

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 nun Finanzamt Österreich vom 25. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu ***4*** erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem Ende der Entscheidungsgründe und 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

Herr ***1*** ***2*** ***3*** ***4***, Beschwerdeführer, veräußerte am ***5***2018 eine zu 50% in seinem Eigentum stehende Liegenschaft gemeinsam mit seiner Schwester um einen Gesamtveräußerungserlös von 69.000,00 €. Laut Kaufvertrag hatte diese Liegenschaft ein Gesamtflächenausmaß von 20.342 m² (2,342 ha) und handelte es sich bei dieser Grundstücksfläche um ein Waldgrundstück mit der Flächenwidmung Grünland mit land- und forstwirtschaftlicher Widmung (Wald).

Über Finanzonline wurde die ImmoEST-Auskunft von einem Notar am ***8***2018 übermittelt. Als Bemessungsgrundlage für die Immo-EST wurde ein Betrag von 2.471,00 €

bekanntgegeben. Als besondere Vorauszahlung wurde ein Betrag von 725,00 € ermittelt und am ***6***2018 für den Zeitraum ***7*** 2018 entrichtet.

In seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung erklärte der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Das Finanzamt ersuchte um folgende Ergänzung:

*„Hinsichtlich der Veräußerung des Grundstückes ***9*** ***10*** (landwirtschaftliche genutzte Fläche mit Wald) wird um detaillierte Berechnungsdarstellung sowie Vorlage des Verkaufsvertrages gebeten. Die geleistete besondere Vorauszahlung führt zu keiner Endbesteuerung der Grundstückseinkünfte, insbesondere als der auf den Waldverkauf entfallende Anteil als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen ist.“*

Der Beschwerdeführer beantwortete dies wie folgt:

„Angekündigte Beilage zur Steuererklärung 2018 in Papierform

2. Vorlage des Verkaufsvertrags gemäß Ergänzungsansuchen

*Hinsichtlich der Veräußerung des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück ***13*** (***)11***), ***10***, mit Kaufvertrag vom ***14***2018, für welchen im Zuge der Kaufvertragsabwicklung eine Besteuerung des nackten Grund & Boden durch Steuerabzug (Immobilienvermögensteuer) erfolgte, wird ergänzend zur Steuererklärung 2018 folgendes ausgeführt.*

Die Veräußerung des stehenden Holzes führt nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, da kein Betrieb vorlag. Das gesamte Waldgrundstück wies lediglich eine Größe von 2 ha auf, mein Hälfteanteil betrug daher rund 1 ha. Da weder ich noch meine Schwester (Eigentümerin des anderen Hälfteanteils) über einen landwirtschaftlichen Betrieb oder über forstwirtschaftliches Wissen verfügten, war weder objektiv noch subjektiv eine Betriebsführung mit Gewinnerzielungsabsicht nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen möglich. Auch nach der Rspr ist davon auszugehen, dass kein forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt (vgl UFS 30.12.2007, RV/0224-K/04, wonach unter Hinweis auf deutsche Rspr davon auszugehen ist, dass eine forstwirtschaftliche Nutzung bei Flächen unter 3 ha regelmäßig nicht gegeben ist, während bei Flächen über 5 ha regelmäßig ein forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegen wird).

Zudem bestand zu keinem Zeitpunkt Einkünfteerzielungsabsicht. Das Waldgrundstück wurde von meiner Schwester und mir allein aus emotionalen Gründen zum Andenken an unseren Vater über die vielen Jahre behalten und gepflegt (das Waldgrundstück stellte das einzige Erbe nach unserem früh verstorbenen Vater dar; letztendlich wurde es aufgrund der großen räumlichen Distanz, der Borkenkäferthematik und dem fortgeschrittenen Alter unserer Mutter, die uns bis zum Verkauf bei der Waldpflege unterstützt hat, jedoch zunehmend belastend, sich um den

Wald zu kümmern und diesen in Ordnung zu halten, sodass letzten Endes dennoch eine Veräußerung notwendig wurde). Die hohen laufenden Kosten (mangels eigener Landwirtschaft und mangels jeglicher forstwirtschaftlicher Kenntnisse und Fähigkeiten war häufig eine entgeltliche Inanspruchnahme Dritter zur Durchführung der notwendigen Forstarbeiten erforderlich) wurden daher einzig aus diesem Grund in Kauf genommen. Das Waldgrundstück ist daher als steuerlich nicht relevante Liebhabereitätigkeit einzustufen und ein allenfalls auf das stehende Holz entfallender Veräußerungserlös nicht steuerpflichtig.“

Beigelegt war der Kaufvertrag in Ablichtung.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid 2018, indem es Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Betrag von 10.505,25 € ansetzte und führte begründend aus:

„Der Verkauf von stehendem Holz ist den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen (unabhängig davon, ob tatsächlich ein auf Gewinn ausgerichteter diesbezüglicher Betrieb vorgelegen ist). Diese Einkünfte wurden pauschal mit 35 % des Verkaufserlöses (€ 69.000,--, davon 50 % Anteil = € 34.500,--, davon 35 % = 12.075,--) ermittelt. Von den restlichen 65 % entfallen 50 % auf den Grund und Boden, weshalb der darauf entfallende Gewinn pauschal mit 14 % ("Alt- vermögen") zu ermitteln war (€ 34.500,-- davon 50 % = 17.250,-- davon 14 % = € 2.415,--). Die von Ihnen geleistete besondere Vorauszahlung wurde zur Anrechnung gebracht, wobei diese im Verhältnis der Einkünfte (35 % auf Land- und Forstwirtschaft entfallend, der Restbetrag auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen) verteilt wurde.“

Der Beschwerdeführer focht den Einkommensteuerbescheid 2018 mit folgender Begründung an:

*„Im Einkommenssteuerbescheid wurden pauschal 35 % des Veräußerungserlöses für den Miteigentumsanteil am Waldgrundstück GB ***13*** **11***, ***10***, GST-Nr ***17*** als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt. Die dem Bescheid zugrunde gelegte Ansicht, dass der Verkauf stehenden Holzes unabhängig vom Vorliegen eines (auf Gewinn ausgerichteten) Betriebs Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begründen, entspricht nicht dem Gesetz. Einkünfte gemäß § 21 EStG setzen definitionsgemäß und völlig unstrittig das Vorliegen eines Betriebs voraus.*

Ein (auf Gewinn ausgerichteter) Betrieb lag aber nicht vor und verweise ich dazu auf die ergänzend zur Steuererklärung 2018 eingebrachte diesbezügliche Stellungnahme.

Zusammenfassend ist insbesondere festzuhalten, dass meine Schwester (Miteigentümerin des anderen Hälfteanteils) und ich das flächenmäßig sehr kleine Waldgrundstück seit 1982 allein aus emotionalen Gründen zum Andenken an unseren früh verstorbenen Vater hielten, weil es das einzige Erbe war. Zu keinem Zeitpunkt bestand eine wie auch immer geartete (auch objektiv wäre und ist eine solche bei der gegebenen Konstellation nicht realistisch gewesen bzw. gegeben) Gewinnerzielungsabsicht und bis knapp vor dem schließlich dennoch notwendig

gewordenen Verkauf auch keinerlei Veräußerungsabsicht. Das Waldgrundstück ist daher als steuerlich nicht relevante Liebhabereitätigkeit einzustufen.

Wenn man vom Vorliegen eines Betriebs ausgehen würde, so wäre jedenfalls, da es sich um das einzige Waldgrundstück in meinem Eigentum handelt § 24 Abs. 4 EStG in Anwendung zu bringen gewesen.

Ich beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, in dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0 angesetzt werden bzw. hilfsweise, dass die dem bekämpften Bescheid zugrunde gelegten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft infolge Veräußerung des ganzen Betriebs um den Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG gekürzt werden.“

Mit Beschwerde vorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab:

„Begründung:

*Mit 13.4.2018 wurde die Liegenschaft ***9*** ***10***, ***11***, Bezirksgericht ***16*** um € 69.000,-- veräußert, wobei hiervon Ihr Anteil 50 % betrug. Laut dem von Ihnen vorgebrachten Kaufvertrag handelt es sich um ein 20.342 m² großes Waldgrundstück. Gemäß § 30 Abs.1 EStG sind private Grundstücksveräußerungen steuerpflichtig. Wird bei einem Grundstück stehendes Holz (Wald) mit veräußert, so zählt dieser nicht zum nackten Grund und Boden. Das stehende Holz, die stehende Ernte, das Feldinventar und ein vorhandenes Jagdrecht sind als Form der Nutzung des Grundstücks auch vom Begriff des Grundstückes im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfasst (siehe Rz 6621 EstR). Das stehende Holz ist ein eigenständig zu bewertendes, von Grund und Boden zu trennendes Wirtschaftsgut (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199).*

Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (stehende Ernte, stehendes Holz), sind vom Grundstücksbegriff auch dann nicht umfasst, wenn sie in einem einheitlichen Vorgang mit dem Grund und Boden veräußert werden.

Bei der Veräußerung von Waldgrundstücken ist daher der auf das stehende Holz entfallende Veräußerungserlös gesondert steuerlich zu erfassen. Dieser ist zum Tarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuern und entsprechend unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

Befindet sich der veräußerte Wald nicht im Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtes, führt die Veräußerung zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft - auch wenn keine Bewirtschaftung erfolgt und keine diesbezüglichen Erträge erzielt werden, weil das natürliche Baumwachstum zu einem Wertzuwachs führt. Mit dem diesbezüglichen Gewinn in Höhe von

35% des Gesamtveräußerungserlöses sind die stillen Reserven des stehenden Holzes abgegolten.

Diese Einkünfte unterliegen der Tarifbesteuerung. Die verbleibenden 65% des Veräußerungserlöses verteilen sich daher auf den Grund und Boden, auf die Buchwerte des stehenden Holzes und des Jagdrechtes. Dabei kann der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungserlös mit 50% des Gesamtveräußerungserlöses berücksichtigt werden. Auf die diesbezügliche Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2018 wird verwiesen.

Ihre Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte dazu aus:

„A) Begründung

*Im Einkommensteuerbescheid und in der Beschwerdeverentscheidung wurden pauschal 35 % des Veräußerungserlöses für den Miteigentumsanteil am Waldgrundstück GB ***13***
11, ***10***, GSt-Nr ***17*** als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt.*

Die dem ESt-Bescheid und offenbar auch der Beschwerdeverentscheidung zugrunde gelegte Ansicht, dass der Verkauf stehenden Holzes unabhängig vom Vorliegen eines (auf Gewinn ausgerichteten) Betriebs Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begründen, entspricht nicht dem Gesetz. Einkünfte gemäß § 21 EStG setzen definitionsgemäß und völlig unstrittig das Vorliegen eines Betriebs voraus.

Wenn man vom Vorliegen eines Betriebs eingehen würde, wäre jedenfalls, da es sich um das einzige Waldgrundstück in meinem (Mit-)Eigentum handelte, § 24 Abs. 4 EStG in Anwendung zu bringen gewesen und infolge Veräußerung des ganzen Betriebs die Einkünfte um den Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG zu kürzen gewesen.

Nachdem die belangte Behörde weiterhin in Verkennung der Rechtslage davon ausgeht, dass (i) das Vorliegen eines Betriebs nicht Voraussetzung einer Steuerpflicht von Einkünften aus L&F ist und (ii) mit keinem Wort den Eventualantrag zur Berücksichtigung des Freibetrags gemäß § 24 EStG behandelte, verweise ich erneut (i) vollinhaltlich auf die ergänzend zur Steuererklärung 2018 eingebrachte Stellungnahme und halte (ii) die in der Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid gestellten Anträge, insbesondere den Eventualantrag auf Berücksichtigung des Freibetrages aufgrund Veräußerung des ganzen Betriebs aufrecht.

Zusammenfassend ist insbesondere festzuhalten, dass meine Schwester (Miteigentümerin des anderen Hälfteanteils) und ich das flächenmäßig sehr kleine Waldgrundstück seit 1982 allein aus emotionalen Gründen zum Andenken an unseren früh verstorbenen Vater hielten, weil es

das einzige Erbe war. Zu keinem Zeitpunkt bestand eine wie auch immer geartete (auch objektiv wäre und ist eine solche bei der gegebenen Konstellation nicht realistisch gewesen bzw. gegeben) Gewinnerzielungsabsicht und bis knapp vor dem schließlich dennoch notwendig gewordenen Verkauf auch keinerlei Veräußerungsabsicht. Das Waldgrundstück ist daher als steuerlich nicht relevante Liebhabereitätigkeit einzustufen.

Wenn man vom Vorliegen eines Betriebs ausgehen würde, so wäre jedenfalls, da es sich um das einzige Waldgrundstück in meinem Eigentum handelte, § 24 Abs 4 EStG in Anwendung zu bringen gewesen.

B) Weitere Anträge

Ich stelle somit (weiterhin) folgende weitere Anträge:

1. die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, in dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0 angesetzt werden

bzw.

2. hilfsweise, dass die dem bekämpften Bescheid zugrunde gelegten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft infolge Aufgabe des ganzen Betriebs um den Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG gekürzt werden.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und führte im Vorlagebericht dazu aus:

„§ 21 EStG, § 24 EStG, § 30 EStG

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

*Mit Kaufvertrag vom ***14***2018 wurde die Liegenschaft ***13***, ***10***, ***11***, Bezirksgericht ***16***, vom Bf ***1*** ***2*** ***4*** ***3*** und seiner Schwester Frau ***20***. ***4*** – ***18*** ***19*** um 69.000 € veräußert, wobei der jeweilige Anteil 50 % betrug. Laut Kaufvertrag handelt es sich um ein 20.342 m² großes Waldgrundstück.*

*Am ***8*** 2018 wurde die ImmoESt-Auskunft von Notar Herrn ***2*** ***21***, ***22***, über FinanzOnline übermittelt. Als Bemessungsgrundlage wurden 2.471 € und als besondere Vorauszahlung 725 € angegeben. Am ***6***.2018 wurde eine besondere Vorauszahlung an Immobilienertragsteuer in Höhe von 725 € für den Zeitraum ***12***/2018 entrichtet.*

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 wurde am 7.9.2019 elektronisch eingebracht. Es wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit angegeben. In der Einkommensteuererklärung 2018 waren keine Angaben zur Grundstücksveräußerung enthalten.

Daraufhin wurde am 10.9.2019 ein Ergänzungsersuchen vom Finanzamt versendet, mit dem Hinweis, dass bei Waldveräußerungen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen. Mit Schreiben vom 12.9.2019 wurde das Ersuchen beantwortet. Darin wurde ausgeführt, dass kein Betrieb aus Land- und Forstwirtschaft bestehe bzw. bestand und daher keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen können.

Das Finanzamt erließ am 25.9.2019 den Einkommensteuerbescheid 2018 und setzte für den Anteil der Veräußerung der auf das stehende Holz entfiel, pauschal 35% des Verkaufserlöses, 12.075 €, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an. Da weder ein Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG 1988 in einer bestimmten Höhe beantragt, noch auf die Geltendmachung verzichtet wurde, wurde bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ein Gewinnfreibetrag in Höhe von 1.569,75 € berücksichtigt.

50% des Verkaufspreises wurden als Veräußerungsentgelt für den Grund und Boden herangezogen. Da das Grundstück vor 2002 entgeltlich angeschafft wurde, liegt Altvermögen gemäß § 30 Abs. 4 EStG vor. Die geleistete besondere Vorauszahlung an Immobilienwertsteuer wurde im Rahmen der Veranlagung jeweils anteilmäßig angerechnet.

Am 23.10.2019 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde erhoben. Unter anderem wird dargelegt, dass kein Betrieb vorliegt bzw. vorlag, sowie dass das Waldstück steuerlich als nicht relevante Liebhabereitätigkeit einzustufen sei. Wenn man vom Vorliegen eines Betriebes ausgehen würde, so wäre jedenfalls, da es sich um das einzige Waldstück im Eigentum handelt, § 24 Abs. 4 EStG in Anbringung gewesen.

Am 4.11.2019 wurde eine abweisende BVE erlassen.

Beweismittel:

Kaufvertrag, aus dem hervorgeht, dass eine Waldfläche von 20.342 m² veräußert wurde.

Einheitswertbescheid zum 1.1.2014.

Stellungnahme:

Gemäß § 30 Abs 1 EStG sind private Grundstücksveräußerungen steuerpflichtig. Wird bei einem Grundstück stehendes Holz (Wald) mitveräußert, so zählt dieses nicht zum nackten Grund und Boden. Das stehende Holz, die stehende Ernte, das Feldinventar und ein vorhandenes Jagdrecht sind als Form der Nutzung des Grundstückes auch vom Begriff des Grundstückes im Sinne des

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfasst (siehe Rz 6621 EStR). Das stehende Holz ist ein eigenständig zu bewertendes, von Grund und Boden zu trennendes Wirtschaftsgut (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199). Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (stehende Ernte, stehendes Holz), sind vom Grundstücksbegriff auch dann nicht umfasst, wenn sie in einem einheitlichen Vorgang mit dem Grund und Boden veräußert werden.

Gem. 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft u.a. Einkünfte aus dem Betrieb einer Forstwirtschaft. Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald voraus. Eine Mindestgröße des Forstareals ist nicht erforderlich, allerdings muss zumindest ein Wald iSd § 1a Forstgesetzes vorliegen (Grundfläche mit forstlichem Bewuchs von mindestens 1.000 m² mit einer durchschnittlichen Breite von 10 m; Forstlicher Bewuchs sind Holzgewächse im Sinne des Anhangs zum Forstgesetz 1975 (zB Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw.)). Sind diese Mindestanforderungen erfüllt, liegt grundsätzlich ein forstwirtschaftlicher Betrieb vor (EStR 2000 Rz 4200b; ebenso UFS 9.12.2009, RV/0075-L/06; ebenso Jakom/ Peyerl, EStG (2018), § 21 Tz 28) (vgl. EStG-Kommentar 21. Lieferung (Facultas), Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 21 Rz. 16).

Bei der Veräußerung von Waldgrundstücken ist daher der auf das stehende Holz entfallende Veräußerungserlös gesondert steuerlich zu erfassen. Dieser ist zum Tarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuern und entsprechend unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG 1988 zu erfassen. Befindet sich der veräußerte Wald nicht im Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtes, führt die Veräußerung zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, auch wenn keine Bewirtschaftung erfolgt und keine diesbezüglichen Erträge erzielt werden, weil das natürliche Baumwachstum zu einem Wertzuwachs führt.

§ 1 Abs. 5 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (Land- und Forstwirtschaft Pauschalierungsverordnung 2015 – LuF-PauschVO 2015) (BGBl. II Nr. 125/2013) regelt, dass abweichend von den § 1 Abs. 1 bis 4 der Verordnung, 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 § 1 Abs. 1 der Verordnung 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.

Werden forstwirtschaftliche Flächen nach dem 31.3.2012 veräußert, ist auch der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Es ist daher auch bei Anwendung des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 der auf Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Mit den 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden

Veräußerungserlöses werden nur die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes erfasst. Die verbleibenden 65% des Veräußerungserlöses verteilen sich daher auf den Grund und Boden sowie auf die Buchwerte des stehenden Holzes und des Jagdrechtes. Unter Berücksichtigung dieser Buchwerte sind 50% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses als auf Grund und Boden entfallender Veräußerungserlös anzusetzen (siehe EStR Rz4195b).

Der auf Grund und Boden entfallende pauschale Veräußerungserlös ist als Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes hinsichtlich des Grund und Bodens heranzuziehen. Dabei ist zwischen Grund und Boden des Altvermögens und des Neuvermögens zu unterscheiden. Bei Grund und Boden des Altvermögens kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden.

In diesem Fall ist der pauschale Veräußerungserlös als Basis für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 heranzuziehen. Anders als der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Boden unterliegen die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 (siehe EStR Rz 4195c).

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes*
- eines Teilbetriebes*
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt.

Stellt der veräußerte Wald den gesamten Betrieb dar, liegt eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG 1988 vor (siehe EStR Rz 4200a und Rz 5659 ff). Bei Aufgabe des 50%-igen Anteils steht der Freibetrag in Höhe von 3.650 Euro zu.

Da in der Einkommensteuerveranlagung 2018 weder ein Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG 1988 in einer bestimmten Höhe beantragt wurde, noch auf die Geltendmachung verzichtet wurde,

wurde bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 1.569,75 € berücksichtigt.

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen u.a. Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988. Bei Anwendung des § 24 EStG 1988 liegen im vorliegenden Fall nicht die Voraussetzungen für den Gewinnfreibetrag vor.

Anstatt des in der Veranlagung gewährten Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von 1.569,75 €, wären nach Ansicht des FA der Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 EStG 1988 in Höhe von 3.650 € zu berücksichtigen.

Das FA ersucht der Beschwerde teilweise stattzugeben.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und seine Schwester veräußerten im Jahr 2018 ein von ihnen im Erbweg erworbenes Waldgrundstück in der Größe von 20.342 m² um einen Gesamtveräußerungserlös von 69.000,00 €.

Als Bemessungsgrundlage für die ImmoESt wurde von Notar ***2*** **21*** ein Betrag von 2.471 € gemeldet und ein Betrag von 725,00 € bezahlt.

Das Finanzamt setzte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für den Verkauf des Waldgrundstückes fest.

Der Beschwerdeführer und seine Schwester hatten nur das veräußerte Waldgrundstück in ihrem Eigentum und führten keinen weiteren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die anfallenden Arbeiten im Wald erledigten sie selbst unter teilweise entgeltlicher Inanspruchnahme Dritter. Strittig ist, ob die Veräußerung des Waldgrundstückes zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt.

2. Beweiswürdigung

Dies ergibt sich aus dem bisherigen Verfahren, den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen dazu.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Rechtliche Bestimmungen:

Forstgesetz 1975, ForstG:

§ 1a. (1) Wald im Sinne dieses Bundesgesetzes sind mit Holzgewächsen der im Anhang angeführten Arten (forstlicher Bewuchs) bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1 000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht.

Einkommensteuergesetz, EStG 1988 idF für 2018:

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

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 24. (1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
 - des ganzen Betriebes
 - eines Teilbetriebes
 - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7300 Euro übersteigt.

§ 10. (1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen
 - Veräußerungsgewinne (§ 24),
2. Der Gewinnfreibetrag beträgt:
 - Für die ersten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%,
 - für die nächsten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 7%,
 - für die nächsten 230 000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5%,

insgesamt somit höchstens 45 350 Euro im Veranlagungsjahr.

3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro, höchstens daher mit 3 900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, LuF-PauschVO 2015

§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn

1. dessen Einheitswert 130 000 Euro nicht übersteigt und
2. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes nicht freiwillig Bücher führt und

3. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.

Die Anwendung der Verordnung ist nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

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

(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.

Bundesabgabenordnung, BAO:

§ 188. (1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Judikatur:

Verwaltungsgerichtshof

VwGH vom 24.10.2013, 2010/15/0090

Rechtssatz

Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass abgeleitete Bescheide vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen dürfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0083).

VwGH vom 06.07.2006, 2002/15/0175

Rechtssatz

Bei Waldverkäufen stellt der auf den Holzbestand entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar (Hinweis E 7. Oktober 1970, 873/68, VwSlg 4132 F/1970).

Bundesfinanzgericht:

BFG vom 23.06.2021, RV/7102231/2015

Gemäß § 1a Forstgesetz ist ein Wald ein Grundstück von mindestens 1000 m² und 10 m Breite, welches bestockt ist.

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz in der Regel auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb anzunehmen - siehe oa Judikatur und Literatur. Auch ein aussetzender Betrieb stellt eine Einkunftsquelle dar (VwGH 8. 5. 1964, 989/62)

Gemäß der oben zitierten Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen für das Jahr 2011, der Judikatur und Literatur zu Einkünften aus der Forstwirtschaft ist der Verkauf der Waldflächen als Einkünfte aus Forstwirtschaft in der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Die Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft ist vom Beschwerdeführer gemäß der Pauschalierungsverordnung des Bundesministeriums für Finanzen, LuF-PauschVO 2011, zu erstellen, da er weder buchführungspflichtig ist noch freiwillig eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führt.

Gemäß § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011 werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt.

Ein Waldverkauf fällt nicht unter diese regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte.

Der Gewinn aus einem Waldverkauf ist daher gesondert zu ermitteln.

§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 bestimmt, dass bei einem Veräußerungserlös unter € 250.000,00 in einem Kalenderjahr der Gewinn pauschal mit 35% vom Veräußerungserlös ermittelt werden kann.

BFG vom 10.02.2021, RV/5101334/2019:

§ 1a Abs. 1 Forstgesetz 1975, BGBl. Nr. 440/1975, idF BGBl. I Nr. 104/2013 lautet:

"Wald im Sinne dieses Bundesgesetzes sind mit Holzgewächsen der im Anhang angeführten Arten (forstlicher Bewuchs) bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1 000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht."

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG (Einkommensteuergesetz) 1988 (BGBl. Nr. 400/1988) unter anderem Einkünfte aus dem Betrieb einer Forstwirtschaft. Gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 zählen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 (BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 112/2012) sind Veräußerungsgewinne unter anderem Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Ein solcher Veräußerungsgewinn ist nach § 24 Abs. 2 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von EUR 7.300,00 und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von EUR 7.300,00 übersteigt.

Wie bei allen betrieblichen Einkunftsarten müssen auch bei der Forstwirtschaft die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sein (vgl. Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 22 Anm. 5 (Stand 01.03.2018, rdb.at)). Dabei sind allerdings die Besonderheiten der Forstwirtschaft besonders zu beachten:

Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Holz (Forstwirtschaft im engeren Sinn) und anderer Walderzeugnisse und deren Nutzung (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 21 Rz 15).

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald im Sinne des § 1a Forstgesetzes 1975, BGBl. Nr. 440/1975, voraus (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 21 Rz 16). Wald im Sinne § 1a Abs. 1 ForstG sind mit im Anhang zum Forstgesetz aufgezählten Nadel- und Laubgehölzen (forstlicher Bewuchs) bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht. Eine über den Mindestbestand hinausgehende Größe ist nicht erforderlich. Wie sich aus dem Akteninhalt und Luftbildern der digitalen Katastermappe des Landes Oberösterreich (DORIS) ergibt, handelt es sich bei den beschwerdegegenständlichen, vom Bf. veräußerten Flächen unzweifelhaft und auch dem bisherigen Parteivorbringen entsprechend unstrittig um Waldflächen.

Wesentliche Betriebsgrundlage für einen forstwirtschaftlichen Betrieb ist der (bloße) Waldbesitz. Gebäude und Inventar sind nicht wesensnotwendig (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19 § 24 Tz 43). Dies gilt insbesondere für aussetzende Betriebe, bei denen die Bestandspflege und die Verwendung von Betriebsmitteln nur untergeordnete Bedeutung hat (vgl. UFS 14.01.2005, RV/0253-W/04 betreffend den Wald einer Pensionistin). Im Unterschied zu einem Nachhaltsbetrieb mit jährlicher Holznutzung wird bei

einem "aussetzenden Betrieb" eine jährliche Holznutzung (oft über Jahrzehnte) nicht durchgeführt bzw. ist eine solche nicht möglich. Aussetzende Betriebe erzielen auf Grund nicht gestaffelter Altersklassen an Baumbeständen nur in Abständen von Jahrzehnten nennenswerte Erträge und erfordern deshalb auch nur eine geringe Bewirtschaftung. Auf Grund der Naturverjüngung durch Samenanflug und Stockausschlag verliert ein aussetzender Betrieb nicht nur nicht seine Eigenschaft als Betrieb, sondern sie wird bereits dadurch begründet (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19 § 21 Rz 17/1 mit Verweisen u.a. auf VwGH 1736/65, UFS 20.06.2011, RV/1291-L/10; UFS 09.12.2009, RV/0075-L/06). Ein aussetzender Betrieb stellt daher auch dann eine Einkunftsquelle dar, wenn über Jahre hinweg keine Bewirtschaftung erfolgt (Wertzuwachs durch natürliches Wachstum; vgl. VwGH 25.01.1994, 93/14/0171; Jakom, EStG13 § 21 Rz 29; Trauner/Wakounig, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/288). Auch die meisten "Bauernwälder" stellen hinsichtlich der Forstwirtschaft aussetzende Betriebe dar (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 21 Rz 75 (Stand 01.10.2019, rdb.at)).

Somit kann ein Waldgrundstück einen Forstbetrieb darstellen (UFS 20.06.2011, RV/1291-L/10 zu 26 ha Wald; UFS 04.11.2008, RV/1712-L/02 zu 3,1 ha Wald). Ab der in § 1a Abs 1 ForstG normierten Bestockung und somit auch im Beschwerdefall (2,5 ha Wald) liegt ein forstwirtschaftlicher Betrieb vor (UFS 07.12.2009, RV/0074-L/06 zu 3,4 ha Wald; UFS 19.08.2013, RV/0553-I/09 zu 1,5 ha Wald). Dementsprechend stellen auch Wälder iSd ForstG im Eigentum von Nichtlandwirten bzw. Pensionisten (UFS 14.01.2005, RV/0253-W/04 zu 14,6 ha Wald; UFS 18.08.2006, RV/4409-W/02 zu 4,0 ha Wald) forstwirtschaftliche Betriebe dar. Die Veräußerung eines solchen Waldes stellt daher auch im Falle des Waldverkaufes durch den Bf. die Endnutzung des Holzbestandes dar und führt somit zu land- und forstwirtschaftlichen und damit betrieblichen Einkünften (UFS 14.01.2005, RV/0253-W/04; UFS 19.08.2013, RV/0553-I/09). Damit ist auch die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben, da die Bereitschaft, stehendes Holz an Personen zu verkaufen, die einen entsprechenden Preis zahlen, gegeben ist. Wird der gesamte Wald veräußert, liegt zudem eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG vor (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19 Rz 17/1 mit Verweis auf UFS 09.12.2009, RV/0075-L/06). Der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 war daher zu berücksichtigen (UFS vom 14.01.2005, RV/0253-W/04), was auch erfolgt ist.

Bei Waldverkäufen stellt der auf den Holzbestand ("stehendes Holz" als von Grund und Boden getrenntes, selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut, vgl. VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033) entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar (VwGH 07.10.1970, 873/68; 20.12.1982, 1266/80; 06.07.2006, 2002/15/0175 mwN). Voraussetzung für die Erfassung des stehenden Holzes ist, dass es sich dabei um einen Wald iSd ForstG handelt (Wakounig/Trauner, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³ Rz 6/76 und 6/288). Dies ist, wie bereits ausgeführt, gegenständlich der Fall.

Nach § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 (erstmalig anzuwenden ab dem Veranlagungsjahr 2015, vgl. Jakom, EStG13 § 21 Rz 96) kann der Gewinn aus der Veräußerung forstwirtschaftlich genutzter Flächen pauschal ermittelt werden. Bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von EUR 250.000,00 kann der Gewinn aus diesen Veräußerungsgeschäften mit 35 % des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Gesamtveräußerungserlös von mehr als EUR 250.000,00 ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes insgesamt nicht zulässig. Der beschwerdegegenständliche Veräußerungserlös lag mit EUR 35.000,00 unterhalb dieser Wertgrenze. Eine Berechnung nach § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO war daher zulässig und stellte sich dar wie folgt (Kaufpreis EUR 35.000,00).

BFG vom 30.06.2024, RV/5100029/2021

Kein Feststellungsverfahren

Der Wald wurde von einer Miteigentümergeinschaft, bestehend aus zwei Miteigentümerinnen verkauft. Der Veräußerungsgewinn auf das stehende Holz führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Vgl. III.2.), die an sich zunächst in einem Feststellungsbescheid einheitlich festzustellen und gesondert auf die beteiligten Miteigentümer aufzuteilen gewesen wären. Dies ist im Beschwerdefall nicht geschehen, hat aber keine Auswirkungen auf die Rechtswirksamkeit des nach Wiederaufnahme neu ergangenen Einkommensteuerbescheides 2014 vom 25.08.2020, da abgeleitete Bescheide - im Beschwerdefall der soeben angesprochene Einkommensteuerbescheid 2014 - auch vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides (im Beschwerdefall der fehlende Feststellungsbescheid) ergehen dürfen (VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090).

Literatur:

Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 17 (Stand 1.1.2021, rdb.at) Rz 100

"Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat der pauschalierte Land- und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem laufenden Gewinn anzusetzen.

Mit der LuF-PauschVO 2011 erfolgten Anpassungen. Seither darf der Veräußerungserlös 250.000 € im Kalenderjahr nicht überschreiten. Die Regelung gilt nun auch für Betriebe, die ihren Gewinn durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 ermitteln. In der LuF-PauschVO 2015 wurde die Bestimmung unverändert beibehalten."

Die früheren DurchschnittssatzV enthielten keine vergleichbaren Regelungen.

Bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften (seit 2011) des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von 250.000 € kann der Gewinn aus diesen Veräußerungsgeschäften mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden. Bei einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Gesamtveräußerungserlös von mehr als 250.000 € ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes insgesamt nicht zulässig."

Böck in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 21 (Stand 1.10.2019, rdb.at) Rz 74 ff

"74) Wald sind gem § 1 Abs 1 ForstG 1975 mit im Anhang zu diesem G aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10m erreicht. Die folgenden Abs des § 1 ForstG 1975 enthalten verschiedene Präzisierungen des Waldbegriffes.

Eine über § 1 Abs 1 ForstG 1975 hinausgehende Mindestgröße ist nicht erforderlich (vgl UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06), diese kann aber bei der Abgrenzung zur Liebhaberei und zur Beurteilung einer Teilbetriebseigenschaft von Bedeutung sein (vgl Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn19, § 21 Tz 16).

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb (und keine Liebhaberei) anzunehmen (vgl Quantschnigg/Schuch, § 21 Tz 10 mwN; VwGH 3. 2. 1967, 1736/65, UFS Klagenfurt 30. 12. 2007, RV/0224-K/04; UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06; auch § 2 Abs 1 Z 1 BSVG sieht eine Bewirtschaftungsvermutung für Grundstücke, die als forstwirtschaftliches Vermögen bewertet oder Teil einer als solches bewerteten wirtschaftlichen Einheit sind, vor; s auch LRL 2012 Rz 33). Der Wald kann auch ohne Zutun des Forstwirtes entstanden sein (Samenflug, BFH 18. 5. 2000, IV R 27/98); selbst wenn der Forstwirt nicht in das Wachstum der Pflanzen eingreift, ist allein durch die Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs ein Forstbetrieb anzunehmen (vgl Leingärtner/Stalbold, Die Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 6 mwN).

75) Nachhaltsbetriebe ermöglichen infolge ihrer Größe und der unterschiedlichen Altersklassen der Baumbestände eine jährliche Holznutzung, aussetzende Betriebe - die meisten Bauernwälder - erzielen auf Grund weitgehend einheitlicher Altersklassen der Bäume nur in größeren Abständen ins Gewicht fallende Erträge. Auch ein aussetzender Betrieb stellt - Ausnahmen s Anm 5 - eine Einkunftsquelle dar (VwGH 8. 5. 1964, 989/62). Bei aussetzenden Betrieben ist eine Nutzung oft durch Jahrzehnte nicht gegeben und findet eine Bewirtschaftung nur in geringem Umfang - möglicherweise jahrelang überhaupt nicht - statt. Für die Annahme eines aussetzenden Betriebes genügt auch die Naturverjüngung durch Samenanflug und Stockausschlag. Das natürliche Wachstum der Bäume führt zu einem Wertzuwachs (vgl EStR 2000 Rz 4200a).

76) Die Waldnutzung besteht entweder in der Schlägerung und dem Verkauf des geschlägerten Holzes oder im Verkauf des Holzes am Stock zum Zweck der Schlägerung durch den Käufer.

Forstwirtschaftlich ist zwischen der Durchforstung zur Bestandeswertsteigerung und der Endnutzung im Wege des Kahlschlags (das nutzbare Derbholz wird auf der gesamten Fläche eines Baumbestandes eingeschlagen, sodass keine gesicherte Kultur stehen bleibt und anschließend wiederaufgeforstet werden muss) oder des sukzessiven Holzeinschlags zu unterscheiden; durch Windwurf oder Bestandsschädigung kann es zu einem Kalamitätskahlschlag kommen (zu Details in Bezug auf Anschaffungs-/Herstellungskosten Wittwer, FR 2008, 617).

Zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung des Wirtschaftsguts "Baumbestand" siehe auch dBMF 16. 5. 2012, IV D 4 - S 2232/0-01.

76a) Wird eine Waldparzelle veräußert, geht es nicht um die Nutzung von Holz durch den Waldbesitzer (also um die Nutzung von Anlagevermögen), sondern es wird vielmehr das Anlagevermögen Wald veräußert.

Die Veräußerung von Waldparzellen ist daher - bis 31. 3. 2012 abgesehen vom nackten Grund und Boden, ab 1. 4. 2012 ist Grund und Boden gesondert anzusetzen - einkommensteuerpflichtig und auch beim pauschalierten Forstwirt nicht durch die Pauschalierung abgegolten (s § 17 Anm 100 ff).

Wird ein 14,4 ha großes Waldgrundstück (mit Baumbestand) durch eine ansonsten keinen Betrieb führende Pensionistin verkauft, liegt die Veräußerung eines forstwirtschaftlichen Betriebes (und nicht eines Privatvermögen darstellenden Grundstückes) vor; § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 (s Anh II/A/5) ist anzuwenden (UFS Wien 14. 1. 2005, RV/0253-W/04; idS auch UFS Linz 4. 11. 2008, RV/1712-L/02, zum Verkauf eines 3,13 ha großen Waldgrundstücks durch einen ansonsten nur nichtlandwirtschaftliche Einkünfte erzielenden StPfl; ähnlich gelagert UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06 bzw UFS Linz 9. 12. 2009, RV/0075-L/06). Gleiches gilt für die Veräußerung eines zuvor verpachteten 26 ha großen Waldgrundstücks (UFS Linz 20. 6. 2011, RV/1291-L/10, EStR 2000 Rz 4200a)."

Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Auflage, Seite 429, 1. Absatz

"In Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein Forstwirtschaftsbetrieb und keine Liebhaberei anzunehmen."

Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Auflage, Seite 498, 1. Absatz

"7.7.3 Waldverkauf

Beim Verkauf von Waldgrundstücken werden stille Reserven aufgedeckt, auch wenn diese über Jahrzehnte hindurch nicht der Einkünfteerzielung dienen. Aufgrund des natürlichen Holzzuwachses ist auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen ("zB die Bäume wachsen nach Samenflug von alleine") bzw Betriebseinrichtungen praktisch immer ein forstwirtschaftlicher Betrieb (und selten Privatvermögen bzw Liebhaberei) allenfalls losgelöst vom lw Betrieb anzunehmen. Die Veräußerung ist laut BMF weder durch die jetzige noch durch frühere Pauschalierungen erfasst.

7.7.3.1 Steuerpflicht für das stehende Holz (unverändert)

Der Gewinn aus der Veräußerung von Forstflächen kann pauschal mit 35% des gesamten Veräußerungserlöses (für Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht) angesetzt werden, sofern die Veräußerungserlöse € 250.000 pro Kalenderjahr (seit 2011) nicht überschreiten. Dabei ist der Zeitpunkt der Veräußerung (Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes) und nicht der Geldfluss maßgeblich."

Rechtliche Beurteilung des konkreten beschwerdegegenständlichen Falles:

Das vom Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Schwester veräußerte Waldstück hatte eine Größe von 20.342 m² (2,342 ha). Damit war dieses Grundstück flächenmäßig mehr als doppelt so groß als gemäß § 1a ForstG als ein Wald definiertes Grundstück. Damit zählt das veräußerte Waldgrundstück zu einem Forstbetrieb, auch wenn es das einzige Waldgrundstück ist. Im Kaufvertrag wurde das veräußerte Grundstück unter Flächenwidmung als Grünland mit land- und forstwirtschaftlicher Widmung (Wald) bezeichnet.

Die verkaufte Fläche ist daher als Waldfläche zu beurteilen und ihr Verkauf anhand der steuerlichen Vorschriften über Verkauf von Flächen der Forstwirtschaft zu prüfen.

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb (und keine Liebhaberei) anzunehmen (vgl Quantschnigg/Schuch, § 21 Tz 10 mwN; VwGH 3. 2. 1967, 1736/65, UFS Klagenfurt 30. 12. 2007, RV/0224-K/04; UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06; auch § 2 Abs 1 Z 1 BSVG sieht eine Bewirtschaftungsvermutung für Grundstücke, die als forstwirtschaftliches Vermögen bewertet werden. Das veräußerte Grundstück wurde vom Beschwerdeführer und seiner Schwester bearbeitet.

Die Veräußerung eines solchen Waldes stellt daher auch im Falle des Waldverkaufes durch den Bf. die Endnutzung des Holzbestandes dar und führt somit zu land- und forstwirtschaftlichen und damit betrieblichen Einkünften (UFS 14.01.2005, RV/0253-W/04; UFS 19.08.2013, RV/0553-I/09). Damit ist auch die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen

Verkehr gegeben, da die Bereitschaft, stehendes Holz an Personen zu verkaufen, die einen entsprechenden Preis zahlen, gegeben ist.

Gemäß der oben zitierten Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen für das Jahr 2018, der Judikatur und Literatur zu Einkünften aus der Forstwirtschaft ist der Verkauf der Waldfläche als Einkünfte aus Forstwirtschaft in der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Die Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft ist vom Beschwerdeführer gemäß der Pauschalierungsverordnung des Bundesministeriums für Finanzen, LuF-PauschVO 2015, zu erstellen, da er weder buchführungspflichtig ist noch freiwillig eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führt.

Gemäß § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt.

Ein Waldverkauf fällt nicht unter diese regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte.

Der Gewinn aus einem Waldverkauf ist daher gesondert zu ermitteln. Wird der ganze Wald veräußert, liegt eine Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG vor. Es ist der Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 24 EStG zu ermitteln. Vgl. *„Wird der gesamte Wald veräußert, liegt zudem eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG vor (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19 Rz 17/1 mit Verweis auf UFS 09.12.2009, RV/0075-L/06). Der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist daher zu berücksichtigen (UFS vom 14.01.2005, RV/0253-W/04), BFG vom 10.02.2021, RV/5101334/2019.*

Gemäß § 188 BAO sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die mehreren Personen zufließen in einem Feststellungsverfahren zu ermitteln.

Für den Waldverkauf und die Betriebsveräußerung der Forstwirtschaft wurde vom Finanzamt kein Feststellungsverfahren für den Beschwerdeführer und seine Schwester durchgeführt.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden vom Finanzamt im Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers ermittelt.

Im Sinne der VwGH-Rechtsprechung vom VwGH vom 24.10.2013, 2010/15/0090, dass abgeleitete Bescheide auch vor Erlassung eines Grundlagenbescheides ergehen dürfen, konnte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für den Beschwerdeführer erlassen. Es ist auch nicht erkennbar, dass in einem Feststellungsverfahren die Einkünfte anders ermittelt worden wären.

Zu Recht führt der Beschwerdeführer aus, dass es sich bei dem Waldverkauf um die Veräußerung eines Betriebes handelt. Es steht ihm daher der anteilige Freibetrag gemäß

§ 24 Abs. 4 EStG zu. Da der Betrieb veräußert wurde, steht jedoch gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 EStG kein Gewinnfreibetrag (Grundbetrag) zu.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ermitteln sich daher wie folgt:

Veräußerungserlös 69.000,00	
Hälfte von 69.000,00 = 34.500,00	
35% von 34.500,00	12.075,00
Veräußerungsfreibetrag 7.300,00	
50% von 7.300,00	- <u>3.650,00</u>
Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft	8.425,00

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in der Einkommensteuerberechnung mit € 8.425,00 anzusetzen

Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer2028

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zulässig, da keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war und die Entscheidung der herrschenden Judikatur folgte.

Wien, am 20. Jänner 2025