

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden VS und die weiteren Senatsmitglieder R1, LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlVertr, über die Beschwerde vom 15.11.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 6.10.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 im Beisein der Schriftführerin SF in der Sitzung am 27.3.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das steuerpflichtige Einkommen beträgt EUR 592.212,19.

Die Einkommensteuer beläuft sich auf EUR 139.851,21.

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

Entscheidungsgründe

Zur Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts ist aus Gründen der Vollständigkeit eingangs Nachfolgendes festzuhalten:

Der unabhängige Finanzsenat wurde gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 aufgelöst und die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren auf die Verwaltungsgerichte übertragen. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im gegenständlichen Erkenntnis wird ausschließlich die der nunmehr geltenden Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Verfahrensgang

Die Bf. erzielte im Jahr 2008 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche vornehmlich aus dem Verkauf ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes resultierten.

Die belangte Behörde setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2008 auf Grundlage der eingereichten Erklärungen zunächst mit EUR 128.012,12 fest.

Im Zuge einer im Jahr 2010 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ermittelte der Betriebsprüfer für den Verkauf des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einen Veräußerungsgewinn in Höhe von EUR 817.692,60.

Der Betriebsprüfer begründete die Abweichung vom erklärten Veräußerungsgewinn in Höhe von EUR 625.127,70 mit dem Kaufvertrag vom 2.9.2008, in welchem auf Grundlage eines Gutachtens der Landwirtschaftskammer A ein Kaufpreis in Höhe von EUR 1.570.531,27 vereinbart worden sei. Dieser setze sich neben einer Barzahlung von EUR 140.000,00 aus der Übernahme von Pfandrechten im Betrag von EUR 113.108,00, aus der Übernahme von Bankverbindlichkeiten in Höhe von EUR 874.725,15 sowie der Übernahme von auf den Liegenschaften lastenden Dienstbarkeiten in Höhe von EUR 442.698,12 zusammen. Da mit Ausnahme des auf das mitveräußerte Jagd- und Fischereirecht entfallenden Anteils in Höhe von EUR 142.450,27 keine Aufteilung des Entgelts vorgenommen worden sei, habe nach Berücksichtigung des im Gutachten der Landwirtschaftskammer nicht gesondert bewerteten und seitens des Betriebsprüfers mit EUR 20.000,00 geschätzten Jagdhauses samt Betriebsgarage eine Aufteilung des verbleibenden Kaufpreises in Höhe von EUR 1.408.081,00 in Anlehnung an das Verhältnis des Bodenwertes zum Bestandswert vorgenommen werden müssen.

Auf Grundlage der Ergebnisse der Betriebsprüfung setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit Bescheid vom 6.10.2010 mit EUR 166.180,69 fest.

Die Bf. trat dem Bescheid der belangten Behörde mit Beschwerde vom 15.11.2010 entgegen, die sich aufgrund noch erforderlicher Sachverhaltsermittlungen durch ihren steuerlichen Vertreter zunächst in einer Darstellung der Ermittlung des Veräußerungsgewinns erschöpfte.

Den Ausgangspunkt dieser Berechnungen der Bf. bildeten die im Gutachten der Landwirtschaftskammer A ermittelten Verkehrswerte des Waldbodens, des stehenden Holzes, der Jagd- und Fischereirechte sowie die Barwertsumme der auf den Liegenschaften lastenden Dienstbarkeiten. Letztere brachte die Bf. anteilmäßig von den Verkehrswerten der vorgenannten Wirtschaftsgüter in Abzug, wobei die Anteile nach dem Verhältnis des Verkehrswerts des jeweiligen Wirtschaftsgutes am Gesamtverkehrswert der Liegenschaft bemessen wurden. Im Hinblick auf den Verkehrswert des Waldbodens zog die Bf. zusätzlich den vom Betriebsprüfer geschätzten Wert des Betriebsgebäudes – welches im Gutachten als nicht eigens ausgewiesener Bestandteil des Grund und Bodens behandelt worden war – in Höhe von EUR 20.000,00 ab und setzte das

Gebäude mit diesem Wert als eigenes Wirtschaftsgut an. Im Ergebnis stellt sich die Verkehrswertermittlung der Bf. wie folgt dar:

	Waldboden	stehendes Holz	Jagd- und Fischereirecht	Gebäude	Summe
Verkehrswert vor Abzug der Dienstbarkeiten	EUR 817.538,87	729.485,57	142.450,27		1.689.474,71
Aufteilung Dienstbarkeiten	EUR - 212.736,19	-189.823,36	- 37.067,75		- 439.627,30
Zwischensumme	EUR 604.802,68	539.662,21	105.382,52		1.249.847,41
Gebäude	EUR - 20.000,00			20.000,00	0,00
Verkehrswert	EUR 584.802,68	539.662,21	105.382,52	20.000,00	1.249.847,41

In weiterer Folge addierte die Bf. den dergestalt ermittelten Verkehrswert des Waldbodens und des Holzbestandes. Auf Grundlage dieser Summe im Betrag von EUR 1.124.464,89 entfielen laut den Berechnungen der Bf. anteilig 52 % auf den Bodenwert und 48 % auf den Bestandeswert.

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns zog die Bf. schließlich einen Kaufpreis in Höhe von EUR 1.127.833,15 heran, welcher sich aus der Barzahlung in Höhe von EUR 140.000,00, der Übernahme von Pfandrechten im Betrag von EUR 113.108,00 sowie der Übernahme von Bankverbindlichkeiten in Höhe von EUR 874.725,15 ergibt.

Von diesem Kaufpreis brachte die Bf. zunächst den anteilmäßig um den Barwert der Dienstbarkeiten verminderten Verkehrswert der Jagd- und Fischereirechte sowie den Schätzwert des Betriebsgebäudes in Abzug und ermittelte auf Grundlage des sich sodann ergebenden Zwischenbetrages einen steuerfreien Bodenwert (52 %) in Höhe von EUR 521.274,33.

Dem verbleibenden steuerpflichtigen Anteil im Ausmaß von 48 % schlug die Bf. in weiterer Folge den Gebäudewert und den Verkehrswert der Jagd- und Fischereirechte wieder hinzu und ermittelte nach Abzug der bezug habenden Buch- und Einheitswerte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von EUR 585.921,97.

Im Ergebnis errechnete die Bf. den Veräußerungsgewinn sohin wie folgt:

Kaufpreis gesamt	EUR	1.127.833,15
abzüglich fixe Kaufpreisbestandteile		
Betriebsgebäude	EUR	- 20.000,00
Jagd- und Fischereirecht	EUR	- 105.382,52
Zwischenbetrag	EUR	1.002.450,63

davon steuerfreier Bodenwert (52 %)	EUR	521.274,33
steuerpflichtiger Erlösanteil		
Bestandeswert	EUR	481.176,30
Gebäude	EUR	20.000,00
Jagd- und Fischereirecht	EUR	105.382,52
Summe	EUR	606.558,82
abzüglich BW	EUR	- 3.913,23
abzüglich EW	EUR	- 16.723,62
Veräußerungsgewinn	EUR	585.921,97

Schließlich beantragte die Bf. auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 18.1.2011 räumte die belangte Behörde der Bf. in Entsprechung des in der Beschwerde vom 15.11.2010 gestellten Ersuchens eine Frist bis zum 31.1.2011 zur Nachreichung der fehlenden Beschwerdebegründung ein.

In der binnen offener Frist am 27.1.2011 eingebrachten Beschwerdebegründung brachte die Bf. im Wesentlichen vor, dass der im Kaufvertrag genannte und von der Betriebsprüfung aufgegriffene Kaufpreis in Höhe von EUR 1.570.531,27 nicht dem Willen der Vertragsparteien entsprochen habe. Diese hätten vielmehr in Anlehnung an das Gutachten der Landwirtschaftskammer A einen Kaufpreis in Höhe von EUR 1.127.833,15 vereinbaren wollen. Der Vertragserrichter habe dieser Summe nämlich irrtümlicherweise den Barwert der bestehenden Dienstbarkeiten hinzugeschlagen und diesen in weiterer Folge als Schuldübernahme auf den Kaufpreis angerechnet. Eine Dienstbarkeit mindere jedoch ausschließlich den Wert des Grundstücks und könne nicht einer Verbindlichkeit gleich übernommen werden, weshalb dem Veräußerer auch kein bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigender wirtschaftlicher Vorteil erwachse.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.12.2013 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit EUR 148.320,15 fest.

In der bezughabenden Begründung führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass zwar der Kaufpreis in Entsprechung des Beschwerdebegehrens mit EUR 1.127.833,15 festgesetzt wurde, im Hinblick auf die in der Beschwerde vorgenommenen Berechnungen des Veräußerungsgewinns jedoch Adaptierungen vorgenommen werden mussten. Die Barwertsumme der Dienstbarkeiten sei nämlich nicht auf sämtliche Wirtschaftsgüter, sondern nur auf die jeweils betroffenen Teilgebiete des Grund und Bodens und des stehenden Holzes anteilmäßig aufzuteilen.

Im Ergebnis nahm die belangte Behörde zunächst unter Berücksichtigung des Gutachtens der Landwirtschaftskammer A eine geringfügige Anpassung der Berechnung des Gesamtverkehrswerts der Liegenschaft vor. Diese beruht auf einer Adaptierung der Barwertsumme der bestehenden Dienstbarkeiten und stellt sich wie folgt dar:

Waldbodenwert	EUR	817.538,87
Bestandwert	EUR	729.485,57
Jagdwert	EUR	137.450,27
Fischereirecht	EUR	5.000,00
Barwertsumme der bestehenden Dienstbarkeiten	EUR	- 442.698,12
Gesamtverkehrswert	EUR	1.246.776,59

In einem weiteren Schritt wies die belangte Behörde auf Grundlage der gutachterlichen Angaben getrennte Barwerte für die einzelnen Dienstbarkeiten aus. Für die auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft lastenden Holzbezugsrechte ergebe sich demnach ein Barwert von EUR 47.053,99, während auf die Weidebezugsrechte ein Anteil von EUR 395.644,07 entfalle.

Schließlich brachte die belangte Behörde die ermittelten Barwerte vom Verkehrswert des Waldbodens und des stehenden Holzes in Abzug, woraufhin sich im Hinblick der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter folgende Wertrelationen ergaben:

	Waldboden	stehendes Holz	Jagd- und Fischereirecht	Gebäude	Summe
Verkehrswert vor Abzug der Dienstbarkeiten	EUR 817.538,87	729.485,57	142.450,27		1.689.474,71
Schätzwert Gebäude	EUR - 20.000,00			20.000,00	
Aufteilung Dienstbarkeiten	EUR - 395.644,07	- 47.053,99	142.450,27		- 442.698,06
Verkehrswert nach Abzug der Dienstbarkeiten	EUR 401.894,80	682.431,58		20.000,00	1.246.776,65
Anteil am Gesamtverkehrsvert	32 %	55 %	11 %	2 %	100 %

Umgelegt auf den Gesamtkaufpreis in Höhe von EUR 1.127.833,15 ermittelte die belangte Behörde einen steuerpflichtigen Anteil von insgesamt 68 % (EUR 766.926,54).

Nach Abzug von Buchwerten und Einheitswerten ergab sich nach den Berechnungen der belangten Behörde schließlich ein Veräußerungsgewinn von EUR 746.289,69.

Mit Vorlageantrag vom 14.2.2014 beantrage die Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Vorlagebericht vom 2.7.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

In der am 27.3.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bf. zusammengefasst und sinngemäß vor, dass die Weiderechte durch das hierdurch bedingte Auftreten von Verbissschäden, erhöhter Brandigkeit und sonstigen auf die Viehweide zurückzuführenden Schädigungen des Waldes auch auf das stehende Holz Einfluss hätten. Ob dieser Umstand auch tatsächlich im Gutachten Berücksichtigung gefunden hat, könne letztlich mangels Aufschlüsselung der einschlägigen Berechnungen nicht nachvollzogen werden. Folglich sei der auf die Waldweide entfallende Teil des Weiderechts im Verhältnis 52 zu 48 auf Grund und Boden und stehendes Holz zu verteilen.

Demgegenüber erklärte sich der steuerliche Vertreter der Bf. damit einverstanden, die Dienstbarkeit des Holzbezugs und den die Almflächen betreffenden Teil des Weiderechts ausschließlich vom Wert des Grund und Bodens in Abzug zu bringen.

Die Amtsvertreterin der belangten Behörde verwies auf das bisher erstattete Vorbringen und führte ergänzend aus, dass die Dienstbarkeiten in der Beschwerdevorentscheidung auf Grundlage des Gutachtens nach ihrem Wesen den einzelnen Wirtschaftsgütern zugeordnet worden seien. Sie gehe zwar davon aus, dass das Weiderecht auch Einfluss auf den Wert des stehenden Holzes hat, doch stelle sich die Frage, wie dies in das vorliegende Gutachten eingeflossen sei. Das Finanzamt halte seinen Standpunkt mangels anderer Beweismittel aufrecht und beantrage, die Beschwerde im Sinne der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde zu erledigen.

Feststellungen

Der erkennende Senat geht von folgendem entscheidungserheblichen Sachverhalt aus:

Die Bf. war Eigentümerin der Liegenschaften XY, auf welchen sie einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führte. Auf diesen Liegenschaften lasten einerseits Holzbezugsrechte, andererseits Weiderechte.

Der Bf. kamen darüber hinaus verbücherte Fischerei- und Jagdrechte zu.

Mit Kaufvertrag vom 2.9.2008 veräußerte die Bf. ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb samt vorerwähnter Rechte für EUR 1.127.833,15. Der vereinbarte Kaufpreis setzte sich aus einer Barzahlung in Höhe von EUR 140.000,00 sowie der Übernahme von Bankverbindlichkeiten und Pfandrechten im Betrag von insgesamt EUR 987.833,15 zusammen.

Zu diesem Zeitpunkt betrug der Gesamtverkehrswert der Liegenschaft EUR 1.246.776,59.

Dieser errechnet sich wie folgt:

Waldbodenwert	EUR	817.538,87
Bestandeswert	EUR	729.485,57

Jagdwert	EUR	137.450,27
Fischereirecht	EUR	5.000,00
Barwertsumme der bestehenden Dienstbarkeiten	EUR	- 442.698,06
Gesamtverkehrswert	EUR	1.246.776,65

Dem Verkehrswert des Grund und Bodens in Höhe von EUR 817.535,87 liegen im Wege des Vergleichswertverfahrens ermittelte Quadratmeterpreise von EUR 0,35 für die Waldflächen sowie EUR 0,40 für die Almflächen zu Grunde.

Demgegenüber ergibt sich der Bestandeswert aus dem Abtriebswert, der Bestockung sowie den verschiedenen Altersklassen des vorhandenen Holzbestandes. Hierbei wirken sich die bestehenden und auch im Bereich der Waldflächen auszuübenden Weiderechte insofern wertmindernd aus, als bei der Ermittlung der Abtriebswerte aufgrund laufender Trittschäden und erhöhter Brandigkeit ein höherer Anteil von qualitativ minderwertigem Holz in Ansatz gebracht wird.

Beweiswürdigung

Der entscheidungserhebliche Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere dem von der Bf. beigebrachten Gutachten der Landwirtschaftskammer A, und steht im Wesentlichen außer Streit.

Im Hinblick auf das erwähnte Gutachten, welches die Grundlage der getroffenen Feststellungen zum Verkehrswert der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft bildet, ist Folgendes auszuführen:

Nur der Vollständigkeit halber ist zunächst festzuhalten, dass es sich hierbei um kein Gutachten iSd § 177 BAO, sondern ein Privatgutachten handelt, dessen Beweiswert allerdings nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hierdurch nicht geschmälert wird (vgl. VwGH 15. 4. 1988, 85/17/0086).

Entscheidend ist letztlich, dass der Wert eines Beweismittels stets nach seiner Beweiskraft, das heißt nach der Schlüssigkeit der Aussagen, zu beurteilen ist (vgl. VwGH 28.11.2013, 2013/03/0084).

Ein Gutachten, das ziffernmäßige Berechnungen vornimmt, muss – um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können – die maßgeblichen zu Grunde gelegten ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen, weiters die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden näher darstellen, welchen diese Ausgangswerte zur Erstellung des Gutachtens unterworfen werden, und schließlich die Anwendung dieser Überlegungen und Berechnungsmethoden nachvollziehbar darstellen (vgl. VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195).

Das Gutachten der Landwirtschaftskammer A vermag nach Maßgabe der dargestellten Rechtsprechung grundsätzlich zu überzeugen:

Die Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter wurden unter Offenlegung der einschlägigen (Vor-)Überlegungen, der ziffernmäßigen Ausgangswerte sowie der auf diesen aufbauenden Berechnungen und Berechnungsmethoden in getrennten Abschnitten des Gutachtens ermittelt.

Gleiches gilt für die Ermittlung der Barwertsumme der bestehenden Dienstbarkeiten, welche in dem entsprechenden Gutachtensabschnitt schlüssig und nachvollziehbar unter Offenlegung der auf die einzelnen Dienstbarkeiten entfallenden Wertansätze mit einem Betrag von EUR 442.698,12 bewertet wurden.

Was den von der Bf. angezogenen Einfluss der (Wald-)Weiderechte auf den Wert des Holzbestandes angeht, so enthält das Gutachten im Befund den Vermerk, dass die bestehenden Weiderechte auch im Bereich der Waldflächen ausgeübt werden können. Dies habe zur Folge, dass durch laufende Trittschäden bei den Fichtenbäumen ein erhöhter Anteil an Braunblochen bzw. beim Lärchenbestand eine erhöhte Brandigkeit verursacht worden sei. Dieser Umstand werde bei der Ermittlung der Abtriebswerte mit einem entsprechend höheren Anteil der Cx-Bloche bzw. Faserholz gegenüber der eigentlichen Sortentafel berücksichtigt. Nach Ansicht des Gerichts kann daher grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass im Gutachten bei der Bewertung des Holzbestandes grundsätzlich bereits eine Berücksichtigung der Weidedienstbarkeit erfolgt ist. Die Bf. vermochte ihre gegenteilige Vermutung nicht zu beweisen.

Dass dieser wertmindernde Faktor im an sich dargestellten Rechenweg zur Ermittlung des Abtriebswertes nicht eigens ziffernmäßig ausgewiesen ist, vermag die Überzeugung des Senats von der grundsätzlichen Schlüssigkeit und Vollständigkeit des Gutachtens nicht zu erschüttern.

Nicht nachvollziehbar ist lediglich, dass die Zusammenfassung des Gutachtens, welche sich in der bloßen Auflistung der ziffernmäßigen Ergebnisse der vorangegangenen Berechnungen und Ausführungen zum Zwecke der Berechnung des Gesamtverkehrswerts erschöpft, die Barwertsumme der bestehenden Dienstbarkeiten mit dem Betrag von EUR 439.627,30 ausweist.

Der erkennende Senat geht hier jedoch von einem bloßen Versehen aus, da alle übrigen der zusammenfassenden Berechnung des Gesamtverkehrswerts zu Grunde gelegten Werte den zuvor angestellten Berechnungen entsprechen.

Die bestehenden Dienstbarkeiten sind nach Ansicht des erkennenden Senats daher mit einer Barwertsumme in Höhe von EUR 442.698,06 zu bewerten. Unter Berücksichtigung dieser Anpassung ergibt sich letztlich der festgestellte Gesamtverkehrswert der Liegenschaft im Betrag von EUR 1.246.776,65.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu zählen.

Nach § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I 85/2008 ist unter einem Veräußerungsgewinn unter anderem jener Gewinn zu verstehen, welcher bei der Veräußerung des ganzen Betriebes erzielt wird.

Hierbei sieht § 24 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 85/2008 vor, dass der Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln ist.

Schließlich sind nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 102/2007 Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Demnach ist der Veräußerungserlös um jenen Betrag zu kürzen, der auf den Bodenwert entfällt. Die Kürzung hat in jenem Verhältnis zu erfolgen, das dem Anteil des Verkehrswerts des Grund und Bodens am Gesamtbetrag der Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter entspricht (vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom [Hg], EStG¹⁰ [2017] § 24 Rz 82; *Atzmüller et al* in Wiesner et al [Hg], EStG [2013] § 24 Anm 86; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027; VwGH 25.2.1997, 92/14/0039).

Folglich sind Grund und Boden, Holzbestand, Jagd- und Fischereirechte sowie Gebäude jeweils mit dem Verkehrswert zu bewerten. Diese Wertrelation bildet sodann die Grundlage für die Aufteilung des Verkaufserlöses in steuerpflichtige und steuerfreie Teile (vgl. *Wanke* in Wiesner et al [Hg], EStG [2009] § 21 Anm 175).

Die oben skizzierte Verhältnisrechnung kommt schließlich unabhängig davon zur Anwendung, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem im konkreten Fall vereinbarten Gesamtkaufpreis liegt (VwGH 30. 6. 1987, 86/14/0195; VwGH 16. 3. 1989, 88/14/0073; *Atzmüller et al* in Wiesner et al [Hg], EStG [2013] § 21 Anm 86).

Der unstrittige Gesamtverkehrswert der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft als Summe der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter beträgt vor Berücksichtigung der bestehenden Dienstbarkeiten EUR 1.689.474,71.

Nach Abzug der Barwertsumme sämtlicher Dienstbarkeiten in Höhe von EUR 442.698,06 – welche ebenso außer Streit steht – ergibt sich sohin ein gleichsam unstrittiger Gesamtverkehrswert von EUR 1.246.776,65.

Im Hinblick auf die im verfahrensgegenständlichen Verfahren strittige Frage, bei welchen Wirtschaftsgütern und in welchem Verhältnis die Dienstbarkeiten im Einzelnen wertmindernd anzusetzen sind, ist zunächst deren Inhalt näher zu beleuchten.

Hierbei zeigt sich, dass die Dienstbarkeiten zum einen zum Bezug von Bau-, Brenn- und Zaunholz aus dem Baumbestand berechtigen und zum anderen das Recht vermitteln, eine bestimmte Anzahl an landwirtschaftlichem Nutzvieh auf dem Grund und Boden der belasteten Liegenschaft weiden zu lassen.

Folglich handelt es sich bei den verfahrensgegenständlichen Dienstbarkeiten um so genannte Einforstungsrechte:

Unter Einforstungsrechten versteht man nämlich alle Holzungs- und Bezugsrechte von Holz und sonstigen Forstprodukten in oder aus einem fremden Wald, Weiderechte auf fremdem Grund und Boden sowie anderweitige Feldservituten, bei denen das dienstbare Gut Wald oder zur Waldkultur gewidmeter Boden ist (vgl. *N. Lienbacher* in Norer [Hg], Agrarrecht im Lichte des öffentlichen Rechts [2007] 168).

Im Ergebnis können Einforstungsrechte daher nicht nur ihrem Inhalt nach, sondern auch nach Maßgabe des durch sie belasteten Objekts eingeteilt werden (vgl. *Schiff*, Österreichische Agrarpolitik seit der Grundentlastung I/2 [1898] 54 f).

Aus obigen Ausführungen folgt, dass Einforstungsrechte nicht undifferenziert der Liegenschaft in ihrer Gesamtheit anhaften, sondern in Abhängigkeit von ihrer konkreten inhaltlichen Ausgestaltung entweder das dienstbare Gut Wald oder das dienstbare Gut des zur Waldkultur gewidmeten Grund und Bodens belasten.

Vor diesem Hintergrund ist die von der belangten Behörde letztlich vorgenommene Aufteilung des Barwerts der Dienstbarkeiten auf den Wert des Waldbodens einerseits und den Bestandeswert des stehenden Holzes andererseits grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Nichtsdestoweniger ist sicherzustellen, dass eine solche Objektbezogenheit von Einforstungsrechten auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu sachgerechten Ergebnissen führt.

Hierbei leuchtet zunächst ein, dass der Barwert der Holzbezugsrechte tatsächlich nur den Verkehrswert des stehenden Holzes zu mindern vermag. Dies wird letztlich auch von der Bf. nicht (mehr) bestritten.

Hingegen ist der Bf. darin beizupflichten, dass die Weiderechte – die auch auf bewaldeten Grundstücksflächen ausgeübt werden können – nicht nur den Verkehrswert des Grund und Bodens betreffen, sondern aus wirtschaftlicher Sicht notwendigerweise auch Einfluss auf den Bestandeswert haben.

Diesem Umstand wurde aber bereits bei der Ermittlung des Bestandeswertes selbst Rechnung getragen. Aufgrund der Tatsache, dass der (mittlerweile verstorbene) Gutachter die auf die Weiderechte zurückzuführende Wertminderung des stehenden Holzes nicht ziffernmäßig aufgeschlüsselt hat, sieht sich der erkennende Senat im Hinblick auf den Bestandeswert jedoch letztlich veranlasst, einen Sicherheitsabschlag von pauschal EUR 30.000,00 vorzunehmen. Folglich werden die Weiderechte nur im Betrag von EUR 365.644,07 dem Grund und Boden zugerechnet und im Übrigen vom Bestandeswert in Abzug gebracht.

Im Ergebnis ergeben sich daher nach Aufteilung der Dienstbarkeiten folgende Verkehrswerte:

		Waldboden	stehendes Holz	Jagd- und Fischereirecht	Gebäude	Summe

Verkehrswert vor Abzug der Dienstbarkeiten	EUR	817.538,87	729.485,57	142.450,27		1.689.474,71
Schätzwert Gebäude	EUR	- 20.000,00			20.000,00	
Aufteilung Weiderechte	EUR	- 365.644,07	- 30.000,00			- 395.644,07
Aufteilung Holzbezugsrechte	EUR		- 47.053,99			- 47.053,99
Verkehrswert nach Abzug der Dienstbarkeiten	EUR	431.894,80	652.431,58	142.450,27	20.000,00	1.246.776,65
Anteil am Gesamtverkehrswert		35 %	52 %	11 %	2 %	100 %

In Einklang mit der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der auf Grund und Boden entfallende Erlösanteil auf Grundlage obiger Verkehrswertrelationen wie folgt aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden:

Kaufpreis gesamt	EUR	1.127.833,15
Abzug steuerfreier Anteil 35 %	EUR	- 394.741,60
steuerpflichtiger Anteil 65 %	EUR	733.091,55

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn errechnet sich demnach wie folgt:

Steuerpflichtiger Erlösanteil	EUR	733.091,55
Abzug BW	EUR	- 3.913,23
Abzug EHW	EUR	- 16.723,62
Veräußerungsgewinn	EUR	712.454,70

Im Ergebnis hatte der erkennende Senat daher spruchgemäß zu entscheiden.

Neuberechnung der Einkommensteuer

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	EUR 675.738,51
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	EUR 28.859,44
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 704.597,95
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Kirchenbeitrag	- EUR 100,00

Verlustabzug	- EUR 112.285,76
Einkommen	EUR 592.212,19
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt $(592.212,19 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$	EUR 287.691,10
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	EUR 287.691,10
Durchschnittssteuersatz $(287.691,10/592.212,19 \times 100)$	48,58 %
Hälftesteuersatz 24,29 % von EUR 592.212,19	EUR 143.848,34
Steuer sonstiger Bezüge	EUR 256,72
Einkommensteuer nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer iHv EUR 4.253,85	EUR 139.851,21

Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Verfahren war strittig, inwiefern die auf der forstwirtschaftlichen Liegenschaft lastenden Weiderechte im vorliegenden Verkehrswertgutachten tatsächlich auch bei der Ermittlung des Bestandeswertes wertmindernd berücksichtigt worden waren. Da es sich hierbei um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage handelt, war die Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. April 2018

