

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Taferner Steuerberatungs GmbH, Oberboden 58, 9562 Himmelberg, über die Beschwerde vom 9. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Spittal Villach) vom 19. Juli 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2015 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. August 2023 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, wie folgt:

- a. Die im Kalenderjahr 2015 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden gemäß § 188 BAO festgestellt mitEuro xxxxxx

- b. Davon entfallen auf den **Mitunternehmer** ***Bf1*** (Adresse, StrNr. xxxx).....Euro xxxxxxx.

In diesen Einkünften sind enthalten: Gewinne betreffend Betriebsgrundstücke, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist iHv.....Euro xxxxxx.

- c. Davon entfallen auf die **Mitunternehmerin** ***Bf2*** (als Erbin nach AA, Adresse ZweitBf., StrNr. xxxxx)

.....Euro xxxxx. In

diesen Einkünften sind enthalten: Gewinne betreffend Betriebsgrundstücke, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist iHv.....Euro xxxxx.

Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien waren zum Schluss der mündlichen Verhandlung die Fragen der Berechnung der Verkehrswerte für Wald- und Almgrundstücke, der Aufteilung des Kaufpreises, sowie die dabei anzuwendende Methode (Verhältnis- oder Differenzmethode) im Zusammenhang mit der Veräußerung des „Forst- und Jagdgutes X“ strittig.

Mit der am **21.06.2017** bei der belangten Behörde eingelangten Abgabenerklärung legten die Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf., bzw. sofern ausschließlich *****Bf1***** gemeint sein sollte kurz: ErstBf., wenn ausschließlich *****Bf2***** gemeint sein sollte kurz: ZweitBf.) an

Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2015 einen Betrag iHv	Euro xxxxx
offen, der sich aus der Differenz zwischen dem unter der KZ 9020 angeführten Veräußerungsgewinn von	Euro xxxxx,
und dem Freibetrag für Veräußerungsgewinne (KZ 9021) iHv	- Euro xxxx,
Aufwänden für (Fremd)Personal, -Leist. (KZ 9110) iHv	- Euro xxxx,
der AfA AV (KZ 9130) iHv	- Euro xxxx,
der BW abgegangener Anlagen (KZ 9210) iHv	- Euro xxxx,
Zinsen und ähnliche Aufwendungen (KZ 9220), iHv	- Euro xxxx,
sowie übrige Betriebsausgaben (KZ 9230) iHv	- Euro xxxx,
zuzüglich Erlösen ohne § 109a (KZ 9040) iHv	+ Euro xxxx

zusammensetzte.

Am **27.06.2018** erfolgte eine gemeinsame Besichtigung des Kaufgegenstandes, an der ua der ErstBf., DI BB (als Forstberater des ErstBf.), sowie DI Dr. CC, DI DD und DI EE, allesamt Mitarbeiter der vormaligen Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung, teilnahmen. Die Ergebnisse der Begehung flossen in die gutachterliche Stellungnahme der einzelnen Wirtschaftsgüter (samt Aufteilung des Veräußerungserlöses) zum Stichtag 10.11.2014 des DI Dr. CC vom 12.07.2018 ein (in der Folge GA DI Dr. CC vom 12.07.2018 genannt); unter Zugrundelegung der sog. „Verhältnismethode“ wurden die Kaufgegenstände vorerst bewertet (Bodenwerte anhand von Vergleichspreisen, Bestandeswerte mittels des Alterswertfaktorenverfahrens von Univ.-Prof. Dr. Sagl, der

Jagdwert durch Kapitalisierung der erzielbaren Jagdpacht und schließlich der Gebäudewert nach den Verfahren der Immobilienbewertung), um in der Folge die so ermittelten Werte in Relation auf den erzielten Verkaufspreis umzulegen.

Das vorgenannte Gutachten wurde den Bf. mit verfahrensleitender Verfügung vom **07.08.2018** zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt.

Mit Schriftsatz vom **09.10.2018** rügten die Bf. die Unrichtigkeit der von DI Dr. CC gezogenen Schlüsse bzw. Berechnungen und legten in einem eine „Gegenstellungnahme zur Herleitung des Veräußerungserlöses des Revieres X“ datierend mit **04.10.2018** von DI Dr. FF, einerseits steuerlicher Vertreter der Bf., andererseits auch allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für größere und kleinere forstwirtschaftliche Liegenschaften (vgl. dazu den unter [www](#) abrufbaren Eintrag), vor. Demnach sei – wobei in der Folge ausschließlich die am Schluss der mündlichen Verhandlung noch strittig gewesenen Punkte genannt werden - die Anwendung der Verhältnismethode nicht sachgerecht. Hinzu komme, dass die Bewertung des Waldbodens zu großen methodischen Schwierigkeiten führe, da unbestockte Waldflächen in der Regel nicht veräußert würden und Vergleichspreises somit de facto nicht existierten. Besser wäre es – so der Schluss des Sachverständigen - den Verkehrswert des stehenden Holzes und der Eigenjagd, der relativ genau ermittelt werden könne, vom Kaufpreis abzuziehen und derart den Wert des Waldbodens zu ermitteln (Differenzmethode). Auch seien Vergleichswerte für Almen – so der Sachverständige - nur schwer zu finden, da nur wenige Verkäufe in der Nähe stattgefunden hätten; aus zwei recherchierten Verkäufen in der näheren Umgebung könne jedoch auf einen Mittelwert von Euro 1,08/m² (und nicht wie DI Dr. CC vermeine auf einen iHv Euro 0,50/m²) geschlossen werden. Der Wert für Flächen mit geringer Ertragsfähigkeit betrage richtigerweise Euro xxxxx/ha. Die Anschaffungskosten hätten im Jahr 1969 Euro xxxxxx betragen; der Abzug des zwischen 1969 und 2014 geschlägerten Holzes - wie von DI Dr. CC vorgenommen - sei nicht gerechtfertigt, da das stehende Holz nicht aktiviert worden sei. Es werde daher im Schätzungswege der im Jahr 2015 verkaufte Waldteil mit 85 % des damaligen Kaufpreises angesetzt; davon werde der Anteil des stehenden Holzes mit 55 % und jener der Jagd mit 6 % angenommen. Die restlichen Anschaffungskosten entfielen auf die übrigen Wertkomponenten (land-und forstwirtschaftlich genutzte Flächen und Gebäude). Die Anschaffungskosten des stehenden Holzes betragen somit gerundet Euro xxxxx, jene der Eigenjagd rund Euro xxxxx. Insgesamt – so das Resümée des Sachverständigen - ergäbe sich ein Verkehrswert der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 18.02.2015 in Höhe von Euro xxxxxx (und nicht Euro xxxxxx wie im GA DI Dr. CC vom 12.07.2018).

Am **30.10.2018** erfolgte ein zweiter Ortsaugenschein unter Teilnahme des ErstBf., dessen steuerlichen Vertreters und gleichzeitigen Gutachters, DI Dr. FF, dem weiteren Sachkundigen DI Dr. GG, sowie den Mitarbeitern der Steuer-und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung (DI Dr. CC und DI DD).

Weiters legten die Bf. ein von DI Dr. HH unterfertigtes Schreiben der Landwirtschaftskammer Steiermark (Bezirkskammer V) datierend mit **12.12.2018** vor.

In seiner weiteren Stellungnahme vom **19.06.2019** überarbeitete der Amtssachverständige DI Dr. CC unter Berücksichtigung der Ergebnisse der 2. Besichtigung, der Beantwortung des Ergänzungsersuchens samt Gegenstellungnahme vom 09.10.2018 bzw. 04.10.2018, der Zusammenstellung von DI Dr. GG vom 6.11.2018, sowie der Stellungnahme der Landwirtschaftskammer vom 12.12.2018, seine Ausführungen im Gutachten vom 12.07.2018 (in der Folge kurz: GA DI Dr. CC vom 19.06.2019), wie folgt: Die verkaufte Liegenschaft liege in der Gemeinde Ort1 im politischen Bezirk V auf einer Seehöhe von ca. 1.050 m im Tal bis über 2.250 m am Berg; es sei als klassisches Gebirgsforst-, und Jagdgut einzustufen. Der Wald sei mit Forstwegen gut erschlossen, die Hauptbaumarten stellten Fichten und Lärchen dar. Die Verhältnismethode sei als Stand der Technik anzusehen; ein „Hinaufhebeln“ einzelner Wirtschaftsgüter finde nicht statt, da die ermittelten Wertrelationen auf alle Wertkomponenten übertragen werden würden. Dass die Komponenten „stehendes Holz“ und „Jagdwert“ die am besten bestimmbaren Wertkomponenten darstellen würden – wie im GA DI Dr. FF vom 04.10.2018 behauptet-, werde schon dadurch entkräftet, wenn man bedenkt, wie unterschiedlich die Wertansätze bei den im Verfahren verfassten Stellungnahmen seien. Die von DI Dr. FF herangezogenen Liegenschaftskäufe zur Ermittlung des Bodenwertes der Almen seien nicht vergleichbar, da es sich um flächenmäßig wesentlich kleinere Verkäufe im Bundesland Kärnten gehandelt habe. Der Bodenwert lasse sich anhand von zwei Verkäufen aus der Region gut darstellen, nämlich einerseits am Verkauf der an den Streitgegenstand direkt angrenzenden „H-Bauernalm“ im Jahr 2015 (dortiger Almbodenpreis iHv Euro 0,32/m²), sowie andererseits an jenem der „Alpe L“ im Jahr 2016 (dortiger Almbodenpreis iHv Euro 0,48/m²). Von der Bezirkskammer V übermittelte Auszüge von Schätzgutachten wiesen Bodenwerte von Euro 0,26 bis Euro 0,52 pro Quadratmeter für Almflächen auf, sodass der von DI Dr. FF am 04.10.2018 herangezogene Wertansatz von Euro 1,08 pro Quadratmeter als überhöht anzusehen sei.

Mit Bescheid vom **19.07.2019** wurden die Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO mit Euro xxxxxx festgestellt; davon entfielen – so die belangte Behörde - Euro xxxxxx auf den ErstBf. (darin enthalten Euro xxxxx an Gewinnen, die der 25 %igen Immobilienbesteuerung unterlägen) und Euro xxxxx auf den weiteren Mitunternehmer AA (darin enthalten Euro xxxx an Gewinnen, die der 25 %igen Immobilienbesteuerung unterlägen). In der gesonderten Bescheidbegründung vom **15.07.2019** wird dazu von der belangten Behörde festgehalten, dass einerseits die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Maklerkosten für die Veräußerung des Gutes sowie die Restbuchwerte aus der Ermittlung des laufenden Gewinnes bzw. Verlustes herauszurechnen gewesen wären. In Bezug auf die Schätzwerte und die Aufteilung des Veräußerungserlöses folgte die belangte Behörde andererseits den Ausführungen des Amtssachverständigen und übernahm dessen Werte laut Gutachten vom 19.06.2019.

Nachdem die Veräußerung nicht einen Teilbetrieb im Sinn des § 24 Abs. 4 EStG 1988 betreffe – so in der Begründung weiter -, könne der Freibetrag nach der leg. cit. nicht gewährt werden.

Nachdem den Bf. die Frist bis 15.09.2019 verlängert worden war, erhoben diese mit Schriftsatz vom **09.09.2019** gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragten für den Fall der Vorlage derselben an das Verwaltungsgericht in einem die Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Inhaltlich hielt man die bisherigen Einwände weiter aufrecht und monierte – soweit noch strittig - die Bewertung des stehenden Holzes. Die Argumente, die gegen die Verhältnismethode sowie die Bewertung der Almgrundstücke sprächen, wurden weitgehend wiederholt. Aufgrund der bereits 2015 vorhersehbaren Entwicklung in den heimischen Wäldern (dramatische Gesundheitssituation der Wälder hervorgerufen durch Borkenkäferbefall, Klimaerwärmung, Dürre und Windwürfe), werde eine frühere Schlägerung von absterbenden Bäumen und Dürrlingen und somit eine Ausdünnung der Bestände bewirkt werden. Aufgrund der Klimaerwärmung sei davon auszugehen, dass viele Bestände vorzeitig absterben und das Holz zu geringen Preisen verkauft werden müsse; außerdem existierten durch die Wetterkapriolen und die dadurch hervorgerufenen biotischen und abiotischen Schäden (zum Beispiel Borkenkäferbefall, Windwurf, Spätfrost) ein starkes Überangebot an Nadelholz. Um diese Imponderabilität und die zukünftigen Wertminderungen entsprechend zu berücksichtigen sei gutachterlich von den zukünftigen Altbeständen pauschal ein Abschlag iHv 30 % vorzunehmen. Was die Anschaffungskosten anlange, müsse – mangels Aktivierung des stehenden Holzes - Identität der Buchwerte mit den seinerzeitigen Anschaffungskosten angenommen werden. Insgesamt stellten – so die Bf. weiter - die Gutachten der belangten Behörde keine taugliche Grundlage für die Aufteilung des Veräußerungsgewinnes dar. Unter Berücksichtigung der Klimaerwärmung (Bestandeswert Euro xxxxx abzgl. 30 % somit Euro xxxxxx) beliefe sich der Gesamtverkehrswert auf Euro xxxxxx. Von den einkommensteuerpflichtigen Wertkomponenten dürften noch aliquote Kosten der Veräußerung (Kosten für Stellungnahme DI Dr. GG iHv Euro xxxx, Kosten Gegenstellungnahme vom 04.10.2018 iHv Euro xxxx und Maklerkosten in Höhe von Euro xxxx) abgezogen werden, so die Schlussfolgerungen der Bf..

Mit weiterem Gutachten vom **19.12.2019** nahm der Amtssachverständige DI Dr. CC Stellung zu den in der Beschwerde erhobenen Einwendungen. Demnach habe es bei einer Bewertung nach der Verhältnismethode zu bleiben; die Bodenwerte seien anhand von Vergleichspreisen hergeleitet worden. Die von DI Dr. FF für die Almflächen herangezogenen Liegenschaftsverkäufe bezögen sich auf zwei kleineren Almen (ca. 8 ha und 10 ha) in den Gerichtsbezirken Feldkirchen und Wolfsberg und seien sohin nicht vergleichbar. Zum Einwand der „dramatischen Gesundheitssituation“ der österreichischen Wälder führte der Sachverständige aus, dass Experten davon ausgingen, dass in höheren Lagen wie in der Steiermark und in Salzburg das Preisniveau von Wald in Zukunft zumindest gehalten werde. Im Übrigen läge die verfahrensgegenständliche Liegenschaft nicht in einem derzeitigen

Hauptschadensgebiet. Schließlich seien Schäden durch Windwürfe, Schneebrüche, Borkenkäferbefall etc. als branchenübliche Produktionsrisiken zu werten. Neuerlich wiederholt der Sachverständige, dass knapp 30 % der Gesamtwuchsleistung eines Waldbestandes vor dem Erreichen des Umtriebsalters vorzeitig genutzt werden, was ohnehin in den angewandten Ertragstafeln berücksichtigt sei. Dem pauschal geforderten Abschlag iHv 30 % könne sohin aus fachlicher Sicht nicht gefolgt werden. Schließlich sei der Bestandeswert (Wert des stehenden Holzes) um die getätigten Holznutzungen zu vermindern, unabhängig davon, ob die Anschaffungskosten abgeschrieben wurden oder nicht.

In der Stellungnahme vom **29.06.2020** hielten die Bf. ihre Einwendungen in Bezug auf die Bewertung der Alm sowie die Berechnung der historischen Anschaffungskosten bzw. der Anwendung der Verhältnismethode aufrecht. Zu den Bodenwerten der Almen wurde die Vergleichbarkeit der von DI Dr. CC herangezogenen Liegenschaftsverkäufe in Zweifel gezogen: So sei der Verkauf der „H-Bauernalm“ zwischen Cousins erfolgt, die Almen umfassten darüber hinaus ca. 80 ha unproduktive Flächen (Fels). Auch sei dort mehreren Personen vertraglich ein lebenslanges und ausschließliches Fruchtgenussrecht auf einer sich am Kaufgegenstand errichteten Almhütte eingeräumt worden. Hinzu komme, dass sich der Käufer verpflichtet habe, den Zufahrtsweg zu dieser Almhütte in befahrbarem Zustand zu halten. Bei der „Alpe L“ handle es sich um einen ehemaligen Truppenübungsplatz der Republik Österreich (Heeresverwaltung), auf dem bis 1984 unter anderem mit Granatwerfern scharf geschossen worden sei. Da zehn „Blindgänger“ nicht mehr gefunden werden konnten, sei dieses Risiko bei der Kaufpreisfindung berücksichtigt worden. Auch diese Liegenschaft umfasse ca. 169 ha an unproduktiver Fläche (Fels) und sei somit insgesamt die Vergleichbarkeit nicht gegeben. Bezüglich des Abschlages von 30 % auf die Bestandesbewertung verweisen die Bf. auf die bevorstehende Anwachsung der Weltbevölkerung und den damit verbundenen erhöhten CO₂-Ausstoß, der zu einer (weiteren) Erderwärmung führen werde. Diese Rahmenbedingungen dürften auch nicht an der Waldbewertung spurlos vorübergehen, da – so die Bf. weiter - in Zukunft ein erheblicher Teil der Bäume ganz einfach das Ende der Umtriebszeit nicht mehr erleben werde. Das vorzeitige Absterben der Bäume bzw. Bestände sei in den Ertragstafeln nicht berücksichtigt, da diese im Jahr 1986 und somit zu einem Zeitpunkt, als die vorgenannten Abläufe noch nicht bekannt gewesen seien, erstellt worden waren. Es sei unerlässlich, zukünftige Ereignisse (z.B. vorzeitiges Absterben ganzer Bestände durch Trockenheit und Käfer) durch einen entsprechenden Abschlag zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **09.12.2020** wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und - wie in der von DI Dr. CC dazu stammenden Begründung dargelegt – eine Neuberechnung durchgeführt. Die Argumente zum begehrten 30% Abschlag wurden inhaltlich im Wesentlichen wiederholt.

Nach Fristverlängerung beantragten die Bf. mit Schriftsatz vom **22.02.2021** - unter Aufrechterhaltung ihrer bisherigen Rechtsstandpunkte - die Vorlage der Beschwerde an das

Verwaltungsgericht unter neuerlicher Beantragung einer Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **06.07.2021** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte dieser im Umfang der Beschwerdeentscheidung stattzugeben.

Nach weiteren Erhebungen des Gerichtes (Einsichtnahme in den den am tt.mm.2020 verstorbenen AA betreffenden Verlassenschaftsakt des BG D; Anfrage beim Bezirksjagdamt V zu den Abschussplänen und Abschussstatistiken der Eigenjagd X; Telefonat mit der Ordination Dr. II) fand am **26.06.2023** - nachdem die Bf. mit Schriftsatz vom **22.06.2023** weiteres Vorbringen erstatteten und die Einholung eines klimatologischen Gutachtens über die voraussichtliche Temperaturveränderung im Bereich der Triebener Tauern/Steiermark beantragten - ein Erörterungstermin statt. Dabei wurden mehrere Fakten zwischen den Parteien außer Streit gestellt (Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 1 f).

Mit Eingabe vom **29.06.2023** zogen die Bf. ihren Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück. Am **14.07.2023** erstatteten sie weiteres Vorbringen und legten diverse Unterlagen vor.

Am **26.07.2023** übermittelte die belangte Behörde eine weitere Stellungnahme der Amtssachverständigen DI DD (vormals DI DD, Mitarbeiter der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung, nunmehr Mitarbeiterin der belangten Behörde), aus der vorerst hervorgeht, dass am 19.07.2023 eine gemeinsame Begehung mit dem Sachverständigen der Bf., DI Dr. GG, stattfand, dabei aber offenbar keine Gesamteinigung erzielt werden konnte. Es erfolgte darin weiters eine Neubewertung des stehenden Holzes sowie des Jagdrechtes.

Nachdem den Bf. die Ausführungen DI DD zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs mit verfahrensleitender Verfügung vom 27.07.2023 übermittelt worden war, führten diese im Schriftsatz vom **07.08.2023** aus, dass der Bestandeswert in Höhe von Euro xxxxxx richtig errechnet, von diesem jedoch noch ein Risikoabschlag von nunmehr 20 % zu berücksichtigen sei, da die Häufigkeit von Kalamitäten ausgelöst durch klimatische Veränderungen in der „Sagl-Tabelle“ nicht abgebildet sei. Die Wahrscheinlichkeit des Eintritts von Kalamitätsschäden habe in den letzten 15 Jahren massiv zugenommen, wobei die Risiken dabei jene, die Sagl anlässlich der Erstellung der Tabellen berücksichtigen musste, bei weitem übersteigen würden. Als Beweis wurde die Einholung eines Sachverständigengutachtens aus dem Bereich der Forstwirtschaft angeboten. Schließlich legten die Bf. noch eine Bewertung der Almflächen, erstellt von DI Dr. GG vom 5.8.2023 vor, in der – ausgehend von einem Basispreis für die Hutweide (bzw. die Rotschwingel-Straußgrasweide) von Euro 1,20/m²- ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis für die strittigen Almflächen von 0,76 Euro (anstatt wie bisher Euro 1,08) errechnet wurde.

Am **14.08.2023** fand vor dem erkennenden Gericht eine mündliche Verhandlung statt, in der weitere Außerstreitstellungen erfolgten (Protokoll mündl. Verhandlung vom 14.08.2023, S. 1). Die Verhandlung endete gemäß § 277 Abs. 4 BAO mit Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Sachverhalt

Der ErstBf. betrieb im Streitjahr 2015 gemeinsam mit seinem am tt.mm.2020 verstorbenen Vater, AA (dem dessen Erbin, nämlich die am xx.xx.xxxx geborene Witwe ***Bf2*** aufgrund des Einantwortungsbeschlusses des BG D zu GZ-25 vom 16.12.2020 nachfolgte), einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Gemeinde Ort1 im politischen Bezirk V auf einer Seehöhe von ca. 1.050 m im Tal bis über 2.250 m am sog. Berg. Der Betrieb wurde auf den Liegenschaften vorgetragen in der EZ xx und EZ xxx je KG xxxxx Ort1, gemeinschaftlich ausgeübt, wobei die EZ xx zu 9/10tel im ideellen Miteigentum des ErstBf. und zu 1/10tel im Miteigentum des AA (nunmehr ZweitBf.) stand. Die EZ xxx wurde dem ErstBf. mit Schenkungsvertrag vom xx.xx.2014 von der ZweitBf. ins Alleineigentum übertragen. Das Gesamtflächenausmaß aller Liegenschaften beträgt xxxxxx m² und umfasst neben Wiesen-, Weide- und Waldflächen auch Alpenflächen im Ausmaß von xxxxxx m² (die sich wiederum aus Almflächen von xxxxxx m² und Flächen mit geringer Ertragsfähigkeit von xxxxx m² zusammensetzen). Die bewirtschafteten Flächen werden von einem großen und mehreren kleineren Längsgräben durchzogen; die steilen bis sehr steilen Grabeneinhänge weisen ein unregelmäßiges Kleinrelief mit Felsköpfen, Grobblocküberlagerungen und Runsen (Rinnen bzw. Schluchten) auf. Die Almflächen befinden sich in einem Seehöhenbereich von ca. 1.600 m bis 2.200 m, wovon der Hauptteil in einer Seehöhe von 1.700 m bis 1.900 m liegt. Diese Flächen weisen im nordwestlichen Bereich und im Bergrückenbereich Hangneigungen von 25 % bis 35 % auf, wobei sich diese im Hauptteil auf ca. 40 bis 70 % erhöhen. Die nach Süden und Westen geneigten Futterflächen der Alm neigen zur Austrocknung.

Die EZ xx KG xxxxx Ort1 war und ist nach wie vor mit der Dienstbarkeit des Viehauftriebsrechtes zugunsten der EZ xx ebenfalls KG xxxxx Ort1 (die wiederum Teil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist) belastet; die Vertragsteile des Kaufvertrages vom xx.xx.2014 kamen zwar dahingehend überein, dass sich der damalige Vertragsverfasser um die Löschung dieser Last bemühen werde, sie scheint jedoch nach wie vor im Grundbuch unter der C-LNr. 1 auf.

Mit dem Grundeigentum unmittelbar verbunden war (und ist) weiters das Recht zur Jagdausübung (Eigenjagd).

Auf der EZ xx KG xxxxx Ort1 befanden (und befinden) sich schließlich mehrere Gebäude (sog. Verwalterhaus, X-Hütte und Gästeappartements); auf der Liegenschaft vorgetragen in der EZ xxx ist weiters ein von den Bf. als „Villa“ bezeichnetes Bauwerk errichtet.

Von den Liegenschaften mitumfasst sind auch Waldflächen, sohin mit forstlichem Bewuchs, nämlich vornehmlich Fichten und Lärchen, bestockte Grundflächen, wobei die Bestockung jedenfalls eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht (Außerstreitstellung, Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 1).

Die Anschaffungskosten im Jahr 1969 betrugen Euro xxxxxx für 312,xx ha.

Die Gewinnermittlung erfolgte bis zur Veräußerung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (sog. Einnahmen-Ausgabenrechner).

Mit Vertrag vom xx.xx.2014 veräußerten der ErstBf. und sein Vater die vorgenannten Grundstücke samt allem Zube- und -gehör an die J GmbH zu einem einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von insgesamt Euro xxxxxxx (Pkte. I, II, III und IV des Kaufvertrages). Hiervon sollten Euro xxxxxx auf die EZ xx, bzw. Euro xxxxxx auf die EZ xxx entfallen (Pkt. IV. des Kaufvertrages), wobei diese Aufteilung – was zwischen den Parteien unstrittig ist – nicht die wahren Verhältnisse widerspiegelt. Gemäß § 5 der Kaufvereinbarung sollte die Übergabe und Übernahme sowie die Übertragung von Gefahr, Lasten und Vorteilen auf die Käuferin mit dem auf die Rechtskraft der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung folgenden Tag erfolgen (Pkt. V.1. des Kaufvertrages). Dem Rechtsgeschäft wurde mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft V vom 16.01.2015 die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt, wobei dieser Bescheid am 17.02.2015 in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. Beilage./G zum ergänzenden Vorbringen samt Urkundenvorlage der Bf. vom 22.06.2023). Den Bf. entstanden im Zusammenhang mit der Veräußerung der strittigen Liegenschaften im Jahr 2015 Aufwendungen in Höhe von Euro xxxxx für die mit der Vermittlung beauftragte Immobilienfirma (vgl. Rechnung S Immobilien GmbH vom 23.04.2015) und im Jahr 2018 solche im Ausmaß von Euro xxxx (Euro xxxx und Euro xxxx an Kosten Gutachten DI Dr. FF vom 04.10.2018 samt gutachterlicher Stellungnahme DI Dr. GG).

Zum – unstrittigen - Bewertungsstichtag 17.02.2015 betrug der Gesamtverkehrswert der Liegenschaften Euro xxxx. Dieser errechnet sich wie folgt:

[...]

Die Wert von Grund und Boden beträgt:

[...]

Der im Jahr 2014 von den Bf. erzielte Kaufpreis (Euro xxxxxxx) entsprach nicht dem damaligen Verkehrswert der Liegenschaften (Euro xxxx,00).

III. Beweiswürdigung

1. Außerstreitstellungen

Zwischen den Parteien stehen nachfolgende Sachverhaltselemente außer Streit, die – zumal an deren Richtigkeit auch das Gericht keine begründeten Zweifel hegt – keiner gesonderten Beweiswürdigung unterzogen werden:

- Die Bf. ermitteln den Gewinn der strittigen Liegenschaft nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Protokoll mündl. VH vom 14.08.2023, S. 2).
- Der Kaufgegenstand umfasst Wald im Sinn des § 1a ForstG 1975 (Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 1).
- Der Veräußerungserlös für den Wald übersteigt den Betrag von Euro 250.000,00 (Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 1).
- Der Bewertungsstichtag ist der 17.02.2015 (Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 1).
- Die Anschaffungskosten der Liegenschaft (für 312,25 ha) im Jahr 1969 betrugen Euro xxxxxx, davon entfallen 85% auf den Waldteil; dieser ist wiederum zu 55% auf das stehende Holz und 6% auf das Jagdrecht aufzuteilen (Ausführungen DI Dr. CC als Anhang zur BVE vom 09.12.2020, S. 24: Demnach wurden die diesbezüglichen Ansätze dem Gutachten DI Dr. FF vom 04.10.2018 übernommen).
- Der Verkehrswert der Jagd zum Bewertungsstichtag beträgt **Euro xxxxx** (Protokoll mündl. VH vom 14.08.2023, S. 1).
- Der Verkehrswert der Gebäude zum Bewertungsstichtag beträgt für das Verwalterhaus **Euro xxxxx**, die Appartements **Euro xxxxx**, die X-Hütte **Euro xxxxx** und die Villa **Euro xxxxx**; deren – unter Punkt II. festgestellte Nutzung (privat/betrieblich) - ist ebenso unstrittig (Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 10; Schriftsatz Bf. vom 29.06.2020, S. 10; Vorlageantrag vom 22.02.2021, S. 14).
- Der Wert des stehenden Holzes zum Bewertungsstichtag beträgt **Euro xxxxxx**, wobei jedoch die Einwände der Bf., wonach die Bewertung (richtigerweise) nach der sog. „Differenzmethode“ erfolgen müsse bzw. von diesem unstrittigen Betrag noch ein „Kalamitätsabschlag“ für die möglicherweise in Zukunft auftretenden negativen Folgen des Klimawandels vorzunehmen sei, aufrecht blieben (Protokoll mündl. VH vom 14.08.2023, S. 1).
- Die Bewertung von Grund und Boden beträgt - wie in der nachfolgenden Tabelle dargestellt – samt Quadrameterausmaß und Nutzung (privat/betrieblich) - zum Stichtag 17.02.2015 (Protokoll mündl. VH vom 14.08.2023, S. 1):

[...]

Strittig – und somit noch gerichtlich zu klären - blieb zwischen den Parteien bis zuletzt, ob

- die Bewertung nach der „Verhältnis- oder Differenzmethode“ zu erfolgen hat,
- vom der Höhe nach unstrittigen Bestandeswert des Holzes noch ein „Kalamitätsabschlag/Risikoabschlag“ iHv 20% vorzunehmen ist,
- der Bewertung der Almflächen ein Wert von Euro 0,50 pro m² zugrunde gelegt werden kann, oder aber, ob dieser Wert höher anzusetzen ist und schließlich ob
- die (historischen) anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes um die seit dem Kauf getätigten Holznutzungen zu kürzen sind.

2. Beweiswürdigung im engeren Sinn

Der entscheidungserhebliche Sachverhalt basiert – sofern im Zuge der Feststellungen nicht ohnedies bereits auf die Beweisquelle hingewiesen wurde – auf nachfolgender Beweiswürdigung:

a. Allgemeine Beweiswürdigung:

Die Eigentumsverhältnisse an, bzw. die Lage, Beschaffenheit, Ausstattung, sowie die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaften sind einerseits zwischen den Parteien unstrittig und werden auch durch Einsicht in das Grundbuch (bzw. die dortige Urkundensammlung), den entsprechenden – übereinstimmenden – Ausführungen der Streitparteien bzw. der von der Gegenseite unwidersprochen gebliebenen Angaben in den Gutachten (GA DI Dr. CC vom 19.06.2019 und 19.12.2019, S. 5f und S. 4f; DI KK vom 30.07.2020, S. 4ff als Beilage ./8 zur Beschwerdeentscheidung vom 09.12.2020), als auch dem Kaufvertrag vom xx.xx.2014 bewiesen.

Dass die EZ xx KG xxxxx Ort1 nach wie mit der Dienstbarkeit des Viehauftriebsrechtes belastet ist, zeigt sich am aktuellen Grundbuchsstand; die Absichtserklärung zur Löschung derselben ist im Kaufvertrag vom xx.xx.2014 Punkt III. 3. enthalten.

Der Gebäudebestand geht aus sämtlichen Gutachten hervor; gleiches gilt für das Vorhandensein der Eigenjagd.

Die in der 2. Tabelle auf S. 10 dieses Urteils festgestellten Werte von Grund und Boden sind – mit Ausnahme der Almflächen - unstrittig. Das Gericht hat den Wertanteil dieser sachverständig ermittelten Verkehrswerte am Gesamtschätzwert in einem weiteren Schritt errechnet (mittels Prozentrechnung) und das Ergebnis in der Tabelle 1 auf S. 9f dargestellt. Dass dieser Gesamtschätzwert nicht dem erzielten Kaufpreis entsprach, geht unschwer aus

einem Vergleich der diesbezüglichen Zahlen hervor und ist im Übrigen zwischen den Parteien unstrittig (Protokoll ET vom 26.06.2023, S. 2).

b. Bewertung Almflächen

Strittig blieb bis zuletzt die Frage, wie hoch die kaufgegenständlichen Almflächen zu bewerten sind. Die Bf. legten ihren Berechnungen zu Beginn des Verfahrens einen Wert von Euro 1,08/m² zugrunde, dies unter Heranziehung von Vergleichspreisen aus zwei Almverkäufen im Ausmaß von ca. 8 und 10 ha in den Gerichtsbezirken Feldkirchen und Wolfsberg (vgl. GA DI Dr. FF vom 04.10.2018); sie reduzierten diesen Betrag schließlich auf Basis der von ihrem weiteren Sachverständigen DI Dr. GG durchgeführten „Almbewertung Revier X“ vom 05.08.2023 auf Euro 0,76/m². Die belangte Behörde hingegen folgte den Berechnungen des technischen Leiters des Fachbereichs „Bewertung und Bodenschätzung“ für die Steiermark, vom 30.07.2020 und zog einen Wert von 0,50 Euro/m², rücksichtlich mehrerer – nach Ansicht des Sachverständigen vergleichbarer – Liegenschaftstransaktionen heran (vgl. Beilage ./8 zur BVE vom 09.12.2020). Zu klären gilt in der Folge, welchem von den Parteien zur Untermauerung ihrer Begehren vorgelegten Gutachten im Sinne des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung mehr Beweiskraft zukommt, sprich, welche Aussagen schlüssiger erscheinen (vgl. VwGH 28.11.2013, 2013/03/0084). Dazu ist allgemein festzuhalten, dass ein Gutachten, das ziffernmäßige Berechnungen vornimmt – um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können –, die maßgeblichen zu Grunde gelegten ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen muss, weiters die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden näher darzustellen hat, denen diese Ausgangswerte zur Erstellung des Gutachtens unterworfen wurden, und schließlich die Anwendung dieser Überlegungen und Berechnungsmethoden nachvollziehbar offenzulegen hat (vgl. VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195). All diese Prämissen vorausgeschickt, ist zur vorgelegten Almbewertung vom 05.08.2023 des DI Dr. GG auszuführen, dass dieses den vorgenannten höchstgerichtlich normierten Voraussetzungen nicht gerecht wird: Darin wird nämlich eingangs ein Basispreis von Euro 1,20/m² für die Bewertung der Rotschwingel-Straußgrasweide angegeben (GA DI Dr. GG vom 05.08.2023, S. 4, 1. Absatz), ohne konkret darzulegen, wie sich dieser Wert errechnet, bzw. worauf dieser basiert. Selbst im Zuge der mündlichen Verhandlung gab der Sachverständige auf diesbezügliche Nachfrage des Gerichtes an, dass er nicht sagen könne, welche konkreten Vergleichswerte er herangezogen habe, er habe diese Werte eben „recherchiert“ und dann den genannten Betrag von Euro 1,20/m² ermittelt (Protokoll mündl. Verhandlung vom 14.08.2023, S. 7). Er konnte sohin nicht die maßgeblichen zu Grunde gelegten ziffernmäßigen Ausgangswerte darlegen, weshalb das Gutachten schon aus diesem Grund unschlüssig ist. Darüberhinaus sind dessen Berechnungen in sich widersprüchlich: So ist am Beginn noch die Rede davon, dass die Rotschwingel-Straußgrasweide mit einem Basispreis von Euro 1,20/m² zu bewerten sei, im Zuge der Berechnungen weiter unten scheint hingegen bei der Bewertung dieser Weide plötzlich ein Betrag von Euro 2,10/m² auf (vgl. GA DI Dr. GG vom 05.08.2023, S. 4). Nach Vorhalt dieser

Abweichungen durch das Gericht im Zuge der mündlichen Verhandlung meinte der Sachverständige vorerst, dass er „*diesen Fehler zur Kenntnis nehmen müsse*“, um nach einer Nachdenkpause auszuführen, dass er sich beim Wert von Euro 1,20/m² wohl vertippt habe, der „richtige Wert“ betrage Euro 2,10/m². Letzterer wäre ohnedies bereits im unteren Bereich für die Bewertung einer normalen Wiese - die bei Euro 4,00/m² liege – angesiedelt (Protokoll mündl. Verhandlung vom 14.08.2023, S. 7). Diese Verantwortung überzeugt jedoch nicht: Nicht nur, dass der Sachverständige – erneut - die Ausgangswerte nicht konkret darlegt, auf denen der nun höhere Betrag von Euro 2,10/m² basieren sollte, stehen seine Angaben auch zum zwischen den Parteien unstrittigen Wiesenpreis im Widerspruch: Dieser liegt nämlich bei Euro 2,50/m² und ist sohin weit von den vom Sachverständigen ins Spiel gebrachten Euro 4,00/m² entfernt. Nur der Ordnung halber sei noch angemerkt, dass auch der für die Position „alpiner Rasen“ vorgenommene Abschlag einmal mit 10%, ein anderes Mal hingegen mit 15% ausgewiesen wird (vgl. GA DI Dr. GG vom 05.08.2023, S. 4). Insgesamt ist daher in Bezug auf die Berechnungen im Gutachten vom 05.08.2023 auszuführen, dass die darin getroffenen Aussagen unschlüssig sind und dieses folglich für den Nachweis eines Quadratmeterpreises von Euro 0,76 ungeeignet ist.

Bezüglich der weiteren im Akt inliegenden Gutachten zur Almbewertung ist festzuhalten, dass diese nach der – vom VwGH anerkannten – Methode, den Verkehrswert mit Hilfe der tatsächlich beim Erwerb von Vergleichsliegenschaften gezahlten Kaufpreise zu ermitteln, erstattet wurden. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur eignen sich jene Objekte für einen solchen Preisvergleich, wenn die Wertfaktoren der zu bestimmenden Liegenschaften und der Vergleichsobjekte in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen oder wenn - trotz fehlender Übereinstimmung hinsichtlich aller preisbestimmender Merkmale - eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist (vgl. VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015 mit Verweis auf VwGH 21.10.1993, 92/15/0079). Nun monieren die Parteien wechselseitig, dass die jeweils herangezogenen Liegenschaftsverkäufe nicht vergleichbar wären. Entgegen der Rechtsansicht der Bf. stellt jedoch für das erkennende Gericht der Verkauf der unmittelbar an die streitgegenständliche Liegenschaft angrenzenden sog. „H-Bauernalm“, vorgetragen in der EZ xx, KG xxxxx Ort1 mit einer Gesamtverkaufsfläche von xxxxxx m², davon xxxxx m² grundbücherlich als „Alpe“ ausgewiesen (sohin ca. xx ha), ein adäquates Vergleichsobjekt dar. Nicht nur, die – wie soeben dargelegt – Lage desselben in der unmittelbaren Nachbarschaft zur Streitliegenschaft spricht klar für die Vergleichbarkeit, sondern auch, dass beide Verkäufe in einem engen zeitlichen Konnex erfolgten (Verkauf der „H-Bauernalm“ mit Kaufvertrag vom xx.xx.2015 - Verkauf „X“ mit Kaufvertrag vom xx.xx.2014). Beide Liegenschaften liegen sowohl in derselben Katastralgemeinde, als auch in ein und demselben Gerichts- und Gemeindebezirk. Deren Topografie und Charakteristik sind sohin jedenfalls vergleichbar, liegen doch beide in den Triebener Tauern/Niederer Tauern, was nicht einmal die Bf. bestritten haben. Wenn sie jedoch monieren, dass das Vergleichsgeschäft ein solches im Familienverband gewesen sei, so ist dem vorerst entgegen zu halten, dass die

fragliche Vereinbarung nicht mit einer natürlichen Person, sondern mit der Verlassenschaft nach LL, verst. am xx.xx.xxxx, sohin einer juristischen Person abgeschlossen wurde, zu der de facto kein Verwandtschaftsverhältnis bestehen kann. Entgegen der Annahme der Bf. ist der Käufer Dr. II jun. auch nicht der Neffe (vgl. Vorbringen im Vorlageantrag vom 22.02.2021, S. 5) bzw. Cousin (vgl. Vorbringen im Schriftsatz vom 29.6.2020) des LL, sondern – wie die den Parteien zur Kenntnis gebrachten Ermittlungen des Gerichtes ergaben – dessen Großcousin. Ein von den Bf. suggeriertes – zwischen Onkel und Neffe bzw. Basen durchaus übliches – enges Verwandtschaftsverhältnis liegt sohin nicht vor. Richtig ist jedoch, dass der Käufer und der verstorbene vormalige Eigentümer der Liegenschaft entfernte Verwandte waren. Dies schadet jedoch in diesem Fall – unabhängig von der Frage, ob zwischen diesen zu Lebzeiten überhaupt ein verwandtschaftlicher Umgang gepflegt wurde – aus nachfolgenden Überlegungen nicht: Der Kaufvertrag wurde nämlich am xx.xx.2015 – wie aus der Urkundesammlung des öffentlichen Grundbuchs ersichtlich – vom Bezirksgericht M zur GZ xxx verlassenschaftsgerichtlich genehmigt. Hätte das Verlassenschaftsgericht Zweifel an der Höhe des Kaufpreises bzw. dessen ordnungsgemäßer Bezahlung (Stichwort „Schwarzzahlungen“) gehegt, hätte es diese Genehmigung verweigern müssen. Da die Genehmigung aber zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen ist, ist für den hier zu entscheidenden Fall festzustellen, dass der dort vereinbarte Kaufpreis den Marktverhältnissen entsprochen haben muss, weshalb gegen die Heranziehung des Verkaufes der „H-Bauernalm“ als Vergleichsobjekt keine Bedenken bestehen. Wenn die Bf. zur Nichteignung dieses Verkaufes weiter ins Treffen führen, dass die Liegenschaft mit dem lebenslangen, unentgeltlichen und ausschließlichen Fruchtgenussrecht an der auf dem Almboden befindlichen Almhütte – die im Übrigen nur ein Flächenausmaß von 27m² hat – belastet sei, so ist dies grundsätzlich richtig. Dieses Fruchtgenussrecht wurde jedoch nicht im – zu Vergleichszwecken maßgeblichen – Kaufvertrag vom xx.xx.2015 eingeräumt, sondern gründet auf einer eigenen Vereinbarung zwischen dem Käufer und den Berechtigten vom selben Tag. Im Kaufvertrag wird dazu hingegen unter Punkt VI. ausdrücklich festgehalten, dass *„die Frage des Bestehens und der Ausübung eines solchen Rechtes (gemeint: des Nutzungsrechtes an der Hütte, Anm. d. RichterIn) zwischen dem Käufer und... (den Berechtigten, Anm. d. RichterIn) ...einvernehmlich geregelt“* wird. Nachdem in der Verkaufsvereinbarung sohin gerade nicht die Rede davon ist, dass ein solches Fruchtgenussrecht besteht oder einzuräumen ist, sondern die Frage des Bestandes einer gesonderten Regelung überlassen wurde, konnte dieses – zeitlich nachher gewährte – Recht auch nicht preisbeeinflussend sein. Selbst wenn dieser Dienstbarkeit eine preisbeeinflussende Wirkung zugekommen sein sollte, ändert dies nichts an der nach wie vor zu bejahenden Vergleichbarkeit der Rechtsgeschäfte: Schließlich ist auch die hier verfahrensgegenständliche Liegenschaft mit einer Servitut, nämlich jener des Viehauftriebsrechts belastet (vorgetragen in der dortigen ClNr. 1), wobei es – entgegen der Rechtsauffassung der Bf. – irrelevant ist, ob von diesem Recht (derzeit) Gebrauch gemacht wird oder nicht. Schließlich vermag auch das Argument, wonach eine Erhaltungspflicht für den Zufahrtsweg zur Almhütte zulasten des Käufers besteht, nicht zu überzeugen: Auch dieser Vertragspunkt ist nicht im Hauptvertrag die

Veräußerung betreffend enthalten, sondern Teil der Vereinbarung zwischen dem Käufer und den Dienstbarkeitsberechtigten (vgl. Vereinbarung vom xx.xx.2016, Punkt IV). Warum diese zeitlich nach dem Verkauf geschlossene Vereinbarung einen Einfluss auf den Kaufpreis gehabt haben sollte, legen die Bf. im Übrigen auch nicht plausibel dar. Schlussendlich monieren die Bf., dass die belangte Behörde jene Liegenschaftsteile der „H-Bauernalm“, die lediglich Felsflächen darstellen, mit Euro xxxx zu hoch bewertet hätten. Dabei übersehen sie jedoch, dass ihr eigener Sachverständiger die auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft - und im Grundbuch jeweils als „Sonst (100): Sonstige vegetationsarme Flächen“ bezeichneten – Felsflächen mit Euro xxxxx, und sohin weit höher bewertete (vgl. GA DI Dr. FF vom 04.10.2018, S. 17). Der Einwand ist sohin wohl als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren. Zuzustimmen ist den Bf. jedenfalls darin, dass die veräußerte Vergleichsliegenschaft um ein vielfaches größer ist, als die verfahrensgegenständliche. Im Sinne der eingangs zitierten Rechtsprechung ist nach Ansicht des Gerichtes - trotz fehlender Übereinstimmung hinsichtlich aller preisbestimmender Merkmale – dennoch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich. Dabei ist vorerst zu bedenken, dass – wie alle Sachverständigen in ihren Ausführungen mehrfach betont haben – adäquate Vergleichsverkäufe nur schwer zu finden sind. Nachdem sowohl die jeweiligen im Grundbuch als „Alpen“ ausgewiesenen Liegenschaftsanteile bei beiden Grundstückverkäufen in etwa gleich groß sind, und diese vor allem – was erneut zu betonen ist – unmittelbar aneinander angrenzen, sowie die Verträge kurz nacheinander abgeschlossen wurden, ist eine Wertableitung aus dem Verkauf zu bejahen. Der – wie die belangte Behörde in der BVE vom 09.12.2020 ausführt (vgl. dort die Beilage ./8) - valorisierter Vergleichspreis beträgt sohin Euro 0,40/m². Rücksichtlich der – von den Bf. unkommentiert gebliebenen - von der Bezirkskammer V an den Sachverständigen DI Dr. CC übermittelten Preise von Euro 0,26 bis Euro 0,52 pro Quadratmeter (vgl. GA DI Dr. CC vom 19.06.2019), erweist sich der von der belangten Behörde zugrunde gelegte Wert von Euro 0,50 Euro/m² als nachvollziehbar und angemessen.

Obwohl auf die von den Bf. ursprünglich begehrten Euro 1,08/m² – infolge der Reduktion dieses Betrages auf Euro 0,76/m² gemäß Schriftsatz vom 07.08.2023 – gar nicht mehr eingegangen werden müsste, sei der Ordnung halber zu den vom vormaligen Sachverständigen DI Dr. FF ins Treffen geführten Vergleichsliegenschaften folgendes anzumerken (GA DI Dr. FF vom 04.10.2018, S. 17): Diese stimmen zum überwiegenden Teil nicht in den preisbestimmenden Merkmalen überein: Bereits deren Lage, nämlich dutzende Kilometer vom „X“ entfernt, noch dazu in verschiedenen, geografisch südlich der Triebener Tauern gelegenen Gebirgszügen (Nockberge einerseits bzw. Saualpe andererseits) positioniert, spricht gegen eine Vergleichbarkeit. Die Bf. haben auch nicht nachgewiesen, dass diese Almen in Bezug auf deren Topografie mit der strittigen vergleichbar wären (zB Seehöhe, Ausrichtung, etc). Die Kaufverträge wurden einerseits im Jahr 2012 (EZ xx KG xxxxx) bzw. 2018 (EZ xx KG xxxx) – und sohin in keinem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem gegenständlichen Kauf - abgeschlossen; das verkaufte Flächenausmaß ist schließlich wesentlich geringer, als jenes des

streitgegenständlichen Verkaufs (EZ xx KG xxxxx: ca. 8ha; EZ xx KG xxxx: ca. 10ha). Es hat sohin bei der von der belangten Behörde vorgenommenen Bewertung zu bleiben.

c. Beweiswürdigung zum „Kalamitätsabschlag“ bei der Bewertung des stehenden Holzes

Erstmals in der Beschwerde vom 09.09.2019 brachten die Bf. vor, dass aufgrund der Klimaerwärmung davon auszugehen sei, dass in Zukunft viele Bestände vorzeitig absterben und das Holz zu geringeren Preisen und mit höheren Erntekosten belastet verkauft werden wird müssen. Durch die Wetterkapriolen und dadurch hervorgerufenen biotischen und abiotischen Schäden (zB.: Borkenkäferbefall, Windwurf, Spätfrost) sei mit einem starken Überangebot an Nadelholz am Markt zu rechnen, das zu Schleuderpreisen in Österreich zu verkaufen sein werde. Um diese Imponderabilitäten und die zukünftigen Wertminderungen entsprechend zu berücksichtigen, sei gutachterlich von den zukünftigen Altbeständen pauschal ein Abschlag in Höhe von 30% vorzunehmen. Dem hielt die belangte Behörde in der BVE vom 09.12.2020 entgegen, dass Wälder über 1.000 m Seehöhe - wo es in Zukunft mehr Niederschlag geben werde -, aufgrund des dadurch bedingten Wachstums an Wertigkeit zunehmen werden; auch zähle der strittige Wald nicht zu den derzeitigen Hauptschadensgebieten. Weiters sei bereits in den der Bewertung zugrundeliegenden Ertragstafeln berücksichtigt, dass knapp 30% der Gesamtwuchsleistung eines Waldbestandes vor dem Erreichen des Umtriebsalters (des planmäßigen Erntezeitpunktes) vorzeitig genutzt werde bzw. genutzt werden müsse. Dem hielten die Bf. – verkürzt dargestellt – entgegen, dass die durch den Klimawandel in Zukunft bedingten Auswirkungen in den Ertragstafeln nicht abgebildet werden konnten, da diese Phänomene zum Zeitpunkt der Erstellung der Tafeln unbekannt gewesen seien. Mit Schriftsatz vom 07.08.2023 reduzierten die Bf. den begehrten Abschlag auf 20%.

Dazu ist unter Beweiswürdigungsaspekten auszuführen, wie folgt: Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, bei welchen der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191; 24.06.2004, 2001/15/0109; 11.05.1993, 90/14/0019). Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass es folglich Aufgabe der Bf. im Verfahren ist, den begehrten Abschlag sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach unzweifelhaft unter Beweis zu stellen. Dieser Beweispflicht sind die Bf. jedoch gegenständlich nicht nachgekommen: Die entsprechenden Beweisangebote waren – wie im Folgepunkt dargelegt – allesamt als unbegründet abzuweisen.

Die weiteren vorgelegten Urkunden (div. Zeitungsartikel und Fachpublikationen) waren ebenfalls untauglich den Beweis dafür zu erbringen, dass die behaupteten Imponderabilitäten gerade beim strittigen Wald eintreten und dort zur (ziffernmäßig ebenfalls zu beweisenden) Wertminderung führen werden. So setzt sich DI Bernhard Beinhofer, Doktorand an der TU München, im von den Bf. mehrfach bemühten Artikel im AFZ-DerWald, S. 918, zwar mit der Berücksichtigung von Risiken in der Waldbewertung auseinander, wobei unklar bleibt, welche konkreten Daten (deutsche? österreichische?) in dessen Überlegungen Eingang gefunden haben. Weshalb dessen Folgerung, dass nämlich eine deutliche Verkürzung der Umtriebszeiten den Einfluss von Kalamitäten senken werde, auch auf die streitgegenständlichen Liegenschaften umgelegt werden kann, ließen die Bf. im Verfahren offen. Zwar führte DI Dr. GG auf diesbezügliche Nachfrage des Gerichtes in der mündlichen Verhandlung aus, dass die Aussagen im Fachartikel *„seiner Ansicht auf ganz Österreich übertragen“* werden können (Protokoll mündl. Verhandlung vom 14.08.2023, S. 3), was jedoch in Anbetracht des Umstandes, dass er nicht sagen konnte, welche konkreten Daten der Fachpublikation überhaupt zugrunde lagen, nicht überzeugt. Dies umso mehr, als DI Dr. GG auf Frage, ob der strittige Risikoabschlag nicht auch von den Bodenwerte (aufgrund vermehrter Wetterkapriolen und daraus allenfalls resultierender zB Murenabgänge) vorgenommen werden müsse, meinte, dass die Frage der Häufung von Hangrutschungen bzw. Muren *„wohl nur die Hagelversicherung erteilen (könne), weil die Antwort auf die Frage, ob sich zB auch Muren öä im X erhöhen werden, derzeit ein in die Glaskugel schauen ist“* (Protokoll mündl. Verhandlung vom 14.08.2023, S. 3). Dies erstaunt: Die Risikoerhöhung für das stehende Holz wird unumwunden bejaht, jene des Bodens bedürfe aber weiterer Nachforschungen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung machen Extremwetterlagen in ihren schädigenden Ausmaßen aber nicht vor dem Grund und Boden halt. So ist etwa ein durch einen Sturm in Mitleidenschaft gezogener Wald in seiner Gesamtheit (sohin Bäume und Boden) dem Wetter und folglich auch den dadurch bedingten Erosionen verstärkt ausgesetzt. Schließlich ist der Nachweis des Abschlages auch nicht durch den Verweis der Bf. auf die Masterarbeit Martin Kubli (*„discounted cashflow-Verfahren als Alternativen zu klassischen Wertermittlungsverfahren in der Waldbewertung“*, Universität für Bodenkultur Wien 2022) erbracht worden: Einerseits bildet die Bewertung mittels Cash-Flow-Methode darin den Hauptgegenstand; andererseits fehlt auch hier ein Bezug zu den konkreten Verhältnissen vor Ort. Schließlich verweist auch dieser Autor darauf, dass *„zum Beispiel der Klimawandel positive (erhöhter Zuwachs) als auch negative Auswirkungen (Häufigkeit von Kalamitäten auf den Waldbestand haben“* könne (M. Kubli, aaO, S. 51). Dass schließlich nach den Ergebnissen des sog. FORSITE-Projektes das X für die Baumarten Fichte und Lärche auch in Zukunft als gut bzw. sehr gut geeignet eingestuft wird (vgl. Beilage ./12 zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 26.07.2023), runden das Bild ab, wonach den Bf. der Nachweis der Zulässigkeit des strittigen Kalamitätsabschlages sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nicht gelungen ist.

3. Beweisanträge

Mit Schriftsatz vom 22.06.2023 beantragten die Bf. zum Beweis dafür, *dass aufgrund der in den nächsten Jahrzehnten zu erwartenden Erhöhung der Durchschnittstemperatur im Alpenbereich vor allem jüngere und mittelalterliche Holzbestände das den Ertragstafeln zugrundeliegende Alter von 120 Jahren nicht erreichen werden*, die Einholung eines klimatologischen Gutachtens über die voraussichtliche Temperaturveränderung im Bereich der Triebener Tauern/Steiermark für diesen Zeitraum. Am 07.08.2023 stellten sie weiters den Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens „aus dem Bereich der Forstwirtschaft“ im Zusammenhang mit dem Vorbringen, wonach das Risiko „von Kalamitätsschäden in den letzten fünfzehn Jahren massiv angestiegen ist und aller Voraussicht nach auch noch weiter ansteigen“ werde, sowie, dass diese Risiken „von ihrer Wahrscheinlichkeit her bei weitem jene, die Sagl 1995 anlässlich der Erstellung seiner Tabellen berücksichtigen musste“ übersteigen würden.

Allgemein gilt für Beweisanträge, dass diese nach der gesetzlichen Anordnung des § 183 Abs. 3 BAO grundsätzlich aufzunehmen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfen Beweisanträge aber dann abgelehnt werden, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden, es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel an sich nicht geeignet ist, über den Gegenstand der Beweisaufnahme einen Beweis zu liefern und damit zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. In der Unterlassung einer Beweisaufnahme ist auch dann kein Verfahrensmangel gelegen, wenn das von der Partei im Beweisantrag genannte Beweisthema unbestimmt ist (VwGH 16.11.2022, Ra 2022/20/0333, mwN). Ein bloß allgemeines Vorbringen läuft nach der Rechtsprechung in der Regel auf einen unzulässigen Erkundungsbeweis hinaus, zu dessen Aufnahme das Verwaltungsgericht nicht verpflichtet ist (VwGH 19.7.2021, Ra 2021/14/0231, mwN).

Wendet man nun diese gesetzlichen und judikativen Prämissen auf den gegenständlichen Fall an, so zeigt sich folgendes: Durch die Einholung eines klimatologischen Gutachtens über die Temperaturveränderung im Bereich der Triebener Tauern/Steiermark, wird das genannte Beweisthema, nämlich, *dass aufgrund der in den nächsten Jahrzehnten zu erwartenden Erhöhung der Durchschnittstemperatur im Alpenbereich vor allem jüngere und mittelalterliche Holzbestände das den Ertragstafeln zugrundeliegende Alter von 120 Jahren nicht erreichen werden*, nicht abgedeckt. Selbst wenn nämlich ein klimatologisches Gutachten zu dem Schluss kommen sollte, dass eine Temperaturerhöhung im vorgenannten Gebiet eintreten wird – wovon aufgrund der derzeitigen Klimasituation ohnedies auszugehen ist – wäre noch nicht einmal ansatzweise der Beweis erbracht, dass dies auch eine Verkürzung des Lebensalters von Bäumen – vor allem im strittigen Bereich - nach sich ziehen wird. Schließlich lässt der Beweisantrag vermissen, für welchen Zeitraum („*nächsten Jahrzehnte*“) und für welche konkreten Holzbestände (Fichte? Zirbe? Lärche?) die Begutachtung erfolgen sollte; was unter „*jüngeren und mittelalterlichen*“ Beständen zu verstehen ist, legen die Bf. ebenfalls nicht dar, sodass das Beweisthema insgesamt als zu allgemein und unbestimmt gehalten einzustufen ist.

Gleiches gilt für den Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens „*aus dem Bereich der Forstwirtschaft*“: Die Bf. haben im gesamten Verfahren nicht einmal behauptet, dass in den verfahrensgegenständlichen Waldabschnitten im von ihnen behaupteten Zeitraum überhaupt Schadenshäufungen zu beklagen waren, geschweige dem, dass diese (möglicherweise) im Zusammenhang mit den Auswirkungen des Klimawandels stehen könnten. Sie führen nur ganz allgemein aus, dass in den letzten fünfzehn Jahren die Kalamitätsschäden massiv angestiegen seien, ohne nachvollziehbar darzulegen, in welchen konkreten Waldabteilungen, welche konkreten Ereignisse mit welchen konkreten Schäden eingetreten sind. Auch legen die Bf. nicht offen, welche Risiken ihrer Ansicht nach von Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. Wolfgang Sagl in den Ertragstafeln 1995 berücksichtigt wurden, und welche nicht.

Die vorstehenden Beweisanbote laufen somit de facto auf die Einholung bloßer Erkundungsbeweise hinaus. Es darf in diesem Zusammenhang nicht vergessen werden, dass – wie etwa aus dem Projekt FORSITE ersichtlich – das X auch in Zukunft für die Baumart Fichte und Lärche sehr gut geeignet bleiben wird (vgl. Stellungnahme DI Dr. DD vom 26.07.2023, S. 9 iVm deren Beilage ./12). Auch der ErstBf. selbst gestand im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu, dass im Waldbereich auf 1.800 bis 1.900 Metern möglicherweise auch positive Effekte durch den Klimawandel erzielt werden können (Protokoll mündliche Verhandlung vom 14.08.2023, S. 3). Selbst in der von den Bf. zitierten Masterarbeit ist die Rede davon, dass der Klimawandel auch positive Auswirkungen auf den Waldbestand haben könne, nämlich erhöhte Zuwächse (Kubli, aaO, S. 51).

Was schließlich das im Schriftsatz vom 07.08.2023 gestellte Beweisanbot „DI Dr. GS“ angeht, ist vorerst festzuhalten, dass die Bf. nicht ausführen, in welcher Form er einen Beweis liefern sollte (als Zeuge? als Sachverständiger?), was den Antrag bereits mangels Konkretheit unzulässig macht. Sollte ein Zeugenbeweis gemeint gewesen sein, so konnte dessen Einvernahme unterbleiben, da kein Vorbringen dazu erstattet wurde, durch welche unmittelbaren Wahrnehmungen er in der Lage hätte sein sollen, zu den Ausführungen über die „Bewertungsmethode“ Stellung zu nehmen; außerdem ist nicht klar, welche konkreten Tatsachen in Bezug auf den ganz konkreten Liegenschafts Kauf durch dessen Einvernahme unter Beweis gestellt hätten werden können. Die Bf. haben nicht einmal behauptet, dass DI Dr. GS mit den Verhältnissen an Ort und Stelle vertraut ist, geschweige dem, dass er dort entsprechende Untersuchungen in Bezug auf die Erhöhung der behaupteten Risiken getätigt hätte (vgl. dazu die Angaben des ErstBf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach DI Dr. GS noch nie im X war: Protokoll mündliche Verhandlung vom 14.08.2023, S. 5). Sollte DI Dr. GS als Sachverständiger namhaft gemacht worden sein, so ist das vom Bf. dazu formulierte Beweisthema so allgemein gehalten, dass in Wahrheit ein Erkundungsbeweis vorliegt (vgl. Schriftsatz vom 07.08.2023, Punkt „1. Bewertungsmethode“, S.2).

Insgesamt ist daher festzuhalten, dass von der Einholung der beantragten Beweise Abstand zu nehmen war.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Teilstattgabe)

a. Finanzamt Österreich als Partei

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

b. Allgemeines

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 werden die Einkünfte bei Land- und Forstwirtschaft durch den Gewinn (§§ 4 bis 14 EStG) gebildet. Nach § 21 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 zählen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 leg. cit. zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 definiert Veräußerungsgewinne als solche, die ua bei der Veräußerung des ganzen Betriebes erzielt werden; nach dessen Abs. 2 1. Satz ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt.

Bei Waldverkäufen stellt der auf den Holzbestand entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar (siehe schon VwGH 7.10.1970, 873/68). Der mit dem normalen Tarif zu versteuernde Wert besteht aus dem stehenden Holz (Bestandeswert) zuzüglich des Wertes für das Jagdrecht (UFS 6.8.2003, RV/2079-W/02).

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25 %.

c. Verhältnis- oder Differenzmethode

Der Gesamtkaufpreis ist nach herrschender Rechtsprechung im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen. Bei der Bewertung ist ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen, subjektive Beweggründe des Erwerbers werden nicht berücksichtigt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert bewertet. Sodann ist der Wertteil (Sachwert) der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös umzulegen. Nur wenn ein höherer Bodenwert begründet werden kann, kommt die Differenzmethode zur Anwendung (*Jakom/Baldauf*, EStG, 2013, § 21 Rz. 92 Stichwort

Veräußerung forstwirtschaftlich genutzter Flächen, 130; *Jilch*, Die Steuerung pauschalierter Land- und Forstwirte³, 7.7.3 Waldverkauf, 307; *Haingartner* in *Trauner/Wakounig*, Handbuch der Land- und Forstwirtschaft², Rz. 6/286, 293; *Urban*, Forst & Steuern, 172).

Diese Verhältnisrechnung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem im konkreten Fall vereinbarten Gesamtkaufpreis liegt (BFG 19.4.2018, RV/4100412/2014 mit Verweis auf VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; VwGH 16.3.1989, 88/14/0073; *Atzmüller et al* in *Wiesner et al*, EStG 2013, § 21, Anmerkung 86). Dagegen kommt die Differenzmethode nur dann zur Anwendung, wenn der erzielte Veräußerungspreis mit dem Verkehrswert in allen Positionen ident ist (UFS 19.8.2013, RV/0553-I/09).

Somit ist dem Vorbringen der Bf., wonach die Differenzmethode sachgerechter wäre, nicht zu folgen: Kann diese doch nur dort zum Ansatz gebracht werden, wo der erzielte Veräußerungspreis mit dem Verkehrswert in allen Positionen identisch ist (VwGH 6.6.1978, 2913/76). Der Gesamtkaufpreis muss in einem solchen Fall der Summe aus Bodenwert und Gebäudewert (bzw. für den vorliegenden Fall umgelegt: Holzbestandeswert) entsprechen (VwGH 23.4.1998, 96/15/0063). Stimmt hingegen der Kaufpreis hiermit nicht oder nur mit dem Verkehrswert des Grund und Bodens überein (VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027), erachtet es der VwGH für zutreffend, den Verkehrswert des nackten Grund und Bodens einerseits und des stehenden Holzes andererseits zu ermitteln und den erzielten Kaufpreis in diesem Verhältnis aufzuteilen (vgl. sinngemäß zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits VwGH 25.2.1997, 92/14/0039). Wie festgestellt entspricht im vorliegenden Fall der Gesamtkaufpreis von Euro xxxxxxx nicht der Summe der (ermittelten) Verkehrswerte iHv Euro xxxx,00, sodass die begehrte Differenzmethode keine Anwendung finden kann.

Der Kaufpreis ist sohin wie folgt aufzuteilen:

[...]

d. Gewinnermittlung

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 kann bei Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1, die – wie gegenständlich – einem Betriebsvermögen zugehören, bei der Veräußerung von Grund und Boden der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden – wie hier der Fall – am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war. Gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (erster Satz) sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen, was für den gegenständlichen Fall folgende Werte ergibt:

[...]

Was die in Abzug zu bringen Anschaffungskosten des stehenden Holzes, sowie des Jagdrechtes anlangt ist vorerst darauf zu verweisen, dass – wie festgestellt – zwischen den Parteien unstrittig ist, dass die historischen Anschaffungskosten der Liegenschaft (für 312,25 ha) im Jahr 1969 Euro xxxxxx betragen, wovon 85% auf den Waldboden entfallen; dieser ist wiederum zu 55% auf das stehende Holz und 6% auf das Jagdrecht aufzuteilen (Ausführungen DI Dr. CC als Anhang zur BVE vom 09.12.2020, S. 24: Demnach wurden die diesbezüglichen Ansätze dem Gutachten DI Dr. FF vom 04.10.2018 übernommen). Wurden zwischen Anschaffung und Verkauf der Forstflächen Holzverkäufe getätigt, sind die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das stehende Holz um den auf das veräußerte oder entnommene Holz entfallenden Anteil der seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu reduzieren (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). Es bleibt sohin kein Raum für die Rechtsansicht der Bf., wonach eine Reduktion der Anschaffungskosten um die Holznutzungen zu unterbleiben hätte. Demnach errechnen sich die Anschaffungskosten für das stehende Holz bzw. das Jagdrecht, wie folgt:

- Stehendes Holz: Euro xxxxxx (das sind 55% der 85 auf den Waldboden entfallenden % an den historischen Anschaffungskosten) abzügl. der zwischen 1969 und 2014 getätigten – der Höhe nach unstrittigen – Holznutzungen iHv Euro xxxxx ergibt **Euro xxxxxx**
- Jagdrecht: **Euro xxxxx**, (das sind 6% der 85 auf den Waldboden entfallenden % an den historischen Anschaffungskosten).

Schließlich sind Veräußerungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes vom Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Darunter sind nur jene dem Verkäufer entstandenen Kosten zu verstehen, die unmittelbar durch die Veräußerung (Aufgabe) verursacht wurden (VwGH 29. 11. 1963, 1059/62), wie Maklerprovisionen und Vermittlungsgebühren, Gerichts- und Notariatskosten, Vertragserrichtungskosten, Inseratskosten, Reisekosten, Beratungs- und Gutachterkosten, auf die Veräußerung entfallende Abgaben. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte jedoch Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 leg. cit. anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Daraus folgt sohin, dass die von den Bf. begehrten Kosten gemäß Rechnung S Immobilien GmbH vom 23.04.2015 iHv Euro xxxxx nur – und dementsprechend anteilig – beim stehenden Holz und Jagdrecht in Abzug gebracht werden dürfen. Was die weiteren Aufwendungen gemäß Beschwerde vom 09.09.2019 (Kosten Stellungnahme DI Dr. GG und DI Dr. FF) anlangt, so sind diese erst im Jahr 2018 entstanden, sodass diese Auslagen auch erst in letztgenanntem Steuerjahr berücksichtigt werden können.

Schließlich war der von den Bf. begehrte „Kalamitätsabschlag“ iHv 20% für möglicherweise in der Zukunft durch den Klimawandel bedingte Wertverluste des stehenden Holzes nicht zu gewähren, da ein solcher weder dem Grunde, noch der Höhe nach unter Beweis gestellt wurde.

Nachdem schlussendlich kein Teilbetrieb iSd § 24 Abs 4 EStG veräußert wurde, steht der darin normierte Freibetrag nicht zu. Ein Teilbetrieb ist ein „organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen“ (E 17.2.1999, 97/14/0165, 1999, 508; E 18.12.1997, 96/15/0140, 1998, 485); der Teilbetrieb muss – aus der Sicht des Übertragenden – schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein, eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, die Selbständigkeit muss nach außen in Erscheinung treten (E 25.5.2004, 2000/15/0120, 2004, 616; E 3.11.1992, 89/14/0098, 1993, 212). Derartige Anhaltspunkte haben sich im gesamten Verfahren nicht ergeben.

Insgesamt ergibt sich daraus nachfolgende Gewinnermittlung:

[...]

Somit errechnen sich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie folgt:

Gesamtgewinn	Euro xxxxxx abzügl.
laufender Verlust	- Euro xxxxx abzügl.
Sonderbetriebsausgaben ZweitBf.	- Euro xxxx
Gesamteinkünfte	Euro xxxxxx.

Davon entfallen 9/10 auf den Erstbf., sohin Euro xxxxxxxx (darin enthalten Euro xxxxxx zum besonderen Steuersatz von 25%) und 1/10 auf die Zweitbf., das sind Euro 172.059,21 (=

Gesamteinkünfte xxxxxx + xxxx Sonderbetriebsausgaben, davon 1/10 - Sonderbetriebsausgaben), wobei in letzter Summe Euro xxxxx zum besonderen Steuersatz von 25% enthalten sind.

Insgesamt war sohin der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt nach Ansicht des Gerichtes vor: Die Frage, ob und wenn ja, unter welchen Beweispflichten im

Falle der Bewertung von stehendem Holz zwecks Ermittlung eines Veräußerungsgewinns der von den Bf. begehrte „Kalamitätsabschlag“ der die möglicherweise in Zukunft auftretenden negativen Folgen des Klimawandels abdecken sollte – entgegen der bisherigen Praxis der belangten Behörde – vorzunehmen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bis dato nicht entschieden. Die ordentliche Revision war sohin für zulässig zu erklären.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. September 2023