

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Kurt Lechner, Fabriksgasse 10-12, 2620 Neunkirchen, über die Beschwerde vom 3. Dezember 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. November 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. **Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. **Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.**

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Abgabenbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig sind im vorliegenden Fall die Fragen,

- welcher Anteil am Gesamtkaufpreis auf die beiden nicht spekulationsverfangenen Grundstücke mit der Nummer 1664 und 1668 entfällt, und
- wie das stehende Holz bei der Veräußerung von Waldgrundstücken steuerlich zu erfassen ist.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf verkaufte mit Kaufverträgen vom 8.9.2010 und vom 20.9.2010 seine Liegenschaft bestehend aus mehreren Grundstücken mit landwirtschaftlicher Nutzung, forstwirtschaftlicher Nutzung und den zugehörigen Gebäuden und Straßenanlagen an einen Erwerber.

Im ersten Kaufvertrag wurde ein Kaufpreis von 76.000 Euro vereinbart, für die restlichen Teile der Liegenschaft im zweiten Kaufvertrag ein Kaufpreis von 372.000 Euro.

Der Bf reichte eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 ein. In einer Beilage betreffend die Grundverkäufe wurde der Kaufgegenstand der jeweiligen Grundverkäufe mit den betreffenden Grundstücksnummern mit dem Ankaufsdatum, Verkaufsdatum, Einkaufspreis und Verkaufspreis abzüglich der angefallenen Notarkosten dargestellt und ein steuerpflichtiger Gewinn von 0,00 Euro ermittelt. Aus dieser Aufstellung ging hervor, dass die beiden außerhalb der Spekulationsfrist veräußerten Grundstücke einen Verkaufspreis von 220.000 Euro erzielten, wohingegen der restliche Kaufpreis von 152.000 Euro auf die restlichen 18 Grundstücke samt Gebäuden entfiel.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010, indem es einen Spekulationsgewinn von 163.558,61 Euro zum Ansatz brachte. Der Bescheid ergab eine Nachforderung von 76.975,01 Euro.

In der Begründung des Bescheides führte das Finanzamt aus:

Auf Grund der vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen ergebe sich, dass der Aufteilung des Kaufpreises hinsichtlich der Grundstücke 1664, 1668 und .178 nicht gefolgt werden könne und der Kaufpreis anteilmäßig unter Ermittlung eines durchschnittlichen Quadratmeterpreises auf alle in diesen Verträgen veräußerten Grundstücke aufgeteilt werde. Da außer den Parzellen 1664, 1668 und .178 alle im Vertrag genannten Parzellen innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist veräußert worden seien, ergebe sich nach den Berechnungen des Finanzamtes ein Spekulationsgewinn von 163.558,61 Euro.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Der Bf führte darin aus:

Der Bf habe zu seiner Einkommensteuererklärung eine entsprechende Beilage erstattet, aus der Ankaufsdatum, Verkaufsdatum, Einkaufspreis und Verkaufspreis der gegenständlichen Parzellen aus den beiden Kaufverträgen zu ersehen seien. Es könne nicht nachvollzogen werden, inwiefern die vom Verkäufer vorgenommene Bewertung nicht übernommen werde.

Sämtliche Parzellen seien mehr oder weniger zu den Preisen verkauft worden, zu denen sie auch angeschafft worden waren. Dies sei darin begründet, dass sich die Grundstückspreise für Waldgrundstücke, aber auch für Ackergrundstücke in den letzten zehn Jahren nicht erhöht haben. Einen Ausnahmefall bildeten nur die Grundstücke 1664 und 1668, da die Firma ***2*** diese beiden Grundstücke für eine Motocrossrennstrecke anzukaufen beabsichtigte und einen Quadratmeterpreis von 10 Euro geboten habe. Dass es letztlich zu diesem Ankauf durch die

Firma ***2*** nicht gekommen sei, liege an den Anrainerprotesten gegen diese Rennstrecke und an der Erkrankung des Bf, wodurch er seinen Betrieb einstellen musste. Der Bf sei seit diesem Verkauf Pensionist.

Durch den Verkauf an den einen Käufer ergab sich die glückliche Lage, nicht nur die beiden Grundstücke, für die die Firma ***2*** Interesse hatte, sondern sämtliche Grundstücke der Liegenschaft zu einem realistischen Preis zu verkaufen. Im Übrigen sei für die beiden Parzellen 1664 und 1668 vom Käufer deutlich weniger bezahlt worden als die Firma ***2*** geboten hätte, nämlich nur 5 Euro für den Quadratmeter. Es sei daher nicht einzusehen, warum die Bewertung des Kaufpreises für diese beiden Grundstücke durch den Bf vom Finanzamt nicht akzeptiert werde. Es sei unsachlich und unzulässig, einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis anzuwenden. Diese Vorgangsweise widerspreche der zivilrechtlichen Privatautonomie und jeglicher nachvollziehbarer wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Außerdem sei nicht nachvollziehbar, wieso das Finanzamt diese beiden Parzellen, die außerhalb der Spekulationsfrist verkauft worden seien, besteuere.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit abweisender Beschwerdeentscheidung. In der Begründung wurde ausgeführt:

Die veräußerte Liegenschaft habe eine Gesamtfläche von 479.333 m² und einer Bodenklimazahl von 22,1. Die Grundstücke der Liegenschaft wurden mit Ausnahme der Parzellen 1664 und 1668 innerhalb der Spekulationsfrist verkauft. Der Kaufpreis sei daher auf die spekulationsverfangenen Grundstücke und auf die steuerfrei verkauften Grundstücke aufzuteilen. Die Aufteilung habe nach den Verkehrswerten zu erfolgen.

Auf die beiden Grundstücke, die nicht mehr spekulationsverfangen seien, entfalle ein Flächenanteil von 11,88 Prozent. Dennoch sei diesen beiden Grundstücken vom Bf ein Kaufpreisanteil von 59,14 Prozent zugeordnet worden. Aus dem Flächenausmaß und dem Gesamtkaufpreis ergebe sich ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von 0,93 Euro (für Bauflächen und land- und forstwirtschaftliche Flächen). Bei den Grundstücken 1664 und 1668 handle es sich jedoch ausschließlich um land- und forstwirtschaftliche Flächen, der durchschnittliche Quadratmeterpreis müsse daher noch darunter liegen. Die verkaufte Fläche im ersten Kaufvertrag vom 8.9.2010 betrage 56.312 m² und sei um 76.000 Euro verkauft worden. Dies ergebe einen Quadratmeterpreis von 1,35 Euro, wobei darin auch Bauflächen enthalten seien, die jedenfalls einen höheren Verkehrswert als landwirtschaftliche Flächen aufwiesen.

Vergleiche man die Bodenklimazahlen der Grundstücke, die Gegenstand des ersten Kaufvertrages vom 8.9.2010 gewesen seien, mit den Bodenklimazahlen der Parzellen 1664 und 1668, so zeige sich darin keine besondere Abweichung:

Grundstück Nr 1678: Bodenklimazahl 23,09

Grundstück Nr 1670/1: Bodenklimazahl 25,95

Grundstück Nr 1675: Bodenklimazahl 23,05

Grundstück Nr 1676: Bodenklimazahl 23,04

Grundstück Nr 1664: Bodenklimazahl 22,01

Grundstück Nr 1668: Bodenklimazahl 24,91.

Die durchschnittliche Bodenklimazahl für die gesamte Liegenschaft betrage 22,1.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe die vom Bf vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Grundstücke nur den Zweck, einen möglichst hohen Verkaufspreis jenen Grundstücken zuzuweisen, für die die Spekulationsfrist bereits abgelaufen sei. Nachdem es sich bei diesen beiden Grundstücken um land- und forstwirtschaftliche Flächen handle, erscheine die Zuweisung eines Quadratmeterpreises von über 4 Euro von der Absicht getragen, die Abgabepflicht zu mindern. Da die übrigen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zu einem Quadratmeterpreis von unter einem Euro verkauft worden seien, sei nicht von einem Verkehrswert von über vier Euro für die beiden auszuscheidenden Grundstücke auszugehen.

Abschließend erfolgte eine rechnerische Darstellung der Ermittlung des Spekulationsgewinnes.

Der Bf stellte den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Er verwies auf die Ausführungen in der Berufung und führte ergänzend aus:

Warum der Kaufpreis für sämtliche Grundstücke, also auch für die Grundstücke außerhalb der Spekulationsfrist, die zudem unterschiedliche Rechtsvorgänge betreffen, aufzuteilen sei, sei nicht nachvollziehbar. Die Behörde zitiere eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes. Es sei nicht nachvollziehbar, wie diese Entscheidung auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden wäre.

Es bestehe keine sachliche Rechtfertigung, die Spekulationsfrist dadurch zu umgehen, dass der Kaufpreis beider Verträge aliquot auf sämtliche kaufgegenständliche Grundstücke aufgeteilt werde. Das Finanzamt unterstelle offenbar, dass die beiden Kaufverträge in zeitlichem Abstand abgeschlossen worden wären, um die Spekulationsfrist von zehn Jahren zu umgehen. Die Behörde ignoriere das Recht des Steuerpflichtigen, seine wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass der bestmögliche Erfolg bei geringstmöglicher Abgabenbelastung erzielt werde. Der Verkäufer hätte den Kaufvertrag vom 20.9.2010 nie unterfertigt, hätte er nicht für die

beiden Parzellen den angemessenen und vereinbarten Kaufpreis erhalten. Die Behörde habe sich mit der Begründung in der Berufung, wonach gerade diese beiden Grundstücke einen deutlich höheren Verkehrswert seit dem Ankauf erfahren hätten, in keiner Weise auseinandergesetzt. Wie bereits ausgeführt, hätte auch die Firma ***2*** im Jahr 2009 einen deutlich höheren Preis für diese Grundstücke als für die benachbarten Waldgrundstücke bezahlt, und zwar einen höheren als den im vorliegenden Kaufvertrag vereinbarten.

Der Bescheid sei auch mangelhaft, weil sich die Behörde in keinsten Weise mit dem Vorbringen des Bf auf die zulässige Gestaltungsfreiheit der Kaufpreisgestaltung auseinandergesetzt habe. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer als auch die Anspruchszinsen mit Null festzusetzen.

Das Bundesfinanzgericht teilte dem Bf mit Beschluss mit, dass es davon ausgehe, dass der Verkaufspreis den Verkehrswert der gesamten Liegenschaft darstelle.

Das Bundesfinanzgericht vertrat in dem Beschluss die Ansicht, dass das Vorbringen, dass im Jahr 2004 durch den Anbieter ***2*** mehr für die beiden nicht spekulationsverfangenen Grundstücke geboten worden sei, einen erhöhten Verkehrswert gegenüber den anderen Grundstücken nicht zu begründen vermöge. Dies deshalb, da zum einen sich im Akteninhalt kein Nachweis darüber fände, welche Grundstücke genau Gegenstand dieser Verkaufsverhandlungen gewesen seien, und zum anderen, weil dieser Preis im Hinblick auf das Vorhaben Rennstrecke geboten worden sei, welches nicht verwirklicht worden sei. Aus dem Akteninhalt ergäben sich keine Anhaltspunkte, dass dieses Vorhaben noch weiter verfolgt werde.

Da der Verkehrswert der einzelnen Grundstücke nicht festgestellt werden könne, beabsichtige das Bundesfinanzgericht, die Verkehrswerte für die einzelnen Grundstücke unter Zuhilfenahme der Ansätze für die Bewertung und die Ermittlung des Einheitswertes unter Bedachtnahme auf die Aufteilung in Acker- und Weideland und Waldflächen und den dafür jeweils festgesetzten Hektarsatz zu schätzen und so den Anteil der nicht spekulationsverfangenen Grundstücke am Gesamtkaufpreis zu ermitteln.

Diese Schätzung wurde dem Bf mit dem ermittelten Ergebnis samt Auswirkungen auf die Berechnung der Einkommensteuer bekannt gegeben und ihm die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

Der Bf replizierte, dass er der Rechtsmeinung des Gerichtes, dass der Verkaufspreis für die gesamte Liegenschaft auch den Verkehrswert für die Gesamtliegenschaft darstelle, entschieden entgegentrete. Hierbei handle es sich um eine durch nichts bewiesene Annahme. Der Bf beantrage die Einvernahme des Käufers als Beweis dafür, dass die Aufteilung des Kaufpreises insbesondere auf die Grundstücke 1664 und 1668 nicht willkürlich erfolgt sei, sondern anhand des objektiven Interesses eines Dritten, diesen Preis zu bezahlen. Der

Verkehrswert sei jener Wert, der einem Objekt auf einem Dritten zugänglichen Markt von den Interessenten beigemessen werde. Der objektive Wert könne daher nur unter diesem Gesichtspunkt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 2010 bemessen werden.

In der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

Ergänzend brachte der Bf vor, dass bei der Besteuerung der Liegenschaften der Baumbestand der Waldgrundstücke nicht in die Besteuerung einbezogen werden dürfe. Da die Grundstückspreise für die beiden streitgegenständlichen Grundstücke schon relativ hoch seien, werde der Anteil des Baumbestandes mit 30 Prozent des Preises geschätzt, bei den übrigen Grundstücken werde der Baumbestand mit 50 Prozent geschätzt.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass auf Grund des § 1 Abs 5 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung beim Verkauf von Waldgrundstücken mit Baumbestand bis zu einem Kaufpreis von 250.000 Euro der Grund und Boden mit 50 Prozent angenommen werde, 35 Prozent entfielen auf Jagdrecht und Baumbestand und 15 Prozent blieben steuerfrei nach dieser Verordnung. Diese Verordnung gelte nach dem 31.3.2012. Sobald ein Kaufpreis von 250.000 Euro überschritten werde, gebe es keine pauschale Regelung mehr. Diesfalls müsste ein Sachverständigengutachten für die Ermittlung des Baumbestandes und des anteiligen Grund- und Bodens erbracht werden.

Der steuerliche Vertreter des Bf entgegnete, dass diese Verordnung aus sachlichen Gründen auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden wäre, auch wenn die Veräußerung bereits 2010 stattgefunden habe.

Der Bf gab über Befragen durch die Richterinnen an, dass Gegenstand der Verhandlungen mit der Firma ***2*** die Grundstücke mit den Nummern 1664 und 1668 gewesen seien, diese Grundstücke seien überwiegend Ackergrundstücke. Sie hätten auch Interesse an den angrenzenden Grundstücken Nr 1666 und 1665 gehabt, welche überwiegend Waldgrundstücke seien. Es sei eine Rennstrecke und ein Hotel geplant gewesen. Die Firma ***2*** habe möglicherweise auch Interesse an Nachbargrundstücken gehabt, außer dem Bf sei aber niemand bereit gewesen zu verkaufen. Das Projekt der Firma ***2*** habe sich über etwa 20 Hektar erstreckt und beinhaltete auch die Grundstücke 1665 und 1666. Die Grundstücke 1664 und 1668 hätten nur etwa 5 Hektar, die genannten Grundstücke zusammen ca 18 bis 20 Hektar.

Der Bf hätte sich diese Grundstücke gerne selbst behalten für seinen Sohn, aber der Käufer habe auch diese Grundstücke gewollt. Der Bf habe diese behalten wollen, weil sie die Schönsten waren mit der Aussicht auf ***Berg1*** und ***Berg2*** und außerdem der höchste Berg des ***Hügel 1*** gewesen sei. Zu einem bestimmten Preis sei er aber bereit gewesen, auch diese zu verkaufen.

Der Bf hatte diese Liegenschaften etappenweise gekauft, um seinen Betrieb zu vergrößern, je nachdem, wann der jeweilige Eigentümer bereit gewesen sei, zu verkaufen. Durch die Erkrankung sei der Bf gezwungen gewesen, sich wieder zu verkleinern. Das Projekt der Firma ***2*** sei durch die Anrainerproteste gestorben. Es sei von der Gemeinde nichts mehr unternommen worden, um dieses zu verwirklichen. Der Bürgermeister habe dem Bf irgendwann gesagt, dass das Projekt gestorben sei, der Bf vermutete, dass dies 2009 oder 2010 gewesen sei. Wann genau die Firma ***2*** an den Bf herangetreten sei, erinnere dieser nicht mehr. Herr ***Käufer*** habe sofort gesagt, dass er alle Grundstücke kaufen möchte.

Der Käufer habe als Zeuge angegeben, dass er auf einer Anzeige der Raiffeisenkasse gesehen habe, dass die Landwirtschaft des Bf zum Verkauf stehe. Er habe eine Ausbildung zum landwirtschaftlichen Facharbeiter und sich deswegen für eine Landwirtschaft interessiert.

Er habe sich mit dem Bf getroffen und dieser habe ihm den Verkaufsgegenstand, die Grundstücke und die Landwirtschaft gezeigt. Der Preis, den der Bf genannt habe, sei ihm zu hoch gewesen. Ob dies der Preis für die gesamte Landwirtschaft gewesen sei oder nur für einen Teil, erinnere er sich nicht mehr. Der Käufer habe jedenfalls die gesamte Liegenschaft kaufen wollen, aber bestimmte Grundstücke habe der Bf nicht verkaufen wollen. Letztlich habe er dann auch jene Grundstücke gekauft, die der Bf zuerst nicht habe verkaufen wollen.

Die Grundstücke, die der Käufer im zweiten Kaufvertrag gekauft habe, gehörten zusammen. Der Bf wollte für manche dieser Grundstücke einen höheren Preis. Nachdem der Zeuge/Käufer eine geschlossene Landwirtschaft wollte und ihm das finanziell möglich gewesen sei, habe er diese gekauft. Er habe sich zwar über den Preis geärgert, aber doch gekauft. Welche oder wie viele Grundstücke dies gewesen seien, wisse er nicht mehr. Es seien maximal drei gewesen, mindestens aber eines.

Der rechtsfreundliche Vertreter nannte in der Verhandlung dem Zeugen/Käufer gegenüber jene Grundstücke laut Kaufvertrag, die einen höheren Preis gehabt hätten. Der Zeuge blieb dabei, dass er sich nicht mehr erinnern könne und wenn es dort so stehe, werde es wohl stimmen.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, dass der Bf ausgesagt habe, dass er auch das Grundstück mit der Nummer 1665 habe zurückbehalten wollen. Insofern sei es für den Vertreter des Finanzamtes nicht verständlich, warum nicht auch dem Grundstück mit der Nummer 1665 ein höherer Wert beigemessen worden sei. Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes sei für den Käufer der Gesamtkaufpreis entscheidungswesentlich gewesen, die Aufteilung in den einzelnen Kaufverträgen sei dem Käufer nicht wichtig gewesen.

Der Bf entgegnete, dass er nur für die beiden Grundstücke 1664 und 1668 einen höheren Preis verlangt habe. Weil er diesen bekommen habe, habe er für das Grundstück mit der Nummer 1665 keinen höheren Preis verlangt.

Abschließend bat der rechtsfreundliche Vertreter des Bf um eine Frist zur Beibringung eines Gutachtens betreffend den Wert des Baumbestandes der Grundstücke. Diese Frist wurde gewährt.

Innerhalb offener Frist brachte der Bf einen Schriftsatz ein, mit dem er eine forstfachliche Stellungnahme der Landwirtschaftskammer NÖ vom 14.7.2021 zum Beweis dafür vorlegte, dass der Wert des Holzbestandes auf den kaufgegenständlichen forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken im Ausmaß von 24,98 Hektar einen Wert von 233.900 Euro aufweise. Da das stehende Holz nicht vom Grundstücksbegriff umfasst sei, wäre dieser Wert von dem von der Behörde errechneten Spekulationsgewinn abzuziehen, sodass sich für den verbleibenden Bodenwert ein Gewinn von Null ergäbe.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf hat mit Kaufverträgen vom 8.9.2010 und vom 20.9.2010 seine land- und forstwirtschaftliche Liegenschaft samt Bauflächen und Gebäude an einen Erwerber verkauft.

Kaufgegenstand waren die Grundstücke der EZ ***x1x*** der Katatstralgemeinde ***1***, und zwar:

Kaufvertrag vom 8.9.2010:

Grundstücke mit den Nummern 1670/1, 1678, 1675, 1676, .176, .177.

Kaufpreis: 76.000 Euro.

Kaufvertrag vom 20.9.2010:

Grundstücke mit den Nummern 1671, 1673, 1674, 1677, 1665, 1672/1, 1672/2, 1648/1, 1652/2, 1680, .178, **1664, 1668**, 1666.

Kaufpreis: 372.000 Euro, wobei laut Darstellung im Kaufvertrag auf die Grundstücke mit den Nummern 1664 und 1668 insgesamt ein Kaufpreis von 220.000 Euro entfiel.

Insgesamt wurde mit beiden Kaufverträgen für die gesamte Liegenschaft ein Kaufpreis von 448.000 Euro erzielt.

Die Grundstücke bestanden aus Äcker, Wiesen, Weideland oder Wald bzw Betriebsflächen, dazugehörigen Straßenanlagen und Betriebsflächen sowie bei jenen Grundstücksnummern mit voran gesetztem Punkt aus Bauparzellen mit Gebäude. Grundstücke mit Äcker und Weideland beinhalteten teilweise auch gleichzeitig Waldgebiete in unterschiedlicher Zusammensetzung, entweder mit einem höheren Waldanteil oder mit einem höheren Anteil an Acker- und Weideland.

Mit Ausnahme der Grundstücke 1664 und 1668 hatte der Bf alle Grundstücke vor weniger als zehn Jahren erworben. Lediglich für die beiden Grundstücke 1664 und 1668 lag die Anschaffung mehr als zehn Jahre zurück.

Die Anschaffungskosten für diese Grundstücke betrugen in ihrer Gesamtheit 263.658,14 Euro, ohne die Grundstücke 1664 und 1668 234.589,00 Euro.

Aus dem Akteninhalt ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Gesamtliegenschaft unter Wert oder zu einem überhöhten Wert verkauft worden wäre. Die beiden Vertragspartner haben in beiden Kaufverträgen (Punkt VII der beiden Kaufverträge) ausdrücklich wechselseitig erklärt, dass sie die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung anerkennen.

Aus einem vom Bf übermittelten Zeitungsauszug vom 17.6.2004 geht hervor, dass auf dem ***Hügel 1*** ein Projekt geplant sei, ein Zentrum samt Hotel und Rennstrecke zu errichten. Auf dem dafür vorgesehenen Areal befänden sich noch Wald und Wiese. Die Gemeinde wolle das Projekt noch weiter prüfen, von Flächenumwidmungen sei sie aber noch weit entfernt. Ein Teil der Anrainer laufe dagegen Sturm und fürchte Lärm und mehr Verkehr. Das Areal umfasse ca 20 Hektar.

Auf dem ***Hügel 1*** befinden sich neben weiteren zahlreichen Grundstücken, die nicht zur veräußerten Einlagezahl des Bf gehören, die veräußerten Grundstücke mit den Nummern 1668, 1666, 1665 und 1664.

Das Grundstück mit der Nummer 1664 ist vom Grundstück Nummer 1665 umschlossen.

Das Grundstück mit der Nummer 1668 ist vom Grundstück 1666 an einer Seite begrenzt. An den übrigen Seiten des Grundstückes grenzen zwei Straßen/Forstwege und angrenzend an die Wege das Grundstück 1670.

Das Grundstück Nr 1664 hat eine Fläche von 17.814 m², das Grundstück Nr 1668 eine Fläche von 32.482 m², zusammen daher 50.296 m² (5 Hektar gerundet).

Für die Grundstücke 1664, 1665, 1666, 1668 und 1670 wurden nachstehende Bodenklimazahlen festgestellt:

Grundstück Nummer	Bodenklimazahl
1664	21,99
1665	3,48
1666	6,34
1668	24,83
1670	25,95

Die Bodenklimazahlen geben die Bodengüte und die Ertragsfähigkeit eines Grundstückes an.

Unter Berücksichtigung des unterschiedlich hohen Wald- und Wiesenanteiles an den Grundstücken und den damit verbundenen Bodenklimazahlen und Hektarsätzen beträgt der Anteil der Grundstücke der Nummer 1664 und 1668 8,41 Prozent an der gesamten veräußerten Liegenschaft.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

In Streit steht zwischen der Finanzbehörde und dem Bf lediglich die Darstellung im Kaufvertrag, dass für die beiden Grundstücke 1664 und 1668 ein Kaufpreis von 220.000 Euro erzielt worden sei, für die Summe der restlichen Grundstücke somit nur 228.000 Euro, etwas mehr als die Hälfte des Kaufpreises. Das Finanzamt schenkte dieser Darstellung keinen Glauben, weil damit auf nur etwa zwölf Prozent der gesamten veräußerten Fläche annähernd 50 Prozent des Kaufpreises entfiel und es sich bei diesen beiden hochpreisig veräußerten Grundstücken um genau jene handelte, die vor mehr als zehn Jahren (also außerhalb der Spekulationsfrist) angeschafft worden waren.

Der Bf hat angegeben, dass auf Grund eines Projektes einer Rennstrecke für diese beiden Grundstücke weit mehr als Quadratmeterpreis geboten worden sei (nämlich ca. 10 Euro) anstatt der im Kaufvertrag vereinbarten 4,37 Euro pro Quadratmeter.

Dazu ist festzuhalten, dass im Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaften durch den Bf das Projekt Rennstrecke bereits gestorben war und im Falle der weiteren landwirtschaftlichen Nutzung der Grundstücke kein derartiger Quadratmeterpreis erzielbar war. Warum diese beiden Grundstücke nach dem Sterben des Projektes daher so viel mehr wert sein sollten, erhellt sich für das Gericht nicht. Gegenstand des Projektes Rennstrecke wären auch noch die Grundstücke 1665 und 1666 gewesen, diese hat der Bf jedoch nach seiner Darstellung zu einem Quadratmeterpreis von 0,35 Euro verkauft. Wieso nur die beiden Grundstücke 1664 und

1668 durch das Projekt eine Wertsteigerung erfahren haben sollen, die beiden Grundstücke 1665 und 1666 aber nicht, ist nicht nachvollziehbar. Sowohl das Sterben des Projektes bereits vor dem Verkauf als auch die fehlende Wertsteigerung bei den beiden anderen vom Projekt betroffenen Grundstücken spricht für eine willkürliche Aufteilung des Verkaufserlöses ohne sachliche Rechtfertigung.

Hinzu kommt, dass das Grundstück Nummer 1665 das Grundstück mit der Nummer 1664 umschließt. Daraus ergibt sich, dass es zwangsläufig von dem Projekt und damit einhergehenden allfälligen Preiserhöhungen umfasst sein müsste, was nach der Darstellung der Aufteilung im Kaufvertrag aber nicht der Fall ist. Der Bf hat in der mündlichen Verhandlung auch angegeben, dass er sich ursprünglich auch dieses Grundstück mit der Nummer 1665 habe zurückbehalten wollen. Auch aus diesem Grund bleibt nicht nachvollziehbar, warum nur die Grundstücke 1664 und 1668 einen höheren Wert und Verkaufspreis hätten haben sollen.

Aus den Bodenklimazahlen ist ersichtlich, dass beispielsweise das Grundstück mit der Nummer 1670 eine höhere Bodenklimazahl als die beiden streitgegenständlichen Grundstücke 1664 und 1668 aufweist, bei der Kaufpreisaufteilung aber keine dahingehende Berücksichtigung fand, dass auch darauf ein höherer Verkaufserlös entfallen würde.

Der Erwerber der Liegenschaften nutzt diese weiter für einen Betrieb der Landwirtschaft. Er hat über Befragen angegeben, dass er die gesamten Liegenschaften der EZ habe kaufen wollen. Zuerst habe der Bf nicht alle Grundstücke verkaufen wollen, habe sie aber dann doch verkauft. Er habe für manche Grundstücke einen höheren Preis wollen, welche das waren, erinnerte der Erwerber sich nicht mehr. Er habe sich zwar über den Preis geärgert, aber da er eine geschlossene Landwirtschaft habe erwerben wollen, habe er letztlich zu dem verlangten Preis gekauft.

Daraus ergibt sich für das Gericht, dass der Erwerber an einer gesamten Landwirtschaft und nicht an einzelnen Grundstücken im Speziellen interessiert war, und dass für ihn der Gesamtkaufpreis ausschlaggebend war. Er konnte sich weder an die genauen Grundstücke, die von dem höheren Kaufpreis betroffen waren, noch wie viele es genau waren, erinnern. Der Aufteilung des Kaufpreises auf zwei Kaufverträge und auf die einzelnen Grundstücke hat der Erwerber somit keine Bedeutung beigemessen. Dies spricht dafür, dass für den Erwerber nur der Gesamtkaufpreis maßgeblich war, nicht jedoch die Verteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Grundstücke. Daran hatte ausschließlich der Bf ein maßgebliches Interesse.

Der Bf hat angegeben, dass er nur unter der Bedingung, dass er den Gesamtkaufpreis erzielt, verkauft habe, andernfalls hätte er nicht verkauft. Er hat also nicht in einer Zwangslage die Liegenschaften zu einem Preis unter dem wahren Wert verkauft. Ebenso hat der Verkäufer zu einem Preis gekauft, den er für die geschlossene Landwirtschaft letztlich für wert erachtete. Somit haben sowohl Erwerber als auch Veräußerer sich auf jenen Preis geeinigt, der nach Ansicht beider Seiten den Wert der Liegenschaften treffend abbildete. Dies findet seine

Bestätigung auch darin, dass beide Vertragspartner in beiden Kaufverträgen (Punkt VII der beiden Kaufverträge) ausdrücklich wechselseitig erklärt haben, dass sie die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung anerkennen.

Es ergeben sich aus dem Akteninhalt auch sonst keine weiteren Anhaltspunkte, dass die Grundstücke untereinander stark abweichende Werte hätten, die über die unterschiedliche Zusammensetzung aus Wald und Weide- und Ackerland und deren Bodengüte hinausgingen. Diese unterschiedlichen Werte werden mit den Bodenklimazahlen sachlich erfasst.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 30 Abs 1 Z 1 Lit a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung, soweit Grundstücke und andere Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, betroffen sind, nicht mehr als zehn Jahre beträgt, Spekulationsgeschäfte.

Der Begriff Grundstücke umfasst unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, Superädifikate und Eigentumswohnungen. Andere Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen sind unter anderem das Baurecht, Jagdrecht, Fischereirecht. Vermögenswerte, die zivilrechtlich als Zubehör zu Grund- und Boden gehören, sind als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, wenn sie isoliert veräußert werden können bzw wenn sie Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechtes bilden können.

Nach § 295 ABGB bleiben Bäume so lange unbewegliches Vermögen, als sie nicht von Grund und Boden abgesondert sind. Stehendes Holz ist daher ein unselbständiger Bestandteil von Grund und Boden.

Zweck dieser Bestimmung ist, Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, ausnahmsweise zu besteuern, wenn der private Gütertransfer aus spekulativen Gründen zur Erzielung von Einkünften erfolgt. Für die Subsumtion eines Vorganges unter diesen Spekulationstatbestand ist aber lediglich die Erfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale maßgeblich, die subjektive Absicht ist irrelevant. Spekulationsabsicht ist

sohin - entgegen der Paragrafenbezeichnung - für die Tatbestandsverwirklichung nicht Voraussetzung. (*Kanduth-Kristen* in Jakom, Einkommensteuergesetz, 1. Auflage, § 30, Rz 1). Allein die Tatsache der Veräußerung innerhalb der gesetzlich festgelegten Fristen führt dem Grunde nach zu einem Spekulationstatbestand im Sinne des § 30 EStG.

Als Einkünfte aus diesen Spekulationsgeschäften sind gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008) hat die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses; vgl das Erkenntnis VwGH vom 19. Dezember 2013, 2012/15/0033, mwN).

Von einer Schätzung kann nur dann abgesehen werden, wenn die Stichhaltigkeit der in einem Vertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann. Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen. Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zu Stande kommt (vgl das Erkenntnis VwGH vom 14. Jänner 1986, 84/14/0019).

Entsprechend dieser Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits hat auch eine Aufteilung der Anschaffungskosten bei Erwerb mehrerer Liegenschaften zu erfolgen (vgl das Erkenntnis VwGH vom 31. Mai 2000, 97/13/0223, VwSlg 7512/F). Ebenso hat zur Ermittlung der Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft die Aufteilung des gesamten Veräußerungserlöses auf mehrere - nur zum Teil von Befreiungsbestimmungen betroffene - Liegenschaften nach objektiven Kriterien zu erfolgen.

Wiewohl es dem Bf freisteht, im Rahmen der Gestaltungsfreiheit nach bürgerlichem Recht Verträge in beliebiger Weise abzuschließen, so sind der Privatautonomie hinsichtlich der abgabenrechtlichen Konsequenzen die von den §§ 21 bis 23 BAO und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aufgezeigten Grenzen gezogen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise verbietet es, einen als einheitliche Gegenleistung für eine Liegenschaft bezahlten Kaufpreis in einen Teilkaufpreis für wertvollere Grundstücke und in einen Kaufpreis für wertlosere Grundstücke aufzuspalten (VwGH 23.10.1969,

1485,1486/68). Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten (VwGH 14.1.1986, 84/14/0019).

Bei sukzessiver Veräußerung eines Grundstücks hat die Ermittlung der Einkünfte für jeden Veräußerungsvorgang gesondert zu erfolgen. Dem erzielten Veräußerungserlös sind grundsätzlich die anteiligen Anschaffungskosten gegenüberzustellen. Bei Erwerb einer Liegenschaft, die objektiv aus wertvolleren und weniger wertvollen Teilen besteht, sohin bei nachvollziehbarer Mischpreisbildung für die AK, ist der Ansatz aliquoter Anschaffungskosten nach Maßgabe des Flächen- bzw Parifizierungsschlüssels bei nachfolgender anteiliger Liegenschaftsveräußerung nicht sachgerecht. Es hat vielmehr eine Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft und des gesamten Veräußerungserlöses der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsanteile zu erfolgen (VwGH 31.5.2000, 97/13/0223).

Der Verkehrswert einer Liegenschaft, der im Wesentlichen dem steuerlichen gemeinen Wert entspricht, ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann, wobei besondere Vorlieben und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben haben. Ziel jeder Verkehrswertermittlung ist es, einen möglichst marktkonformen Wert des Grundstückes zu bestimmen.

Für die Aufteilung der Anschaffungskosten sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Kaufes maßgeblich. Für die Aufteilung des Veräußerungserlöses sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung maßgeblich.

Es ist somit der Verkehrswert der von der Befreiungsbestimmung betroffenen Grundstücke (1664 und 1668) einerseits und der Verkehrswert der übrigen Grundstücke andererseits zu ermitteln; der Gesamtverkaufspreis ist im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen.

Für den Beschwerdefall ist entscheidend, ob davon ausgegangen werden darf, dass der tatsächlich erzielte Verkaufserlös dem Verkehrswert der Liegenschaften entsprochen hat. Nur in diesem Fall erweist sich die Schätzung der Verkehrswerte der einzelnen Grundstücke an Hand des Verkaufserlöses überhaupt als eine geeignete Schätzung der Verkehrswerte zur Berechnung des Spekulationsgewinnes.

Das Vorbringen des Bf, dass die beiden nicht spekulationsverfangenen Grundstücke deswegen einen höheren Verkehrswert hätten, weil im Jahr 2004 dafür mehr geboten worden sei, vermag keinen erhöhten Verkehrswert für diese beiden Liegenschaften gegenüber den übrigen Liegenschaften zu begründen. Im Übrigen befindet sich im Akteninhalt kein Nachweis darüber, welche Grundstücke genau Gegenstand dieser Verkaufsverhandlungen oder Grundlage für dieses Vorhaben waren. Der Bf hat allerdings in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass

auch die Grundstücke 1665 und 1666 Gegenstand des Interesses der Firma ***2*** gewesen seien.

Dieser hohe Kaufpreis wurde nur im Hinblick auf das Vorhaben Rennstrecke etc. geboten. Da dieses Projekt nicht verwirklicht wurde und sich aus dem Akteninhalt auch keine Anhaltspunkte ergeben, dass dieses Vorhaben noch weiterhin verfolgt wird, können aus diesem Umstand keine begründeten Schlüsse auf einen zum Zeitpunkt des Verkaufes geltenden Verkehrswert gezogen werden. Dass der Bf eine besondere Vorliebe für die Grundstücke am ***Hügel 1*** aufgrund der Lage hatte, stellt eine ideelle Wertzumessung dar, die der Käufer der Liegenschaft nicht teilte, und muss bei der Ermittlung des Verkehrswertes der Gesamtliegenschaft und der einzelnen Grundstücke daher außer Betracht bleiben.

Nach den in der Beweiswürdigung angeführten Erwägungen ergibt sich aus dem Akteninhalt kein Hinweis darauf, dass der Verkaufserlös nicht dem Verkehrswert entsprochen hätte. Der Bf ist in seiner Stellungnahme diesem Standpunkt des Gerichtes entgegengetreten, hat aber keine Begründung oder ein Gutachten der Verkehrswerte für seinen Standpunkt beigebracht.

Das Bundesfinanzgericht geht aus den angeführten Überlegungen (siehe auch Beweiswürdigung) daher davon aus, dass der Verkaufserlös tatsächlich den Verkehrswert der Liegenschaft darstellte. Unter dieser Annahme durfte es diesen Wert seiner Ermittlung der Verkehrswerte der einzelnen Grundstücke zugrunde legen.

Nachdem der Verkehrswert für die einzelnen Grundstücke nicht bekannt ist und nur aus dem Verkaufspreis der gesamten Liegenschaft, welcher den Verkehrswert für diese Gesamtliegenschaft darstellt, rückgeschlossen werden kann, zieht das Bundesfinanzgericht die Werte der Bodenschätzung für die einzelnen Grundstücke unter Zuhilfenahme der Ansätze für die Bewertung und die Ermittlung des Einheitswertes zur Schätzung der einzelnen Verkehrswerte heran. Für die Ermittlung der Einheitswerte wurden die landwirtschaftlichen Nutzflächen einer Bodenschätzung unterzogen. Diese wird durch Überprüfungsschätzungen und Nachschätzungen aktualisiert. Die Einschätzung erfolgt sodann in einer Verhältniszahl zwischen 1 und 100 und lässt die unterschiedlichen Wertverhältnisse der Grundstücke untereinander erkennen.

Wiewohl der Einheitswert als Durchschnittswert nicht den Verkehrswert abbildet, so vermag doch nach Ansicht des Gerichtes die unterschiedliche Bewertung der Grundstücke im Rahmen der Bodenschätzung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Werte je Größe und Güte für Acker- und Weideland sowie für Waldgrundstücke die Wertverhältnisse der Grundstücke untereinander nach sachlichen Gesichtspunkten weitgehend wiederzugeben.

Die Hektarsätze für landwirtschaftliche Flächen und für Wald und der Wohnwert der Gebäude werden dabei der Zurechnungsfortschreibung zum 1. Jänner 2011 entnommen und der Schätzungsberechnung zu Grunde gelegt.

Diese Schätzung berücksichtigt den Einwand des Bf, dass die Grundstücke unterschiedliche Anteile an Acker- und Weideland und Waldflächen aufweisen und daher allein von der Anzahl der Quadratmeter nicht mit den Grundstücken 1664 und 1668 vergleichbar seien. Waldflächen sind mit einem niedrigeren Hektarsatz bewertet als Wiesen- und Weideland. Die Berechnung ausschließlich an Hand der Gesamtfläche ohne Unterscheidung, für welche Nutzung die Flächen geeignet sind, führt somit zu einem unrealistischen Ergebnis, zudem darin die Tatsache, dass auch Gebäude veräußert wurden, bei dieser Berechnung keine besondere Berücksichtigung fand.

Das Bundesfinanzgericht gelangt auf Grund dieser Schätzung, die im Einzelnen der Beilage entnommen werden kann, zu einem Anteil der beiden Grundstücke am Gesamtwert von 8,41 Prozent.

Dies ergibt einen Anteil der beiden Grundstücke mit den Nummern 1664 und 1668 am Verkaufserlös von 37.674 Euro. Dieser Wert ist aus dem Gesamterlös auszuscheiden. Der verbleibende Verkaufserlös unter Berücksichtigung der Werbungskosten wird sodann den Anschaffungskosten der restlichen Grundstücke gegenübergestellt und so der Spekulationsgewinn ermittelt.

Von einer anteilmäßigen Aufteilung der Werbungskosten auch auf die nicht spekulationsverfangenen Grundstücke im Rahmen der Schätzung wird Abstand genommen, da es sich dabei um Beträge in vernachlässigbarer Höhe handelt.

Die genaue Berechnung und die Auswirkung auf die Berechnung der Einkommensteuer 2010 kann den Beilagen entnommen werden.

Diese Schätzungsberechnung wurde dem Bf zur Kenntnis gebracht. Gegen die Berechnung wurde lediglich der Einwand erhoben, dass es sich bei dem Verkaufserlös nicht um den Verkehrswert handele.

In der mündlichen Verhandlung wurde noch vorgebracht, dass der Wert des stehenden Holzes vom Erlös in Abzug zu bringen sei.

Die Ansicht, dass der Wert des stehenden Holzes aus dem Verkaufserlös auszuscheiden sei, teilt das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht:

Bei der Veräußerung von „Wald“ handelt es sich um eine Veräußerung von Grund und Boden einerseits und dem darauf befindlichen stehenden Holz andererseits. Das stehende Holz stellt

dabei als untrennbar mit dem Grund- und Boden verbunden einen unselbständigen Bestandteil des Grund- und Bodens dar.

Da die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich nach § 4 Abs 1 EStG 1988 oder 4 Abs 3 EStG 1988 erfolgt, wenn nicht eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen vorgenommen wird, bleibt im Falle einer Veräußerung von Wald Grund und Boden außer Ansatz. Lediglich der Wertzuwachs des Holzbestandes ist zur Besteuerung heranzuziehen. Diesfalls kann im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft der Gewinn aus der Veräußerung des stehenden Holzes, aus dem Wertzuwachs, mit 35 Prozent des Verkaufserlöses angenommen werden, sofern der Veräußerungserlös im Jahr den Betrag von 220.000 Euro nicht übersteigt. Es war jedoch möglich, den tatsächlichen Wert des stehenden Holzes mit einem Sachverständigengutachten nachzuweisen.

Das bedeutet zusammengefasst, dass der Wertzuwachs des stehenden Holzes in jedem Fall steuerlich zu erfassen ist, selbst wenn Grund und Boden nicht zur Versteuerung herangezogen werden.

Ist jedoch auch der Grund und Boden aufgrund des Spekulationstatbestandes nach § 30 EStG 1988 zu versteuern, weil er innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert wird, so sind sowohl der Wertzuwachs für das stehende Holz als auch der Grund und Boden der Besteuerung zu unterziehen, und zwar beides der Tarifbesteuerung.

Der Erwerber der Liegenschaft des Bf hat angegeben, dass er gemeinsam mit dem Bf den landwirtschaftlichen Besitz abgegangen sei und dieser ihm die enthaltenen Grundstücke gezeigt habe. Das Gericht geht daher davon aus, dass der Erwerber bei dieser Begehung auch die Waldgrundstücke gesehen hat und sich selbst ein Bild vom Zustand des Waldes machen konnte; inwieweit dieser hiebsreifes Holz enthalte und allenfalls Holz geschlägert und veräußert werden könne. Er konnte sich also ein Bild von den Ertragsaussichten des Waldes machen.

Der Erwerber hat diese Liegenschaft samt den Waldgrundstücken zu dem vom Bf verlangten Preis erworben. Er hat damit den Wert der Grundstücke, der Gebäude, der sonstigen Flächen und des Waldes beglichen. Es ist daher davon auszugehen, dass auch das stehende Holz, wie es sich im Zeitpunkt des Verkaufes darstellte, mit diesem Kaufpreis abgegolten wurde. Ein gesonderter Gewinn aus der Veräußerung des stehenden Holzes ist daher keiner gesonderten Besteuerung zu unterwerfen, sondern wird mit dem mit dem Veräußerungserlös erzielten Spekulationsgewinn zur Besteuerung nach dem Tarif herangezogen.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) wurde eine Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken – unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und auch unabhängig von einer Behaltdauer – eingeführt. Es handelt sich dabei um eine Besteuerung zu einem besonderen Steuersatz entsprechend der

Behandlung von Kapitalerträgen mit 25 Prozent. Im außerbetrieblichen Bereich war bis zu diesem Zeitpunkt die Veräußerung von Grundstücken im privaten Bereich nur dann steuerpflichtig, wenn sie ein Spekulationsgeschäft im Sinne des bisherigen § 30 EStG 1988 darstellte. Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sollten ab nun grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen, wenn die Veräußerung nach dem 31. März 2012 stattfindet.

Mit dem neuen § 30 Abs 1 EStG 1988 idF 1.StabG 2012, BGBl. I Nr 22/2012 wurde auch der steuerliche Begriff des Grundstücks neu definiert. Unter einem Grundstück sind im Sinne dieser neuen Bestimmung für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleichen Rechten zu verstehen. Andere Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, sind dagegen, auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen, vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst und fallen daher nicht in den Anwendungsberich des § 30 EStG 1988 idF 1.StabG 2012, BGBl. I Nr 22/2012. Dies gilt gemäß § 4 Abs 3a auch für den betrieblichen Bereich; daher unterliegt insbesondere die Veräußerung von stehendem Holz nicht dem Besteuerungsregime für Grundstücke (Beilagen XXIV.GP – Regierungsvorlage – Vorblatt und Erläuterungen, Seite 7 zu Art 2).

Dies bedeutet, dass das stehende Holz weiterhin einer Besteuerung zum laufenden Tarif, die Besteuerung des Grund- und Bodens aber dem besonderen Steuersatz nach § 30 Abs 1 EStG 1988 idF 1.StabG 2012, BGBl. I Nr 22/2012 unterliegt. Aufgrund des besonderen Steuersatzes für Grund- und Boden und der Tarifbesteuerung des stehenden Holzes ist nach der ab 31.3.2012 geltenden Rechtslage eine Aufteilung des Kaufpreises auf das stehende Holz und auf Grund- und Boden erforderlich.

Der Bf hat seine Liegenschaften vor dem 31.3.2012 veräußert. Es ist im vorliegenden Fall daher die alte Rechtslage zum Spekulationstatbestand anzuwenden, bei dem sowohl die Gewinne aus der Veräußerung des Grund- und Bodens als auch aus der Veräußerung des stehenden Holzes der Tarifbesteuerung unterliegen. Eine Aufteilung des Kaufpreises ist somit entbehrlich.

Entgegen der Ansicht des Bf ist sowohl das stehende Holz als auch der Grund und Boden zu besteuern, dies sowohl nach der alten Rechtslage als auch nach der Rechtslage nach dem 1. StabG 2012. Aufgrund des einheitlichen Steuertarifes nach der alten Rechtslage kann ein Herausrechnen aus dem Verkaufspreis unterbleiben.

Damit ist auch bereits erklärt, warum die gutachterliche Stellungnahme über das stehende Holz, das der Bf beigebracht hat, der Beschwerde nicht zum Erfolg dahingehend verhelfen mag, dass der zu versteuernde Spekulationsgewinn durch den Anteil des stehenden Holzes eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage erfahren könnte, da sowohl das stehende Holz als auch der Gewinn aus der Veräußerung des Grund- und Bodens zu besteuern ist.

Hinsichtlich der beiden nicht spekulationsverfangenen Grundstücke wäre nur das stehende Holz zur Besteuerung zu erfassen, da der Grund und Boden außerhalb der Behaltdauer von zehn Jahren veräußert wurde und der Gewinn daraus daher nicht zu versteuern ist. Bei diesen beiden Grundstücken handelt es sich jedoch um Wiesen-, Weideland oder Ackergrundstücke, die nur einen geringen Anteil von Waldflächen haben, die nicht als Wald im Sinne des Forstgesetzes betrachtet werden können. Eine Veräußerung von Wald kann bei diesen beiden Grundstücken somit nicht unterstellt werden. Die Bestimmungen zum stehenden Holz kommen hier nicht zur Anwendung. Somit ergibt sich daraus keine Anwendung der gutachterlichen Stellungnahme. Bezeichnenderweise sind diese beiden Grundstücke auch nicht Gegenstand der gutachterlichen Stellungnahme.

Die Schätzung der Verkehrswerte der beiden nicht spekulationsverfangenen Grundstücke und die daraus abgeleitete Ermittlung des Spekulationsgewinnes kann den Beilagen entnommen werden.

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.

Im vorliegenden Fall folgte das Bundesfinanzgericht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zur Aufteilung von Kaufpreisen (VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008; VwGH 23.10.1969, 1485,1486/68; VwGH 14.1.1986, 84/14/0019; VwGH 19. Dezember 2013, 2012/15/0033; VwGH vom 14. Jänner 1986, 84/14/0019; VwGH vom 31. Mai 2000, 97/13/0223; VwGH 31.5.2000, 97/13/0223) bzw. ergab sich die Beantwortung der Rechtsfragen bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor.

Aus diesem Grunde wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Beilagen: Berechnung Anteil Verkehrswert mit Berechnung Spekulationsgewinn
 Berechnung Einkommensteuer 2010

Wien, am 16. Mai 2023