

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, den Richter Dr. Roman Galehr, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Eva Maria Düringer und Mag Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertretend durch HLB Vorarlberg GmbH, Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, Gallmiststraße 13, 6800 Feldkirch über die Beschwerden vom 12. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 13. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer 2013 und Einkommensteuer 2014 und vom 30. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, sowie gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2017 vom 13. Juni 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Isabella Längle zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Die Beschwerdeführerin brachte ihre Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2015 via FON wie folgt bei der belangten Behörde ein.

Einkommensteuererklärung	Datum
Einkommensteuererklärung 2013	29. Juni 2015
Einkommensteuererklärung 2014	26. November 2015
Einkommensteuererklärung 2015	24. Mai 2017

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013** erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von € - 2.007,30 und in die Kennzahl 800 sonstige Einkünfte (wiederkehrende Bezüge gemäß § 29 Z 1 EStG) in der Höhe von € 31.277,82.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014** erklärte die Beschwerdeführerin in der Kennzahl 800 sonstige Einkünfte (wiederkehrende Bezüge gemäß § 29 Z 1 EStG) in der Höhe von € 55.736,34.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015** erklärte die Beschwerdeführerin in der Kennzahl 800 sonstige Einkünfte (wiederkehrende Bezüge gemäß § 29 Z 1 EStG) in der Höhe von € 56.794,00.

Folglich fand bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 eine Außenprüfung gemäß § 147 ff BAO statt. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer. Der Prüfungszeitraum erstreckte sich von 2012 bis 2014, der Zeitraum der Nachschau betraf die Immobilienertragsteuer 2015.

Die steuerlich maßgeblichen Feststellungen mündeten in den **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO, welcher mit 12. Juni 2017** datiert.

In TZ 1 sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG trifft die Betriebsprüfung die folgenden Feststellungen:

Die Beschwerdeführerin führt im Prüfungszeitraum einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs 1 EStG.

*Mit Notariatsakt vom 27. Mai 2013 wurde ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall samt Leibrentenvertrag abgeschlossen. Geschenkgeberin ist die Beschwerdeführerin, welche diverse Liegenschaften in der Katastralgemeinde ***Gde1*** sowie ***Gde2*** im Ausmaß von rund 358 Hektar übergibt. Es handelt sich dabei um den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Beschwerdeführerin.*

*Der Geschenknehmer ist ***Geschenknehmer***. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug zur Zahlung einer monatlichen Leibrente in der Höhe von € 8.926,50. Die Verpflichtung zur Leibrentenzahlung erlischt spätestens mit dem Ableben der Geschenkgeberin, gegebenenfalls*

vorher, wenn die insgesamt bezahlten Leibrentenbeträge den wertgesicherten Betrag von ATS 12 Millionen erreichen.

Laut dem Schenkungsvertrag bestehen die übertragenen Liegenschaften aus land- und forstwirtschaftlich genutztem Wald, Gebäuden, Bauflächen und Straßenanlagen.

Die Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den Geschenknnehmer erfolgte zu Buchwerten.

In den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 und 2014 wurden die Rentenbeträge in der Kennzahl 800 als Einkünfte gemäß § 29 EStG erklärt. Es wurden jedoch lediglich 50% der jährlich zugeflossenen Renten als Einkünfte erklärt.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin wurde dies damit begründet, dass der übergebene Betrieb mit einem flächenmäßigen Ausmaß von 358 Hektar in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufzuteilen ist.

Der private Anteil umfasse Bauflächen, Wiesen, Grünflächen, Gebäude und das Europaschutzgebiet. Beim restlichen Vermögen handle es sich um Waldbestand, welcher dem Betriebsvermögen zugerechnet wird.

Die Aufteilung Betriebsvermögen zu Privatvermögen wurde von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Verhältnis 47% (steuerbare Versorgungsrente) zu 53% (nicht steuerbare Unterhaltsrente) vorgenommen.

Die folgenden Wirtschaftsgüter wurden seitens der steuerlichen Vertretung nicht als notwendiges Betriebsvermögen behandelt:

- Baufläche KG ***1***, EZ ***1***, ***Str1***
- Bewaldete Fläche Europaschutzgebiet
- Straße, die durch das Waldgebiet verläuft
- Wiesen, welche nicht aufgeforstet sind
- Baufläche KG ***1***, EZ ***2***, ***Str2***

Als notwendiges Betriebsvermögen wurde seitens der steuerlichen Vertretung einzig die restliche bewaldete Fläche angesehen.

Die jeweiligen Verkehrswerte wurden von der steuerlichen Vertretung folgend geschätzt:

Verkehrswert betrieblich	3.134.752,40	47 %
Verkehrswert privat	3.536.203,60	53 %

Die Wertansätze von Betriebsvermögen und Privatvermögen stellen sich detailliert wie folgt dar:

Wirtschaftsgut	Wert lt. Steuerberater	Privatvermögen	Betriebsvermögen
Grundstück ***Str2***	328.980,00	328.980,00	0,00
Grundstück ***Str1***	605.420,00	605.420,00	0,00
Europaschutzgebiet	1.472.026,13	1.472.026,13	0,00
Straße	1.014,40	1.014,40	0,00
Wiese	142.980,00	142.980,00	0,00
Wald	177.403,20	0,00	177.403,20
Wald/Grünfläche	3.943.132,27	985.783,07	2.957.349,20
Gesamt somit	6.670.956,00	3.536.203,60	3.134.752,40
Aufteilung in %	100 %	53 %	47 %

Die von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin getroffenen Wertansätze und Klassifizierung der Wirtschaftsgüter in notweniges Betriebsvermögen und Privatvermögen wurde seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt.

Aufgrund dem Finanzamt vorliegender Gebäudeschätzungen des Gutachters ***Gutachter*** für die Grundstücke ***Str2*** und ***Str1***, ging die Betriebsprüfung von folgenden Werten aus:

Grundstück ***Str2***	85.255,00
Grundstück ***Str1***	209.686,03

Die Betriebsprüfung stellte unter Berücksichtigung der Gebäudeschätzungen und hinsichtlich der Einteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen und Privatvermögen nachstehende Werte für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf:

Wirtschaftsgut	Wert lt. BP	Privatvermögen	Betriebsvermögen
Grundstück ***Str2***	85.255,00	39.831,14	45.423,85
Grundstück ***Str1***	209.686,00	31.457,52	1.748.228,48
Bodenwert Wald	2.174.315,00	0,00	2.174.315,00
Straße	52.455,00	0,00	52.455,00
Wiese	92.000,00	0,00	92.000,00
Wald	1.847.664,00	0,00	1.847.664,00
Gesamt somit	4.461.375,00	71.288,66	4.390.086,34
Aufteilung in %	100 %	2 %	98 %

Rechtlich begründete die Betriebsprüfung die getroffenen Feststellungen wie folgt:

****Str2***, betriebliche Nutzung 53,28%:*

*Die Grundstücksfläche ***Str2*** beträgt 1.650m². Darauf befindet sich ein Gebäude Baujahr 1930. Der Gesamtzustand des Gebäudes und die Raumeinteilung sind so, dass von einem Ende der gewöhnlichen Lebensdauer auszugehen ist.*

Eine Instandhaltung des insgesamt nicht mehr zeitgemäßen Objektes, sowie die erforderliche Erneuerung des Daches würde das damit erzielbare Ergebnis wirtschaftlich nicht rechtfertigen.

*Das Gebäude stellt laut Gutachten ***G* GmbH einen Minuswert von € 26.120,00*

(Abbruchkosten) dar. Der Wert einschließlich Grund und Boden und Gebäude beträgt

€ 85.255,00. Der von der steuerlichen Vertretung angesetzte Wert beträgt € 328.980,00 und

wurde in der Berechnung der steuerlichen Vertretung zur Gänze dem Privatvermögen der Beschwerdeführerin zugeordnet.

*Das Gebäude besteht aus einem Wirtschaftsteil und zwei Wohnungen. Eine Wohnung steht schon länger leer und hat ein Flächenmaß von 28,66 m². Die andere Wohnung ist an eine Frau ***Mieterin*** vermietet. Ursprünglich wurde diese Wohnung an einen Mitarbeiter des Forstbetriebes überlassen. Frau ***Mieterin*** dürfte die Witwe eines Forstarbeiters sein und hat in diesem Gebäude angeblich ein Wohnrecht.*

Die Nutzfläche der vermieteten Wohnung beträgt 93,79 m². Bei den anderen Gebäudeteilen handelt es sich um den Stall mit 46,07 m², den Stadel mit 59,53 m², dem Holzlager mit 25,99 m² und einem Lagerraum mit 20,08 m² (insgesamt 151,67 m²). Im Rahmen der Außenprüfung im Jahre 1999 wurde der private Anteil mit 10,07 % festgestellt.

Dabei handelte es sich um die leerstehende Wohnung. Die vermietete Wohnung wurde der betrieblichen Nutzung zugerechnet. Da der private Anteil am Gebäude von untergeordneter

Bedeutung (80/20-Regel) war, wurde das ganze Gebäude im Betriebsvermögen belassen und ertragsteuerlich für die private Verwendung ein Anteil an den Unkosten in Höhe von 10,07% ausgeschieden (Aussage des ehemaligen steuerlichen Vertreters der Steuerpflichtigen, Herr Dr. ***Stb***). Nach Ansicht der belangten Behörde hätte die Vermietung der größeren Wohnung an Frau ***Mieterin*** bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG als Privatvermögen gewertet werden müssen.

Zum Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft zählen jedoch nach wie vor der Stall, der Stadel, das Holzlager und der Lagerraum. Diese Räume wurden laut Außenprüfung nicht vermietet bzw. privat verwendet. Von der Gesamtnutzfläche von 284,65 m² wurden daher 151,67m² betrieblich verwendet. Das entspricht einem Anteil von 53,28 %. Der private Anteil beträgt somit 46,72 %. Nachdem das gesamte Grundstück einen Wert laut Gutachten von € 85.255,00 hat, beträgt der betriebliche Anteil € 45.423,86.

Str1, private Nutzung des Forsthauses 30 %:

Auf diesem Grundstück befindet sich das sogenannte Forsthaus ***A*** samt Wirtschaftsgebäuden. Laut Anlageverzeichnis erfolgte der Zugang jeweils am 31. Dezember 1974. Zumindest wird das Grundstück mit den zugehörigen Gebäuden seit diesem Zeitpunkt als notwendiges Betriebsvermögen behandelt. In den Nachfolgejahren wurden noch diverse Installationen (Bad, Blitzschutz, etc.) als Zugang im Betriebsvermögen erfasst.

Es handelt sich um ein typisches Forsthaus, das für ein Forstgebiet in dieser Größenordnung unabdingbar ist. Das Forsthaus verfügt auch über Büroräume und Rückzugsmöglichkeiten für Forstarbeiter.

Es ist bzw war auch mit Schlafstellen ausgestattet. Laut Auskunft eines Dienstnehmers der Beschwerdeführerin hat dieser das Forsthaus als Büro genutzt.

Nach Angaben dieses Dienstnehmers hat die Beschwerdeführerin, wenn sie sich in ***Gde3*** aufgehalten hat, in diesem Gebäude gewohnt. Die Steuerpflichtige sei fünf bis sechsmal im Jahr in ***Gde3*** anwesend gewesen und dies jeweils für ca. 3 bis 4 Tage.

Das Ausmaß der privaten Verwendung wurde bei der letzten Außenprüfung im Jahre 1999 mit 30% festgestellt. Im Anlagenverzeichnis ist nicht ersichtlich, in welchem prozentuellen Ausmaß das Gebäude als Betriebsvermögen bilanziert wurde.

Für das Forsthaus wurde laut Gutachten ein Wert von € 96.710,40 angesetzt. Der anteilige Grund und Boden für das Forsthaus beträgt € 8.148,00 Euro. Vom Gesamtwert des Forsthauses in Höhe von € 104.858,40 entfallen daher € 31.457,52 auf die Privatnutzung.

Der Gesamtwert des Grundstückes ***Str1*** mit sämtlichen Gebäuden beträgt € 209.686,00. Die auch auf diesem Grundstück befindlichen typischen forstwirtschaftlichen Gebäude Werkstatt und Lagerhalle sind zur Gänze dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen. Dem Ansinnen der steuerlichen Vertretung, dass das ganze Grundstück Privatvermögen darstellen soll, kann daher nicht gefolgt werden.

Bodenwert Wald und Waldbestand:

Die steuerliche Vertretung vertritt die Meinung, dass für jene Waldböden inklusive Waldbestand, die in ein Europaschutzgebiet fallen, Privatvermögen vorläge. Dem kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen (Holz, Reisig, Tannenzapfen, Moos, Harz, Beeren, Pilze udgl) verstanden. Betriebe, bei denen eine jährliche Nutzung nicht möglich ist oder nicht durchgeführt wird, sind aussetzende Betriebe, Betriebe mit jährlicher Holznutzung sind Nachhaltsbetriebe. Allein das Vorhandensein eines heranwachsenden Baumbestandes (aussetzender Betrieb) kann für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebes ausreichend sein, wenn die übrigen Merkmale vorliegen.

Bei aussetzenden Betrieben kann eine Nutzung oft durch Jahrzehnte nicht gegeben sein. Ein aussetzender Betrieb ist auch dann als forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen, wenn über Jahre keine Bewirtschaftung erfolgt und keine Erträge erzielt werden, weil das natürliche Wachstum der Bäume zu einem Wertzuwachs führt. Beim Waldbesitz ist in der Regel auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen schon infolge des natürlichen Holzzuwachses ein forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des EStG anzunehmen (VwGH 3. 2. 1967, 1736/65).

Lange Umtriebszeiten und schwankende Erträge bei stetigem Aufwand, aber unter Umständen auch aufwandslose Erträge durch das natürliche Wachstum des Holzes haben zu einem besonderen, eigenständigen forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff geführt. Selbst wenn der Forstwirt nicht in das Wachstum der Pflanzen eingreift, ist allein in der Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs ein Forstbetrieb anzunehmen.

Die Nachhaltigkeit der Nutzung liegt in einem solchen Fall in der steten Hinnahme des Holzzuwachses (UFS 30. 12. 2007, RV/0224-K/04). Die belangte Behörde vertritt daher nicht die Meinung der steuerlichen Vertretung, dass jene Teile des Waldes, die in das Europaschutzgebiet fallen, und daher eingeschränkt oder gar nicht für die Erwirtschaftung von Holzerträgen zugänglich sind, nicht dem forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen sind sondern Privatvermögen darstellen sollen.

Zudem sind Waldbestände die unter ein verordnetes Europaschutzgebiet fallen nicht von einer Bewirtschaftung ausgeschlossen. Laut § 4 der Verordnung der Oö. Landesregierung LGBl.Nr. 37/2011 sind bezüglich der Forstwirtschaft im Gebiet der Beschwerdeführerin folgende Maßnahmen erlaubt:

§ 4 Erlaubte Maßnahmen

1. in der Landwirtschaft:

2. in der Forstwirtschaft:

2.1. die Eröffnung einer Entnahmestelle für den Abbau von Bodenmaterialien bis 500m² für den Eigenbedarf eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs;

2.2. die Anlage von Christbaumkulturen; also Kulturen, die laut Definition des Forstgesetzes 1975 der Christbaumnutzung dienen, in den Teilgebieten ***Gebiet1*** und ***Gebiet3***;

2.3. die Anlage von Energiewald, also Kulturen, die laut Definition des Forstgesetzes 1975 der Gewinnung von Energie aus Holz dienen, in den Teilgebieten ***Gebiet1*** und ***Gebiet3***;

2.4. die forstliche Bewirtschaftung in Form von Kahlschlag, Kleinkahlschlag, Einzelstammentnahme;

2.5. die forstwirtschaftliche Nutzung von Uferbegleitgehölzen, Katastrophen- und Schadholzaufarbeitung, mechanische und chemische Kulturvorbereitung, Düngung, Dickungspflege, Durchforstung, Zäunung, mechanische und chemische Jungwuchspflege, mechanischer und chemischer Forstschutz;

2.6. die Wiederaufforstung, wobei in den bedeutenden Lebensräumen von „A030 Schwarzstorch“, „A072 Wespenbussard“, „A070 Gänsesäger“, „A215 Uhu“ und „A236 Schwarzspecht“ die Baumartenzusammensetzung beibehalten werden oder der potentiell natürlichen Vegetation entsprechen muss;

2.7. das Entfernen von stehendem und liegendem Totholz, ausgenommen in den bedeutenden Lebensräumen des „A236 Schwarzspechts“ in den Teilgebieten ***Gebiet1*** und ***Gebiet2***; die Beseitigung von Totholz ist jedoch in den letztgenannten Bereichen dann erlaubt, wenn dies im Nahbereich von Straßen und Wegen zur Abwehr von Gefahren für Menschen oder das Vermögen Dritter erforderlich ist; als Totholz im Sinn dieser Bestimmung gelten Baumstämme mit einem Bruthöhendurchmesser (BHD) von mehr als 25 cm;

2.8. Die Errichtung von Forststraßen und Rückewegen, ausgenommen im Nahbereich von Brutplätzen von „A030 Schwarzstorch“, „A072 Wespenbussard“, „A070 Gänsesäger“ und „A215 Uhu“ in den Teilgebieten ***Gebiet1*** und ***Gebiet2***;

2.9. die Anlage von Rückegassen, die Errichtung von Brücken und Durchlässen, Lagerplätzen in Form von ständigen Lagerplätzen für Holz, sowie Gebäuden im Grünland, die nach § 30 Oö. Raumordnungsgesetz 1994 zulässig sind;

2.10. die Meliorierung mittels Neuanlage von Entwässerungsgräben bzw. Wiederherstellung von alten Gräben in den Teilgebieten ***Gebiet1*** und ***Gebiet3***;

2.11. die Düngung mit Mineraldüngern einschließlich der Magnesiumgabe;

Somit sind bei dem unter das Europaschutzgebiet fallenden Waldbestand forstwirtschaftliche Aktivitäten in einer Form möglich, die eine Bewirtschaftung des Forstbetriebes fast im normalen Ausmaß zulassen. Wobei auch bei Waldbeständen die nicht bewirtschaftet werden (können) ein Forstbetrieb im Sinne des § 21 EStG vorliegt. Der gesamte Waldboden und der gesamte Waldbestand des Forstgutes ***A*** stellt daher notwendiges forstwirtschaftliches Betriebsvermögen dar.

Forststraße und Wiesen:

Die durch das Waldgebiet ***A*** führende Forststraße und die nicht bewaldeten Wiesen werden von der steuerlichen Vertretung ebenfalls dem Privatvermögen zugerechnet. Bei der Forststraße handelt es sich nicht um eine öffentliche Straße. Forststraßen sind für den Verkehr

von Kraftfahrzeugen oder Fuhrwerken bestimmte, nicht öffentliche Straßen samt den dazugehörigen Nebenanlagen, die ausschließlich oder überwiegend als Fahrwege für die Forstwirtschaft, also die Pflege des Waldes und die Bringung des Holzeinschlags dienen. Forststraßen im Wald sind dabei ein Teil des Waldes.

Sie sind für die Nutzung (Aufforstung, Schlägerungen, etc.) des Waldes bei einer Größe von 320,24 ha Wirtschaftswald betriebsnotwendig und daher grundsätzlich dem Betriebsvermögen Forstbetrieb zuzurechnen.

Für das Forstgut *****A***** wurde von der Fa. *****Fa1**** ein Waldwirtschaftsplan erstellt. Daraus ergibt sich die folgende Verteilung der Nutzungsarten:

- Holzbodenfläche 342,65 ha
- Nichtwaldfläche 2,81 ha
- Gesamtfläche 345,65 ha

Die Nichtwaldfläche, das ist eine Fläche, die nicht für eine Aufforstung geeignet ist, beträgt 0,81% der Gesamtfläche.

Diese Fläche gehört ebenfalls zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Forstgutes *****A*****. Denn für die Zur-Verfügung-Stellung von Grundflächen werden Jagdpachterlöse erzielt, die wiederum zu Betriebseinnahmen führten. Eine Herausschälung der Nichtwaldfläche im Ausmaß von 0,81 % der Gesamtfläche des Forstgutes *****A***** als „Privatfläche“ ist aus diesem Grund nicht möglich. Diese Fläche zählt ebenfalls zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen.

Zusammenfassung:

Die durch die belangte Behörde vorgenommene Aufteilung des Vermögenswertes des Forstgutes *****A***** ergibt einen betrieblichen Anteil von 98% und einen privaten Anteil von 2%. Diese 2% ergeben sich durch die fallweise private Nutzung eines Forsthauses und durch eine Vermietung eines Teiles eines abbruchreifen Gebäudes. Insgesamt ist davon auszugehen, dass eine betriebliche wirtschaftliche Einheit übergeben wurde, nämlich das Forstgut *****A*****. Wegen der geringfügigen privaten Nutzung von Gebäudeteilen hat nach Ansicht der belangten Behörde keine Umtypisierung der Rente im Ausmaß der teilweise den privat genutzten Grundstücken zuzurechnenden Rententeiles (2%) in eine Unterhaltsrente zu erfolgen. Es ist insgesamt von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente auszugehen. Die erhaltenen Rentenzahlungen stellen zu 100% Einkünfte im Sinne des § 29 EStG dar.

Basierend auf den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, erließ die belangte Behörde die **Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015**. Dabei setzte sie die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen für den Zeitraum 2013 bis 2015 wie folgt fest:

Datum	Bescheid	Sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG

13. Juni 2017	Einkommensteuerbescheid 2013	62.555,64
13. Juni 2017	Einkommensteuerbescheid 2014	111.472,48
30. Juni 2017	Einkommensteuerbescheid 2015	113.588,00

Mit Schriftsatz vom **12. Juli 2017** erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der **Bescheidbeschwerde** gemäß § 243 BAO. Darin bekämpfte sie die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 und den Vorauszahlungsbescheid Einkommensteuer 2017.

In der Begründung führte die Beschwerdeschrift im Wesentlichen aus wie folgt:

Im Zuge der Vorbereitung der Abfassung der Einkommensteuererklärung 2013 sei dem zuständigen Teamleiter der belangten Behörde ein Ordner mit umfangreichen Plänen und Unterlagen übergeben worden. Dies zum Zwecke des Nachweises der teilweise privaten Nutzung der übertragenen Grundstücke und um vorab eine abgestimmte Vorgangsweise mit der belangten Behörde zu erzielen.

Ungefähr ein Jahr später, am 03. Mai 2016 habe die belangte Behörde mit einer Außenprüfung und einer Nachschau bei der Beschwerdeführerin begonnen.

Am 24. Oktober 2016 habe eine Akteneinsicht stattgefunden. Dabei sei festgestellt worden, dass sich im Akt im Wesentlichen nur Google-Pläne, Grundbuchsauszüge, diverse Buchhaltungsutnerlagen und entsprechende Literatur zur steuerlichen Behandlung von Renten befunden hat.

*Mit Datum 13. Dezember 2016 habe die belangte Behörde einen Aktenvermerk über das Telefonat mit ***Zeuge*** vom 05. Dezember 2016 angefertigt. Aus dem Aktenvermerk sei nicht erkennbar, wer seitens der belangten Behörde dieses Telefonat geführt habe. Der Inhalt des Aktenvermerkes sei teilweise vage und decke nicht alle relevanten Fragen, welche für die rechtliche Beurteilung des Falles notwendig seien.*

Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 16. Jänner 2017 sei zu den Prüfungsfeststellungen vom 15. September 2016 wie folgt Stellung genommen worden:

1. „Wir weisen darauf hin, dass wir Ihnen umfangreiche Unterlagen in einem Ordner (Aufstellungen, Verträge, Fotos, Pläne, Grundbuchsauszüge, Gesamtkarte, Informationen über das Europaschutz/Vogelschutzgebiet usw) ausgehändigt haben und Ihnen unseren Standpunkt, dass nur Teile dieser Grundstücke zum notwendigen Betriebsvermögen zählen können, ausführlich erläutert. Erhebliche Teile der übertragenen Grundstücke sind Wiesen (ohne Baumbestand), Bauflächen samt Gebäude, nicht bewirtschaftbare Wälder (Bewirtschaftungsverbot als Europaschutzgebiet) und ein weitestgehend privat genutztes Forsthaus (zB Wohnung, Leerstand, Pferde) und daher kein notwendiges Betriebsvermögen eines Forstbetriebes.

2. *Die Beschwerdeführerin hat nachweislich den Gewinn des Forstbetriebes nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt, gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei einer § 4 Abs 1 Gewinnermittlerin daher nicht zulässig. Das Waldgut ***A*** war ein Kleinstbetrieb mit geringen Umsätzen und sehr geringen Personalaufwendungen (nur 1 Forstarbeiter).*
3. *Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (Jakom 2016, §41 Tz 81 ff; Doralt ua, EStG, § 4 Rz 45). Auch die betriebliche Verwendung und die Art der Nutzung sind maßgeblich. Die betriebliche Veranlassung ergibt sich aus dem Einsatz im Betrieb. Es besteht für den Unternehmer kein Wahlrecht, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen (Jakom 2016, § 4 Tz 81 ff). Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bzw notwendigen Privatvermögen richtet sich nach der gegenwärtigen tatsächlichen Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb und nicht nach einer ungewissen Möglichkeit (Doralt ua, EStG, § 4 Rz 38).*
4. *Der in den Prüfungsfeststellungen angeführte Notariatsakt vom 27. Mai 2013 über den Abschluss einer Schenkung auf den Todesfall ist uns nicht bekannt und auch in den Akten nicht enthalten. Die weiteren Ausführungen über die Geschenkgeberin können wir daher nicht nachvollziehen.*
5. *In den Prüfungsfeststellungen wird das Vorliegen von Betriebsvermögen ausschließlich damit begründet, dass alle übertragenen Wirtschaftsgüter im vorliegenden Anlagenverzeichnis zum 31. Mai 2013 aufgenommen worden und diese daher auch dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Es ist unrichtig und unzutreffend, die Eigenschaft von Betriebsvermögen nur aus der buchhalterischen Behandlung abzuleiten. Die buchmäßige Behandlung beim notwendigen Betriebsvermögen ist letztendlich unbeachtlich (Jakom, § 4 Tz 91; Rz 475 EStR). Aber gerade nur dieses Argument wird in der Prüfungsfeststellung (zu Unrecht) herangezogen.*
6. *Aus dem Anlagenverzeichnis zum 31. Mai 2013 ist ferner nicht erkennbar, wie sich die in der Anlagenbuchhaltung aufgenommenen Grundstücke tatsächlich zusammensetzen. Im Anlagenverzeichnis ist unter „Grundstücke“ der Posten „Grund ***A****“ mit Anschaffungsdatum „1970/01/01“ zum Anschaffungswert „152.093,89“ erfasst. Schließlich ist nur maßgeblich, ob die Grundstücke im Rahmen des Forstbetriebes betrieblich auch tatsächlich genutzt werden.*
7. *Weitere Gründe für das Vorliegen von Betriebsvermögen sind weder aus den Prüfungsfeststellungen noch aus dem Akt laut Akteneinsicht ersichtlich. Es fehlen im Akt und in Prüfungsfeststellungen jedwede faktischen Anhaltspunkte und rechtlichen*

Argumente, welche die Prüfungsfeststellung der Zurechnung aller übertragenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen tragen können.

8. *Mit E-Mail vom 13. Dezember 2016 wurde uns noch der Aktenvermerk vom 5. Dezember 2016 über ein Telefonat mit Herrn ***Zeuge*** übermittelt. Nach diesem Aktenvermerk könnte in der ***Str2*** aufgrund eines Wohnrechts unter Umständen noch eine Witwe eines ehemaligen Forstarbeiters wohnen. Ferner wird im Aktenvermerk angeführt, dass die Beschwerdeführerin dort gewohnt hat sowie ihr Pferd und jenes eines Mannes untergebracht wurden.*

Alle diese Merkmale stehen einer betrieblichen Nutzung und damit der Betriebsvermögenseigenschaft dieser Grundstücke entgegen. Auch Dienstwohnungen sind bei einer § 4 Abs 1 Gewinnermittlung und Kleinbetrieben nur in Ausnahmefällen und bei betrieblich besonders berücksichtigungsfähigen Gründen zulässig (Rz 500 EStR).

9. *Auch die Prüfungsfeststellung, dass die Kosten für den Personenlift im vierstöckigen Haus nicht als außergewöhnliche Belastungen im Jahr 2012 anzuerkennen seien, ist unzutreffend. Die dieser Prüfungsfeststellung zugrundeliegenden Unterlagen wurden der belangten Behörde aufgrund eines Vorhaltes am 2. Juli 2013 per Mail übermittelt. Die Kosten der außergewöhnlichen Belastung wurden von der belangten Behörde in der Folge auch steuerlich anerkannt. Auf Grundlage der gleichen Dokumente wird nunmehr in der Prüfungsfeststellung der gegenteilige Standpunkt eingenommen. Das ärztliche Attest vom 31. Mai 2012 bestätigt hingegen, dass „aus medizinischer Sicht unbedingt ein Personenlift zur freien Beweglichkeit im eigenen vierstöckigen Gebäude“ notwendig ist. Das Ergebnis in der Prüfungsfeststellung, es handle sich nicht um eine „Anordnung der Verwendung eines Personenliftes“, sondern nur um eine „Empfehlung des Arztes und nicht um ein ärztliche Verschreibung“ steht im Widerspruch zum Gesundheitsattest vom 31. Mai 2012. Auch aus eigener Wahrnehmung kann bestätigt werden, dass die Beschwerdeführerin vor einigen Jahren bei Ihrem 1. Besuch in unserer Kanzlei die Stiege, die sehr breit und nicht steil ist, hinuntergestürzt ist (sie hat sich aber zum Glück nicht ernstlich verletzt). Zieht man die steilen Stiegen in Ihrem vierstöckigen Haus in Feldkirch, ist der Personenlift geradezu außergewöhnlich und zwangsläufig.“*

Aufgrund dieser Unterlagen sei die Schlussbesprechung abgehalten worden. Darin sei seitens der belangten Behörde erklärt worden, dass kein Privatanteil zum Ansatz gebracht werde. Die Ermittlungen und Dokumentationen der belangten Behörde seien diesbezüglich unvollständig. Darauf habe die steuerliche Vertretung ausdrücklich hingewiesen.

Die Schlussbesprechung sei nach Beendigung der Außenprüfung abzuhalten. Dies ergebe sich aus der Regelung in § 149 Abs 1 BAO. Da die zur Verfügung gestellten Akten das Ergebnis der Außenprüfung nicht zu tragen vermöchten, sei das rechtliche Gehör verletzt.

Nach Abschluss der Aussenprüfung sei die belangte Behörde offenbar zum identen Ergebnis gekommen wie dies die steuerliche Vertretung in der Schlussbesprechung und in anschließenden Telefonaten zum Ausdruck gebracht habe. Jedenfalls seien von der belangten Behörde weitere Ermittlungen angestellt worden.

*Per E-Mail vom 15. Mai 2017 habe die steuerliche Vertretung von der belangten Behörde zwei Gutachten erhalten, welche von ***Geschenknnehmer*** in Auftrag gegeben wurden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien diese Gutachten nicht lege artis erstellt worden. Zudem würden diese Gutachten vom Rentenzahlungspflichtigen stammen. Dieser habe ein eigenes Interesse daran, dass die Zahlungen welche er leistet steuerlich beachtlich sind.*

Die vorherrschenden Interessengegensätze seien von der belangten Behörde nicht angemessen berücksichtigt worden.

Im Bericht über das Ergebnis der Aussenprüfung seien detaillierte Sachverhalte beschrieben worden, welche sich so aus den bei der durchgeführten Akteneinsicht vorliegenden Unterlagen nicht ergeben haben.

Entweder seien der steuerlichen Vertretung rechtswidrig unvollständige Akten zur Einsicht vorgelegt worden oder die belangte Behörde hat eine unvollständige und rechtswidrige Aussenprüfung durchgeführt.

Jedenfalls ist das Recht auf Parteiengehör verletzt worden.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27. September 2019** wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 als unbegründet ab. In der separat dazu ergangenen Begründung führte sie – nach geraffter Darstellung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes - im Wesentlichen aus wie folgt:

In der nunmehr vorliegenden Beschwerde würden im Wesentlichen jene Punkt wiederholt, welche bereits am 16. Jänner 2017 als Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen übermittelt worden seien.

Die vorliegende Beschwerde wende sich sogar gegen die Prüfungsfeststellung „außergewöhnliche Belastung“, dies obwohl zu diesem Punkt keine Umsetzung in den Einkommensteuerbescheiden 2013 bis 2015 erfolgt sei.

Weiters moniere die Beschwerdeschrift, dass das Recht auf Parteiengehör verletzt worden sei. Begründet werde dies damit, dass anlässlich der Akteneinsicht am 24. Oktober 2016 unvollständige Aktenteile zur Einsichtnahme vorgelegt worden seien und nach der Schlussbesprechung noch weitere Ermittlungen durchgeführt worden seien.

Dem Antrag auf neuerliche Akteneinsicht sei von der belangten Behörde am 26. März 2019 vollinhaltlich nachgekommen worden. Dabei seien diverse Ablichtungen von Aktenteilen erstellt worden und dem steuerlichen Vertreter übergeben worden.

Nach mehrmaligen telefonischen Nachfragen, ob eine weitere Begründung oder weitere Beweisanträge zu der eingebrachten Beschwerde erfolgen würden, habe der steuerliche Vertreter am 14. August 2019 abschließend bekanntgegeben, dass keine weiteren Eingaben und Begründungen nachgeliefert werden. Die Beschwerde vorentscheidung könne ohne weiteres erledigt werden.

Wenn nun die Beschwerdeführerin bzw. deren steuerlicher Vertreter meint, die Aussenprüfung habe das Recht auf Parteigehör verletzt, so müsse dies in Abrede gestellt werden, enthalte doch der BP-Bericht vom 12. Juni 2017 eine umfassende Darstellung und Ausführungen zum Sachverhalt sowie eine schlüssige rechtliche Begründung zu den getroffenen Prüfungsfeststellungen.

Nach Stoll (BAO, 1658) ende das Prüfungsverfahren erst durch den formellen (bescheidmäßigen) Abschluss. Das durch Bescheid (Prüfungsauftrag) eingeleitete Verfahren müsse stets auch durch Bescheid beendet werden (Stoll, BAO, 1654).

Auch nach der Schlussbesprechung seien weitere Prüfungshandlungen zulässig (Stoll, BAO, 1662). Es bilde keinen Verfahrensmangel, wenn der Beschwerdeführerin auf andere Weise (zB bei Unterlassen einer Schlussbesprechung) die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen der Aussenprüfung gegeben werden, etwa durch Zustellung des Prüfungsberichtes und dadurch die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme - wenn auch erst im Beschwerdeverfahren - eingeräumt wird.

*Entscheidungswesentlich im vorliegenden Beschwerdefall sei die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit, nämlich ob das Forstgut ***A*** im gesamten eine wirtschaftliche Einheit darstelle, oder ob eine Aufteilung in private (zB Gebäude, Wiesen, Straßen, Europaschutzgebiet) und betriebliche Flächen (Waldbestand) vorgenommen werden muss.*

Laut Auffassung der steuerlichen Vertretung wären somit folgende Wirtschaftsgüter als nicht notwendiges Betriebsvermögen (Privatvermögen) zu behandeln:

** Baufläche KG ***1***, EZ ***1***, ***Str1****

** Die bewaldete Fläche „Europaschutzgebiet“*

** Die Straßen durch das Waldgebiet*

** Wiesen, die nicht aufgeforstet sind*

** Baufläche KG ***1***, EZ ***2***, ***Str2****

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sei - unabhängig davon, ob der Gewinn aus dieser Einkunftsart durch Betriebsvermögensvergleich, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder mithilfe

von Durchschnittssätzen ermittelt wird - der Betriebsvermögensbegriff des EStG 1988 maßgeblich. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Bei der rechtlichen Beurteilung sei somit zunächst zu klären, ob die gegenständlichen Liegenschaften Teil eines land- bzw forstwirtschaftlichen Betriebes des Veräußerers gewesen sind.

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen würden alle Teile gehören, insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Sonderkulturen und Nebenbetriebe einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen.

Dabei müsse die Einheit, nicht aber unbedingt die einzelnen zur Einheit gehörenden Wirtschaftsgüter, dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Das Leerstehen einzelner Räumlichkeiten eines land- bzw forstwirtschaftlichen Anwesens bewirke für sich allein noch nicht, dass diese nicht mehr dem land- bzw forstwirtschaftlichen Vermögen angehören.

Die Flächen der land- und forstwirtschaftlichen Hofstelle, Böschungen und Wege gehören zur land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche. Zum land- und forstwirtschaftlichen Grund und Boden gehören auch stillgelegte Flächen (Brache). Auch Flächen, deren Bewirtschaftung aufgrund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt sind, seien als land- bzw. forstwirtschaftliches Vermögen einzustufen. Ob bestimmte Grundflächen einen land- bzw. forstwirtschaftlichen Betrieb bilden oder zu ihm gehören, ob also ein land- und forstwirtschaftlicher Hauptzweck vorliegt, sei dann, wenn ein Grundstück verschiedenen Zwecken diene, nach der überwiegenden Zweckbestimmung zu beurteilen.

Nach der Verkehrsanschauung würden zu einem einheitlichen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich alle Flächen gehören, die nach der Lage der Verhältnisse von einem Mittelpunkt (in der Regel Hofstelle) aus bewirtschaftet werden können und demselben Eigentümer gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter anderem Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft. Dabei seien allerdings bei der Forstwirtschaft deren Besonderheiten zu beachten.

Unter Forstwirtschaft werde die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen (Holz, Reisig, Tannenzapfen, Moos, Harz, Beeren, Pilze, usw.) verstanden (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 73). Allein das Vorhandensein eines heranwachsenden Baumbestandes (aussetzender Betrieb) könne für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebes ausreichend sein, wenn die übrigen Merkmale (insbesondere Gewinnerzielungsabsicht) vorliegen (Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn 1983 ff, 55, A 11).

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setze einen Wald voraus; ein mit Bäumen eingefasstes landwirtschaftliches Grundstück oder einzelne Baumreihen sind kein Wald. Wald sind gem. § 1 Abs. 1 ForstG 1975 mit im Anhang zu diesem Gesetz aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht. Eine über § 1 Abs. 1 ForstG 1975 hinausgehende Mindestgröße sei nicht erforderlich, diese kann aber bei der Abgrenzung zur Liebhaberei und zur Beurteilung einer Teilbetriebseigenschaft von Bedeutung sein (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 74; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 21 Rz 16).

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs sei bei einem Waldbesitz in der Regel auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts (und keine Liebhaberei) anzunehmen (Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 21 Tz 10 mwN; Hofstätter-Reichel, EStG 1988 § 21 Tz 6, unter Hinweis auf VwGH 03.02.1967, 1736/65).

Lange Umtriebszeiten und schwankende Erträge bei stetigem Aufwand, aber unter Umständen auch aufwandslose Erträge durch das natürliche Wachstum des Holzes hätten zu einem besonderen, eigenständigen forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff geführt (Gmach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 Anm. 223).

Auch eine durch Anpflanzung und Samenflug entstandene Waldfläche sei Teil eines Forstbetriebs oder forstwirtschaftlicher Teilbetrieb, solange die Fläche nicht derart umgestaltet werde, dass von einer Entnahme ins Privatvermögen oder der Entstehung notwendigen Privatvermögens auszugehen ist (BFH 18.5.2000, IV R 27/98).

Selbst wenn der Forstwirt nicht in das Wachstum der Pflanzen eingreift, sei allein in der Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs ein Forstbetrieb anzunehmen. Die Nachhaltigkeit der Nutzung liege in einem solchen Fall in der steten Hinnahme des Holzzuwachses (vgl. Leingärtner/Stalbod, Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 6 mwN).

*Im Hinblick auf die Größe des gegenständlichen Forstgrundstückes - 358 Hektar - sei nach obigen Ausführungen jedenfalls von einem forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, auch wenn bei einem aussetzenden Betrieb eine Zeit lang eine Bestandspflege nicht durchgeführt und wegen der langen Umtriebszeit kein Holzschlag vorgenommen wird. Somit sei festzustellen, dass die Waldflächen die aufgrund bestimmter Auflagen nur eingeschränkt nutzbar sind (d.s. die zum Europaschutzgebiet ***Schutz*** zählenden Flächen), Forststraßen und auch vom Wald umschlossene Wiesen dem land- bzw. forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen sind und folglich notwendiges Betriebsvermögen darstellen.*

Lt. § 4 der VO der Oö- Landesregierung LGBI.Nr. 37/2011 sind bezüglich der Forstwirtschaft im Gebiet, das unter das Europaschutzgebiet fällt, durch die Beschwerdeführerin

forstwirtschaftliche Nutzungen in einer Form möglich, die eine Bewirtschaftung fast im normalen Ausmaß zulassen.

*Der gesamte Waldboden und der gesamte Waldbestand des Forstgutes ***A*** stelle daher notwendiges Betriebsvermögen dar. Für das Forstgut ***A*** sei von der Fa. ***Fa1*** ein Waldwirtschaftsplan erstellt worden. Daraus ergebe sich folgende Verteilung der Nutzungsarten:*

Holzbodenfläche 342,65 Hektar, Nichtwaldfläche 2,81 Hektar, sohin Gesamtfläche 345,65 Hektar.

Die Nichtwaldfläche, das ist eine Fläche, die nicht für eine Aufforstung geeignet ist, betrage 0,81% der Gesamtfläche. Diese Fläche sei ebenfalls zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen, da für die Zur-Verfügung-Stellung dieser Grünflächen auch Jagdpachterlöse erzielt wurden, die wiederum zu Betriebseinnahmen führten.

Bei den Forststraßen handle es sich um nicht um öffentliche Straßen. Diese Flächen sind für die Nutzung (Aufforstung, Schlägerungen, etc.) des Waldes bei einer Größe von 320,24 Hektar Wirtschaftswald betriebsnotwendig und daher grundsätzlich dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Dass all diese Flächen (Europaschutzgebiet, Forststraße und Wiesen) ausschließlich rein privaten Motiven gedient hätten, sei von der Beschwerdeführerin nicht vorgebracht worden und sei auch angesichts der Größe nicht anzunehmen.

*Hinsichtlich der Wertfindung habe sich die Aussenprüfung an Gutachten orientiert, die laut Ausführungen in der Beschwerde bedeutend von den Interessen des Rentenverpflichteten ***Geschenknehmer*** beeinflusst wären, sodass keine Objektivität gegeben sei.*

*Die Wertansätze der Aussenprüfung beziehen sich dabei auf das Privatgutachten des ***Gutachter***, allgemein gerichtlich beeideter Sachverständiger. Die Gebäude ***Str2*** und ***Str1*** seien durch ein Gutachten der ***G*** GmbH bewertet worden.*

Bei der Höhe dieser Werte handle es sich um eine Tatsachenfeststellung. Die Tatsachenfeststellung obliege der belangten Behörde.

Das Gutachten eines Sachverständigen bestehe in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Es muss einen Befund, also die Erhebung der Tatsachen nennen. Ein Gutachten, aus dem weder die zu Grunde gelegten Tatsachen erkennbar sind noch wie sie beschafft wurden, sei mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (VwGH 28.05.1998, 96/15/0220).

Die Gutachten unterlägen gemäß § 167 Abs. 2 BAO der freien Beweiswürdigung durch die Behörden. Bei dieser Beweiswürdigung sei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 17.02.1999, 97/14/0059).

Für die nun im Rahmen dieses Verfahren aufgrund des vorherrschenden Grundsatzes der freien Beweiswürdigung zu beurteilenden Gutachten und Stellungnahmen genügt es, jenes als erwiesen anzunehmen, welches gegenüber allen anderen Gutachten eine höhere Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass der Sachverhalt erwiesen ist, und alle anderen Gutachten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Als maßgebliche Umstände zur Bewertung des Waldbodens sind die Verkehrs- und Bringungslage, die natürlichen Ertragsbedingungen, die Geländeverhältnisse sowie die Einteilung der Betriebsklassen (Wirtschaftswald, Schutzwald in Ertrag, Schutzwald außer Ertrag) zu berücksichtigen. Bei der Bestandesbewertung des stehenden Holzes sind Baumarten, Altersklassenverteilung, Umtriebszeit, Kulturkostenstufe, Ertragsklassen, Hektarausmaß, Bestockungsgrad, Vorratsfestmeter/Hektar zur Umtriebszeit bzw. tatsächlicher Vorrat für über die Umtriebszeit liegende Bestände, Ernteverluste, erntekostenfreier Erlös pro fm (= Qualitätsziffer) und der Alterswertfaktor festzustellen.

*Unter dem Wert des stehenden Holzes ist die Summe aller Bestandeswerte zu verstehen. Das Gutachten des Forstsachverständigen ***Gutachter*** beruht bei der Feststellung des Vermögenswertes auf diesen angeführten Bewertungskriterien. Die von der Beschwerdeführerin ermittelten Wertansätze sind, was die Grundstücke (inklusive den darauf befindlichen Bauten) betrifft, nicht nachvollziehbar und es wurden auch keine dementsprechenden Unterlagen (Schätzungsgutachten) vorgelegt.*

Auch sind maßgebliche Umstände zur Bewertung des Waldbodens nicht berücksichtigt worden. Nun sind aber gerade bei einer Bewertung eines Waldgrundstückes die tatsächlichen Verhältnisse von wesentlicher Bedeutung, da Hangneigung, Lichtverhältnisse, Alter und Zustand der Bäume, Ertragsklassen etc. von Bedeutung sind und Auswirkungen auf den Bestandeswert haben.

*Es entsprechen daher die Feststellungen bezüglich des Baumbestandes und Zustandes des Waldgrundstückes im Gutachten des ***Gutachter*** den tatsächlichen Verhältnissen, benennt er zudem die verwendeten Tabellen (Alterswertfaktoren nach Sagl). Nach dem Gesamtbild wird das Gutachten des ***Gutachter*** von der belangten Behörde als schlüssig und richtig angesehen.*

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Bewertung des gesamten übertragenen Vermögens mit € 6.670.956,00 hingegen ist kein Gutachten. Es wird weder ausdrücklich ein Bewertungsstichtag noch die Wahl des Wertermittlungsverfahren genannt, noch ein

Waldbestand erwähnt, geschweige denn dessen Altersklassenverteilung festgehalten. Schon aus diesen Gründen scheinen die Wertermittlungen der Beschwerdeführerin im Lichte der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH als ungeeignet.

Ausgehend von den oa. Kriterien der steuerrechtlichen Würdigung, müssen aus den zu beurteilenden Gutachten jene Tatsachen festzustellen sein, die eine Wertfindung ermöglicht. Diesen Ansprüchen werden nach Ansicht der Abgabenbehörde das Gutachten von ***Gutachter*** und die Gebäudeschätzungen von Hr. ***Gutachter*** (***G*** GmbH) gerecht. Die Gutachten der ***G*** GmbH beinhalten einen wesentlichen Teil der Tatsachenfeststellung, den Augenschein vor Ort, welches in der Aufstellung zur Wertfindung der Bw. nicht aufscheint. Nach den Ausführungen in den Gutachten der ***G*** GmbH wurde die gegenständlichen Grundstücke am 08. November 2013 vor Ort besichtigt.

Betreffend Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen der Grundstücke ***Str2*** und ***Str1*** sind die Ausführungen zum BP-Bericht vom 12. Juni 2017 nachvollziehbar und schlüssig. Eine Aufteilung wird eben in diesem dargelegten Ausmaß als dem Sachverhalt entsprechend erachtet, sind doch sich auf dem Grundstück ***Str1*** befindlichen typischen forstwirtschaftlichen Gebäude Werkstatt und Lagerhalle zur Gänze dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen.

Wegen der nur geringfügigen privaten Nutzung von Gebäudeteilen hat nach Ansicht der belangten Behörde keine Änderung der Rente im Ausmaß der teilweise den privat genutzten Grundstücken zuzurechnenden Rentenanteils (2%) in eine Unterhaltsrente zu erfolgen. Es ist insgesamt von einem Übergang der wirtschaftlichen Einheit Forstgut ***A*** und von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente auszugehen. Die erhaltenen Rentenzahlungen stellen zu 100% Einkünfte im Sinne des § 29 EStG dar.

Mit Schriftsatz vom **04. November 2019** übermittelte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter in offener verlängerter Rechtsmittelfrist einen **Vorlageantrag** betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015.

In der Begründung führte der Vorlageantrag aus, dass seitens der belangten Behörde in Bezug auf die Streitjahre 2013 bis 2015 jeweils zwei Beschwerdeentscheidungen zugestellt worden seien. Da mit der am 1. Oktober 2019 zugestellten Beschwerdeentscheidung bereits über die gesamte Beschwerde entschieden worden sei, sind die am 2. Oktober 2019 zugestellten Beschwerdeentscheidungen 2013 bis 2015 rechtswidrig.

Es sei wegen entschiedener Sache unzulässig, über eine Sache zwei Bescheide zu erlassen.

Der gegenständliche Vorlageantrag wiederholt im Wesentlichen, die bereits in der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO dargebrachte Argumentation. Ergänzend wird in Bezug auf die Schlußbesprechung ausgeführt wie folgt:

„Auch das BFG hat die Auffassung der belangten Behörde nicht geteilt (BFG v. 23.05.2019, RV/7103295/2018): Die herrschende Meinung (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 149 Tz. 1) vertritt auf Grund der Formulierung des § 149 BAO die Rechtsauffassung, dass nach Beendigung der Prüfungshandlungen und allfälliger Vorbesprechungen eine Schlussbesprechung abzuhalten ist, so weit nicht eine der angeführten Ausnahmefälle vorliegt.

Mit Abhaltung der Schlussbesprechung, über die eine Niederschrift aufzunehmen ist, ist die abgabenbehördliche Aussenprüfung gemäß § 147 f BAO beendet. Stellt sich etwa nach diesem Zeitpunkt heraus, dass noch behördliche Ermittlungen vorzunehmen sind, kann diese bereits beendete Prüfung deshalb nicht einfach fortgesetzt werden. Die nachträglichen, im Prüfungsgegenstand notwendig gewordenen, Ermittlungen müssen daher auf einer anderen Rechtsgrundlage vorgenommen werden (z.B. Wiederholungsprüfung gem. § 148 Abs 3 BAO, Vorhalt gem. § 161 BAO, Empfängerbenennung gem. § 162 BAO). Daraus ergibt sich, dass eine Aussenprüfung, wenn eine Schlussbesprechung stattfindet, mit Abschluss der Schlussbesprechung beendet ist.

Auch nach Abschn 8.14.1 OHB ist die Schlussbesprechung zu unterbrechen, wenn sie ergibt, dass weitere Prüfungshandlungen (Sachverhaltsermittlungen, Beweisaufnahmen usw.) erforderlich sind.

*„Nach Beendigung der Prüfungshandlungen und allfälliger Vorbesprechungen ist eine Schlussbesprechung abzuhalten" (OHB, Abschn 8.14.1., erster Satz). Per E-Mail vom 15. Mai 2017 hat die steuerliche Vertretung von der belangten Behörde zwei Gutachten erhalten, die von ***Geschenknehmer*** beauftragt wurden. Diese Gutachten erfüllen nicht die Kriterien eines lege artis erstellten Gutachtens.*

*Es ist daher ernsthaft in Zweifel zu ziehen, ob die Bezeichnung Gutachten gerechtfertigt ist. Ferner stammen diese Gutachten vom Rentenverpflichteten (***Geschenknehmer***), der sehr daran interessiert ist, die gesamte Rente steuerlich absetzen zu können.*

****Geschenknehmer*** ist bekanntermaßen sehr mächtig und einflussreich. Gerade deshalb hätten diese Gutachten von der belangten Behörde sehr kritisch hinterfragt werden müssen. Diese Interessengegensätze wurden von der belangten Behörde auch nicht angemessen berücksichtigt.*

Der Bericht über das Ergebnis der Aussenprüfung vom 12. Juni 2017 wurde am 19. Juni 2017 zugestellt. Der Privatanteil wurde - entgegen der bisherigen rigorosen Auffassung der belangten Behörde in der Schlussbesprechung - mit 2 % festgestellt. In diesem Bericht sind umfangreiche Sachverhalte beschrieben, die sich aus der Akteneinsicht nicht ergeben haben.

Entweder wurden der steuerlichen Vertretung rechtswidrig unvollständige Akten zur Einsicht vorgelegt oder die belangte Behörde hat eine unvollständige und rechtswidrige Außenprüfung durchgeführt. Jedenfalls wurde das Recht auf Parteigehör verletzt.

Unzutreffend ist, dass am 26. März 2019 eine vollständige Akteneinsicht stattgefunden haben soll. Erhebliche Teile des Aktes wurden ausgenommen, weil ansonsten der Steuergeheimnis verletzt werde. Unzulässige geheime Beweismittel können daher nicht ausgeschlossen werden. Ergänzend ist festzuhalten, dass die belangte Behörde in den telefonischen Nachfragen der steuerlichen Vertretung mitgeteilt hat, dass das Ergebnis auch bei weiteren Begründungen und Beweisanträgen - wenn überhaupt - nur geringfügig geändert wird und das Ergebnis somit so gut wie feststeht.

*Aus diesem Grund wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass aus diesem Grund weiteres Vorbringen und weitere Beweisanträge bei der belangten Behörde nicht sinnvoll und zweckmäßig sind. Unrichtig ist die Feststellung der belangten Behörde, dass Jagdpachterlöse erzielt wurden. Dies widerspricht der Aktenlage. ***Geschenknehmer*** war aufgrund der Übertragung der Grundstücke zur Buchwertfortführung verpflichtet.*

*Sehr fragwürdig ist, warum ***Geschenknehmer*** für ein abbruchreifes Gebäude (***Str2***, ***Gde3***) eine Schätzung in Auftrag gegeben hat. Von einem Gutachten (***G***-GmbH -vom-15. November 2013) kann jedenfalls nicht gesprochen werden.*

*Die inhaltlichen und formellen Merkmale eines Gutachtens werden nicht erfüllt. Auch werden die Grundstückspreise und der Lageabschlag in keiner Weise begründet und erläutert, wie dies für eine taugliche Schätzung erforderlich wäre. Aus dem Akt geht eindeutig hervor, dass dieses Grundstück nicht betrieblich verwendet wurde. Warum dieses Grundstück schon aufgrund der geografischen Lage Teil des Forstgutes sein soll, wurde nicht begründet und entbehrt jeder Grundlage. Das Privatgutachten von ***Gutachter*** vom 19. November 2013 verfolgt die Interessen von ***Geschenknehmer*** und beschreibt nur das Forstgut ***A*** bzw. bewertet dieses, sagt aber nichts über die tatsächliche Nutzung der Grundstücke aus, die für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen relevant wäre.*

Auch fehlt jede Aussage dazu, ob im Europaschutzgebiet überhaupt eine forstwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Im Akt befindet sich ein Artikel vom 10. Jänner 2014 (nachrichten.at), wonach im Schutzgebiet keine Schlägerungen erfolgen und auf gesetzeskonforme Bewirtschaftung vom Oberförster geachtet wird. Nach den vorliegenden Informationen ist eine forstwirtschaftliche Bewirtschaftung der Schutzgebiete nicht zulässig, sodass auch kein Betriebsvermögen vorliegt.

*Auch die Schätzung (***G*** GmbH vom 15. November 2013) der ***Str1***, ***Gde3***, erfüllt nicht die inhaltlichen und formellen Merkmale eines Gutachtens und verfolgt die (entgegengesetzten) Interessen des ***Geschenknehmer***. Diese Schätzung kann auch nichts*

über die tatsächliche Nutzung der Grundstücke aussagen, die für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen relevant wäre. Aus dem Akt geht eindeutig hervor, dass dieses Grundstück weitaus überwiegend nicht betrieblich, sondern privat verwendet wurde.“

Im Vorlageantrag vom 04. November 2019 stellt die Beschwerdeführerin folgende

Anträge

1. die Einkommensteuer 2013 bis 2015 erklärungsgemäß festzusetzen,
2. die am 2. Oktober 2019 zugestellten Beschwerdeentscheidungen 2013 bis 2015 ersatzlos aufzuheben,
3. dass der Senat über diese Beschwerde entscheidet (§ 272 Abs 2 Z 1 BAO), und
4. dass eine mündliche Verhandlung anberaumt wird (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO).

Letztlich wird gemäß § 212a BAO der Antrag gestellt, die Nachforderungen an Einkommensteuer 2013 bis 2015 samt Anspruchs- und Aussetzungszinsen in der Höhe von € 76.042,31 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die anhängige Beschwerde auszusetzen.

In der am 18. April 2024 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung legte der steuerliche Vertreter dem Senat folgenden **Schriftsatz, datierend mit 17. April 2024** vor:

„Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens gegen die Einkommensteuerbescheide (Beschwerdeentscheidungen) der Jahre 2013 bis 2015 stellt die Beschwerdeführerin die Anträge,

- 1. die Vorlage des gesamten Verwaltungsaktes von der belangten Behörde anzufordern,*
- 2. die Wiederholung des Ermittlungsverfahrens durch das BFG, insbesondere die Vernehmung des Zeugen ***Zeuge***, die Ermittlung der privaten Nutzung der Grundstücke und die Erstellung von Gutachten für die Liegenschaften, vorzunehmen.*

Zustellvollmacht:

Wir verweisen auf die seit mehreren Jahren der belangten Behörde gegenüber erteilte Zustellvollmacht und ersuchen, alle Zustellungen ausschließlich an unsere Kanzleiinschrift durchzuführen.

Unvollständigkeit des Verwaltungsaktes

*In Vorbereitung der Einkommensteuererklärung 2013 wurde dem Teamleiter des FA Feldkirch, Herrn ***TL***, am 12.6.2015 ein Ordner mit umfangreichen Plänen und Unterlagen, die eine teilweise private Nutzung der übertragenen Grundstücke nachweisen, übergeben, um mit dem FA Feldkirch vorab eine abgestimmte Vorgangsweise zu erzielen. Es wurden umfangreiche Unterlagen in einem Ordner (Aufstellungen, Verträge, Luftaufnahmen, Fotos, Pläne,*

Grundbuchsauszüge, Gesamtkarte, Informationen über das Europaschutz-Vogelschutzgebiet usw.) ausgehändigt und erläutert, dass nur Teile dieser Grundstücke zum notwendigen Betriebsvermögen zählen können.

Wesentliche Teile dieser Unterlagen befinden sich nicht im Verwaltungsakt des BFG. Die dem BFG vorgelegten Akten sind daher unvollständig und sind zur Illustration bzw. Beurteilung des Beschwerdefalles von immanenter Bedeutung.

Ermittlungen der belangten Behörde

In der finanzamtsinternen Mail vom 18.11.2016 zu einer Besprechung mit Herrn ***Zeuge*** wurde erschreckenderweise wie folgt ausgeführt:

„Hallo ***Y***, Volltreffer

Ich habe mit Herrn ***Zeuge*** gesprochen . . . Wir ziehen den Fall jetzt einfach durch.....“

Die belangte Behörde hat über die Vernehmung von Zeugen und Auskunftspersonen unter Verletzung des § 87 BAO generell keine ordnungsgemäßen Niederschriften erstellt. Notizen wurden zwar erstellt und teilweise als Aktenvermerke bezeichnet, die aber auch die Merkmale des § 89 BAO nicht annähernd erfüllen, sodass auch keine ordnungsgemäßen Aktenvermerke vorliegen. Unklar sind beispielsweise die Umstände, wer das Gespräch geführt hat, welche und wie viele Fragen gestellt wurden und wie die vollständigen Antworten lauteten. Auch Unterschriften fehlen. Die Beweiskraft dieser Notizen ist unter diesen Umständen gering.

Die Ermittlungsvorschriften der BAO wurden grob verletzt. Aus der Mail vom 18.11.2016 und den Inhalten der Notizen ergibt sich der Eindruck, dass einseitige und tendenziös ermittelt wurden und das Objektivitätsgebot der Abgabenbehörde verletzt wurde. Auch auf die bereits ausgeführte rechtswidrige Vorgangsweise zur Schlussbesprechung wird verwiesen. Die Feststellungen der belangten Behörde und die Beweiswürdigung sind für eine abschließende Beurteilung des Beschwerdefalles nicht tragfähig: Als „Volltreffer“ sind allenfalls nur jene Feststellungen gewürdigt worden, welche die Entscheidungen der belangten Behörde tragen können. Auch die freie Beweiswürdigung ist unzutreffend.

Die Bewertungsgutachten vom 15.11.2013 der ***G*** GmbH sind unschlüssig und wurden von ***Geschenknehmer*** in Auftrag gegeben, der gerade die gegenläufigen Steuerinteressen hat. Diese „Privatgutachten“ enthalten keinen Bewertungsanlass, keine Fakten, keine Pläne, somit keine für eine taugliche Bewertung ausreichenden Unterlagen und Informationen. Diese Bewertungen können nicht als Grundlage herangezogen werden. Privatgutachten, vor allem in dieser abgespeckten Form, sind sehr kritisch zu würdigen.

Der Waldwirtschaftsplan (***Fa1***) ist im Akt nicht vorhanden. Offenbar operiert die belangte Behörde mit verbotenen Geheimbeweisen.

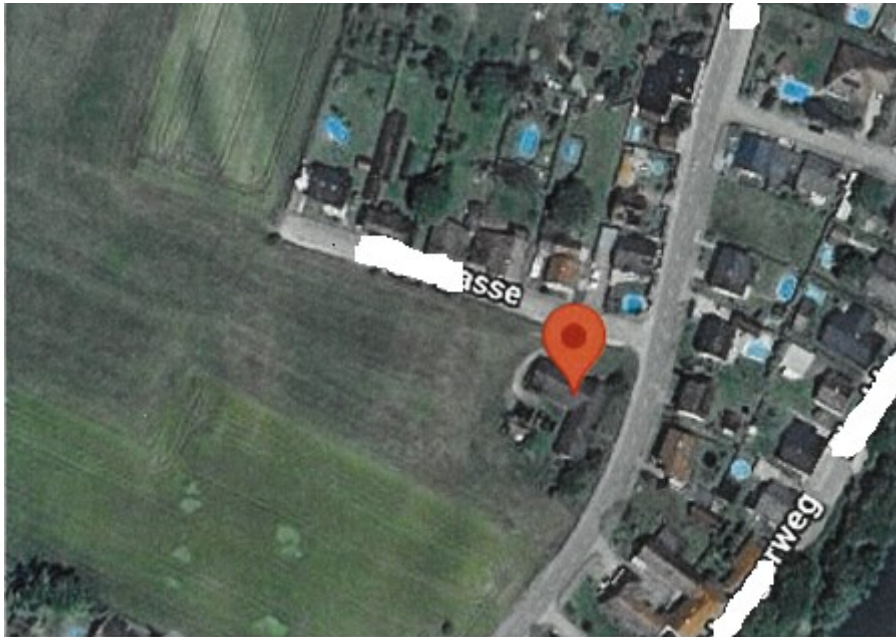
Die ***Str1***, ***Gde3***, wurde überwiegend privat genutzt: Im „Aktenvermerk“ vom 5.12.2016 (Telefonat mit Franz ***Zeuge***), der ebenfalls den Vorschriften der 87 BAO verletzt, wurde festgehalten, dass Frau ***Bf1-Adr*** öfters im Forsthaus ***A*** anwesend war und in diesem Areal mehrere Pferde unterhalten hat. Daran kann auch der pauschale Privatanteil unter T€ 1, der in einer früheren BP festgelegt wurde und einfach fortgeführt wurde, nichts ändern. Der Aufenthalt, das Halten der Pferde und das Reiten an sich waren rein

private Verwendungen. Das Forsthaus und die Stallungen wurden daher auch überwiegend privat genutzt. Nicht ermittelt wurde, welche Nutzflächen privat und beruflich verwendet wurden. Auch fehlen Ermittlungen, welche Geräte und Pferde in den Stallungen in welchen Flächen untergebracht wurden. Immerhin liegt ein Kleinstbetrieb mit einem jährlichen Lohn von T€ 12 laut FIBU 2012 vor.

Die Notiz der belangten Behörde (von welcher natürlichen Person auch immer? Niederschrift? Aktenvermerk?), wonach der Steuerberater Dr. ***Stb*** ausgesagt habe, „Sie war seit dem Tod ihres Gatten seit 1991 ganz selten im Forsthaus“ ist offenkundig tendenziös: 1991 hat Herr ***Ehemann*** noch gelebt, ferner hat Herr ***Zeuge*** das Gegenteil ausgesagt, nämlich dass Frau ***Bf1*** öfter im ***A*** war. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit diesen widersprüchlichen Notizen hat offenbar nicht stattgefunden. Schließlich ist eine dahingehende Frage auch merkwürdig. Wie soll ein Steuerberater wissen, ob, wann und wie oft sich eine Mandantschaft in einem Feriendomizil aufhält. Nach der Lebenserfahrung kann und wird der Steuerberater eines Kleinstbetriebes nicht über diese Informationen der in einem andern Bundesland lebenden Mandantin verfügen. Das Forsthaus ***A*** ist örtlich abgelegen.

Die ***Str2***, ***Gde3***, kann kein Betriebsvermögen sein. Abgesehen davon, dass das Objekt schon länger unbewohnt ist und Dienstwohnungen bei einem § 4-Gewinnermittler in aller Regel nicht als Betriebsvermögen anzuerkennen sind, steht dieses Grundstück in keinem Zusammenhang mit einem Forstbetrieb.





*Auch auf die BP-Feststellungen aus dem Jahr 1999 sind hinzuweisen: Bei der ***Str2*** wurde schon damals bezweifelt, ob eine betriebliche Nutzung vorliegt. Bei der ***Str2*** und ***Str1*** liegt hinsichtlich beider Häuser keine Nutzung vor, die dem unmittelbaren Betriebszweck dienen würden.*

Im Übrigen wird auf die eingebrachten Schriftsätze verwiesen.

*Da erhebliche Flächen im Europaschutzgebiet „***Schutz***“ liegen, maßgebliche Beschränkungen für dieses Europaschutzgebiet gelten und eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu dieser Frage fehlt, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass eine ordentliche Revision zuzulassen ist.“*

In der **mündlichen Verhandlung vom 18. April 2024** brachten die Parteienvertreter im Wesentlichen vor:

*„Dr. ***V***: Die Frau ***Bf1*** ist jetzt 90 Jahre alt. Sie ist schon seit mehreren Jahren gesundheitlich sehr angeschlagen und kann eigentlich in den letzten Jahren wie auch jetzt sehr wenig zur Aufklärung beitragen. Das erschwert unsere Arbeit sehr. Sie hat das Gut ***A*** von ihrem Mann ***Ehemann*** erhalten, der im Jahr 1999 verstorben ist. ***Ehemann*** stammt aus einer Familie, der auch ***Geschenknehmer*** angehört, das ist der Erwerber dieses Gutes. ***Geschenknehmer*** ist sehr vermögend, er stammt aus einer ehemaligen Unternehmerdynastie, ***D*** – das ist in dieser Region eine Großmacht – und hat auch viele Ländereien. Wir haben hier, wie man auch aus den Akten erkennt, ein Ungleichgewicht der Möglichkeiten. Fr. ***Bf1*** hat nicht die Möglichkeiten, unzählige Gutachten in diesem Umfang einzuholen, deshalb haben wir gesagt, wir bereiten das Ganze so gut wir das können mit den Informationen des Vorsteuerberaters vor. Wir haben detailliert die ganzen Luftaufnahmen usw. bereitgestellt und auch dem Finanzamt übergeben.*

*Ich habe dann versucht, mit dem Teamleiter ***TL*** eine gemeinsame Abstimmung zu erreichen, um das möglichst ökonomisch abzuwickeln, aber zu dieser abgestimmten Vorgangsweise ist es leider nicht gekommen. Fr. ***Bf1*** hat wie gesagt kaum*

Möglichkeiten, umfangreiche Gutachten und dergleichen einzuholen, auch was die Besichtigung vor Ort betrifft – das wurde ja vom Finanzamt vor Ort nicht durchgeführt. Da die Fr. ***Bf1*** kinderlos ist, hat ***Geschenknehmer*** versucht, dieses Gut wieder in seine Familie zu bringen. Das ist dann mit einem aus meiner Sicht sogenannten Knebelvertrag geschehen, sie wurde da wirklich über den Tisch gezogen. Das war im Jahr 2001 – die Schenkung im Todesfall und der Leibrentenvertrag. Später hat er Befürchtungen gehabt, es könnte eine Erbschaft mit Vermögenssteuer eingeführt werden und hat dann angeboten, man möge die Rente erhöhen und dann bekommt er dieses Gut sofort – das wurde dann auch so durchgezogen. Nun geht es wirklich darum, zu sagen, welche Teile sind Privatvermögen und welche sind Betriebsvermögen.

Es gibt maßgebliche Gründe, warum auch Privatvermögen vorliegt und die wurden aus unserer Sicht nicht richtig gewürdigt. Für mich schockierend war eine Mail, die ich im Akt gesehen habe – ich habe ja den gesamten Verwaltungsakt bekommen. Und zwar hat mich das Mail vom 18.11.2016 schockiert, als finanzamtsintern geschrieben wurde: „Hallo ***Y***, Volltreffer. Wir ziehen den Fall jetzt einfach durch ...“. Genauso ist auch die ganze Betriebsprüfung, Außenprüfung und auch die Schlussbesprechung behandelt worden. Man hat mir mitgeteilt, ich kann sagen was ich will, es steht fest, es wird nicht gewürdigt. So sind wir auseinandergegangen und das war für mich dann wirklich frustrierend. Ich finde es nicht in Ordnung, weil das Ganze geht in eine Richtung, dass da sehr einseitig ermittelt wurde und dass das Objektivitätsgebot verletzt wurde. Wenn man die ganzen Befragungen der Zeugen anschaut: da wurden weder korrekte Niederschriften noch korrekte Aktenvermerke erstellt. Man hat wahrscheinlich nur das hineingeschrieben, was einem gepasst hat und wie man dann zu diesem Ergebnis gekommen ist. Auch die zentralen Aussagen des Herrn ***Zeuge*** waren keine Aktenvermerke, es waren nur irgendwelche Notizen; die haben aus meiner Sicht nur eine sehr geringe Beweiskraft. Ganz wichtige Dinge wurden eigentlich nicht berücksichtigt, zum einen diese ***Str2*** – das hat mit einem Forstbetrieb gar nichts zu tun, das ist weder angrenzend noch sonst was und es ist leerstehend. Es wurde gesagt, das ist eine Personal- oder Dienstwohnung; aber diejenige Person ist glaube ich im Jahr 2000, wenn ich das richtig sehe, verstorben und die Wohnung steht leer – und das wurde auch ohne wirkliche Überprüfung dem Betriebsvermögen zugeordnet. Das andere ist das Forsthaus, ***Str1***; das wurde sehr stark von Fr. ***Bf1*** zu Urlaubszwecken (da gab es auch noch Pferde) genutzt; also überwiegend wurde das privat genutzt. Der Herr ***Zeuge*** hat dann gesagt, es gibt hier ein Büro – es wurde aber nicht festgestellt, wie groß der Raum ist, ob es Pläne gibt vom Haus und vom Büro; da wurde einfach drübergefahren und alles mit 100% Betriebsvermögen aufgenommen. Es wäre doch zu erwarten gewesen, dass die Grundrisse und welche Räume konkret betrieblich genutzt wurden ermittelt werden. Die Fr. ***Bf1*** war öfters dort, auch zum Reiten und Reiten hat wenig mit einem Forstbetrieb zu tun. Da liegt eine ganz klare private Nutzung von Teilen vor. Es wurde hier einfach nicht ermittelt. In den Stallungen waren Pferde unterhalten, wenn ich das aus den Akten richtig herauslese, müssten es mindestens 3 Pferde gewesen sein: 2 Pferde von Fr. ***Bf1*** und 1 Pferd von einer anderen Person, die diese Pferde betreut hat. Dann waren dort diverse Geräte für den Forstbetrieb. Wir reden hier von einem Forstbetrieb, der so ca. 50.000 EUR Umsatz gehabt hat; Personalkosten: der Herr ***Zeuge*** hat offensichtlich im Jahr 2012 rund 10.000 bis 12.000 EUR verdient, also das ist wirklich ein Kleinstbetrieb; Personalwohnung ist unzulässig. Ich habe noch einen ergänzenden Schriftsatz verfasst.

Dr. ***V*** verteilt den ergänzenden Schriftsatz.

Dr. *V***:** Ich bin vom Verwaltungsakt ausgegangen. Wir haben eine umfangreiche Dokumentation mit ordentlichem Bildmaterial, Luftaufnahmen und dergleichen dem Hr. ***TL*** übergeben und im Detail erläutert, wie wir zu diesen Werten gekommen sind. Uns wurde vom Steuerberater von Hr. ***Zeuge*** ein gewisser Wert für die üblichen Grundstückspreise in dieser Region gegeben und das war die Grundlage für unsere Bewertung, weil wir uns teure Gutachten einfach nicht leisten konnten. Was ich im Verwaltungsakt nicht gesehen habe sind die gesamten Dokumentationen, die Bilder, die Luftaufnahmen; der Akt ist einfach unvollständig. Und das ist aus meiner Sicht für die Beurteilung dieses Falles sehr wichtig und immanent. Im Schriftsatz habe ich auch die Ermittlungen dieses finanzamtsinternen Mail angeführt, das mich schockiert hat, weil ich sehe mich als Vertreter einer Steuerpflichtigen, die erwarten kann, dass das Finanzamt objektiv und nicht einseitig ermittelt. Die Beweiskraft habe ich auch erwähnt, die Niederschriften, die Aktenvermerke entsprechen nicht der BAO und haben eine geringe Beweiskraft und wenn man die durchliest, dann sieht man einfach, dass man das hineingeschrieben hat, was einem gepasst hat. Man wusste folgendes nicht: wer hat telefoniert, was war die genaue Uhrzeit, wer hat die Fragen gestellt, welche Antworten kamen, wie wurden andere Fragen beurteilt – das alles ist nicht ersichtlich und hat dadurch eine geringe Beweiskraft. Und da sehe ich, dass die Ermittlungen in diesem Fall nicht objektiv und ausreichend waren. Ferner sind diese Bewertungsgutachten von einem Bewerter ausgestellt, der nicht einmal gerichtlich beeidet ist. Die Beilagen sind ja keine Grundlage für eine Bewertung. Ich frage mich auch, warum der Hr. ***Geschenknehmer***, der eigentlich zu einer Buchwertfortführung verpflichtet ist, diese Liegenschaften überhaupt bewertet hat im Jahr 2013. Ich sehe keinen Zweck und es ist auch nicht angeführt, zu welchen Zwecken diese Gutachten erstellt wurden. Ganz klar ist auch, dass der Hr. ***Geschenknehmer*** gegenläufige Interessen hat; er möchte natürlich, dass er die gesamte Rente, die die Fr. ***Bf1*** erhalten hat, auch steuerlich absetzen kann. Man übernimmt kritiklos die Angaben und die privaten Gutachten von ***Geschenknehmer***; das hat mich sehr enttäuscht. Bei der ***Str1***, das ist dieses Forsthaus, ist es mit dem Aktenvermerk sehr widersprüchlich. Man hat hier rausgepickt, was einem gepasst hat; das Halten der Pferde und das Reiten ist doch eindeutig eine private Verwendung. Es gibt dann auch Bilder von diesen, man hat keine Nutzflächen berechnet; wenn nur ein Büro drinnen ist, heißt das nicht, dass das ganze Forsthaus überwiegend betrieblich ist. Dann könnte man unter Umständen auch zum Ergebnis kommen, dass diese 80/20-Regel zu berücksichtigen ist und das gesamte Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen ist. Es wurde auch telefoniert mit dem Vorsteuerberater, wie der Privatanteil ermittelt wurde; das war ein Privatanteil unter EUR 1.000 in Summe im Jahr 2012 und der wurde mit 30% angesetzt. Wie das ermittelt wurde, wusste man ja eigentlich auch nicht, sondern da hat der Hr. Dr. ***Stb*** nur ausgesagt, dass man die Werte der früheren Betriebsprüfung einfach weitergeführt und übernommen hat, ohne sich konkret mit der privaten und betrieblichen Nutzung auseinanderzusetzen. Im ergänzenden Schriftsatz auf der Seite 4 habe ich aktuelle Luftbilder von diesem Objekt aus dem Internet gezogen; wo hier eine betriebliche Veranlassung sein soll, ist mir schleierhaft. Im Akt befinden sich auch auszugsweise Feststellungen einer Betriebsprüfung: bei der *** Straße wurde schon damals bezweifelt, ob da eine betriebliche Nutzung erfolgt ist. Und bei der ***Str2*** und ***Str1*** wurde bei beiden Häusern keine Nutzung erkannt, die dem unmittelbaren Betriebszweck dienen soll. Deswegen habe ich im ergänzenden Schriftsatz eine Wiederholung der gesamten Ermittlungen in diesem Verfahren beantragt; ganz wesentlich ist natürlich die Zeugenaussage von Hr. ***Zeuge***, dass man die nochmal unmittelbar durchführt und das Bundesfinanzgericht möge die gesamten Verwaltungsakten vom Finanzamt Österreich anfordern.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes:

Hr. *F***:** Zu den Ausführungen der Gegenseite vielleicht beginnend mit dem Einwand, die Behörde habe das Verfahren einseitig in eine Richtung tendierend abgeschlossen: das mag vielleicht ein subjektives Empfinden sein. Gott sei Dank sind wir in einem Rechtsstaat, wir haben die Möglichkeit des Beschwerdeverfahrens, indem wir uns befinden, und nachgelagert zur Betriebsprüfung gab es sehr viele Beschwerden und im Zuge dieser Beschwerdeverfahren und bei Erledigung dieser Beschwerde wurden zumindest in diesem Stadium des Verfahrens mit Sicherheit die Grundsätze des Steuerrechts und des Verfahrensrechts berücksichtigt.

Nämlich wurde wiederholt der Gegenseite die Möglichkeit gegeben, auch im Zuge der Akteneinsicht bezugnehmend auf Einwände noch nachträglich nachzureichen. Nämlich wurde am 26. März 2019 mit Dr. ***V*** das Telefonat geführt und hinsichtlich der Vorsprache des Dr. ***V*** kam der Einwand, das Forsthaus sei gar nicht benutzt bzw. nur fremde Personen würden dieses Forsthaus bewohnen. Das Wohnhaus Nr. ***Str2*** sei nicht Betriebsvermögen, das Gutachten sei zu hinterfragen, es wäre nicht geeignet, für die Wertermittlung als Grundlage zu dienen, das Gutachten wäre im Interesse des Erwerbers gelegen, das Europaschutzgebiet sei wertlos für den Betrieb und es wurde vorgebracht, die Gegenseite würde ein entsprechendes Gutachten nachreichen.

Diese Einwände wurden zumindest im Berufungsverfahren eingebunden und entsprechend gewürdigt. In weiterer Folge also diese Äußerung, es würde ein Gutachten nachgereicht und dieses Gutachten würde dann entsprechend geprüft von der Behördenseite. Im Zuge der Erledigung der Beschwerde kam es zu keiner Nachreichung von einem Gutachten. Es kam dann zu einem Telefonat am 16.07.2019: Dr. ***V*** bittet um ein Zeitfenster, er möchte sich noch mit einer Vertrauensperson von Fr. ***Bf1*** über die weitere Vorgangsweise absprechen, er würde sich so bald als möglich zwecks Abschluss des Rechtsmittels melden. Am 02.08.2019, also wieder rund 14 Tage später:

Dr. ***V*** führt aus, er habe diese Vertrauensperson telefonisch noch nicht erreicht; als Termin für die weitere Abklärung wird eine Fristverlängerung bis 14. August 2019 vorgemerkt. Ergänzend zum Telefonat dann am 14.08.2019: Dr. ***V*** führt aus, dass er ein Gespräch mit der Vertrauensperson von ***Bf1*** geführt habe und er werde das ganze Problem vor dem BFG austragen. Derzeit liegen keine weiteren Beweisanträge vor, er bittet nochmals um eine Verlängerung von einer Woche. Rückruf dann am 22.08.2019: Dr. ***V*** bringt zum offenen Rechtsmittel keine weiteren Eingaben ein und es folgen keine weiteren Beweisanträge; er werde das Ganze vor dem BFG austragen. Im Zuge der Erledigung dieser Beschwerde bzw. im Gesamten musste dann die Abgabenbehörde gemäß den vorliegenden Beweismitteln eine entsprechende rechtliche Würdigung vornehmen. Wenn man jetzt den ganzen Vorgang beurteilen muss, so kommt man schlussendlich zu dem Ergebnis, dass nicht einzelne Wirtschaftsgüter übertragen wurden, sondern eine Gesamtheit. Und die Gesamtheit umfasst die wirtschaftliche Einheit, das ist das Forstgut ***A***. Welche Gründe dazu führen, dass man ergebnistechnisch zu einer wirtschaftlichen Einheit kommt, dafür gibt es mehrere Elemente. Aufbauend auf den ursprünglichen Vertrag vom Anbot 2001, das dann schlussendlich in den Notariatsakt 2003 gründet, hat die Fr. ***Bf1*** gewisse Bedingungen in diesem Vertrag inkludiert. Eine von diesen Bedingungen umfasst nämlich das Element, dass derjenige, der den Betrieb übernimmt, verpflichtet ist, in Zukunft so wie bisher den landforstwirtschaftlichen Betrieb fortzuführen. Das ist ein wesentliches Element dieses Vertrags. Dann gibt es gewisse Bilanzen, gewisse Akten, vorgelagert, die das Forstgut ***A*** darstellen. Und zwar gibt es ein

wesentliches Element, das ein Forstgut darlegt: es gibt nämlich einen Waldwirtschaftsplan von der Landwirtschaftskammer, der eine jährliche Nutzung von 880 Festmetern beinhaltet und eine Kalamitätsnutzung von jährlich 2.300 Festmetern; eine nicht unwesentliche Menge an land-und forstwirtschaftlichen Elementen. Bei so einer Waldnutzung ist es auch logischerweise konsequent, wenn bestimmte Elemente wie Wege, Lagerplätze, Werkstätten und Forsthaus betriebsnotwendige Mittel darstellen. Neben diesen Waldnutzungsplänen gibt es auch Jagdnutzung; es sind Jagdpachterlöse mit dieser wirtschaftlichen Einheit erzielt worden und es gibt Zuschüsse vom Land für gewisse forstwirtschaftliche Zwecke für Wiederaufforstungskosten, für Holzbringungskosten usw. und es gibt in weiterer Folge bestimmte Gutachten, die abweichend von der Bewertung der steuerlichen Seite gewisse Elemente beinhalten, die solche Elemente umfassen, die ein Gutachten umfassen sollte. Nämlich das Gutachten von ***Gutachter***, der das Ganze dahingehend bewertet, dass auch das Forstgut mit einem bestimmten Waldbestand aufbauend auf die entsprechenden Hektarsätze bewertet. Es ist eine Schätzung, die das ganze basierend auf Vertragswerten, auf Gebäudenutzung, auf Jagd- und Waldnutzung entsprechend schlüssig bewertet und als Beweismittel verwendbar ist. Wenn man sich mit dem Gutachten von ***Gutachter*** befasst, dann sieht man, dass Elemente beinhaltet sind, die in der Bewertung der steuerlichen Seite nicht berücksichtigt worden sind. Die steuerliche Seite bewertet nämlich das Ganze basierend auf einem Auszug aus der Zeitschrift „Gewinn“ und mit Quadratmeterpreisen, die eigentlich jeder Grundlage entbehren. Da wird die Waldfläche pauschal bewertet mit einem Wert zu einem Ansatz, den man nicht nachvollziehen kann und die bewertete Waldfläche wird pauschal mit 25% privatem Anteil zugeordnet. Das ist bei der Bewertung von ***Gutachter*** nicht beinhaltet; in seinem Gutachten gibt es eine Bewertung vom Waldbestand, es gibt eine Altersklassenverteilung in Hektar, ein Vorrat in Festmeter (ein Gesamtvorrat von 41.400 Vorratsfestmetern ist laut Dokument vorliegend), es gibt Ertragsklassen von Bäumen in Bezug auf Holzbringung, es wird eine Rehwildjagd angeführt, es gibt Eingangsgrößen wie die Berechnung vom Bestandswert, es gibt Alterswertfaktoren, neben der Sachwertmethode gibt es eine Ertragswertmethode, da wird auch die Jagd, die Landwirtschaft, der Waldbestand berücksichtigt und schlussendlich gibt es einen Vermögenswert. In diesem Gutachten wurde ebenfalls eingebunden ein Gutachten der Gebäude ***Str2*** und ***Str1*** mit einem Sachwertverfahren vorgelagert bewertet. Es gibt von der Gegenseite wenig schlüssige Wertfindungsmethoden; da wird sogar in der ***Str2***, das ja augenscheinlich ein auffälliges Gebäude darstellt und auch im Gutachten von Dr. ***Gutachter*** als abbruchreifes Gebäude bewertet wurde und auch in den Ausführungen des Dr. ***V*** in der Beschwerde als abbruchreifes Gebäude angeführt wurde, dieses wurde in der Bewertung von der steuerlichen Seite mit pauschal 300.000 EUR in Ansatz gebracht. Das widerspiegelt schon mal die große Diskrepanz im tatsächlich vorliegenden Sachverhalt zu dem, was dann schlussendlich in der Wertfindung von der Gegenseite sich abbildet. Wenn man ausgehend von den Gutachten noch versucht, außerbetriebliche Vergleiche zu finden, wie solche in der Größenordnung von einem nahezu 400 Hektar vorliegenden Forstgut wird es schwierig, weil es in dieser Größenordnung wenig forstliche Kaufpreissammlungen gibt; aber es gibt Vergleichswerte aus den Jahren 2005 und 2008 und wenn man diese Vergleichswerte heranzieht, nur als Messgröße zu dem Gutachten von ***Gutachter***, ist ersichtlich: bei einem hat ein Veräußerungsverfahren stattgefunden in der Größe von 300 Hektar und das war auch in Nieder- oder Oberösterreich und da hat sich im Jahr 2005 jetzt rückgerechnet ein Wert von 0,86 EUR, 2008 ein Wert von 1 EUR ergeben, und das Wertgutachten von ***Gutachter*** von 2013 ergibt einen Wert von 1,20 EUR. Also kann das Gutachten von ***Gutachter*** auch von dieser Seite objektiv betrachtet als Wert herangezogen werden. Unter Berücksichtigung all dieser Tatsachen und

dieser vorliegenden Gutachten kommt man zu dem Schluss, dass das Ganze als Einheit zu betrachten ist. Vielleicht noch zu Ihrem Einwand betreffend Forsthaus oder *****Str1*****, dass in dem Gebäude Pferde untergebracht waren und es folglich dem Privatvermögen zuzuordnen wäre: hier muss man schon in Betracht ziehen, dass das Forsthaus nicht nur aus einer Pferdebox besteht, sondern eine Werkstätte, eine Lagerhalle und ein Forsthaus umfasst. Bezugnehmend auf die Größe des Forstgutes mit 2.200 m³ Kalamitätsnutzung ist es betriebsnotwendig, eine Werkstätte und eine Lagerhalle zur Unterbringung von entsprechenden Betriebsmitteln und Betriebsvorrichtungen zu haben, das lässt den Schluss natürlich auch zu.

Vorsitzender: Ich habe noch eine Frage – Sie haben in der Beschwerde ausgeführt, das Europaschutzgebiet darf nicht bewirtschaftet werden, also wäre der Ertragswert 0 und hier frage ich mich, wie kommen Sie zu einem Wertansatz für das Europaschutzgebiet von knapp 1,5 Mio.?

Dr. *V***:** Wir haben diese Bewertung vorgenommen aufgrund der Zahlen von Hr. *****Zeuge***** und vom Vorsteuerberater. Ich habe ja gesagt, wir haben nicht die finanziellen Möglichkeiten, Gutachten einzuholen, wie *****Geschenknehmer***** und wir haben für Waldgebiete einfach diesen Ansatz gewählt und haben versucht, das mit dem Finanzamt abzustimmen. Wir haben ja Kontakt mit dem Finanzamt aufgenommen, um diese Dinge zu klären, wir wollten das einvernehmlich machen. Das ist leider in eine andere Richtung gelaufen. Wir haben das über alles drübergestülpt.

Vorsitzender: Bitte um Ihre weiteren Ausführungen Herr Dr. *****V*****.

Dr. *V***:** Die ganzen Kommunikationen mit wahrscheinlich Hr. Dr. *****K*****, die stimmen so nicht. Ich habe kein weiteres Gutachten angekündigt, da muss ich ausdrücklich widersprechen, weil wir nicht die finanziellen Möglichkeiten haben, sowas in Auftrag zu geben. Es wäre überbordend, für diese große Fläche ein Gutachten aufzugeben. Da waren einige Aussagen drinnen, da muss ich eindeutig widersprechen. Ich habe niemals gesagt, dass wir ein Gutachten nachreichen werden. Nur ich habe natürlich schon gesagt, jetzt machen wir nichts, weil wenn man mir vom Finanzamt sagt, egal was ihr bringt, die Entscheidung ist unumstößlich, dann bringe ich nichts mehr. Zur wirtschaftlichen Einheit ist schon festzustellen, dass in den Schenkungsverträgen und in den Übergabeverträgen und in den Notariatsakten nicht eine wirtschaftliche Einheit oder ein Betrieb übertragen wurde, sondern *****Geschenknehmer***** hat ja bewusst nur die Grundstücke erworben. Also kein Betrieb im zivilrechtlichen Sinne, wie das steuerlich zu sehen ist, ist eine andere Geschichte. Er hat nur einzelne Wirtschaftsgüter erworben. Im Akt fehlt mir auch dieser Waldwirtschaftsplan auf den die Beschwerdevorentscheidung und die Feststellungen des Finanzamtes eingehen. Das ist offensichtlich ein geheimes Beweismittel. Dasselbe gilt auch für diese Vergleichswerte, die Sie angeführt haben. Wenn, dann sollte man diese bitte zum Akt geben, man kann das nicht einfach ungeprüft übernehmen. Die ganzen Gutachten, die Sie so hochgelobt haben, sind natürlich von *****Geschenknehmer***** beauftragt worden. Ich weiß nicht, warum er das überhaupt macht und welcher Wert ist überhaupt von Relevanz. Ich habe den Eindruck, das wurde halt nachträglich so gerichtet, damit das eine Absatzfähigkeit hat, weil er hat ja mitbekommen durch die ganzen Kommunikationen, dass hier etwas läuft. Schließlich möchte ich auch noch betonen, das ist ein Kleinstbetrieb, das ist kein riesiger Forstbetrieb. Umsätze von rund 50.000 EUR, Personalkosten von 12.000 EUR im Jahr – das ist minimal.

Vorsitzender: Noch eine Frage: Sie sagen immer, die Fr. ***Bf1*** hat sich ein Gutachten nicht leisten können. 2013 hat sie ein Einkommen von 156.000 EUR gehabt, 2014 von 210.000 EUR, 2015 von 205.000 EUR. Warum gibt sie dann nicht so ein Gutachten in Auftrag, weil mit dem Einkommen kann ich mir so ein Gutachten leisten.

Dr. *V***:** Sie ist sehr pflegebedürftig. Sie gibt unheimlich viel Geld aus für die Pflege. Und sie ist sehr karitativ ausgerichtet mit Spenden.

Vorsitzender: Aber dann kann man doch ein paar Spenden umschichten und ein Gutachten in Auftrag geben.

Dr. *V***:** Es ist halt eine Vertrauensperson, die leider verstorben ist; die hatten einen sehr guten Kontakt. Es ist aber sehr schwierig, mit einer damals gut 80-Jährigen bzw. jetzt 90-Jährigen solche Dinge abzuhandeln. Sie ist in der Angelegenheit natürlich auch sehr beunruhigt. Wir hatten ja keine Vorstellung, was das alles kostet, wenn man ein Gutachten für diese Riesenfläche in Auftrag gibt.

Vorsitzender: Aber da hätte man ja ein Angebot einholen können.

Dr. *V***:** Es wurde auf alle Fälle abgelehnt.

Hr. *F***:** Zum Vorbringen der geheimen Beweismittel: Ein Waldwirtschaftsplan ist kein geheimes Beweismittel, und eine Kalamitätsnutzung mit 2.200 Festmeter – das basiert auf Bilanzen der Vorjahre und die sind zugänglich für jedermann. Die Einsicht gibt es dahingehend, dass die Kalamitätsnutzung damals mit dem § 37 Hälfte-Steuersatz in Anspruch genommen wurde und der basiert auf Bilanzkennzahlen. Das sind keine geheimen Beweismittel. Einen 400 Hektar großen Forstbetrieb würde ich nicht als Kleinstbetrieb bezeichnen.

Dr. *V***:** Die Bilanzen sagen was anderes. Und wenn man sich schon auf einen Waldwirtschaftsplan beruft, dann gehört der auch in den Akt hinein.

Hr. *F***:** Der Waldwirtschaftsplan ist zugänglich für jedermann.

Dr. *V***:** Es werden konkrete Zahlen genannt, und dann sollte man aus dem Verwaltungsakt sehen, wie das zustande kommt.

Hr. *F***:** Kalamitätsnutzung ist eine Bilanzkennzahl, die wird geltend gemacht auf Antrag des Steuerberaters und basiert auf Bilanzkennzahlen und umfasst den Antrag auf Hälfte-Steuersatz. Im Zuge dieser Beantragung ist auch auszuführen, wie hoch die Kalamitätsnutzung sich abbildet und diese 2.270 Festmeter pro Jahr basieren auf Bilanzkennzahlen, die entsprechend in der Bilanz abgebildet wurden.

Dr. *V***:** Das wurde ja vom Steuerberater, das war ja der Dr. ***Stb***, nicht übernommen.

Hr. *F***:** Auf welcher Basis beruhen dann Ihre Schätzungsgrundlagen?

Dr. *V***:** Das habe ich ja erklärt – aufgrund dieser Luftaufnahmen.

Hr. *F***:** Aber wie bewertet man einen Wirtschaftswald, wenn man die Kalamitätsnutzung nicht kennt?

Dr. *V***:** *Ich habe nicht gesagt, dass die Bewertung von uns einwandfrei ist. Die Werte kommen von Hr. ***Zeuge*** und Dr. ***Stb***. Ich kann mir da keinen Vorwurf machen. Ich habe nur versucht, einen pragmatischen, ökonomischen Ansatz zu wählen und das in Abstimmung mit dem Finanzamt abzuwickeln, was leider gescheitert ist.*

Herr *F***:** *Ich beantrage das Forstgut als wirtschaftliche Einheit zu sehen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Dr. *V***:** *Ich beantrage die Vertagung der mündlichen Verhandlung, Aufnahme von weiteren Ermittlungen sowie die Einvernahme von Herrn ***Zeuge*** als Zeugen.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweisantrag:

Der Antrag auf Zeugeneinvernahme des Herrn ***Zeuge*** war aus folgenden Gründen als unbegründet abzuweisen:

Der Antrag wurde erst in der mündlichen Verhandlung, sohin mehr als **vier Jahre** nach Einbringen des Vorlageantrages gestellt. Der Antrag wurde daher ausschließlich in der Absicht gestellt, das Verfahren zu verschleppen. Dies wird auch noch dadurch erhärtet, dass der Antrag erst in der Verhandlung gestellt wurde und nicht etwa unmittelbar nach Zustellung der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung. Der Antrag war daher gemäß § 183 Abs 3 BAO wegen Verschleppungsabsicht, abzuweisen.

Zudem haben Anträge auf Zeugeneinvernahmen die Adresse des Zeugen zu enthalten. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin hat die Adresse des Zeugen nicht angegeben. Es liegt daher kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor (VwGH von 2.9.2009, 2008/15/0057). Selbst wenn keine Verschleppungsabsicht vorliegen würde, wäre der Antrag daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Zudem wurde auch kein Beweisthema angeführt, was für sich schon dazu berechtigt den Beweisantrag als unbegründet abzuweisen.

Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise nicht entgegengetreten werden. Ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des täglichen Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten kann in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden (VwGH 30.1.2019, Ra 2018/16/0216). Die Vorlage von Luftbildern, Grundbuchsauszügen und einer Preisermittlung laut der Zeitschrift Gewinn kann ein solches Gutachten nicht ersetzen. Auch deshalb war der Antrag auf Einvernahme des Herrn ***Zeuge*** als Zeugen als unbegründet abzuweisen.

Schließlich wird die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass Sie lange genug Zeit gehabt hätte eine schriftliche Stellungnahme des Herrn ***Zeuge*** vorzulegen.

Der Antrag, dass das Bundesfinanzgericht ein Gutachten in Auftrag geben möge, ist als unbegründet abzuweisen, da bereits lege artis erstellte Gutachten betreffend die Wertermittlung sich im Akt befinden. Zudem ist die Zuordnung zum Privatvermögen bzw Betriebsvermögen keine Sachverhalts- sondern eine Rechtsfrage. Sachverständigengutachten dienen aber nur dazu, Sachverhaltsfragen zu klären.

2. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin war bis 31. Mai 2013 Besitzerin des forstwirtschaftlichen Betriebes Forstgut ***A***. Sie erzielte damit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG.

Mit Notariatsakt vom 22. Februar 2001 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und ***Geschenknehmer*** ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall betreffend des forstwirtschaftlichen Betriebes abgeschlossen. In Punkt 4. dieses Vertrages verpflichtete sich die Geschenkgeberin (=Beschwerdeführerin) das Vertragsobjekt in der Zukunft so wie bisher als land- und forstwirtschaftlichen Betrieb weiter zu nutzen. Eine Änderung der Nutzung in der Zukunft bedürfte der Zustimmung des Geschenknehmers.

Weiters enthielt dieser Vertrag in Punkt 11. das Anbot zum Abschluss eines Leibrentenvertrages.

Vertragsgegenstand war das Forstgut ***A***, samt den dazugehörigen Grundstücken, Waldflächen, Straßen, Gebäuden und dem Europaschutzgebiet, wie es im Notariatsakt vom 22 Februar 2001 beschrieben ist.

Der Übernehmer verpflichtete sich darin, der Beschwerdeführerin eine lebenslange wertgesicherte Leibrente in der Höhe von ATS 100.000,00 (€ 7.267,28) p.m. zu zahlen. Die Verpflichtung zur Leibrentenzahlung erlischt spätestens mit dem Ableben der Beschwerdeführerin und auch dann, wenn die gesamthaft bezahlten Leibrenten den Betrag von € 872.074,00 erreichen.

Mit Notariatsakt vom 27. Mai 2013, nahm die Beschwerdeführerin das Anbot an. Das Forstgut ***A*** wurde zum Stichtag 31. Mai 2013 zu Buchwerten an den Übernehmer übertragen.

Sämtliche übertragenen Grundstücke haben bei der Beschwerdeführerin notwendiges Betriebsvermögen dargestellt.

Die forstwirtschaftlichen Grundstücke im Ausmaß von 350,0499 ha haben bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit gebildet.

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Schätzungsgutachten von ***Gutachter*** und der ***G*** GmbH und hinsichtlich der Einteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen und Privatvermögen werden nachstehende Werte für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Forstgut ***A*** festgelegt:

Wirtschaftsgut	Wert lt. BP	Privatvermögen	Betriebsvermögen
Grundstück ***Str2***	85.255,00	39.831,14	45.423,85
Grundstück ***Str1***	209.686,00	31.457,52	1.748.228,48
Bodenwert Wald	2.174.315,00	0,00	2.174.315,00
Straße	52.455,00	0,00	52.455,00
Wiese	92.000,00	0,00	92.000,00
Wald	1.847.664,00	0,00	1.847.664,00
Gesamt somit	4.461.375,00	71.288,66	4.390.086,34
Aufteilung in %	100%	2%	98%

3. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Feststellungen auf die folgenden Beweismittel:

Die Feststellung, dass es sich beim übertragenen Vermögen um einen forstwirtschaftlichen Betrieb handelt, ergibt sich aus der Tatsache, dass sich die Beschwerdeführerin im Schenkungsvertrag auf den Todesfall verpflichtet hat, dass sie den forstwirtschaftlichen Betrieb fortführt und dies auch tatsächlich gemacht hat. Sie hat aus diesem forstwirtschaftlichen Betrieb Einkünfte bis zu ca 27.500,00 € (Jahr 2012) erzielt.

Die Feststellungen betreffend die vorliegende Gewinnermittlungsart stützt das Bundesfinanzgericht auf eine Einsicht in den elektronischen Akt der Beschwerdeführerin, welcher bei der belangten Behörde geführt wird. Daraus ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin bis zum Zeitpunkt der Betriebsübergabe ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelt hat.

Die Feststellungen in Bezug auf den Schenkungs- und Leibrentenvertrag eröffnen sich dem Bundesfinanzgericht anhand der im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten

Aktenteile. Darin befindet sich der Notariatskat vom 22. Februar 2001 mit welchem ein Schenkungs- und Leibrentenvertrag abgefasst wurde, als auch die damit in Zusammenhang stehende Anbotserklärung und Annahmeerklärung vom 27. Mai 2013.

Die Feststellungen in Bezug auf die Verkehrswerte der übertragenen Liegenschaften und die daraus ableitbare Aufteilung in Betriebsvermögen und Privatvermögen ergeben sich für das Bundesfinanzgericht anhand der Privatgutachten ***Gutachter***, allgemein gerichtlich beeideter Sachverständiger vom 19. November 2013 in Bezug auf die Liegenschaften und auf die Gutachten der ***G*** GmbH vom 15. November 2013 in Bezug auf die Gebäude ***Str2*** und ***Str1***.

Das Gutachten eines Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Es muss einen Befund, also die Erhebung der Tatsachen nennen. Ein Gutachten, aus dem weder die zu Grunde gelegten Tatsachen erkennbar sind noch wie sie beschafft wurden, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (VwGH 28.05.1998, 96/15/0220).

Maßgebliche Faktoren, welche für die Bewertung des Waldbodens von Bedeutung sind, sind die Verkehrs- bzw. Bringungslage, Aussagen über die Ertragsbedingungen, die Geländeverhältnisse und die Einteilung in Betriebsklassen. Bei der Bewertung der Bestockung (stehendes Holz) ist eine Auflistung der vorherrschenden Baumarten, Altersklassenverteilung, Umtriebszeit, Kulturkostenstufe, Ertragsklassen, Hektarausmaß, Bestockungsgrad, Vorratsfestmeter/Hektar zur Umtriebszeit bzw. tatsächlicher Vorrat für über die Umtriebszeit liegende Bestände, Ernteverluste, erntekostenfreier Erlös pro fm (= Qualitätsziffer) und der Alterswertfaktor festzustellen.

Das vorliegende Gutachten von ***Gutachter*** vom 19. November 2013 beinhaltet die oben beschriebenen Bewertungskriterien. Es handelt sich somit um eine fachmännische Beurteilung von Tatsachen. Es wurde lege artis erstellt und haftet ihm somit kein Mangel an, welcher es als unbrauchbares Beweismittel qualifiziert.

Ebenso verhält es sich mit den Gutachten der ***G*** GmbH vom 15. November 2013 betreffend der Liegenschaften ***Str2*** und ***Str1***.

Das Gutachten zum Objekt ***Str2*** gibt über den Bodenwert und den Bauwert Auskunft und stellt in seinem Befund fest, dass die Abbruchreife des Objektes gegeben ist.

Das Gutachten zum Objekt ***Str1*** trifft detaillierte Aussagen über den Bodenwert der Grundstücke, als auch über den Bauwert der Objekte Forsthaus, Werkstatt und Lagerhalle. Es werden detaillierte Aussagen über die Bauweise und die Qualität der verwendeten Baumaterialien getroffen. Anhand von Abschlügen aufgrund von Bauschäden, Befundung des

Bau- und Erhaltungszustandes und einer Zustandsnote, geben die Gutachten Auskunft über den jeweiligen Zeitwert der Objekte.

Seitens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wurden die Verkehrswerte der Liegenschaften derart ermittelt, dass ein Forstmitarbeiter mit dem steuerlichen Vertreter eine Begehung des Waldes durchführte. Ebenfalls zur Bewertung der Grundstücke herangezogen wurde ein Artikel aus der Zeitschrift Gewinn. Letztlich wurden Erkundigungen bei den Gemeinden ***Gde1*** und ***Gde2*** eingeholt. Die Waldfläche wird pauschal mit einem Ansatz bewertet, der nicht nachvollziehbar ist.

Über die Schätzungen der beiden Gebäude liegen keine Berechnungsgrundlagen vor. Sie wurden seitens des steuerlichen Vertreters so vorgeschlagen.

Die seitens des steuerlichen Vertreters ermittelten Werte basieren nicht auf einem Gutachten, sondern lediglich auf einer Begehung durch den Forstmitarbeiter der Beschwerdeführerin, was den Wald anlangt.

Ein Gutachten liegt diesbezüglich nicht vor. Zudem gibt das Bundesfinanzgericht zu bedenken, dass der Forstmitarbeiter in einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdeführerin steht.

In Bezug auf die Verkehrswerte der Gebäude hat die Beschwerdeführerin keine Berechnungsgrundlagen vorgelegt.

Aus den oben dargelegten Gründen, schenkt das Bundesfinanzgericht den vorliegenden Gutachten von ***Gutachter*** und der ***G*** GmbH Glauben. Beide Gutachten liegen schriftlich vor, beinhalten alle von der Rechtsprechung des VwGH geforderten Kriterien und sind somit lege artis erstellt.

Die Wertermittlungen für Grund und Boden und für die Gebäude des Forstgutes ***A***, welche seitens der Beschwerdeführerin ins Treffen geführt werden, liegen in Schriftform nicht vor. Sie fußen auf keinem Gutachten, sondern lediglich auf Schätzungen des steuerlichen Vertreters und einer Wertermittlung durch den Forstmitarbeiter der Beschwerdeführerin.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die Gutachten von ***Geschenknehmer*** in Auftrag gegeben worden sind, vermögen es nicht, die Richtigkeit der vorliegenden Gutachten in Zweifel zu ziehen.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass das Grundstück ***Str2*** abbruchreif ist, es ab nicht wie der Sachverständige mit ca. 85.000,00 € sondern mit ca 330.000,00 € ist dies ein denkunmöglicher Widerspruch.

Wenn die Beschwerdeführerin die im Akt vorhandenen Gutachten als nicht lege artis kritisiert, so wird sie darauf hingewiesen, dass die von ihr vorgelegten Berechnungen nicht einmal ansatzweise den Standard der Gutachten erreicht.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sie finanziell nicht in der Lage war selbst Gutachten in Auftrag zu geben, sind angesichts des Einkommens der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum von ca 156.000,00 € 210.000 € und 200.000,00 € als klare Schutzbehauptung zu werten. Vielmehr geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass auch der Beschwerdeführerin bewusst war, dass die von Herrn DI ***Z*** in Auftrag gegebenen Gutachten im Wesentlichen richtig sind und dass daher die Beauftragung von Gegengutachten eine Geldverschwendung darstellen.

Wenn vorgebracht wird, dass Herr DI ***Z*** sehr mächtig sei und die Beschwerdeführerin über den Tisch gezogen habe, so ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin und Herr DI ***Z*** verwandt sind und die Beschwerdeführer allein auf Grund ihrer hervorragenden Einkommens- und Vermögenssituation nicht zu einem Notverkauf gezwungen war. Hätte Herr DI ***Z*** versucht die Beschwerdeführerin über den Tisch zu ziehen, hätte die Beschwerdeführerin keinesfalls das Forstgut an Herrn DI ***Z*** übergeben.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass im Europaschutzgebiet keine forstwirtschaftliche Tätigkeit möglich sei, ist falsch, zumal laut § 4 der Verordnung der Oö. Landesregierung LGBl.Nr. 37/2011 beinahe eine uneingeschränkte forstwirtschaftliche Nutzung möglich ist.

Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass jene Waldböden inklusive Waldbestand, welche in das Europaschutzgebiet fallen Privatvermögen darstellen wird nicht gefolgt. Es handelt sich dabei zu 100% um Betriebsvermögen. Wie bereits oben erwähnt, kann auch im Europaschutzgebiet eine fast uneingeschränkte land- und forstwirtschaftliche Nutzung erfolgen. Wäre im Europaschutzgebiet jegliche forstwirtschaftliche Nutzung untersagt, hätte dies zur Folge, dass er Ertragswert mit € 0,00 zu bewerten wäre. Seitens der steuerlichen Vertretung wurde das Europaschutzgebiet mit ca. € 1.472.000,00 bewertet. In dieser Hinsicht vertritt der Senat die Ansicht, dass ein wirtschaftlich denkender Unternehmer für eine Brachfläche nicht den oben angeführten Wert zum Ansatz bringt und sich diese wirtschaftliche Überlegung auch in der darauffolgenden Kaufpreisfindung bzw. in der Rentenhöhe widerspiegelt. Vielmehr hätte ein wirtschaftlich denkender Unternehmer – bei dem Erwerber handelt es sich zweifellos um einen solchen – für eine solche Brachfläche nichts bezahlt.

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, oder nicht.

Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise nicht entgegengetreten werden. Ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des täglichen Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten kann in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden (VwGH 30.1.2019, Ra 2018/16/0216).

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zu den formalen Einwänden:

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass ihr der Waldwirtschaftsplan der ***Fa1*** nicht bekannt ist und sich dieser auch nicht im BFG-Akt befindet, so ist sie darauf hinzuweisen, dass sie diesen durch Akteneinsicht beim Finanzamt jederzeit einsehen hätte können. Von verbotenem Geheimwissen kann keine Rede sein.

Die Tatsache, dass die Gutachten nicht von gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellt wurden, ändert nichts an der Tatsache, dass diese lege artis erstellt wurden.

Auch die Tatsache, dass die Gutachten keinen Zweck enthalten kann diese Gutachten nicht entkräften.

§ 4 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

§ 21 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 21 (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der

Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

§ 29 Z 1 EStG 1988 lautet wie folgt:

Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die

– freiwillig oder

– an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder

– als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder – gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 – eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer MV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind nicht steuerpflichtig.

Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes:

Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

– sie keine Betriebseinnahmen darstellen und

– sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft erfasst Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte zur Erzeugung von pflanzlichen und tierischen Produkten gerichtet sind. Sie gehört zu den betrieblichen Einkunftsarten; die Tätigkeit muss selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgen. Die Abgrenzung von den anderen betrieblichen Einkunftsarten (selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb) erfolgt nach dem Inhalt der Tätigkeit; § 21 ist daher eine *lex specialis* zu § 23.

Land- und Forstwirtschaft erfasst nur Urproduktion (E 16.9.2003, 99/14/0228, 2003, 717; E 27.11.2001, 97/14/0135, 2002, 930). Urproduktion ist die Herstellung pflanzlicher oder tierischer Produkte mit Hilfe der Naturkräfte bis zu einer Zustandsstufe, die marktfähig ist, dh auch die Aufbereitung eines Produktes durch die dessen Marktgängigkeit erst hergestellt oder verbessert wird, ist noch zur Urproduktion zu rechnen (BFH, BStBl 2009 II 40); die Urproduktion findet dort ihre Grenze, wo durch Be- oder Verarbeitung des an sich marktfähigen Urproduktes ein Produkt mit einer anderen Marktgängigkeit entsteht (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 1 – 2 zu § 21).

Für das Vorliegen von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften ist die bewertungsrechtliche Beurteilung des Grund und Bodens oder anderer Wirtschaftsgüter ohne Bedeutung.

Sind Wirtschaftsgüter daher als notwendiges Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anzusehen, stellen daraus fließende Einnahmen land- und forstwirtschaftliche Einkünfte dar, unabhängig davon, ob sie bewertungsrechtlich landwirtschaftliches Vermögen darstellen (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 2 zu § 21).

Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Holz (Forstwirtschaft im engeren Sinn) und anderer Walderzeugnisse und deren Nutzung (vgl BFH, BStBl 1976 II 482).

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald voraus; ein mit Bäumen eingefasstes landwirtschaftliches Grundstück oder einzelne Baumreihen sind kein Wald (RFH, RStBl 1942, 872).

Eine Mindestgröße des Forstareals ist nicht erforderlich, allerdings muss zumindest ein Wald im Sinne des § 1a Forstgesetzes vorliegen (Grundfläche mit forstlichem Bewuchs von mindestens 1.000 m² mit einer durchschnittlichen Breite von 10 m).

Forstlicher Bewuchs sind Holzgewächse im Sinne des Anhangs zum Forstgesetz 1975 (zB Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw). Sind diese Mindestanforderungen erfüllt, liegt grundsätzlich ein forstwirtschaftlicher Betrieb vor (EStR 2000 Rz 4200b; ebenso UFS 9.12.2009, RV/0075-L/06; ebenso Jakom/Vock, EStG9 (2016), § 21 Tz 28).

Die Größe eines Waldes hat aber für die Liebhabereibeurteilung (BFH, BStBl 1985 II 549 zur Aufforstung von einem 7.000 m² großen Brachland) und Teilbetriebsbestimmung (E 11.12.1990, 90/14/0199, 1991, 539; vgl auch EStR 2000 Rz 5135) Bedeutung (bei einer Größe des Forstgrundstückes von 14,6 ha ist jedenfalls von einem forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, UFS 14.1.2005, UFS 2005, 76).

Bei der Holznutzung sind Nachhaltsbetriebe und aussetzende Betriebe zu unterscheiden:

Forstwirtschaftliche Nachhaltsbetriebe ermöglichen auf Grund ihrer Größe und der unterschiedlichen Altersklassen der Baumbestände regelmäßige Erträge. Aussetzende Betriebe erzielen dagegen auf Grund nicht gestaffelter Altersklassen an Baumbeständen nur in Abständen von Jahrzehnten nennenswerte Erträge und erfordern deshalb auch eine geringe Bearbeitung (BFH, BStBl 1982 II 158; vgl auch EStR 2000 Rz 5135 f); für die Annahme eines aussetzenden Betriebes genügt auch die Naturverjüngung des Baumbestandes (Samenanflug, Stockausschlag; BFH, BStBl 2000 II 524).

Ob ein Forstbetrieb selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und mit Beteiligung am Wirtschaftsverkehr vorliegt, ist daher an der Betriebsart zu messen. Ein aussetzender Betrieb verliert daher nicht seine Einkunftsquelleneigenschaft, wenn über Jahre keine Bewirtschaftung erfolgt und auch keine Erträge erzielt werden, weil das natürliche Wachstum der Baumbestände zu einem Wertzuwachs führt (BFH, BStBl 1991 II 566; E 8.5.1964, 989/62, 1964, 148; BFH, BStBl 1976 II 482; siehe auch UFS 14.1.2005, UFS 2005, 76; ausführlich auch Wolff-Plottegg/Bartel, ÖStZ 1984, 55).

Für das Vorliegen eines Betriebes im Bereich der Forstwirtschaft sind daher über das Vorhandensein eines Waldes hinaus grundsätzlich keine weiteren Anforderungen zu erfüllen; Gebäude und forstwirtschaftliche Betriebsmittel gehören zum Betriebsvermögen, sind aber nicht wesensnotwendig (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 21 Anm 74).

Auf Grund der Naturverjüngung durch Samenanflug und Stockausschlag verliert daher ein aussetzender Betrieb nicht nur nicht seine Eigenschaft als Betrieb, sondern sie wird bereits dadurch begründet (EStR 2000 Rz 4200a; ebenso VwGH 3.2.1967, 1736/65, 1967, 91; UFS 20.6.2011, RV/1291-L/10; UFS 9.12.2009, RV/0075-L/06; Fellner in Hofstätter-/Reichel, EStG § 21 Tz 33; Jilch, Landwirtebesteuerung⁵, 498; Schweinberger in Trauner/Wakounig, Land- und Forstwirtschaft³, 6/5; Peyerl in Brauner/Peyerl/Pum/Urban, Rechtsformgestaltung, 39).

Zudem sind Waldbesitzer auf Grund der Forstgesetze der Länder auch zur Durchführung bestimmter Maßnahmen zur Erhaltung eines ordnungsgemäßen Zustandes des Waldes verpflichtet, sodass zumindest in diesem gesetzlich vorgegeben Mindestumfang eine forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird, was ebenfalls für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebes spricht (FG München, 15.12.2014, 7 K 2242/12).

Dementsprechend stellen auch Wälder im Sinne des Forstgesetzes im Eigentum von Nichtlandwirten forstwirtschaftliche Betriebe dar; die Veräußerung eines solchen Waldes stellt daher die Endnutzung des Holzbestandes dar und führt somit zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (EStR 2000 Rz 4200a, ebenso UFS 14.1.2005, RV/0253-W/04); wird der gesamte Wald veräußert, stellt dies eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG 1988 dar (EStR 2000 Rz 4200a, ebenso UFS 9.12.2009, RV/0075-L/06).

Den obigen Ausführungen folgend, handelt es sich bei den streitverfangenen Forstgrundstücken, jedenfalls um einen forstwirtschaftlichen Betrieb. Selbst die Forstflächen, welche im Europaschutzgebiet ***Schutz*** gelegen sind, können einer zielgerichteten, fast uneingeschränkten forstlichen Nutzung unterzogen werden. Dies wird in § 4 der Verordnung der Oberösterreichischen Landesregierung (LGBl 37/2011) geregelt.

Auf die detaillierten Ausführungen der Beschwerdeentscheidung vom 27. September 2019 wird an dieser Stelle verwiesen.

Das EStG kennt vier Arten der Gewinnermittlung. Dazu zählen der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG, der Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG und die Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG.

Die Beschwerdeführerin hat bis zum Stichtag 31. Mai 2013 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG erzielt. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG.

Im EStG findet sich keine Definition für den Begriff Betriebsvermögen. Nach der Judikatur gehören zum Betriebsvermögen alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlasst sind (E 9. 6. 1986, 84/15/0128; E 25. 10. 2006, E 24. 5. 2007, 2006/15/0031; (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 38 zu § 4).

Je nach der Beziehung zum Betrieb wird notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und Privatvermögen unterschieden. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften (E 27. 1. 1998, 93/14/0166, 1998, 469; E 25. 10. 2006, 2006/15/0152; E 22. 2. 2007, 2006/14/0022). Nur notwendiges Betriebsvermögen kann in die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 einbezogen werden (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 38 zu § 4).

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bzw notwendigen Privatvermögen richtet sich nach der gegenwärtigen tatsächlichen Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Betrieb und nicht nach einer ungewissen Möglichkeit.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (E 30. 10. 1974, 1724/72, 1975, 30; vgl auch E 12. 12. 1995, 94/14/0091, 1996, 303; E 20. 2. 1998, 96/15/0192; E 24. 10. 2002, 98/15/0083; E 2. 2. 2010, 2005/15/0165; E 20. 3. 2013, 2009/13/0259; BFH, BStBl 1976 II 179;

Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen beginnt in der Regel mit der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes (das gewillkürte Betriebsvermögen erst mit Aufnahme in die Bücher) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 40 zu § 4).

Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen richtet sich grundsätzlich nach drei Kriterien (E 22. 4. 1999, 94/15/0173; E 24. 5. 2007, 2006/15/0031):

1. Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes,
2. Besonderheiten des Betriebes sowie des Berufszweiges und
3. Verkehrsauffassung.

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; daran fehlt es, wenn der Einsatz im Betrieb als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist (E 22. 10. 1997, 93/13/0267, 1998, 469; E 20. 2. 1998, 96/15/0192, 1999, 25); es muss feststehen, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird (BFH, BStBl 1991 II 829).

Die bloße Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, begründet nicht die Eigenschaft als Betriebsvermögen, wenn die Absicht nicht nach außen zum Ausdruck kommt (E 25. 10. 1994, 94/14/0115, 1995, 308; E 25. 11. 1997, 93/14/0159, 1998, 581); diese kann allerdings als Indiz für die Betriebsvermögenszugehörigkeit berücksichtigt werden.

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen ist allerdings die Art der Nutzung (der tatsächliche Einsatz) ausschlaggebend, eine betrieblich genutzte Liegenschaft ist daher auch dann Betriebsvermögen, wenn sie nicht in die Bilanz aufgenommen worden ist (vgl E 10. 4. 1997, 94/15/0211, 1998, 193; E 22. 2. 2007, 2006/14/0022; EStR 2000 Rz 472) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 23. Lieferung 2023, RZ 41 zu § 4).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören nicht nur Wirtschaftsgüter, die dem Betriebszweck unmittelbar dienen; es genügt, dass das Wirtschaftsgut (mittelbar) dem Betrieb dient (E 19. 11. 1974, 1298/73, 1975, 29 zur Schneefräse eines Zahnarztes; E 30. 10. 1974, 1724/72, 1975, 30 zum Reitstall als Sozialeinrichtung einer Metallwarenfabrik, siehe dazu auch § 3 Tz 76; RME, SWK 1995, A 567 zu einer Holzbearbeitungsmaschine bei einer Handelsagentur; zu einschränkend daher BMF, SWK 1998, S 478, wonach notwendiges Betriebsvermögen „dem Betriebszweck unmittelbar“ dienen muss); die Verwendung der Erträge zur Bestreitung von Betriebsausgaben und zum Abdecken von Verlusten reicht allerdings nicht aus (E 17. 4. 1974, 0732/72, 1974, 245).

Für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kommt es nicht auf einen „normalen“, frei wählbaren oder allenfalls im Gesellschaftsvertrag

umschriebenen, sondern auf den tatsächlich ausgeübten Betriebsgegenstand an (E 25. 9. 2001, 96/14/0109, 2002, 644).

Notwendiges Betriebsvermögen bedeutet nicht, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb notwendig (unentbehrlich) ist, es muss keine wesentliche Grundlage des Betriebes sein; die Bezeichnung ist insoweit irreführend (problematisch daher auch die Begründung des VwGH, wenn er die Dienstwohnung für die Tochter deshalb nicht anerkennt, weil sie für den Betrieb nicht notwendig sei, E 29. 5. 1985, 83/13/0136, 1986, 106; maßgeblich ist vielmehr, ob private Motive im Vordergrund stehen, siehe auch RdW 1986, 96 und VfGH 15. 6. 1982, B 4/81, ÖStZ 1983, 109; relativierend E 27. 1. 2011, 2010/15/0197 zur Aufteilbarkeit bei objektiver Trennbarkeit, siehe auch Zorn, ÖStZ 2011, 123; zur Judikatur bezüglich Dienstwohnungen siehe unten Tz 49).

Den obigen Ausführungen folgend, ergeben sich die Wertansätze der einzelnen Wirtschaftsgüter und deren Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen für das erkennende Bundesfinanzgericht wie folgt:

Die Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter ergeben sich aus den vorliegenden Gutachten der ***G*** GmbH vom 15. November 2013 und dem Gutachten von ***Gutachter*** vom 19. November 2013.

Beide Gutachten sind in Aufbau und Conclusio in sich schlüssig, enthalten alle vom VwGH an ein Gutachten gestellten Anforderungen und sind somit lege artis erstellt.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin wurden die Verkehrswerte der Liegenschaften durch Begehung eines Forstmitarbeiters ermittelt, Durchschnittspreise aus der Zeitschrift Gewinn herangezogen und Erkundigungen in den Gemeinden ***Gde3*** und ***Gde2*** getätigt.

Schriftliche Gutachten wurden seitens des steuerlichen Vertreters nicht vorgelegt. Der Beschwerdeführerin wäre es aufgrund Ihres Einkommens, welches im Beschwerdezeitraum zwischen € 156.000,00 und € 209.000,00 gelegen ist, wirtschaftlich ohne weiteres möglich gewesen, selbst ein Gutachten in Auftrag zu geben, wenn Sie Zweifel an der Richtigkeit der gegenständlichen von der ***G*** GmbH und von ***Gutachter*** erstellten Gutachten hegt.

Zugehörigkeit Betriebsvermögen/Privatvermögen:

Grundstück ***Str2***:

Die Grundstücksfläche beträgt 1.650 m². Das Gebäude stammt aus dem Jahr 1930. Es besteht aus einem Wirtschaftsteil und zwei Wohnungen. Eine der beiden Wohnungen steht bereits länger leer. Ursprünglich wurde diese an einen Forstmitarbeiter überlassen. Die Nutzfläche der

vermieteten Wohnung beträgt 93,79 m², Bei den anderen Gebäudeteilen handelt es sich um einen Stall mit 46,07 m², einen Stadel mit 59,53 m², einem Holzlager mit 25,99 m² und einem Lagerraum mit 20,08 m².

Gemäß den Ausführungen der Beschwerdeschrift ist das gegenständliche Objekt abbruchreif, wird jedoch seitens des steuerlichen Vertreters mit € 330.000,00 bewertet. Dies ist nicht nachvollziehbar. Vielmehr ist auf Grund der Abbruchreife des Gebäudes – wie im Gutachten – der um die Abbruchkosten verminderte Bodenwert heranzuziehen.

Zum Betriebsvermögen gehören jedenfalls das Lager, der Stall, der Stadel und das Holzlager. Sie stellen notwendiges Betriebsvermögen dar. Die vermietete Wohnung gehört zum Privatvermögen. Selbst wenn man die leerstehende Wohnung dem Privatvermögen zurechnen würde, ist auf Grund des geringen Wertes der Liegenschaft hinsichtlich des Anteiles des Privatvermögens am gesamten übertragenen Vermögen vernachlässigbar.

Grundstück ***Str1***:

Das Grundstück ***Str1*** beinhaltet das Forsthaus ***A*** samt den dazugehörigen Wirtschaftsgebäuden. Die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude Werkstatt und Langerhalle stellen Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dar. Zu 30% handelt es sich um Privatvermögen in Bezug auf die Wohnräume. Zu einem Anteil von 70% handelt es sich um Betriebsvermögen. Da Gebäude wie eine Lagerhalle oder eine Werkstatt unabdingbar für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind und deshalb Betriebsvermögen darstellen, kann der Argumentation des steuerlichen Vertreters – welcher darin zu 100% Privatvermögen erblickt – nicht gefolgt werden. Zudem ist nicht nachvollziehbar, warum die Beschwerdeführerin auf den beinahe dreifachen Wert des Sachverständigen kommt.

Bodenwert Wald und Waldbestand:

Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass jene Waldböden inklusive Waldbestand, welche in das Europaschutzgebiet fallen Privatvermögen darstellen wird nicht gefolgt. Es handelt sich dabei zu 100% um Betriebsvermögen. Wie bereits oben erwähnt, kann auch im Europaschutzgebiet eine fast uneingeschränkte land- und forstwirtschaftliche Nutzung erfolgen. Wäre im Europaschutzgebiet jegliche forstwirtschaftliche Nutzung untersagt, hätte dies zur Folge, dass er Ertragswert mit € 0,00 zu bewerten wäre. Seitens der steuerlichen Vertretung wurde das Europaschutzgebiet mit ca. € 1.472.000,00 bewertet. In dieser Hinsicht vertritt der Senat die Ansicht, dass ein wirtschaftlich denkender Unternehmer für eine Brachfläche nicht den oben angeführten Wert zum Ansatz bringt und sich diese wirtschaftliche Überlegung auch in der darauffolgenden Kaufpreisfindung bzw. in der Rentenhöhe widerspiegelt. Vielmehr hätte ein wirtschaftlich denkender Unternehmer – bei dem Erwerber handelt es sich zweifellos um einen solchen – für eine solche Brachfläche nichts bezahlt.

Forststraßen:

Für einen forstwirtschaftlichen Betrieb sind Forstwege, welche der erleichterten Bewirtschaftung des Waldes und der Bringung der Holzernte dienen unentbehrlich. Es handelt sich somit zu 100% um Betriebsvermögen. Aufgrund der absoluten Notwendigkeit des Wirtschaftsgutes Forststraße für den land- und Forstwirtschaftlichen Betrieb kann diesbezüglich der Argumentation des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin – es handle sich zum 100% um Privatvermögen – nicht gefolgt werden.

Wiesen:

Wiesen stellen ebenso zu 100% Betriebsvermögen eines forstwirtschaftlichen Betriebes dar. So können diese für kurzfristige Lagerungen des geschlagenen Holzes verwendet werden. Den obigen Ausführungen folgend genügt es für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum notwendigen Betriebsvermögen, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb mittelbar dient. Dieses zumindest mittelbare dienen ist beim Wirtschaftsgut Wiese gegeben. Eine Zugehörigkeit zum Privatvermögen, wie von der steuerlichen Vertretung dargetan, ist somit ausgeschlossen.

Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen auf Grund eines Rentenstammrechts, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person abhängt (E 15.6.1977, 2722/76, 1978, 15); eine Mindestdauer ist nicht Voraussetzung (siehe Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 30; Hajicek, Rentenbesteuerung, 4 ff; EStR 2000 Rz 7003 ff); die Höhe der Renten kann unterschiedlich sein.

Eine Leibrente liegt vor, wenn jemandem für Geld oder gegen eine für Geld geschätzte Sache auf die Lebensdauer einer gewissen Person eine bestimmte jährliche Entrichtung versprochen wird (§ 1284 ABGB). Leibrenten sind somit von der Lebensdauer einer oder mehrerer Personen (des Rentenberechtigten, des Rentenverpflichteten oder dritter Personen) abhängig (§ 1285 ABGB; EStR 2000 Rz 7003); kommt eine zeitliche Befristung hinzu, liegt eine Zeitrente vor (vgl dazu EStR 2000 Rz 7006 ff). Dabei kann die Rente auf eine bestimmte Zeit beschränkt sein (abgekürzte Rente bzw Höchstzeit-Rente; zB längstens bis zu einem bestimmten Alter), oder für eine Mindestlaufzeit vereinbart sein (Mindestzeit-Rente). Ist die Leistungsdauer hingegen von Anfang an bestimmt, liegen Raten vor (UFS 19.1.2010, RV/2979-W/08; E 28.10.2010, 2010/15/0055, 2011, 331; EStR 2000 Rz 7005).

Kennzeichnend für eine Rente ist der aleatorische Charakter, der in der Ungewissheit ihrer Laufzeit besteht (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz 23. Lieferung, RZ 27 zu § 18).

Renten anlässlich der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen können eine Gegenleistungsrente (entgeltliche Kaufpreisrente ab 75% und bis einschließlich

125% des Wertes des übertragenen Betriebes 28.4.1987, 86/14/0175, 1988, 114; siehe auch § 24 Tz 177ff), eine betriebliche oder außerbetriebliche Versorgungsrente (unentgeltlich) oder eine Unterhaltsrente (unentgeltlich) darstellen (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz 23. Lieferung, RZ 57 zu § 29).

Stellt ein aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, dann sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und
- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs 1 Z 4 erster Satz) vorliegt“ (§ 29 Z 1 letzter Satz idF StRefG 2000).

Eine betriebliche oder außerbetriebliche Versorgungsrente liegt vor, wenn der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens weniger als 75% oder mehr als 125%, aber nicht mehr als 200% beträgt (EStR 2000 Rz 7013).

Mit dem StRefG 2000 ist die Versorgungsrente ausdrücklich im Gesetz geregelt worden, nachdem der VwGH die früher nur in der Rechtsprechung verankerte Versorgungsrente aufgegeben und sie als freiwillige Zuwendung dem privaten Bereich zugeordnet hat (E 26.1.1999, 98/14/0045, 1999, 436 unter Hinweis auf Doralt, RdW 1998, 517).

Die frühere Rechtsprechung galt für Renten sowohl aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, als auch aus Anlass der Übertragung von Privatvermögen (siehe dazu § 18 Tz 48ff). Mit dem StRefG 2000 ist nur für die Betriebsübertragung die außerbetriebliche sowie betriebliche Versorgungsrente wiedereingeführt worden.

Als außerbetriebliche Versorgungsrenten werden Renten verstanden, die keine angemessene Gegenleistung für die übertragene Betriebseinheit darstellen; die also im Verhältnis zum übertragenen Vermögen unangemessen niedrig oder unangemessen hoch sind. Sie dienen primär der Versorgung des Rentenempfängers und gehören daher dem privaten Bereich an; eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 liegt nicht vor und die Aufstellung einer Veräußerungsbilanz kann daher unterbleiben (etwa Tanzer in Ruppe, Familienverträge 718).

Die außerbetriebliche Versorgungsrente ist allerdings auch keine freigiebige Rente, weil sie eine – wenn auch nicht angemessene – Gegenleistung voraussetzt. Von der (steuerwirksamen) Gegenleistungsrente einerseits und der (steuerunwirksamen) freiwilligen Rente andererseits unterscheidet sich die Versorgungsrente insoweit, als die Rentenzahlungen beim Rentenempfänger von der ersten Rentenzahlung an steuerpflichtig und korrespondierend beim Rentenverpflichteten sofort abzugsfähig sind.

Steuerwirksam sind Versorgungsrenten jedoch nur bei der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (außerbetriebliche Versorgungsrente). Die Rentenzahlungen müssen nicht unmittelbar dem Veräußerer zukommen, sondern können auch an ihm nahestehende Personen erfolgen (keine Personenidentität – vgl UFS 10.12.2013, RV/0401-I/11 zu einem echten Vertrag zugunsten Dritter, der zur Übertragung der Einkunftsquelle führt).

Eine spätere Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes durch den Nachfolger ändert nichts an der Steuerpflicht (EStR 2000 Rz 7029f, wonach die Übernahme der Rentenverpflichtung durch den Erwerber Teil des Kaufpreises ist). Die spätere Entnahme eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb, die mit einer Rente anteilig in einem Wertverhältnis steht, hat ebenso wenig eine Auswirkung auf die ursprüngliche Typisierung der Rente (EStR 2000 Rz 7028). Erwerben mehrere Personen einen Betrieb und besteht eine gesamtschuldnerische Verpflichtung zu einer Versorgungsrente, ist eine Aufteilung unter den Steuerpflichtigen zulässig (E 26.4.2012, 2008/15/0234 zu § 18 Abs 1 Z 1; § 18 Tz 50).

Die außerbetriebliche Versorgungsrente führt zu einer unentgeltlichen Übertragung der betrieblichen Einheit. Beim Rentenempfänger begründen die vereinnahmten Renten sofort steuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG. Für den Rentenleistenden, der die Buchwerte gemäß § 6 Z 9 lit a fortzuführen hat, sind die gezahlten Renten Sonderausgaben.

Eine außerbetriebliche Versorgungsrente kommt nur unter Lebenden in Betracht, während im Todesfall der Rechtsgrund in der Annahme der Erbschaft besteht (siehe auch § 18 Tz 49/2) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz 23. Lieferung, RZ 61 ff zu § 29).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde ein forstwirtschaftlicher Betrieb, das Forstgut ***A*** von der Beschwerdeführerin an ***Geschenkenehmer*** in Form eines Schenkungs- und Leibrentenvertrages unentgeltlich übertragen.

Wegen der nur geringfügigen privaten Nutzung von Gebäudeteilen hat nach Ansicht des erkennenden Senats keine Änderung der Rente im Ausmaß der teilweise den privat genutzten Grundstücken zuzurechnenden Rentenanteils (unter 5%) in eine Unterhaltsrente zu erfolgen. Es ist insgesamt von einem Übergang der wirtschaftlichen Einheit „Forstgut ***A***“ und von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente auszugehen. Die erhaltenen Rentenzahlungen stellen zu 100% Einkünfte im Sinne des § 29 EStG dar.

Aufgrund der Tatsache, dass sämtliche unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsgüter – den obigen Ausführungen folgend – zum Betriebsvermögen zu zählen sind, liegt gesamthaft eine steuerpflichtige außerbetriebliche Versorgungsrente vor.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit den klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Es handelt sich einzig und allein um eine Sachverhaltsfrage. Die Zulässigkeit der ordentlichen Revision war somit zu versagen.

Feldkirch, am 16. Mai 2024