWD				
EKL 6	444	80	26 €	9 406 €
EKL 7	490	80	26 €	10 380 €
EKL 8	536	80	26 €	11 355 €
EKL 9	581	80	26 €	12 308 €
EKL 10	626	80	26 €	13 261 €
EKL 11	672	80	26 €	14 236 €

	Preis	Sortierung	Summe
Lärche			
AB	120	50%	60,00 €
C	95	10%	9,50 €
C+ u Braun	60	5%	3,00 €
GH/EH	35	35%	12,25 €
Ø-Erlös/lf Lärche		100%	84,75 €
			39 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			46 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Lärche Schweiz				
EKL 5	287	72	46 €	9 454 €

	Preis	Sortierung	Summe
Buche			
Bloche ABC	60	5%	3,00 €
Faserholz	45	90%	40,50 €
BH/EH	35	5%	1,75 €
Ø-Erlös/lf Kiefer		100%	45,25 €
			39 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			6 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Buche Braunschweig				
EKL 3	255	78	6 €	1 243 €
EKL 4	323	78	6 €	1 575 €
EKL 5	380	78	6 €	1 853 €
EKL 6	436	78	6 €	2 126 €
EKL 7	493	78	6 €	2 403 €

	Preis	Sortierung	Summe
Laubholz			
BH (weich)	35	100%	35,00 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	35,00 €
			39 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			0 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
LH Buche/Braunschweig				
EKL 3	255	70	0 €	0 €

Abtriebsertrag EZ

Berechnung der Erntekosten:

	ha	€/ha	Summe
Schlepper	4,95	26	128,70
Seilkran bergauf	15,1	32	483,20
Seilkran bergab	1,64	40	65,60
Durchschnittliche Erntekosten:	21,69		€ 31

Berechnung des erntekostenfreien Erlöses pro Baumart:

	Preis	Sortierung	Summe
Fichte			
AB	95	50%	47,50 €
C	80	8%	6,40 €
C+ u Braun	65	8%	5,20 €
Kleinbloche	72	4%	2,88 €
FS/EH	35	30%	10,50 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	72,48 €
			31 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			41 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Fichte Bruck/Mur				
EKL 8	580	80	41 €	19 247 €
EKL 9	646	80	41 €	21 437 €
EKL 10	712	80	41 €	23 627 €
EKL 11	777	80	41 €	25 784 €
EKL 12	843	80	41 €	27 974 €

	Preis	Sortierung	Summe
Tanne			
AB	85	50%	42,50 €
C	70	8%	5,60 €
C+ u Braun	55	8%	4,40 €
Kleinbloche	62	4%	2,48 €
FS/EH	35	30%	10,50 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	65,48 €
			31 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			34 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Tanne NWD				
EKL 6	444	80	34 €	12 247 €
EKL 7	490	80	34 €	13 516 €
EKL 8	536	80	34 €	14 785 €
EKL 9	581	80	34 €	16 026 €
EKL 10	626	80	34 €	17 268 €
EKL 11	672	80	34 €	18 536 €
EKL 12	721	80	34 €	19 888 €
EKL 13	801	80	34 €	22 095 €

	Preis	Sortierung	Summe
Lärche			
AB	120	50%	60,00 €
C	95	10%	9,50 €
C+ u Braun	60	5%	3,00 €
GH/EH	35	35%	12,25 €
Ø-Erlös/lf Lärche		100%	84,75 €
			31 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			54 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Lärche Schweiz				
EKL 8	460	72	54 €	17 802 €
EKL 9	516	72	54 €	19 969 €
EKL 10	572	72	54 €	22 136 €

	Preis	Sortierung	Summe
Buche			
Bloche ABC	60	5%	3,00 €
Faserholz	45	90%	40,50 €
BH/EH	35	5%	1,75 €
Ø-Erlös/lf Kiefer		100%	45,25 €
			31 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			14 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
LH Buche/Braunschweig				
EKL 4	323	78	14 €	3 590 €
EKL 5	380	78	14 €	4 224 €
EKL 6	436	78	14 €	4 846 €
EKL 7	493	78	14 €	5 480 €

Abtriebsertrag EZ**Berechnung der Erntekosten:**

	ha	€/ha	Summe
Schlepper	2,84	26	73,84
Seilkran bergauf	21,48	28	601,44
Durchschnittliche Erntekosten:	24,32		€ 28

Berechnung des erntekostenfreien Erlöses pro Baumart:

	Preis	Sortierung	Summe
Fichte			
AB	95	50%	47,50 €
C	80	8%	6,40 €
C+ u Braun	65	8%	5,20 €
Kleinbloche	72	4%	2,88 €
FS/EH	35	30%	10,50 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	72,48 €
			28 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			44 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Fichte Bruck/Mur				
EKL 7	516	80	44 €	18 361 €
EKL 8	580	80	44 €	20 639 €
EKL 9	646	80	44 €	22 987 €
EKL 10	712	80	44 €	25 336 €
EKL 11	777	80	44 €	27 649 €
EKL 12	843	80	44 €	29 997 €

	Preis	Sortierung	Summe
Tanne			
AB	85	50%	42,50 €
C	70	8%	5,60 €
C+ u Braun	55	8%	4,40 €
Kleinbloche	62	4%	2,48 €
FS/EH	35	30%	10,50 €
Ø-Erlös/lf Fichte		100%	65,48 €
			28 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			37 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Tanne NWD				
EKL 6	444	80	37 €	13 313 €
EKL 7	490	80	37 €	14 692 €
EKL 8	536	80	37 €	16 071 €
EKL 9	581	80	37 €	17 421 €
EKL 10	626	80	37 €	18 770 €
EKL 11	672	80	37 €	20 149 €
EKL 12	721	80	37 €	21 618 €
EKL 13	801	80	37 €	24 017 €

	Preis	Sortierung	Summe
Lärche			
AB	120	50%	60,00 €
C	95	10%	9,50 €
C+ u Braun	60	5%	3,00 €
GH/EH	35	35%	12,25 €
Ø-Erlös/lf Lärche		100%	84,75 €
			28 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			57 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
Lärche Schweiz				
EKL 8	460	72	57 €	18 796 €

	Preis	Sortierung	Summe
Buche			
Bloche ABC	60	5%	3,00 €
Faserholz	45	90%	40,50 €
BH/EH	35	5%	1,75 €
Ø-Erlös/lf Kiefer		100%	45,25 €
			28 €
durchschnittl. erntekostenfreier Erlös:			17 €

U 100	Vfm lt. ET	Ernteverlust	Ekfr. Erlös	Abtriebsertrag:
LH Buche/Braunschweig				
EKL 4	323	78	17 €	4 346 €
EKL 5	380	78	17 €	5 113 €
EKL 6	436	78	17 €	5 866 €
EKL 7	493	78	17 €	6 633 €

3.8. Gegenüberstellung der Teilwerte

Im Kaufvertrag des Jahres 2012 wurden alle 3 Einlagezahlen um € 3.000.000,- verkauft. Die Teilwerte der Einlagezahlen berechnet für das Jahr 2012 werden in der ersten Tabelle in Prozenten dargestellt und daraus die Verkaufswerte getrennt nach Einlagezahlen in Bezug auf den tatsächlichen Verkaufspreis berechnet.

	SW 2012	SW tats. KP 2012	SW 1998/99	SW tats. KP 1998/99
Sachwert EZ ■■■	€ 1 620 000	€ 1 924 500	€ 1 296 000	€ 1 235 438
Sachwert EZ ■■■	€ 462 000	€ 548 400	€ 307 000	€ 363 364
Sachwert EZ ■■■	€ 444 000	€ 527 100	€ 355 000	€ 363 364
	€ 2 526 000	€ 3 000 000	€ 1 958 000	€ 1 962 166

Es folgt die Gegenüberstellung der Teilwerte Ankauf / Verkauf getrennt nach Einlagezahlen:

Gegenüberstellung der EZ ■■■

2012 Teilwerte	SW 2012	Prozent	SW tats. KP 2012
Bodenwert 157,80ha	€ 1 021 000	63,02%	€ 1 212 910
Bestandeswert	€ 500 000	30,86%	€ 593 981
Jagdwert	€ 99 000	6,11%	€ 117 608
Gesamt:	€ 1 620 000	100,00%	€ 1 924 500

1998 Teilwerte	SW 1998	Prozent	SW tats. KP 1998
Bodenwert 157,80 ha	€ 666 000	51,39%	€ 634 878
Bestandeswert	€ 563 000	43,44%	€ 536 691
Jagdwert	€ 67 000	5,17%	€ 63 869
Gesamt:	€ 1 296 000	100,00%	€ 1 235 438

Teilwerte	SW tats. KP 2012	SW tats. KP 1998	Differenz
Bodenwert	€ 1 212 910	€ 634 878	€ 578 032
Bestandeswert	€ 593 981	€ 536 691	€ 57 290
Jagdwert	€ 117 608	€ 63 869	€ 53 739
	€ 1 924 500	€ 1 235 438	€ 689 062

Die Erntefestmeter des Jahres 1998 wurden errechnet mit 20.283 Erntefestmeter:

$$€ 563.467 / 20.283 \text{ Efm} = 27,78 \text{ €/fm}$$

$$27,78 \text{ €/fm} \times 6.263 \text{ Efm Entnahme} = € 173.986,-$$

Um € 173.986,- wäre der Bestandeswert des Jahres 1998 der EZ ■■■ zu reduzieren.

Gegenüberstellung der EZ [REDACTED]

2012 Teilwerte	SW 2012	Prozent	SW tats. KP 2012
Bodenwert 30,29ha	€ 236 000	51,08%	€ 280 135
Bestandeswert	€ 124 000	26,84%	€ 147 190
Jagdwert	€ 19 000	4,11%	€ 22 553
Gebäudewert	€ 83 000	17,97%	€ 98 522
Gesamt:	€ 462 000	100,00%	€ 548 400

1999 Teilwerte	SW 1999	Prozent	SW tats. KP 1999
Bodenwert 30,29ha	€ 167 000	54,40%	€ 197 661
Bestandeswert	€ 127 000	41,37%	€ 150 317
Jagdwert	€ 13 000	4,23%	€ 15 387
Gesamt:	€ 307 000	100,00%	€ 363 364

Teilwerte	SW tats. KP 2012	SW tats. KP 1999	Differenz
Bodenwert	€ 280 135	€ 197 661	€ 82 475
Bestandeswert	€ 147 190	€ 150 317	- € 3 127
Jagdwert	€ 22 553	€ 15 387	€ 7 166
Gebäudewert	€ 98 522	€ 0	€ 98 522
	€ 548 400	€ 363 364	€ 185 036

Die Erntefestmeter des Jahres 1999 wurden errechnet mit 3.747 Erntefestmeter:

$$€ 126.594 / 3.747 \text{ Efm} = 33,79 \text{ €/fm}$$

$$33,79 \text{ €/fm} \times 1.310 \text{ Efm Entnahme} = € 44.265,-$$

Um € 44.265,- wäre der Bestandeswert des Jahres 1999 der EZ [REDACTED] zu reduzieren.

Gegenüberstellung der EZ

2012 Teilwerte		SW 2012	Prozent	SW tats. KP 2012
Bodenwert	31,52ha	€ 258 000	58,11%	€ 306 288
Bestandeswert		€ 166 000	37,39%	€ 197 069
Jagdwert		€ 20 000	4,50%	€ 23 743
Gesamt:		€ 444 000	100,00%	€ 527 100

1999 Teilwerte		SW 1999	Prozent	SW tats. KP 1999
Bodenwert	31,52ha	€ 199 000	56,06%	€ 203 689
Bestandeswert		€ 143 000	40,28%	€ 146 369
Jagdwert		€ 13 000	3,66%	€ 13 306
Gesamt:		€ 355 000	100,00%	€ 363 364

Teilwerte	SW tats. KP 2012	SW tats. KP 1999	Differenz
Bodenwert	€ 306 288	€ 203 689	€ 102 599
Bestandeswert	€ 197 069	€ 146 369	€ 50 700
Jagdwert	€ 23 743	€ 13 306	€ 10 437
Gebäudewert	€ 0	€ 0	€ 0
	€ 527 100	€ 363 364	€ 163 736

Die Erntefestmeter des Jahres 1999 wurden errechnet mit 3.516 Erntefestmeter:

$$€ 143.357 / 3.516 \text{ Efm} = 40,77 \text{ €/fm}$$

$$40,77 \text{ €/fm} \times 735 \text{ Efm Entnahme} = € 29.966,-$$

Um € 29.966,- wäre der Bestandeswert des Jahres 1999 der EZ zu reduzieren.

am 03.12.2018

DI



Mit Schreiben vom **22.3.2019** nahm der **ASV** zum Gutachten von DI ***7*** sowie zu den damit im Zusammenhang stehenden Ableitungen wie folgt **Stellung**: „Durch die nunmehr vorliegende Bewertung zum Zeitpunkt des Ankaufes 1998/99 samt Ableitung der Bestandesveränderungen (Holznutzungen) können die **Buchwerte** konkret berechnet werden. Die bisher unterstellten Buchwerte für Holzbestand und Jagd wurden durch Übertragung der bei der Veräußerung anzuwendenden Wertrelation auf die Anschaffungskosten geschätzt. Die

Sachlage wurde mit dem Gutachter Dipl.-Ing. ***7*** am 19.03.2019 im Finanzzentrum Klagenfurt eingehend erörtert und die relevanten Bewertungsansätze analysiert. Das **Gutachten** ist hinsichtlich der zu Grunde gelegten **Bewertungsansätze** als **nachvollziehbar** und **angemessen** anzusehen. Es bestehen daher **keine** fachlichen **Bedenken**, sowohl die **Kaufpreisaufteilung** als auch die Aufteilung der **Anschaffungskosten** bzw. die **Buchwertableitung** auf Basis des Gutachtens vorzunehmen.

2. Aufteilung des Verkaufserlöses 2012

Die Ansätze von ***7*** sind dahingehend zu ergänzen bzw. adaptieren, dass die nach dem Ankauf neu-errichteten Forststraßen durch das Vorliegen von Restbuchwerten nicht als Teil des Grund und Bodens, sondern als gesondertes Wirtschaftsgut zu erfassen sind. Der diesbezügliche Wertansatz in der Zusammenstellung der CONFIDA – St. Veit (Darstellung „Übersicht Gutachten – ***9***“ vom 3.12.2018) wird beibehalten.

	Sachwerte		Kaufpreis
	in EUR	in %	in EUR
Grund und Boden	1.429.500	56,59	1.697.743
Holzbestand	790.000	31,27	938.242
Jagd	138.000	5,46	163.895
Gebäude	83.000	3,29	98.575
Wege	85.500	3,38	101.544
Summe	2.526.000	100,00	3.000.000
Bestand+Jagd		36,74	1.102.138

Der **steuerpflichtige Wertanteil (Holzbestand und Jagd)** beträgt demnach **36,74 %** des **Verkaufserlöses**.

3. Aufteilung der Anschaffungskosten 1998/1999, Buchwertermittlung 2012

Den steuerpflichtigen Teilwerten zum Zeitpunkt des Verkaufes sind die entsprechenden Buchwerte gegenüberzustellen, welche von den Anschaffungskosten abzuleiten sind. Nach der vorliegenden Darstellung der CONFIDA – St. Veit sind den verkauften Flächen entgeltliche Anschaffungskosten von EUR 2,053.015,- (inkl. Nebenkosten) zuzuordnen.

KV-Datum	EZ/KG	ha	Kaufpreis in €
02.11.1998	███/███	157,7959	1.291.033
21.05.1999	███/███	30,2910	380.991
21.05.1999	███/███	31,5248	380.991
		219,6117	2.053.015

In den Berechnungen von ***7*** (Gutachten Seite 51 bis 53) sind die **Nebenkosten** nicht enthalten.

In Anlehnung an ***7*** erfolgt die Aufteilung der Anschaffungskosten getrennt nach den einzelnen Liegenschaften (Einlagezahlen). Bei der Buchwertermittlung für das stehende Holz ist zu berücksichtigen, dass die beim Ankauf auf den Holzbestand entfallenden **Anschaffungskosten** um den Wert der **geschlägerten Bestände** zu **vermindern** sind [EStR 2000 Rz 5684].

EZ	KG				
	Sachwerte		Kaufpreis		Buchwerte per 08/2012
	in EUR	in %	in EUR	geschlägertes Holz	in EUR
Grund und Boden	666.000	51,39	663.448		
Holzbestand	563.000	43,44	560.842	173.300	387.542
Jagd	67.000	5,17	66.743		66.743
Summe	1.296.000	100,00	1.291.033		454.285
		efm	in %		
Holzvorrat beim Ankauf		20.283			
Nutzung 1998-2012		6.263	30,9		
		in EUR	in %		
Bestandes-Teilwert		560.842			
davon genutzt		173.300	30,9		

EZ ■ KG ■					
	Sachwerte		Kaufpreis		Buchwerte per 08/2012
	in EUR	in %	in EUR	geschlägertes Holz	in EUR
Grund und Boden	167.000	54,40	207.249		
Holzbestand	127.000	41,37	157.609	55.163	102.446
Jagd	13.000	4,23	16.133		16.133
Summe	307.000	100,00	380.991		118.579
		efm	in %		
Holzvorrat beim Ankauf		3.747			
Nutzung 1999-2012		1.310	35,0		
		in EUR	in %		
Bestandes-Teilwert		157.609			
davon genutzt		55.163	35,0		

EZ ■ KG ■					
	Sachwerte		Kaufpreis		Buchwerte per 08/2012
	in EUR	in %	in EUR	geschlägertes Holz	in EUR
Grund und Boden	199.000	56,06	213.570		
Holzbestand	143.000	40,28	153.470	32.075	121.394
Jagd	13.000	3,66	13.952		13.952
Summe	355.000	100,00	380.991		135.346
		efm	in %		
Holzvorrat beim Ankauf		3.516			
Nutzung 1999-2012		735	20,9		
		in EUR	in %		
Bestandes-Teilwert		153.470			
davon genutzt		32.075	20,9		

Zusammenstellung - Buchwerte Holzbestand und Jagd

EZ ■ KG ■	454.285
EZ ■ KG ■	118.579
EZ ■ KG ■	135.346
	708.210

4. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 2012

Verkaufserlös 2012		3.000.000			
davon steuerpflichtig			1.102.138		
Buchwerte Holzbestand+Jagd				708.210	
Anteilige Veräußerungskosten (36,74%)				119.469	
Veräußerungsgewinn					274.459
Veräußerungskosten		325.173			

Als Ergebnis der **Neubewertung** auf Basis des Gutachtens von Dipl.-Ing. ***7*** ergibt sich ein **Veräußerungsgewinn** in Höhe von **EUR 274.459,-**. Die geltend gemachten **Veräußerungskosten** und Provisionen in Höhe von **EUR 325.173,-** sind anteilig berücksichtigt.

5. Schlussfolgerung

Das Ergebnis der Veräußerungsgewinnermittlung entspricht in etwa dem der Erstbeurteilung laut Stellungnahme vom 19.11.2014. Anpassungen bei den Buchwerten durch konkrete Berechnungen haben die Verminderung des steuerpflichtigen Kaufpreisanteiles (Reduktion des Bestandeswertes) mehr oder weniger egalisiert.“

Mit Schriftsatz vom **20.3.2019** erstattete der **Bf** eine **Stellungnahme** zur Frage der **Ermittlung** des **Veräußerungsgewinnes**, konkret zur steuerlichen Berücksichtigung des seit der Anschaffung **verkauften Holzbestandes**. Im Rahmen der Teilpauschalierung seien die durch Schlägerung/Verkauf verursachten Bestandesveränderungen steuerlich nicht als Aufwand bzw Buchwertabgang geltend gemacht worden. Dementsprechend seien die ursprünglichen Anschaffungskosten im Zuge der Veräußerung des Forstes berücksichtigt worden. Andernfalls wären die Anschaffungskosten bzw der steuerliche Buchwert insoweit unberücksichtigt geblieben und wäre es insoweit zu einer Scheingewinnbesteuerung bzw „Doppelbesteuerung“ gekommen. Gem § 3 Abs 2 Z 1 und 2 LuF-PauschVO 2011 dürften bei Selbstschlägerung 50-70% der Betriebseinnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden bzw bei Holzverkäufen am Stock 20% oder 30%. Die pauschalen Betriebsausgaben bei Selbstschlägerung seien naturgemäß höher, als die in § 3 Abs 2 Z 1 und Z 2 LuF-PauschVO 2011 zum Abzug gewährten pauschalen Betriebsausgaben, da in diesem Fall auch die Bringungskosten etc abgedeckt werden müssten. Mit diesen pauschalen Betriebsausgaben seien jedoch nur die laufenden Kosten dh die Kosten der laufenden Bewirtschaftung abgedeckt. Die Teilpauschalierung gelte ertragsteuerlich als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (im Folgenden: E-A-Rechnung; s EStR Rz 4144). Der Betriebsvermögensvergleich und die Einnahmenüberschussrechnungen würden sich nicht in der Erfassbarkeit der einzelnen Betriebsvorfälle an sich unterscheiden, sondern lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes ihrer Erfassung. Beide Gewinnermittlungsarten umfasse der Grundsatz der Totalgewinnungleichheit. Trotz unterschiedlicher Periodenergebnisse müsse der akkumulierte Betriebsgewinn bei beiden Gewinnermittlungsarten grundsätzlich ident sein. Der Totalgewinn einer betrieblichen Tätigkeit dürfe nicht davon abhängen, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder jene nach

§ 4 Abs 3 EStG gewählt werde bzw zur Anwendung komme (Verweis auf VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046). Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs würden die Anschaffungskosten bei Veräußerung selbstverständlich steuerlich berücksichtigt (Buchwertabgang). Dasselbe müsse für die Gewinnermittlung durch E-A-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 Pauschalsätzen abgegoltenen Ausgaben würden somit Verwaltungskosten, Vertriebskosten, Kosten für Gebäude, Anlagen und Maschinen, sonstige Betriebskosten und bei Selbstschlägerung die Bringungskosten zählen. Nicht vom System der Pauschalierung umfasst sei die Veräußerung des stehenden Holzes im Zuge des Verkaufes von Forstflächen. Dh ebenso wie zB 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 seien oder nicht, oder die Anschaffungskosten längst verbraucht, dh abgeschrieben seien. Auch dieses Argument zeige deutlich, dass Anschaffungskosten (die Substanz) nicht in den pauschalierten Betriebsausgaben enthalten sein könnten. Wäre das so, würde das zu einer Dauerabschreibung im Sinne einer sonst verbotenen wiederholten Abschreibung führen. Das würde eindeutig dem Prinzip der Totalgewinnlichkeit zuwiderlaufen. Nach *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer, 2017, § 4 Abs 10 EStG, Rz 5, werde man „daher davon ausgehen müssen, dass – soweit die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen die Bestandsveränderungen nicht berücksichtigt, also der Einnahmenüberschussrechnung gleichzuhalten ist – 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. Die 30% bzw 70% Betriebsausgabenpauschale, die überdies nur im Falle von Betriebseinnahmen steuerlich wirksam würden, könnten keinesfalls die laufenden Betriebsausgaben und die Anschaffungskosten (den Wareneinsatz bzw Buchwertabgang) abdecken. Dies hätte einen Gewinn von 30% bzw 70% zur Folge, dies in einer Branche mit einer einstelligen Rendite. Der Buchwertabgang sei daher steuerlich durch einen theoretischen Übergangsverlust in Höhe der bisher steuerlich nicht geltend gemachten Anschaffungskosten zu berücksichtigen oder (gleichbedeutend) durch Abzug der ursprünglichen Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös.

Am **19.6.2019** übermittelte der **Bf** dem BFG eine **neuerliche Stellungnahme**, in der er insb ausführt, dass er im Zeitraum 2002 bis 2012 „de facto“ eine E-A-Rechnung geführt habe. Aus dieser ergebe sich ein tatsächlicher Verlust (ohne die Veräußerung) von 234.834,- Euro und mit Berücksichtigung von Schlägerungskosten ein Verlust von 383.383,- Euro. Der Bf hätte dargelegt, dass die pauschalen Betriebsausgaben den Bestandeswertabgang nicht umfassen könnten und diese Auffassung des Finanzamtes zu falschen Ergebnissen führe. Auch verfahrensrechtlich sei die Auffassung der belangten Behörde nicht zutreffend. Nach *Hofstätter/Reichel* führe 2012 beim Übergang zur Bilanzierung im Jahr des Verkaufes die nicht berücksichtigte Bestandesveränderung zu einem Übergangsverlust. Das Streitjahr 2012 sei somit einem Wechsel der Gewinnermittlung zugänglich (Verweis auf *Trauner/Wakounig*, Handbuch LuF, 347, wonach beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 oder § 5 EStG nachgeholte Teilwertabschreibungen als Abschläge zu berücksichtigen seien). Die belangte Behörde komme nur deshalb zu einem Gewinn im Streitjahr 2012, da sie die Anschaffungskosten um den Bestandeswertabgang vermindert, ohne diesen steuerlich zu berücksichtigen. Im zu Grunde liegenden Bescheid für das Jahr 2012 sei die Anschaffungskostenkürzung aber nicht enthalten. Überdies dürfe der Bf auf Fehler in der Stellungnahme des ASV vom 22.3.2019 hinweisen: Der ASV kürze die Anschaffungskosten um den Wert des geschlägerten Holzes, er nehme dabei aber nicht die Werte aus dem anerkannten Gutachten von DI ***7***. Überdies würden die (anteiligen) Veräußerungskosten nicht in ihrer tatsächlichen Höhe berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom **9.6.2023** erstattete die **belangte Behörde** in Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem BFG ein schriftliches **Vorbringen**, in dem sie insb auf das VwGH-Erk vom 21.10.1986, 86/14/0021, verwies, wonach die seinerzeitigen Anschaffungskosten für das stehende Holz um den auf das veräußerte und entnommene Holz entfallenden Anteil der seinerzeitigen Anschaffungskosten zu reduzieren seien, wenn zwischen Anschaffung und Verkauf der Forstflächen Holzverkäufe getätigt worden seien (Verweis auf EStR Rz 5684, die wiederum auf die erwähnte VwGH-Entscheidung rekurrieren). In der Stellungnahme des ASV vom 22.3.2019 sei auf die Zahlen von DI ***7*** zurückgegriffen worden, sodass die Berechnung des Veräußerungsgewinnes betreffend das stehende Holz der Höhe nach unstrittig sein sollte. Bei der in den Jahren vor dem Verkauf in Anspruch genommenen Teilpauschalierung gem § 3 Abs 2 LuF-PauschVO 2011, zu der niemand gezwungen sei, könnten keine Betriebsausgaben neben den pauschalen Betriebsausgaben geltend gemacht werden, was bedeute, dass ein Buchwertabgang für das veräußerte Holz zwingend abpauschaliert sei. Bei einer regulären E-A-Rechnung sei der Buchwertabgang (wie bei allen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens) jedenfalls laut dem oben zitierten VwGH-Erk im Jahr des Holzverkaufs als Betriebsausgabe abzusetzen. Es existiere keine Rechtsgrundlage dafür, dass entgegen dem oben zitierten VwGH-Erk anlässlich der Forstveräußerung die gesamten ursprünglichen Anschaffungskosten inklusive der auf den nicht mehr vorhandenen Bestand entfallenden Anschaffungskosten abgezogen werden könnten,

wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung die Teilpauschalierung in Anspruch genommen worden sei.

Zahlenmäßig stellten sich die Bemessungsgrundlagen laut Finanzamt wie folgt dar:

1. Veräußerungsgewinn stehendes Holz und Jagdrecht (Tarifbesteuerung, KZ 9710):

Erlös laut DI ***7***	1.102.138
Anschaffungskosten lt. ASV	-708.210
anteilige Veräußerungskosten lt. ASV	-119.469
KZ 9710	274.459

2. Veräußerungsgewinn Grund und Boden und Gebäude (besonderer Steuersatz, KZ 551)

a) pauschale Gewinnermittlung

Erlös Grund und Boden lt. DI ***7***	1.697.743
Erlös Wege lt. DI ***7***	101.544
Summe	1.799.287
abzüglich 86 %	-1.547.387
Gewinn Grund und Boden	251.900

b) Regelgewinnermittlung Gebäude

Erlös Forsthaus lt. DI ***7***	98.575
abz. AK geschätzt 24%)	-80.000 (HK 2012 lt ***7*** 105.000–)
zuzügl. AfA (12 x 3%)	28.800
Gewinn Forsthaus	47.375
KZ 551 (a+b)	299.275

Mit Schriftsatz vom **29.6.2023 replizierte** der **Bf** auf das Vorbringen des Finanzamtes vom 9.6.2023. Die zentrale Frage sei, ob die Anschaffungskosten des stehenden Holzes mit den pauschalen Betriebsausgabensätzen der LuF-PauschalierungsVO abgegolten seien oder nicht. Der Bf sei der Ansicht, dass die pauschalen Betriebsausgabensätze die laufenden Betriebsausgaben abgälten und sonst nichts. Nach herrschender Ansicht und Jud gelte der Grundsatz, dass Pauschalierungen der Realität möglichst nahe zu kommen hätten. Warum stehe in Rz 4195 EStR ausdrücklich, dass mit den pauschalen 35% auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten seien, wenn dies lt belangter Behörde bei der LuF-

PauschalierungsVO ohnehin generell so sei? Warum sei in Rz 4172 ausdrücklich angeführt, dass mit den Pauschalsätzen nur die laufenden Aufwendungen abgegolten seien und nicht der Buchwertabgang bzw die Anschaffungskosten? Folge man der Auffassung, dass mit den pauschalen Betriebsausgaben alles abgegolten sei, eben auch der Buchwertabgang bzw die Anschaffungskosten, wäre die PauschVO „totes Recht“ und ohne Anwendungsbereich. 20-30% Betriebsausgaben bei Verkauf am Stock bzw 50-70% bei Selbstschlängerung könnten niemals den Buchwert bzw die Anschaffungskosten abdecken bzw beinhalten.

In der **mündlichen Verhandlung** gab die als Zeugin befragte ASV ***10*** (Nachfolgerin des ASV DI ***2***) an, dass auch sie alle seine Stellungnahmen zum ***7***-Gutachten vollinhaltlich aufrecht halte. Im ***7***-Gutachten (Seite 51-53) habe der SV die Entnahmen auf Basis der Sachwerte und nicht auf Basis der Anschaffungskosten berechnet. Zuerst würden die Sachwerte ermittelt, dann werde mittels der Verhältnismethode auf den tatsächlichen Kaufpreis umgelegt. Dadurch käme die Differenz zwischen der Berechnung von DI ***7*** und der Stellungnahme dazu von DI ***2*** zustande. Dass sich eine Divergenz iHv lediglich 600,- Euro bei der EZ ***12*** KG ***13*** (157,8 ha); bei den beiden kleinen Grundstücken (30 bzw 31 ha) jedoch eine Abweichung von 25% bzw von 10% ergebe, sei laut der ASV nicht ungewöhnlich. Jeder Kaufpreis müsse individuell berechnet werden (jede EZ müsse demnach getrennt betrachtet werden), weshalb man zunächst die Sachwerte ermittle und diese dann auf den Kaufpreis umlege. Das Verhältnis bei Kauf und Verkauf müsse gleich sein. Die stV führt dazu aus, dass die Differenzen zwischen den Berechnungen von ***7*** und ***2*** tatsächlich gering seien und sich deshalb auch steuerlich in einer vernachlässigbaren Art und Weise auswirkten. Die ASV DI ***11*** teilt ebenso die von ***2*** in seiner Stellungnahme vom 22.3.2019 vertretene Ansicht, wonach die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten für das stehende Holz um den auf das veräußerte oder entnommene Holz entfallenden Anteil der seinerzeitigen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu reduzieren seien, wenn zwischen Anschaffung und Verkauf der Forstflächen Holzverkäufe getätigt worden seien. Es seien daher die Anschaffungskosten des verkauften Waldes um jenen Teil zu reduzieren, der auf das zwischenzeitig geschlägerte Holz entfalle (Verweis auf VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). Gleich wie für die belangte Behörde habe auch für die stV das ***7***-Gutachten das ***3***-Gutachten vollständig „ersetzt“. Mit dem vom Finanzamt zitierten VwGH-Erk vom 21.10.1986 könne die stV wenig anfangen, weil es ihres Erachtens keinen Fall betreffe, der auf eine (im konkreten Beschwerdefall gegebene) Teilpauschalierung anwendbar sei. Die Besonderheit der Teilpauschalierung sei, dass der Bf bei der Holzentnahme, die er angeschafft habe, steuerlich keine Betriebsausgaben ansetze. Der Buchwertabgang und der Wertverzehr seien ein und dasselbe. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnet, dass bei der Teilpauschalierung die Buchwertabgänge abpauschaliert seien. Holzverkäufe seien regelmäßig anfallende Rechtsgeschäfte. Der Buchwertabgang sei daher eine laufende Ausgabe iZm Schlängerungen. Die Ausführungen in Rz 4195 („Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten“) seien eine überflüssige Erläuterung in den EStR. Verbindlich

sei stets die PauschVO. Aus diesen Erläuterungen der EStR lasse sich aus Sicht der belangten Behörde kein Umkehrschluss für die Teilpauschalierung herauslesen. Nach der Rechtsauffassung der stV seien dagegen die Aussagen in Rz 4172 EStR auch auf die Teilpauschalierung anzuwenden und nicht bloß nur auf die Vollpauschalierung. Wenn der Bf laut stV für die Jahre 2002 bis 2012 bei vollständiger E-A-Rechnung einen nicht unbeträchtlichen Verlust steuerlich erzielt hätte, wäre dieser wohl als Verlustvortrag gegen einen etwaigen Veräußerungsgewinn des Forstbetriebes zu verrechnen gewesen. Die Teilpauschalierung führe im Gegensatz zur E-A-Rechnung zu Ergebnissen, die gegen die allgemeine Lebenserfahrung sprächen. Übereinstimmend geben stV und das Finanzamt an, dass der Bf gem der Beilage „Holzerlöse – Einkünfte 1999 – 2012“ in den Jahren 2002 bis inkl 2012 folgende Einkünfte aus LuF zu verzeichnen hatte: jeweils € 0,00 (2002-2005); € 2.080,17 (2006); jeweils € 0,00 (2007, 2008); € 510,84 (2009); jeweils € 0,00 (2010 – 2012 [ohne Verkauf]). Hiezu bemerkt der Finanzamtsvertreter, dass es inkl Buchwertabgang einen Verlust iHv 643.000,- Euro gegeben hätte. Diese Beträge wären jedenfalls seitens der belangten Behörde auf Liebhaberei untersucht worden. Die stV bestätigt die Aussage des Finanzamtes, wonach der Bf zwischen den Jahren 2002 und 2012 durchgehend eine Teilpauschalierung in Anspruch genommen hat und der Bf somit keinen Wechsel der Gewinnermittlungsart auch nicht im Streitjahr 2012 vorgenommen hat. Im Rahmen der Gespräche mit der belangten Behörde sei lediglich diskutiert worden, in wie weit man verfahrensrechtlich die Buchwertabgänge noch steuerlich berücksichtigen hätte können. Auf die Frage des Richters, wonach gem § 15 Abs 1 LuF-PauschVO 2011 normiert, dass Verluste und deren Vortragsfähigkeit in spätere Besteuerungszeiträume nicht zulässig sind, erwidert die stV, dass diese Bestimmung mit dem dem konkreten Beschwerdefall zugrunde liegenden Sachverhalt nichts zu tun habe. § 15 Abs 1 leg cit besage nur, dass bei Anwendung der Teilpauschalierung kein Verlust entstehen könne. Der Bf möchte nur, dass Ausgaben steuerlich berücksichtigt würden. Sowohl der Abgang des Milchkontingentes als auch des Holzbestandes, den der Bf auch angeschafft habe, sei laut stV in den Pauschalsätzen nicht enthalten. Dagegen bringt der Finanzamtsvertreter vor, dass sich die Übergangsgewinnermittlung nicht dazu eigne, Buchwertabgänge aus den Vorjahren komplett nachzuholen. Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 bzw Teilpauschalierung auf eine Ermittlung nach § 4 Abs 1 EStG seien Warenvorrat und Lieferforderungen als Zuschlag zu berücksichtigen, Lieferverbindlichkeiten und Rückstellungen als Abschlag. Stehendes Holz sei Anlagevermögen und dieses spiele bei einer Übergangsgewinnermittlung keine Rolle. Auch in der Kommentarstelle *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 10 EStG, Rz 5, sei davon nicht die Rede. Dort werde nur gesagt, dass bei Übergang von Pauschalierung auf eine Ermittlung nach § 4 Abs 1 die allgemeinen Regeln der Übergangsgewinnermittlung analog anzuwenden seien (dh Zuschlag für Warenvorrat und Lieferforderungen, Abschlag für Lieferverbindlichkeiten und Rückstellungen). Mit Bestandsveränderungen seien in *Hofstätter/Reichel* die Warenvorratsveränderungen gemeint. Im vorliegenden Fall gebe es aber keinen Warenvorrat, wenn dann wäre er ein Zuschlag. Einschlägig in casu sei vielmehr *Trauner/Wakounig*, Rz 6/291,

Seite 428. Da werde auf das bereits erwähnte VwGH-Erkenntnis vom 21.10.1986 verwiesen. Die Anschaffungskosten des verkauften Waldes seien um jenen Teil zu reduzieren, der auf das zwischenzeitig geschlägerte Holz entfalle. Gleiches gelte auch für Forstveräußerungen durch voll- und teilpauschalierte Forstwirte. Der Verkauf eines Milchkontingentes sei – anders als von der stV dargestellt – von der LuF-PauschVO gar nicht erfasst. Ein Milchkontingent sei ein Beispiel für einen nicht regelmäßig anfallenden Vorgang, sei mit der Forstveräußerung vergleichbar und werde bei der Forstveräußerung ebenso ein Buchwert berücksichtigt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat mit **Einantwortungsurkunde** vom 25.2.2002 das in Punkt I des Kaufvertrages vom 31.8.2012 beschriebene Kaufobjekt (die forstliche Liegenschaft „***1***“ im Gesamtausmaß von 219,6117 ha im Erbwege **erworben**. Mit Kaufvertrag vom **31.8.2012 veräußerte** der Bf die kaufggst Grundstücke (Forst samt Jagdhütte) um einen Gesamtkaufpreis von 3 Mio Euro, wobei laut Kaufvertrag auf Grund und Boden ein Wert von 808.823,53 Euro, auf die Jagdhütte 147.058,82 Euro, auf das stehende Holz 2.007.352,94 Euro und auf das Jagdrecht 36.764,71 Euro entfielen.

Der Bf ermittelte die Einkünfte aus Forstwirtschaft betreffend die KZ 9700 (laufende Einkünfte) mit 2.871,27 Euro sowie gem. lit. b des Formulars E1c (KZ 9710) aus Einkünften aus Waldverkäufen iHv 43.494,93 Euro.

Zu den Einkünften aus **LuF** zählen auch die Erlöse aus der **Veräußerung** von **Waldparzellen**. Bei der Veräußerung forstwirtschaftlich genutzter Flächen handelt es sich um eine Veräußerung von Grund und Boden (bis 31.3.2012 steuerfrei nach § 4 Abs 1 EStG mit Ausnahme des Spekulationstatbestandes) einerseits und stehendem Holz (steuerpflichtig) andererseits. Im vorliegenden Fall ist **strittig**, ob die **Anschaffungskosten** des stehenden Holzes mit den **pauschalen** Betriebsausgabensätzen der LuF-PauschVO **abgegolten** sind oder nicht, damit einhergehend auch die Höhe der Einkünfte aus LuF. Der Gesamtkaufpreis ist nach herrschender Rsp im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen, indem der Veräußerungsgewinn des stehenden Holzes nach der Verhältnismethode aus dem Gesamtkaufpreis zu ermitteln ist (zB VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175). Die Bewertung des stehenden Holzes erfolgt nach der Sachwertmethode. Bei der Bewertung ist ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen, subjektive Beweggründe des Erwerbers werden nicht berücksichtigt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert bewertet. Sodann ist der Wertteil (Sachwert)

der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Werterelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös umzulegen.

Es entspricht der Bewertungspraxis und § 4 Abs 2 LiegenschaftsbewertungsG (LBG 1992), wonach zum Vergleich Kaufpreise heranzuziehen sind, die in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden.

Größere Liegenschaften, zu denen die beschwerdeggst Liegenschaft ohne Zweifel gehört, weisen erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Flächennutzung wie Anteil an landwirtschaftlichen Nutzflächen, Alpen, Wirtschaftswald, Schutzwald, unproduktive Flächen, aber auch hinsichtlich Verkehrs und Bringungslage, des Gebäudebestandes sowie Jagd- und Fischereirechte uam auf.

Der Bf beruft sich hiebei auf ein Gutachten, das ein von ihm beauftragter gerichtlich beeideter Zivilingenieur für Forst-, Holzwirtschaft und Forstmaschinen erstellt hat. Das Finanzamt hat dieses Gutachten als hinsichtlich der zu Grunde gelegten Bewertungsansätze als nachvollziehbar und angemessen angesehen, weswegen keine fachlichen Bedenken bestanden, sowohl die Kaufpreisaufteilung als auch die Aufteilung der Anschaffungskosten bzw die Buchwertableitung auf Basis des ***7***-Gutachtens vorzunehmen.

Das BFG folgt hinsichtlich des **Bestandeswertes** den Feststellungen des Gutachters DI ***7*** vom 3.12.2018 sowie hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für den **Veräußerungsgewinn** stehendes Holz und Jagdrecht iHv **274.459 Euro** der Berechnung in der Stellungnahme des ASV vom Gutachten von DI ***7*** vom 22.3.2019 bzw im Vorbringen der belangten Behörde vom 9.6.2023.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt steht aufgrund des vorgelegten Akteninhaltes, insb aufgrund des Inhaltes des Gutachtens von DI ***7***, der Stellungnahme des ASV vom 22.3.2019 sowie der Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren und in der mündlichen Verhandlung fest.

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – **EStG**), BGBl 400/1988 idF BGBl I 2012/112, lautet auszugsweise:

„Durchschnittssätze

§ 17.

(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,*
- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,*

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

§ 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

- 1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,*
- 2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,*
- 3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.*

(3) Geht der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften über, so ist eine erneute Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

(4) Für die Ermittlung des Gewinnes können 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.

[...]

Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1)

§ 21.

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

- 1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
- 4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

- 1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.*
- 2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.*
- 3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“*

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (**LuF-PauschVO 2011**), BGBl II 2010/471 idF BGBl II 2011/4, lautet auszugsweise:

„I. Anwendung und maßgebender Einheitswert

§ 1.

(1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach

den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen sind hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

[...]

(5) 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.

II. Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 100 000 Euro

Grundbetrag

§ 2.

(1) Bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100 000 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ausgeübt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

[...]

(3) Übersteigt der maßgebende Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht 100 000 Euro und wird auch die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes nicht ausgeübt, kann der Gewinn auf

Antrag gemäß den §§ 8 bis 12 ermittelt werden. Eine erneute Gewinnermittlung gemäß den §§ 2 bis 6 dieser Verordnung oder entsprechender Bestimmungen einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung ist frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren zulässig

Forstwirtschaft

§ 3.

(1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11 000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11 000 Euro, sind 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 Selbstschlägerung:

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.

Liegt dem Einheitswert einer forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche keine Minderungszahl oder Wertziffer zugrunde, ist vom Finanzamt eine fiktive Minderungszahl oder Wertziffer zu ermitteln.

(3) Der als forstwirtschaftlich anzusehende Teil des Einheitswertes ist bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuschneiden, sofern er mehr als 11 000 Euro beträgt.

[...]

Wechsel der Pauschalierungsmethode

§ 7.

Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung

mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu unterbleiben.

- III. Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 100 000 Euro und nicht mehr als 150 000 Euro, bei Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes

§ 8.

(1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100 000 Euro, bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Forstwirtschaft

§ 9.

Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung des § 3 Abs. 2 zu berechnen.

[...]

V. Wechsel der Gewinnermittlungsart

§ 14.

Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

VI. Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 15.

(1) Die Verordnung ist bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2011 bis einschließlich 2015 anzuwenden.

(2) § 7 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.“

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Bei der **Teilpauschalierung** (Ausgabenpauschalierung) sind die Betriebseinnahmen aufzuzeichnen. Anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben können grundsätzlich pauschale Betriebsausgaben (in Prozentsätzen der Bruttoeinnahmen) beansprucht werden. Bei dieser Methode der Ermittlung der Einkünfte aus LuF werden nur Teilkomponenten der Besteuerungsgrundlagen nach Durchschnittssätzen bestimmt. Die Teilpauschalierung ist vom System her eine **E-A-Rechnung** und damit eine Besteuerung nach „Ist-Grundsätzen“ mit (teilweise) pauschalen Betriebsausgaben. Vereinfacht kann man daher die Teilpauschalierung als **einnahmenabhängige Ausgabenpauschalierung** bezeichnen. Bei der Teilpauschalierung sind die Betriebseinnahmen (inkl USt) iSd § 8 Abs 1 LuF-PauschVO 2011 laufend – wie bei einer E-A-Rechnung – aufzuzeichnen (zB *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 6. Aufl, 2022, 428, 567).

Pauschal berücksichtigt werden – bei der Voll- und bei der Teilpauschalierung – **nur** die **regelmäßig** in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und **Vorgänge**. Die **Veräußerung** von **Grundstücken** (nach dem 31.3.2012) zählt **nicht** zu den **regelmäßigen Geschäftsfällen**, unterliegt nicht der Pauschalierung und ist damit gesondert zu erfassen (§ 30 EStG, zur Abgrenzung LuF Betriebsgrundstücke von privaten Grundstücken BFG 22.6.2020, RV/7100262/2020; *Peyerl* in *Jakom*, EStG¹⁶, 2023, § 21, Rz 104; *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a}, 2021, § 21, Rz 137).

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 27.3.1985, 83/13/0079, und die dort zitierte Judikatur). Stehendes Holz unterliegt **keiner** gewöhnlichen

Abnutzung, sondern durch den jährlichen Zuwachs einer beständigen Wertsteigerung. Diese Wertsteigerung kann durch die **Aufwertungsmöglichkeit** gem § 6 Z 2 lit b EStG auf den aktuellen **Teilwert** gewinnwirksam geltend gemacht werden. Wird für das stehende Holz der höhere Teilwert nach § 6 Z 2 lit b EStG nicht angesetzt, dann sind die Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und die Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen (§ 4 Abs 8 EStG, **Aktivierungsverbot**).

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 Betriebsvermögensvergleich (VwGH 7.8.2001, 96/14/0130).

Bei Veräußerung von Anlagevermögen ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme sowie der **Restbuchwert** als **Betriebsausgabe** „für das **Jahr der Veräußerung**“ zu erfassen (zB BFG 26.6.2023, RV/4100224/2019).

Das Besteuerungsregime der LuF-**PauschVO** 2011 lässt **Verluste** und deren **Vortragsfähigkeit** in **spätere Besteuerungszeiträume nicht zu** (§ 15 Abs 1 LuF-PauschVO 2011).

Wurden zwischen Anschaffung und Verkauf der Forstflächen **Holzverkäufe** getätigt, sind die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten für das stehende Holz um den auf das veräußerte oder entnommene Holz entfallenden Anteil der seinerzeitigen **Anschaffungs-** und Herstellungskosten zu **reduzieren** (zB **VwGH** 21.10.1986, 86/14/0021). Es sind daher die Anschaffungskosten des verkauften Waldes um jenen Teil zu reduzieren, der auf das zwischenzeitig geschlägerte Holz entfällt.

Einer vom Bf dargestellten **Scheingewinnbesteuerung** kann man nur durch **Verzicht** auf die **Pauschalierung** entgehen (*Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 6. Aufl, 2022, 571).

Der **Bf begehrt**, die gesamten auf die verkaufte Fläche entfallenden ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes beim Waldverkauf 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 seien.

Im Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1986, **86/14/0021**, hielt dieser ua 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. ...“.

Was den Hinweis des Bf auf das **Milchkontingent** anlangt, so handelt es sich bei diesem um ein Recht (UFS 27.12.2010, RV/0569-G/10), das mit dem zu beurteilenden Holzbestand nicht vergleichbar ist. Unter einem Milchkontingent (= Milchreferenzmenge oder Milchquote) versteht man das Recht zur laufenden Belieferung einer Molkerei mit der von einem bestimmten Viehbestand erzeugten Milchmenge (vgl nur UFS 31.8.2010, RV/0967-G/07; UFS 5.2.2007, RV/0823-L/05). Die EU-Milchquotenregelung ist zum 31.3.2015 ausgelaufen. Bis dahin galt: Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes aus der Veräußerung von Milchkontingenten können vom Veräußerungserlös (Betriebseinnahme) allenfalls vorhandene Buchwerte (seinerzeitige Anschaffungskosten der Milchquote) abgezogen werden. Bei Fehlen von Belegen über konkrete Anschaffungskosten können diese gem § 184 BAO geschätzt werden (*Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, 2023, § 17, Anm 96a). Im Gegensatz zu den Anschaffungskosten für ein Milchkontingent musste der **Bf keinen Aufwand** tätigen, um das Recht zu haben, das stehende Holz überhaupt schlägern zu dürfen. Demzufolge vermag der diesbzgl Einwand dem Begehren nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Wenn der Bf meint, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten bzw der Buchwertabgang des stehenden Holzes zur Gänze beim Verkauf in Abzug gebracht werden müssten, da die pauschalen Betriebsausgabensätze der LuF-PauschVO lediglich die laufenden Betriebsausgaben abgälten, so vermag das BFG dem in Anbetracht der Ausführungen im **VwGH**-Erkenntnis 21.10.1986, 86/14/0021, nicht zu folgen. Wurden – wie in casu – zwischen Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt **Holzverkäufe** vorgenommen, sind die **historischen Anschaffungskosten** um zwischenzeitlich vorgenommene **Schlägerungen** zu **reduzieren** (so auch *Leyrer*, Waldverkäufe als Grundstücksveräußerung, SWK 33/2016, 1398).

Kommt es – wie im Beschwerdefall – im Rahmen eines Waldverkaufes zu einem hohen Veräußerungserlös und stimmen die Verkehrswerte nicht mit dem Veräußerungspreis überein, kommt die **Verhältnismethode** zur Anwendung. In diesem Fall wäre es für den Bf von Vorteil gewesen, eine **Schlägerung** des Holzes **vor Verkauf** des Grundstücks vorzunehmen. Durch Selbstschlägerung würde sich der Wertanteil des Holzes am Gesamtverkehrswert auf Null reduzieren und der gesamte Veräußerungserlös würde auf den Grund und Boden entfallen (Steuroptimierungseffekt, s dazu *Leyrer*, Waldverkäufe als Grundstücksveräußerung, SWK 33/2016, 1400).

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 (zB BFG 26.6.2023, RV/4100224/2019). Denn dann müsste im Verkaufszeitpunkt **immer geprüft** werden, ob bereits laufend die Anschaffungskosten, dh der Materialeinsatz, berücksichtigt wurden oder nicht. Im vorliegenden Fall wurde **erstmal**s im Zuge der Beschwerde betreffend ESt **2012** – nach der Übermittlung des ***7***-Gutachtens vom 3.12.2018 im Rahmen der Stellungnahme des Bf vom 20.3.2019 – die Berücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten 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 2012) den Zeitraum **2002 bis 2012** auf eine allfällige Berücksichtigung der Anschaffungskosten prüfen (vgl auch BFG 26.6.2023, RV/4100224/2019).

Was den Hinweis auf die Ausführungen in **Hofstätter/Reichel, Rz 5**, zu **§ 4 Abs 10 EStG** betrifft, 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 Bestandesveränderungen nicht berücksichtigt“. Der oa Beurteilung folgend, ist jedoch der im Zeitraum **2002** bis zum Verkauf im Jahr 2012 **geschlägerte Holzbestand** bereits im Zeitpunkt der Schlägerung im Rahmen der **pauschalen Betriebsausgaben erfasst**.

Darüber hinaus ist dem Bf zu erwidern, da in **§ 3 Abs 2 LuF-PauschVO 2011** die pauschalen Betriebsausgaben für „Selbstschlägerungen“ und „Holzverkauf am Stock“ festgelegt werden, dass auch unzweifelhaft davon auszugehen ist, dass **Schlägerungen** mit anschließendem **Verkauf** des Holzes „regelmäßig anfallende Rechtsgeschäfte und Vorgänge“ (vgl § 1 Abs 4 leg cit) sind und die **pauschalen Betriebsausgaben „alle laufenden Ausgaben“** decken. Das Schlägern von Holz mit anschließendem Verkauf gehört zu den „regelmäßigen“ (Rechts-) Geschäften eines Forstwirtes. Hält man sich vor Augen, dass auch nach Ansicht des Bf die Teilpauschalierung als E-A-Rechnung 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 VwGH **27.3.1985, 83/13/0079**).

Der klare Wortlaut der LuF-PauschVO 2011 sieht weder in § 3 Abs 2 LuF-PauschVO 2011 noch in § 13 Abs 2 leg cit die vom Bf begehrte Abzugspost neben den pauschalen Sätzen vor. **Andere Pauschalierungs-VOen** lassen **neben pauschalen Betriebsausgaben** den zusätzlichen Abzug bestimmter Betriebsausgaben zu. Dies ist dem Wortlaut der jeweiligen VO jedoch unzweifelhaft zu entnehmen („*Neben den pauschalen Betriebsausgaben ...*“). In der **LuF-PauschVO 2011** fehlt aber eine entsprechende Bestimmung. **Hätte** der **VO-Geber** tatsächlich neben den pauschalen Betriebsausgaben des § 3 Abs 2 LuF-PauschVO 2011 den Abzug der ursprünglichen Anschaffungskosten des geschlägerten Holzes als zusätzliche Betriebsausgabe

gewollt, hätte er dies auch **ausdrücklich** formuliert bzw formulieren müssen (so auch BFG 26.6.2023, RV/4100224/2019).

Im Erkenntnis des VwGH vom **19.6.2002, 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 Durchschnittssatz**verordnung 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).“*

Diese Ausführungen untermauern die Ansicht, dass schon der klare Wortlaut der VO 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 Abs 3 bzw § 4 Abs 1 EStG ergeben hätte. Dies kann zum Vorteil, aber auch zum Nachteil für den Bf sein. Es ist aber Sache des Bf (und stV), 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-Rechnung 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 stV in der mündlichen Verhandlung dargetan hat, sah man in der pauschalen Ermittlung noch immer einen Vorteil.

Außer Streit steht, dass die Teilpauschalierung **ertragsteuerlich** als **E-A-Rechnung** gilt. Den vorigen Ausführungen folgend sind jedoch im Gegensatz zum Beschwerdevorbringen aufgrund des Wortlautes der PauschVO die ursprünglichen **Anschaffungskosten** des laufend geschlägerten Holzes in der **Pauschalierung** erfasst. Daher ist auch aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des **VwGH** vom **25.7.2013, 2011/15/0046** – betreffend die Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 oder vice versa – für den Beschwerdefall nichts zu gewinnen.

Der Bf wendet weiters ein, dass aufgrund der Lage der Grundstücke und Verhältnisse (laufende Verwaltungs-, Bewirtschaftungs-, Maschinenkosten, etc) **Gewinnspannen** von 30 bis 50% völlig unreal sein. Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen allgemein gehalten und nicht durch Unterlagen dokumentiert ist, ist dem Bf zu entgegnen, dass **pauschale Betriebsausgaben auch abgezogen** werden dürfen, selbst wenn **tatsächlich geringere Betriebsausgaben** angefallen sind. Diese Rechtsfolge nimmt der Gesetzgeber in Kauf und dient der Erleichterung in der Einkünfteermittlung.

Wenn der Bf argumentiert, die Anschaffungskosten (die Substanz) könnten nicht in den pauschalen Betriebsausgaben enthalten sein, da dies zu einer verbotenen **Dauerabschreibung** führen würde, so ist ihm zu erwidern, 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. 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.

Aus den oben genannten Feststellungen bzw Ausführungen war das Begehren des Bf, die gesamten anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten des stehenden Holzes im Jahr des Verkaufs des Grundstücks (2012) in Abzug zu bringen, als unbegründet **abzuweisen**.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl für viele VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023; 11.9.2014, Ra 2014/16/0009). Die in casu zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits von der bisherigen Rsp des VwGH beantwortet wurden und auf solche, welche im Gesetz bzw in der LuF-PauschVO eindeutig gelöst sind. Die Frage, ob im Zuge des Verkaufs des Waldes die ursprünglichen anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes mit den pauschalen Betriebsausgabensätzen der LuF-PauschVO abgegolten sind, findet in der zitierten

einheitlichen höchstgerichtlichen Jud Deckung. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab, wobei eine solche einzelfallbezogene Beurteilung im Allgemeinen nicht revisibel ist, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Jud entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl nur VwGH 25.4.2014, Ro 2014/21/0033). Schließlich ist darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des BFG auf Sachverhaltsebene zu treffen und daher nicht revisibel ist (vgl VwGH 10.5.2017, Ra 2017/11/0042, mwN). Ob sohin die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den VwGH (vgl VwGH 1.6.2017, Ra 2017/15/0037). Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028). Aus all den genannten Gründen war die Revision daher nicht zuzulassen.

Graz, am 19. Dezember 2023