

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache *A.*, *B.* und *C.* als (ehemalige) Miteigentümerinnen an den Liegenschaften KG *x1*, EZ *x2*, *x3* und *x4*, Steuernummer *xx*, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. November 2020 betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2012 gemäß § 188 BAO nach einer am 13. April 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2012 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		1.109.079,80 Euro
In den Einkünften enthalten: Veräußerungs- und Aufgabegewinne		1.107.749,61 Euro
C. *.C-Adr.* *StNr.C.*	Anteil Einkünfte	369.249,87 Euro
A. *A.-Adr.* *StNr. A.*	Anteil Einkünfte	369.249,87 Euro
B. *B-Adr.* *B-StNr.*	Anteil Einkünfte	369.249,87 Euro

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

Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligte (Miteigentümerinnen), denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO). Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an die Zustellbevollmächtigte (die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs

GmbH) gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen (§ 101 Abs. 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die **Beschwerdeführerin (Bf.)** ist eine Miteigentümerinnengemeinschaft der Miteigentümerinnen *A.*, *B.* und *C.*, die an den Liegenschaften KG *x1* *G.* EZ *x2*, *x3*, *x4* bestanden hat. Diese Liegenschaften samt darauf befindlichem Forsthaus (ehemaliges Gasthaus „*GH*“), einem Holzhaus („Stöckl“) und einer Scheune samt Einrichtung, jagdlichen Einrichtungen (Hochstände, Futtergrippe etc.) samt dem dort betriebenen jagd- und forstwirtschaftlichen Betrieb und der mit den Liegenschaften verbundenen Befugnis zur Eigenjagd wurde mit Kaufvertrag vom 27.11.2012 um einen Kaufpreis in Höhe von 3.700.000 Euro an die *L.* Vermögensverwaltungs GmbH veräußert.

2. Mit der am 29.10.2013 abgegebenen **Feststellungserklärung 2012** wurden der Veräußerungsgewinn mit 981.345,49 Euro angegeben und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 979.577,32 Euro erklärt. Dazu wurde auf ein Gutachten des Forsttechnischen Büros *M.* vom 7.12.2012 zurückgegriffen, mit welchem der Bestandswert der Liegenschaft mit insgesamt 1.075.750 Euro (Bestandeswert stehendes Holz 880.000 Euro zuzüglich des Wertes bestehender Forststraßen 37.500 Euro abzüglich des Wertes noch zu bauender Forststraßen -175.000 Euro zuzüglich des Wertes der Eigenjagd 333.250 Euro) angegeben wurde.

3. Ein **Ergänzungsersuchen** des Finanzamtes vom 11.12.2018, mit dem die Bf. aufgefordert wurde, auch die Werte für Grund und Boden sowie Gebäude und Inventar bekannt zu geben, beantwortete die Bf. mit einem Schreiben vom 31.5.2019, in dem diese Werte angegeben und der Veräußerungserlös von 3.700.000 Euro wie folgt aufgeteilt wurde (in Euro):

	Stehendes Holz	Jagdrecht	Grund und Gebäude	Einrichtung	
Holzbestand	880.000,00				
Forststraße	37.500,00				
Zu bauende Forststraßen	-175.000,00				
Zwischensumme	742.500,00	333.250,00	2.558.980,00	65.270,00	3.700.000,00
Veräußerungskosten	-19.559,55	-8.778,75	-67.410,78	-1.719,40	-97.468,48
Gewinn	722.940,45	324.471,25	2.491.569,22	63.550,60	3.602.531,52

Der Veräußerungsgewinn wurde sodann als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit den Gewinnanteilen aus der Veräußerung des stehenden Holzes und des Jagdrechtes abzüglich anteiliger Veräußerungskosten und des Buchwertes in Höhe von 66.066,21 Euro ermittelt. Der Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden sowie der Gebäude war als Bemessungsgrundlage für die ImmoEST ebenso wenig Teil des Veräußerungsgewinnes wie der steuerfreie Gewinn aus der Veräußerung der Einrichtung.

4. Abweichend von dieser Feststellungserklärung stellte das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt, nunmehr Finanzamt Österreich, mit dem **angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheid 2012** vom 19.11.2020 den Veräußerungsgewinn mit 1.702.776,00 Euro und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 1.701.445,81 Euro fest und teilte diese Einkünfte zu je einem Drittel den Miteigentümerinnen zu. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, das Gutachten sei lediglich bei den Werten für den Waldbestand (880.000 Euro), die Forstwege (37.250 Euro) und das Jagdrecht (333.500 Euro) nachvollziehbar. Der Abschlag für noch zu bauende Forststraßen in Höhe von 175.000 Euro beim Bestandeswert sei nicht zu rechtfertigen, da die geringe Erschließung des Waldes schon in die Bringungskosten eingegangen sei und nicht noch einmal berücksichtigt werden könne. Zu den Bodenwerten Wald, Landwirtschaft und Bauland seien keine nachvollziehbaren Angaben gemacht worden. Die Einsichtnahme in den Flächenwidmungsplan (Stand August 2013) habe ergeben, dass die gegenständliche Fläche (2.769.275m²) zur Gänze als Grünland Forst gewidmet sei. Bauland liege nicht vor. Bei den vorhandenen Gebäuden handle es sich um solche auf landwirtschaftlich genutzten Flächen.

Der Wert des Waldbodens werde wie folgt geschätzt:

Für das Gebiet der politischen Gemeinde *G.* lägen für den Zeitraum 2000-2011 32 Vergleichspreise für Wald vor. 15 Transaktionen, die im Zeitraum 2009-2011 durchgeführt worden seien, wiesen keine signifikant höheren Quadratmeterpreise als die 17 Kaufpreise auf, die bis 2009 zu beobachten gewesen seien. Vom Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung sei der gemeine Wert für Waldboden Ertragswald anhand der vorliegenden Vergleichspreise mit 0,40 je m² geschätzt worden. Die Ertragswaldfläche betrage 2.178.647m². Die Waldbodenflächen des Schutzwaldes außer Ertrag umfassten 531.392m² und würden mit dem halben Bodenwert des Ertragswaldes geschätzt. Der Waldbodenwert werde somit mit gerundet 977.800 Euro geschätzt.

Der Bodenwert für die landwirtschaftlichen Flächen werde mit gerundet 46.300 Euro geschätzt, die Gebäudegrundflächen mit gerundet 42.300 Euro. Die Schätzwerte für die Gebäude setzten sich aus einem Schätzwert für die Wohngebäude in Höhe von 178.000 Euro und einem Schätzwert für die Scheune von gerundet 7.000 Euro zusammen und betrügen insgesamt 185.000 Euro.

Der Schätzwert für das Inventar könne nicht höher als mit 45.000 Euro angesetzt werden.

Diese Werte seien wie folgt auf den Verkaufserlös aufzuteilen (in Euro):

Wirtschaftsgut	Schätzwert	Anteil%	Anteil Verkaufserlös
Waldboden	977.800	38,39%	1.420.430
Waldbestand	880.000	34,55%	1.278.350
Forstwege	37.500	1,47%	54.390
Jagdrecht	333.250	13,08%	483.960
Landwirtschaft	46.300	1,82%	67.340
Gebäude	185.000	7,26%	268.620
Grundfläche Gebäude	42.300	1,66%	61.420
Inventar	45.000	1,77%	65.490
Gesamt	2.547.150	100%	3.700.000

Diese Aufteilung führe zu folgendem Veräußerungsgewinn im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (in Euro):

Waldbestand	1.278.350
Forstwege	54.390
Jagdrecht	483.960
Gesamt	1.816.700
Anteil Veräußerungskosten	-47.857
-Buchwert	-66.066
Veräußerungsgewinn	1.702.776

Die übrigen Wertansätze entfielen auf die Bodenwerte und die Gebäude und seien mit einem Gesamtwert von 1.817.810 Euro abzüglich fiktiver Anschaffungskosten in Höhe von 1.563.316,60 Euro mit einem Betrag von 254.493,40 Euro zu je einem Drittel bei den Miteigentümerinnen der ImmoEST zu unterwerfen.

5. In der **Beschwerde** wandte die Bf. gegen die Bescheidbegründung des Finanzamtes zusammengefasst ein, das Finanzamt unterstelle, dass ein „Liebhaberpreis“ bezahlt worden sei. Dabei übersehe es aber, dass ein überhöhter Kaufpreis nur auf die Wertsteigerung bei Grund und Boden zurückgeführt werden könne. Es sei allgemein bekannt, dass in den Jahren nach der Finanzkrise ab 2008 ein regelrechter „Run“ auf Immobilien stattgefunden habe. Neben Immobilien im urbanen Bereich seien auch Großflächen im ländlichen Raum davon betroffen gewesen. So habe etwa der Trend im März 2009 berichtet: *„Nach dem ernüchternden Crash auf den Finanzmärkten, bei dem bevorstehenden Abschwung der Weltkonjunktur und der Angst vor Inflation sind Investitionen in solide Werte wie Grund und Boden begehrt wie nie zuvor“*. An

dieser Einschätzung habe sich bis heute nichts geändert, wie der Titel der Salzburger Nachrichten im Jänner 2020 „*Wald ist bei Investoren heiß begehrt. Angesichts niedriger Zinsen fließt viel Geld in Grund und Boden*“ zeige. Zudem versuche das Finanzamt, sich über die allgemeinen Entwicklungen der Marktlage (gestiegene Immobilienpreise) dadurch hinwegzusetzen, dass es den der Kaufpreisaufteilung zugrundeliegenden Bewertungsgutachten auf tendenziöse Weise jegliche Beweiskraft abspreche. Hierbei stelle das Finanzamt Vergleiche zu insgesamt 31 Liegenschaftstransaktionen her, die in keiner Weise mit der verfahrensgegenständlichen Transaktion vergleichbar seien.

Zu den Bestandeswerten bemerkte sie, der Abschlagswert für noch zu bauende Forststraßen in Höhe von 175.000 Euro, wie im Bewertungsgutachten des Forsttechnisches Büros *M.* GmbH ausgewiesen, sei sehr wohl zu berücksichtigen. Das Argument des Finanzamtes, dass es durch den Abschlag des Wertes der noch zu bauenden Forststraßen zu einem doppelten Abzug der Bringungskosten komme, gehe schon deshalb ins Leere, da die Erschließung des Waldes durch Forststraßen die Voraussetzung für die Bringung sei.

Zu den Bodenwerten Wald, Landwirtschaft und Bauland seien vom Finanzamt keine nachvollziehbaren Angaben gemacht worden.

a) Sachwert Waldboden

Die vom Finanzamt herangezogenen 32 Vergleichstransaktionen (tatsächlich seien es nur 31) seien sowohl in zeitlicher als auch sachlicher Hinsicht untauglich, zudem sei nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt aus diesen Vergleichstransaktionen einen Waldbodenpreis von 0,40 €/m² herleite. Schließlich fehle auch jegliche Rechtfertigung für eine Differenzierung in Wald in Ertrag und Wald außer Ertrag.

Richtigerweise sei der Waldbodenpreis anhand von vier Parametern zu ermitteln, und zwar einer Analyse der Branche, einer Preisableitung von Vergleichspreisen sowie der Anwendung von Praktikermethoden, und zwar der Wertrelation Waldboden:Wiese:Acker = 1:2:3 sowie der Annahme, dass der Waldbodenwert 1% - 2% des Baulandpreises betrage. Das arithmetische Mittel aus diesen 4 Werten ergebe einen Waldbodenpreis von 0,78 Euro/m². Bei einer Waldfläche von 2.700.479 m² ergebe das einen Waldbodenwert in Höhe vom gerundet 2.110.000 Euro.

b) Sachwert landwirtschaftliche Böden/Wiesen

Die Schätzung des Wertes der landwirtschaftlichen Flächen mit 0,80 Euro/m² durch das Finanzamt sei nicht nachvollziehbar. Im Gemeindegebiet *G.* seien landwirtschaftliche Flächen rar. Die Grünflächen bestünden in der Regel aus Wiesen oder Hutweiden. Die Bf. habe für die Ermittlung des Sachwertes den Sachverständigen DI *M.* beauftragt. Dieser habe Transaktionen mit einem Preisband zwischen 1,31 Euro/m² und 3,35 Euro/m² erhoben und den

Bodenwert nach Ausscheiden des signifikant höchsten Wertes von 3,35 Euro/m² mit 1,67 Euro/m² ermittelt. Der Bodenwert der landwirtschaftlichen Fläche betrage daher 98.000 Euro.

c) Sachwert Bauland

Wie das Finanzamt auf die Werte für die Baufläche von 40 Euro/m² und für die Gartenfläche von 25 Euro/m² gekommen sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Für die Ermittlung dieser Werte werde auf das beiliegende Gutachten der *Ö.* GmbH, Mag. Michael *B.*, verwiesen. Dieser habe den Bodenwert der Baufläche mit 93.000 Euro bewertet.

d) Sachwert Gebäude

Auch die Ermittlung des Sachwertes für das Gebäude sei nicht nachvollziehbar.

Auch in diesem Fall werde auf das Gutachten der *Ö.* GmbH verwiesen. Mit diesem Gutachten werde der Sachwert des Wohnhauses mit 416.280 Euro, der Sachwert der Scheune inklusive Heuboden mit 101.900 Euro, der Sachwert des Nebengebäudes inklusive Erdkeller mit 107.698 Euro und der Sachwert der Außenanlagen mit 20.000 Euro bewertet. Das ergebe eine Summe an Neubauwerten von 645.878 Euro. Von dieser Summe sei ein Abschlag von 5 % für Baumängel und Bauschäden und ein weiterer Abschlag i.H.v. 43 % für das Alter der Gebäude abgezogen worden, was einen Bauzeitwert von 349.742,94 Euro ergeben habe.

e) Sachwert Inventar

Der Wert des Inventars sei mit 65.270 Euro geschätzt worden, was einem Anteil am Gesamtkaufpreis von 1,76 % entspreche. Damit liege der Wertansatz für das Inventar deutlich unter jenen 10 % des Gesamtkaufpreises, den das Finanzamt als noch angemessen bezeichnet habe. Die Kachelöfen seien nicht wie das Finanzamt behaupte mit dem Gebäude fest verbunden, sondern stünden zum Teil auf Füßen und seien nur mit einem Abzugsrohr als einzige Verbindung mit dem Kamin verbunden, sodass die Verbindung mit dem Gebäude jederzeit leicht aufhebbar sei und es sich somit auch nicht um selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter handle. Die Bf. habe die Werte für die einzelnen Inventargegenstände zum Stichtag im November 2012 bewertet, das Finanzamt hingegen habe die Wertermittlung nach Verkaufswerten im Jahr 2019 vorgenommen. Eine Wertermittlung sieben Jahre nach dem maßgeblichen Verkauf taue aber nicht als Ansatz bei der Kaufpreisaufteilung. Zudem widerspreche es jeder Erfahrung, dass ein Gebäude, das im Jahr 1904 errichtet und nur bis maximal 1917 als Gasthaus, danach aber vom neuen Eigentümer ausschließlich privat genutzt worden sei, weiterhin mit Gasthausmöbeln eingerichtet sei. Wie auch aus dem Gutachten der *Ö.* GmbH hervorgehe, seien in den Jahren 1964-1966 umfassende Umbau- und Renovierungsarbeiten am Objekt durchgeführt worden. Ab diesem Zeitpunkt sei das Haus von

dem Vater der Miteigentümerin bis zu dessen Ableben stilvoll mit wertvollen Bauernmöbeln (Antiquitäten) ausgestattet worden.

f) Auf der Basis dieser Wertermittlungen ergäben sich folgende Sachwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter und der gesamten Liegenschaft (in Euro):

Bodenwert (stehendes Holz)	705.000
Jagdrecht	333.250
Forststraßen	37.500
Waldboden	2.110.000
Lw. Boden	98.000
Grundstücke, Gebäude	443.000
Inventar	65.000
Summe	3.792.000

Da somit kein überhöhter Kaufpreis vorliege, stelle sich die Frage der Kaufpreisaufteilung nicht. Da es sich bei den Bestandswerten um statische Werte handle, könne der erzielte Kaufpreis in Höhe von 3.700.000 Euro ausschließlich auf die ab 2008 nachweislich gestiegenen Preise für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zurückgeführt werden.

6. Mit dem erwähnten **Verkehrswertgutachten der *Ö.* GmbH** wurde der Verkehrswert der Liegenschaft mit Gebäude mit den Grundstücksnummern *GSt.1* und *GSt.2* mittels der Sachwertmethode wie folgt ermittelt:

Für den Grundwert wurden folgende Flächen herangezogen:

Grundstücksnummer	Fläche	Widmung/Nutzung
GSt.1	839m ²	Bauland Wohngebiet
	91m ²	Grünland
GSt.2	840m ²	Bauland Wohngebiet
	826m ²	Gründland

Dazu wurde angegeben, die gegenständlichen Grundstücke seien 2012 als Grünland, Land- und Forstwirtschaft bzw. Forst/Wald gewidmet, jedoch bebaut gewesen. Daher würden die bebauten Flächen inklusive zusätzlicher Flächen für etwaige Neben- und Außenflächen als Bauland Wohngebiet bewertet, was der gängigen Wohnwidmung im gegenständlichen Gemeindegebiet entspreche. Der Grundstückspreis sei aus 5 Vergleichstransaktionen zwischen 2009 und 2012, alle in *P.*, mit 55 Euro/m² ermittelt worden, für die Restflächen seien ca. 10 % vom Wert des Baulandes im Zuge der Bewertung angesetzt worden. Die vergleichsweise bessere Lage in *P.* sei mit einem weiteren Abschlag von 10% berücksichtigt worden. Der nicht gebundene Grundwert sei mit 92.771,25 Euro, der gebundene Grundwert nach einem Abschlag wegen Bebauung von 5% und einem Ansatz für die Restflächen (917 m²) mit 87.727,75 Euro ermittelt worden.

Der Gebäudewert wurde aus dem Neubauwert auf Preisbasis zum Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung des Bau- und Erhaltungszustandes und des Alters des Gebäudes ermittelt. Dabei wurde von folgenden Nutzflächen ausgegangen:

Hauptgebäude (Erd- und Dachgeschoß) 208,14 m², Nebengebäude Obergeschoß 40,41 m², Nebengebäude Erdgeschoß und Erdkeller 43,70 m², Scheune 75 m², Scheune restliche Flächen 259 m², Gesamtfläche 626,25m².

Die Neubaukosten Hauptgebäude (208,14 m²) wurden mit 2.000 €/m², die Neubaukosten Nebengebäude (40,41 m²) mit 1.800 Euro/m², die Neubaukosten Nebengebäude Erdgeschoß Erdkeller (43,70 m²) mit 800 Euro/m², die Neubaukosten Scheune (79 m²) mit 150 Euro/m², die restlichen Flächen Scheune (259 m²) mit 350 Euro/m² und die Außenanlagen pauschal mit 20.000 Euro angesetzt, was zu einem Neubauwert in Höhe von 645.878 Euro führte. Nach einem Abschlag wegen Baumängel in Höhe von 5% und einem weiteren Abschlag für das Alter in Höhe von 43% ergab sich ein Bauzeitwert in Höhe von 349.742 Euro.

Der Verkehrswert für Bauland, Gärten und Gebäude betrug nach diesem Gutachten gerundet insgesamt 443.000 Euro.

7. Mit Ergänzungsschreiben vom 10.2.2021 legte die Bf. ein **Gutachten zur Ermittlung des Bodenwertes der Liegenschaft von DI *N.*** vom 31. Jänner 2021 vor.

Darin gab der Gutachter zunächst eine Übersicht über die einzelnen Grundstücke der Liegenschaft mit den dazugehörigen Flächenangaben:

Boden Baufläche Gebäude	369 m ²
Boden Lw (Wiesen)	57.455 m ²
Boden Lw verbuscht	1.371 m ²
Boden Wald	2.700.479 m ²
Wasser	371 m ²
Forststraßen	5.683 m ²
Gärten	1.061 m ²
Sonstiges (Straßen)	2.486 m ²
Summe	2.769.275 m ²

Die Flächenangaben wurden den Eintragungen im Grundbuch entnommen.

Im ersten Schritt wurden Vergleichspreise für größere Waldflächen (zumindest in Eigenjagd-Größe), für landwirtschaftliche Flächen und für Bauland ermittelt.

Für die Ermittlung der Waldpreise wurden insgesamt 22 als „brauchbar“ bezeichnete Vergleichswerte für Waldflächen im Umkreis von 40 km im Zeitraum 2004-2019 herangezogen.

Die Verkaufspreise für diese Liegenschaften wurden mit zwischen 0,69 Euro/m² und 2,57 Euro/m² und der daraus gezogene Mittelwert 1,58 Euro/m² ermittelt.

Eine Auswertung im mittleren Umkreis von 25 km ergab einen Mittelwert von 1,65 Euro/m² und im engsten Umkreis von 15 km einen Mittelwert von 1,64 Euro/m². Im Zeitraum zwischen 2008 und 2012 wurden Verkaufsfälle in einem Umkreis von 40 km mit einem Preisband zwischen 0,69 Euro/m² und 2,28 Euro/m² und im Durchschnitt 1,10 Euro/m² herangezogen. Im engeren Umkreis von 15 km wurden vier Vergleichspreise zwischen 0,71 Euro/m² und 2,28 Euro/m² mit einem Durchschnitt von 1,24 Euro/m² gefunden.

Für die Ermittlung des Bodenpreises für landwirtschaftliche Flächen wurden einerseits größere Verkäufe landwirtschaftlicher Flächen aus den Jahren 2006-2019 und andererseits reine landwirtschaftliche Bodenpreise ab dem Jahr 2014 aus der Gemeinde *G.* und den umliegenden Gemeinden unabhängig von ihrer Größe abgefragt. Nach Ausscheiden der Verkäufe mit Quadratmeterpreisen über drei Euro verblieben 21 Verkäufe mit einem Durchschnittspreis von 1,73 Euro/m² für den landwirtschaftlichen Boden. Die aktuellen Durchschnittspreise für Grünland für die Gemeinde *G.* und seine umliegenden Gemeinden seien aufgrund von Abfragen auf www.bodenpreise.at von IMMOUnited mit 1,77 Euro/m² ermittelt worden. Da es sich in den erwähnten Gemeinden üblicherweise um Grünland handle und Ackerbau nicht oder nur in einem geringen Ausmaß vorkomme, wurden nur die Vergleichspreise für Wiesen für die Ermittlung des Bodenpreises herangezogen. Laut IMMOUnited liege der aktuelle Durchschnittspreis bei 1,51 Euro/m² in der Gemeinde *G.* und bei 1,77 Euro/m² in der unmittelbaren Region. Der Bodenpreis für die landwirtschaftliche Nutzung Wiese wurde daher für das Jahr 2012 mit 1,60 Euro/m² angesetzt.

Für das Bauland wurde vom Bodenpreis laut Verkehrswertgutachten in Höhe von 55 Euro/m² im Jahr 2012 ausgegangen.

In weiterer Folge wurde der Vergleichswert für die forstliche Liegenschaft mit 1,50 Euro/m² als Gesamtwert (Bestands- und Bodenwert) für die weiteren Berechnungen herangezogen. Zur Begründung für diesen Waldbodenpreis wurde zunächst auf den durchschnittlichen Bodenpreis i.H.v. 1,24 Euro/m² anhand der vier Vergleichsfälle im Umkreis von 50 km im Zeitraum zwischen 2008 und 2012 verwiesen. Aufgrund der geringen Anzahl der Vergleichspreise im engeren Umkreis sei auch auf die Entwicklung des forstlichen Immobilienpreises über die Jahre hinweg Rücksicht zu nehmen. Dieser habe eine steigende Tendenz erkennen lassen. Zu berücksichtigen sei ferner, dass das Preisniveau für größere Immobilien deutlich höher sei als für kleinere Grundstücke, wodurch sich deutlich höhere Quadratmeterpreise ergäben. Die eingehende Analyse der Kaufverträge und der natürlichen Gegebenheiten zeige, dass die ausgewählten Vergleichsfälle im überwiegenden Maß sehr ähnlich seien und damit auch eine gute Basis für die Vergleichbarkeit böten. Eine gesonderte Bewertung von Schutzwaldflächen außer Ertrag erscheine im gegenständlichen Fall als nicht

notwendig, da die Beschaffenheit und Lage der Vergleichsfälle durchaus der zu bewertenden Immobilien entspreche. Ferner sei zu berücksichtigen, dass die gegenständliche Liegenschaft mit rund 278 ha eine Größe habe, die eine sinnvolle Jagdbewirtschaftung und eine Aufteilung auf zwei eigenständige Eigenjagden zulasse. Die gute Erreichbarkeit der Liegenschaft aus dem Wiener Ballungsraum und den südlich davon gelegenen Speckmantel lasse eine sehr gute Vermarktung zu, was sich wertsteigernd auswirke.

Ausgehend vom angenommenen Wald Bodenpreis i.H.v. 1,50 Euro/m² sei der Waldbodenpreis nach LINDEMANN (1992) mit 50 % des Waldpreises bzw. mit 0,75 Euro/m² anzusetzen.

Zur Verprobung des Waldbodenpreises wurde eine Ableitung der Preise nach der Relation Wald: Wiese: Acker = 1:2:3 vorgenommen. Auf Basis des Vergleichswertes für Wiesenböden in Höhe von 1,60 Euro/m² errechne sich ein Waldbodenpreis von 0,80 Euro/m². Dieser etwas höhere Wert könne durch die geringe, aber doch vorhandene Unschärfe bei der Abgrenzung der Acker- und Wiesenbodenpreise bei den Vergleichspreisen erklärt werden.

Der Waldbodenpreis könne auch aus dem Baulandpreis (55 Euro/m²) abgeleitet und wie folgt festgesetzt werden:

- a) Waldboden: Bauland = 1:70 bzw.
- b) Waldbodenwert ist 1-2 % des Baulandpreises

Die Wertrelation unter a) ergebe einen Durchschnittswert für Waldboden von 0,78 Euro/m² und unter b) eine Preisspanne von 0,55 Euro/m² bis 1,10 Euro/m², womit sich für Waldboden ein Durchschnittswert von 0,82 Euro/m² ergebe. Aus dem Schnitt der Vergleichspreise für Bauland ergebe sich ein Waldbodenpreis i.H.v. 0,80 Euro/m².

Daraus sei ersichtlich, dass die Preisspanne zwischen gerundet 0,75 Euro/m² und 0,80 Euro/m² liege. Auf Basis dieses Preisbandes, den Plausibilisierungen und der Erfahrung des Gutachters werde aus fachlicher Sicht ein Waldbodenpreis von 0,78 Euro/m² im Jahr 2012 als gerechtfertigt und realistisch erachtet. Bei einer Gesamtwaldfläche von 2.700.479 m² ergebe das einen Waldbodenwert von insgesamt 2.106.374 Euro.

8. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 25. Jänner 2024 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und stellte den Veräußerungsgewinn mit 1.415.731,00 Euro und die Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft mit 1.414.400,81 Euro fest. Zur Begründung verwies es auf ein als "Gemeiner Wert Wirtschaftsgüter zu Kaufvertrag TZ *1*" bezeichnetes forstwirtschaftliches Gutachten des Finanzamts Österreich. In diesem Gutachten wurden die Sachwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter wie folgt bewertet:

FAÖ Stellungnahme III 11.3.2025				
	Wirtschaftsgut	Fläche	€/m ²	Sachwert
Bestandwert	Waldwert			880.000
	Abschlag *M.*			-175.000
	Summe			705.000
	Forstwege			37.500

	Jagdwert			333.250
Bodenwerte	Waldaußer Ertrag	531.400 m ²	0,25	132.850
Waldboden	Wald in Ertrag	2.166.770 m ²	0,50	1.083.385
Waldboden gesamt		2.698.170 m²		1.216.235
Grund LW	Wiesen	57.685 m ²	1,05	60.569,25
Grund LW	Verbuschte Flächen	1.371 m ²	0,75	1.028,25
Grund LW gesamt		59.056 m²		61.597,50
Bodenwert	Straßenverkehrsanlagen	4.380 m ²	1,05	4.599,00
Bodenwert	Forststraßen	5.682 m ²	0,50	2.841,00
Bodenwert	Abbauflächen	536 m ²	0,50	268,00
Bauland	Bauland	400 m ²	30,00	12.000,00
	Gärten	1.051 m ²	15,00	15.765,00
Gebäude	Gebäude			185.300,00
Inventar	Inventar			40.500,00
Summe		2.769.275m²		2.614.855,50

a) Gemeiner Wert Waldboden

Der gemeine Wert für den Waldboden wurde zusammengefasst wie folgt ermittelt: Zunächst wurden 41 vergleichbare Verkäufe aus dem Einzugsgebiet der Katastralgemeinden *G.*, S., und *R.* im Zeitraum 2000 -2020 herangezogen und diese Transaktionen zu Dreijahresclustern zusammengefasst und daraus ein Mittelwert von 1 Euro/m² ermittelt. Bei den Waldtransaktionen wurde ein Preisauftrieb in Höhe von 5,2% pro Jahr und unter Anwendung dieses Prozentsatzes mit Ausnahme der Periode 2009-2011 für die herangezogenen Zeiträume ein durchschnittlicher Waldpreis von ca. 1,70 Euro je m² ermittelt. Für den Zeitraum 2009-2011 wurde eine Valorisierung zum Bewertungsstichtag mit 10% pro Jahr vorgenommen. Der auf den Vertragsstichtag zum 27.11.2012 qualifizierte Verkaufspreis wurde danach mit einem Mittel von 1,0945 Euro errechnet. In weiterer Folge wurden Einflussfaktoren auf gezahlte Waldpreise in der Form von Betriebsgröße, Anzahl Felder, Arrondierung, Zugangsbedingungen (Anschluss an öffentliches Wegenetz), Lasten, Gebäude, Hangneigung, Schutzwaldanteil, Rauigkeit und Lieferdistanz untersucht. Der Einflussfaktor Betriebsgröße wurde derart berücksichtigt, dass für Waldgrundstücke ab einer Größe von 100 ha ein signifikanter Preisanstieg unterstellt wurde, wobei mit zunehmender Größe eine Preisdegression zu beobachten sei. Dieser Preisanstieg sei mit den mit den Grundstücken regelmäßig verbundenen Eigenjagden und Gebäuden zu erklären. Für die Ermittlung des durchschnittlichen Waldbodenpreises seien daher nur die Grundstücke zwischen 30 ha und 100 ha mit einem Durchschnittspreis von abgerundet 1,00 Euro/m² heranzuziehen. Ferner wurden für die Einflussfaktoren Feldstärke, Rauigkeitsindex und Lieferdistanz in Summe Abschläge von 10 % berücksichtigt. Der Waldwert wurde danach vom Ausgangswert von 1 Euro je m² abzüglich von 10 % mit 0,90 € je m² ermittelt, der Bodenwert wurde mit 55% des Waldpreises bzw. mit 0,50 Euro je m² geschätzt.

b) Bodenpreis landwirtschaftlich genutzte Flächen

Für die Ermittlung des Bodenpreises für landwirtschaftlich genutzte Flächen zog der Amtssachverständige zehn Transaktionen zwischen den Jahren 2001 und 2017 heran. Nach Ausscheiden der zwei Extremwerte ermittelte er aus diesen Transaktionen einen durchschnittlichen Wert von 2,0455 Euro je m². Unter Berücksichtigung des Bewertungsgrundsatzes L-6.1-05 im aktuell gültigen Bewertungskatalog für Ziviltechniker nahm er einen Abschlag von 50 % auf den Durchschnittspreis an und ermittelte so einen Bodenpreis in Höhe von 1,05 Euro/m².

c) Sachwert Bauland

Den Bodenpreis für Bauland ermittelte der Gutachter unter Heranziehung von 15 Transaktionen von Baugrundstücken in einer Distanz von 7 km zum bewerteten Objekt bzw. der nächstgelegenen Grundstücke zu diesem Objekt im Zeitraum 2006-2016. Für diese Transaktionen ermittelte er einen gemeinen Wert für Bauland von 30 Euro/m² und einen gemeinen Wert für die Gärten in Höhe von 15 Euro/m².

d) Sachwert Gebäude

Zum Sachwert für das Gebäude bemerkte der Gutachter zunächst, das Gutachten der *Ö.* GmbH leide unter dem wesentlichen Mangel, dass kein Befund vor Ort durchgeführt worden sei. Zudem sei zu unterscheiden, ob ein Gebäude regelmäßig oder durchgehend bewohnt werde, was im Laufe der Zeit wesentliche Auswirkungen auf den technischen Zustand der Gebäudesubstanz habe.

Im Zuge der Kaufpreiserhebungen sei erhoben worden, dass in der Ortschaft *G.* im Jahr 2015 für ein ähnlich großes Wohngebäude (Grundstücksgröße 415 m², Baufläche Gebäude 226 m²) ein Kaufpreis von 60.000 Euro bezahlt worden sei. Ein Wertverhältnis von etwa zwei gleichgroßen Gebäuden in ähnlicher Lage mit einem ähnlichen Alter und einem ähnlichen Bauzustand von etwa 1:4 sei nicht nachvollziehbar.

e) Inventar

Für das Inventar sei eine Marktrecherche auf den Internetplattformen Willhaben, Amazon und eBay durchgeführt worden. Für Gegenstände, die anhand der Beschreibung nicht aufzufinden gewesen seien, seien die von der Bf. angegebenen Preise übernommen worden. Danach habe sich mit Stichtag Jänner 2024 für das Inventar ein Wert von gerundet 40.500 Euro ergeben.

9. Im Vorlageantrag vom 18.7.2024 wandte die Bf. auf der Grundlage von Stellungnahmen der Gutachter DI *N.* und Mag. *B.* von der *Ö.* GmbH gegen das Gutachten des Finanzamtes ein:

Die Valorisierung der **Waldverkaufspreise** mit 5,2 % pro Jahr sei nicht nachvollziehbar, die Valorisierung der Durchschnittspreise je drei Jahrescluster führe zu einem tendenziell

niedrigeren Ergebnis als eine Valorisierung auf Einzelvertragsebene. Völlig unverständlich sei auch, wieso zunächst eine Valorisierung auf einen Stichtag Ende 2019 vorgenommen werde, obwohl der verfahrensgegenständliche Bewertungsstichtag der 27.11.2012 sei. Ferner sei unerklärlich, wie das Finanzamt auf den Mittelpreis von 1,0945 Euro/m² gekommen sei. Nach dem Gutachten von DI *N.* betrage der auf den Transaktionsstichtag valorisierte Durchschnittspreis 1,35 Euro/m². Das Einzugsgebiet sei deutlich zu eng gefasst. Betrachte man ähnliche edaphische, thematische und Reliefmerkmale und die gute Erreichbarkeit von Wien bzw. Ballungszentren im Osten, könnten ebenso gut Vergleichspreise im Umkreis von 30-40 km herangezogen werden. Das Finanzamt habe zwar 41 Vergleichstransaktionen ermittelt, sei aber offenbar doch nicht von diesen ausgegangen, sondern habe nur die Vergleichspreise für Liegenschaften mit einer Größe zwischen 100 ha und 200 ha herangezogen. Wenn das Finanzamt bei diesen Vergleichspreisen auf einen Mittelpreis von einem Euro je m² gelangt sei, habe es offenbar einen Abschlag für Eigenjagden und Gebäude vom zunächst ermittelten Mittelwert in Höhe von 30% bis 37,5 % berücksichtigt. Ein Abschlag in dieser Höhe wäre aber nur dann gerechtfertigt, wenn 100 % der Vergleichsaktionen entsprechende Gebäudeflächen beinhalten würden. Tatsächlich enthielten aber sechs der sechzehn hinsichtlich ihrer Größe vergleichbare Transaktionen keine Gebäude. Für Eigenjagden und Gebäude seien lediglich Abschläge in Höhe von je 10 % angemessen und zu berücksichtigen. Auch für die Vornahmen der übrigen Abschläge für die Anzahl Felder, Rauhigkeit und Lieferdistanz bestehe kein Grund, da einerseits Wegegemeinschaften und Vereinbarungen mit benachbarten Waldbesitzern bestünden und andererseits diese Wertminderungen bereits im Bestandswert berücksichtigt worden sein. Für die Festsetzung des Wald Bodenwertes mit 0,50 Euro fehle jegliche Begründung. Eine gesonderte Bewertung des Schutzwaldes außer Ertrag wie vom Finanzamt vorgenommen sei nicht gerechtfertigt, da Forstliegenschaften in vergleichbarer Größe in dieser Region bereits einen ähnlichen Schutzwald Anteil außer Ertrag beinhalteten und der Preis für den Schutzwald in den Durchschnittspreis der Vergleichstransaktionen eingeflossen sei.

Das Finanzamt setzte den **gemeinen Wert für Straßenanlagen** mit 1,05 Euro je m² und für **Forststraßen und Abbauflächen** mit 0,50 Euro je m² an und führt dazu 14 Vergleichspreise an, eine Ableitung dieser Werte aus diesen Vergleichspreisen sei dem Gutachten des Finanzamtes aber nicht zu entnehmen. Der vom Finanzamt ermittelte Preis scheine zudem zu niedrig zu sein, er müsste vielmehr 6,50 -7 Euro/m² betragen.

Für die Ermittlung des gemeinen Wertes für **landwirtschaftlich genutzte Flächen** ziehe das Finanzamt im Gutachten sechs Transaktionen der Periode 2006-2017 heran, unterlasse es aber darzulegen, inwieweit diese Grundstücke tatsächlich mit der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft vergleichbar seien. Ein Abschlag von 50 % unter Verweis auf den Bewertungskatalog für die Fachbereiche Land- und Forstwirtschaft vom 1.11.2005 der Bundeskammer für Ziviltechniker L-6.1-05 sei nicht gerechtfertigt, zumal das Finanzamt diesen Abschlag nicht begründet habe und zudem die beschwerdegegenständlichen Flächen im Agrar-Atlas als Wiesen mit drei und mehr Nutzungen aufschienen und tatsächlich auch an einen

benachbarten Bauern verpachtet und tatsächlich zumindest zweimal pro Jahr gemäht worden seien.

Wie das Finanzamt den **gemeinen Wert für verbuschte** Flächen (0,75 € je m²) ermittelt habe, sei nicht nachvollziehbar.

Für die Ermittlung des **gemeinen Wertes für Bauland** habe das Finanzamt von 46 Liegenschaften 43 herangezogen, welche 43 Liegenschaften das seien, gehe aus dem Gutachten aber nicht hervor. Von den für die Ermittlung des gemeinen Wertes letztlich verbliebenen 15 Transaktionen habe das Finanzamt jene drei Vergleichsfälle mit den höchsten Preisen ausgeschieden, die Transaktionen mit den niedrigsten Preisen aber in der Vergleichsrechnung belassen. Das sei nicht nachvollziehbar. Der mit dem *Ö.* GmbH aus Vergleichspreisen für den Zeitraum 2009-2012 in der Gemeinde *P.* ermittelte Vergleichspreis sei aufgrund der vergleichsweisen besseren Lage dieser Gemeinde mit einem Abschlag von 10 % korrigiert worden. Der sodann festgesetzte Baulandpreis sei im Gutachten von DI *N.* plausibilisiert worden. Die im Dezember 2020 und Jänner 2021 geltenden Durchschnittspreise laut www.bodenpreise.at für Bauland hätten sich für die Gemeinde *G.* bei 63,70 Euro/m² je Quadratmeter und für die Gemeinde S. mit 26,04 Euro/m² belaufen. Für die Gemeinde *G.* sei dieser Wert am Tag am 18.7.2024 auf rund 80,14 Euro/m² gestiegen. Daraus sei ersichtlich, dass für die Gemeinde S., die ca. 14 km südwestlich von *U.* im Bezirk *N.* liege, hinsichtlich der Preise für Bauland mit der Gemeinde *G.* nicht vergleichbar sei. Weshalb das Finanzamt der gemeine Wert für Gärten mit dem halben Baulandpreis angesetzt habe, sei aus der Begründung nicht erkennbar.

Zum Argument des Finanzamts, die Ermittlung des **Gebäudewertes** durch das Gutachten *Ö.* GmbH sei nicht nachvollziehbar, weil kein Befund vor Ort aufgenommen worden sei, sei zu sagen, dass auch das Finanzamt für die Ermittlung seines Gebäudewertes keinen solchen Befund aufgenommen habe. Immerhin habe dem Gutachter Mag. *B.* bei seiner Schätzung umfangreiche Unterlagen wie z.B. Grundrisspläne der Gebäude, eine umfangreiche Fotodokumentation, Informationen zur Baugeschichte der Baulichkeiten, insbesondere über größere Umbauten und Sanierungen, welche auch zum Teil anhand von Rechnungen nachgewiesen wurden, zur Verfügung gestanden. Welche Unterlagen das Finanzamt für seine Schätzung verwendet habe, sei nicht bekannt. Auch sei nicht ersichtlich, wie das Finanzamt zu Neubaukosten i.H.v. 1.500 Euro/m² für das Gebäude und 350 Euro/m² für die Scheune gelangt sei und woraus es die Schätzung der Restnutzungsdauer ableitete. Das Finanzamt irre auch in der Annahme, die Scheune sei vom Erwerber abgerissen worden, woraus es offensichtlich ableitete, dass die Scheune abbruchreif gewesen und keinen Wert mehr gehabt habe. Tatsächlich sei die Scheune aber nicht abgerissen worden, sondern am 8.1.2014 abgebrannt. Was das vom Finanzamt herangezogene Vergleichsgrundstück anlange, sei zu sagen, dass dieses mit dem beschwerdegegenständlichen Grundstück nicht vergleichbar sei, da jenes, wie den Fotos auf Google Maps zu entnehmen sei, sich in einem schlechten Erhaltungszustand

(aufsteigende Feuchtigkeit im Mauerwerk an der Giebelfassade, Wasserschäden in den Gesimsbereichen an beiden Fassaden, Fassadenputz und -anstrich schadhaft, Dachdeckung offensichtlich alt, Fenster renovierungsbedürftig) befinde und damit sanierungsbedürftig sei. Weiters sei im Grundbuch für dieses Grundstück eine wertmindernde Dienstbarkeit des „Gehens und Fahrens“ eingetragen, die nach dem Verkauf weiterbestehen soll. Im Gegensatz dazu befinde sich das beschwerdegegenständliche Gebäude in unmittelbarer Nähe zweier Jugendstilvillen und einer denkmalgeschützten Meierei umgeben von Wald ca. 6,5-7 km vom Ortszentrum vom *G.* entfernt direkt im Jagdgebiet in einem geschlossenen Areal in einer sehr schönen Umgebung und sei über eine Asphaltstraße sehr gut und leicht erreichbar. Dieses Gebäude sei auch oft bewohnt und immer instandgehalten worden und befinde sich daher in einem sehr guten Erhaltungszustand.

Das Finanzamt habe das **Inventar** mittels Recherchen in Versteigerungsplattformen wie ebay, willhaben und anderen zum Stichtag Jänner 2024 ermittelt. Da sich bei diesen Versteigerungsplattformen die Preise gemäß Angebot und Nachfrage bildeten, sei der Bewertungsstichtag von essenzieller Bedeutung, eine Bewertung müsse immer zum jeweiligen Transaktionsstichtag stattfinden und nicht anhand von zwölf Jahre später geltenden Marktwerten. Die Bewertung des Finanzamtes sei daher zurückzuweisen.

10. Nach einer **Vorlageerinnerung** vom 18.12.2024 und einem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes auf Aktenvorlage vom 16.1.2025 legte das Finanzamt am 12.3.2025 die Beschwerde samt bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht vor. Zusammen mit dieser Beschwerdevorlage legte das Finanzamt eine weitere Stellungnahme des Forstsachverständigen vom 11.3.2025 zu den Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag vor. In dieser Stellungnahme wurde der Baulandpreis auf 31,50 Euro je Quadratmeter und der gemeine Wert für Gärten auf 15,75 Euro je Quadratmeter abgeändert. Im Übrigen blieb der Gutachter bei seinen bisherigen Ansätzen. Die Abänderung bei den Bodenpreisen für Bauland und Gärten führte zu Bodenwerten in Höhe von insgesamt 1.314.693,75 Euro und zu einer Summe an Sachwerten für die gesamte Liegenschaft i.H.v. 2.616.243,75 Euro.

In dieser Stellungnahme nahm er zum Gutachten von DI *N.* vom 31.1.2021 Bezug wie folgt: DI *N.* habe in diesem Gutachten 22 Vergleichspreise für die Ermittlung des Waldbodenpreises angeführt. Er habe dabei aber nicht erläutert, was er unter dem Begriff „brauchbar“ verstehe, ferner habe er auch keine Valorisierung und keine Harmonisierung der stark voneinander abweichenden Preise und auch keinen Ausschluss von Ausreißern vorgenommen. Was die Ableitung der Bodenwerte aus den Waldvergleichspreisen angehe, wende DI *N.* zwar dieselbe Bewertungsmethode wie der Gutachter des Finanzamtes an, weiche aber insofern davon ab, als nach dem aktuell gültigen Bewertungskatalog für Ziviltechniker im Bewertungsgrund F-1.1-05 ein Bodenwertanteil vom Waldpreis i.H.v. 50 % vorgeschlagen werde, während DI *N.* einen Anteil des Bodens am Waldpreis i.H.v. 60 % annehme. Der Verkauf von Waldflächen bestehe aus vier Verkäufen, nämlich von Waldboden,

von Waldbestand, von Eigenjagdrecht und von Wohn- und Wirtschaftsgebäuden. Der Bewertungsgrundsatz F-1.1-05 gehe von einer Aufteilung von Waldboden und Waldbestandes aus. Jagdrechte und Wohnung- und Wirtschaftsgebäude seien in dieser Aufteilung nicht enthalten. DI *N.* hätte daher die Werte für Jagdrechte und Wohn- und Wirtschaftsgebäude vor der Aufteilung in Bodenwert und Bestandwert heraus rechnen müssen. Die im Gutachten von DI *N.* dargestellte Liste von Vergleichspreisen liefere praktische Anhaltspunkte und stelle das Marktgeschehen auf dem Liegenschaftsmarkt für Eigenjagden plakativ dar, eigne sich aber nicht für die Herleitung von Bodenwerten bei Waldböden.

Zu den Vergleichspreisen für die Ermittlung des gemeinen Werts der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke durch DI *N.* im Gutachten vom 31.1.2021 sei zu sagen, dass die landwirtschaftlich genutzten Flächen der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nicht nur aus Grünland bestünden. Es hätte daher für die Ackerflächen ein Abschlag vorgenommen werden müssen. Die landwirtschaftlich genutzten Flächen seien beim beschwerdegegenständlichen Objekt lagemäßig gegenüber den Vergleichspreisen stark benachteiligt, denn sie lägen weit abseits von Verkehrswegen und Siedlungsgebieten. Dieser Umstand hätte ebenfalls durch einen Abschlag berücksichtigt werden müssen. Es sei ferner auch keine Valorisierung berücksichtigt worden, die verwertbaren Vergleichspreise seien 2-8 Jahre nach dem Stichtag im Jahr 2012 erzielt worden. Auch diesem Umstand hätte mit einem Abschlag Rechnung getragen werden müssen. Der Verweis auf www.bodenpreise.at habe sich auf aktuelle Bodenpreise bezogen, also auf Preise, die acht Jahre nach dem Bewertungsstichtag erzielt worden seien. Darüber hinaus sei allgemein bekannt, dass die Werte, die auf www.bodenpreise.at publiziert werden würden, bestenfalls eine Plausibilisierung von Ergebnissen zuließen, aber niemals eine Vergleichswertanalyse ersetzen könnten, weil unbekannt sei, aus welchen Transaktionen heraus die Werte in www.bodenpreise.at gebildet würden.

Bei den Bodenpreisen verweise DI *N.* auf eine Publikation in www.bodenpreise.at für das Jahr 2020, stelle selbst jedoch keine Vergleichspreise für Bauland zur Verfügung. Diese Vorgangsweise entspreche jedoch nicht den Bestimmungen der ÖNORM B 1802-1. DI *N.* übernehme ungeprüft Bodenwerte eines fremden Gutachtens (Mag. *B.*) und plausibilisiere diese mit einer Internetpublikation zu einem stark abweichenden Stichtag. Die von DI *N.* abgeleiteten Bodenwerte für Bauland eigneten sich daher nicht als Vergleichswert für Bauland der in Rede stehenden Liegenschaft. Zum Verkehrswertgutachten von Mag. *B.* vom 24.3.2020 sei zu sagen, dass sämtliche Vergleichspreise in diesem Gutachten aus *P.* stammten, einem regionalen Zentrum mit entsprechender Infrastruktur. Hier bestehe keine Vergleichbarkeit mit der in Rede stehenden Liegenschaft. Übernehme man die in der Stellungnahme von Mag. *B.* angeregten Veränderungen und schränke den Beobachtungszeitraum auf die Jahre 2006-2014 ein, ergebe sich ein (gegenüber dem Erstgutachten) abweichender Baulandpreis i.H.v. 31,5 Euro/m² anstelle von 30 Euro/m² und ein Bodenpreis für Gärten und hausnahe landwirtschaftlich genutzte Flächen i.H.v. 15,75 Euro je

Quadratmeter anstelle von 15 Euro je Quadratmeter. Eine markante Preissteigerung im Zeitraum 2006-2014 sei nicht erkennbar.

11. Auf diese Stellungnahme des Gutachters des Finanzamts erstattete die steuerliche Vertretung der Bf., gestützt auf eine Stellungnahme von DI *N.* vom 21.6.2025, am 1. Juli 2025 eine **Replik**, die mit zusammengefasst folgendem Inhalt:

In seiner Stellungnahme weise DI *N.* darauf hin, dass bei der Ermittlung des Waldbodenpreises durch den Gutachter des Finanzamtes auf seine Stellungnahme vom 16. Juni 2024 inhaltlich nicht eingegangen worden sei. Die Aussage, es liege eine zweifelsfrei gegebene Datenbasis vor, werde entschieden zurückgewiesen. Die Vergleichspreislisten des Finanzamtes Österreich seien lückenhaft und nicht bzw. nicht schlüssig nachvollziehbar dokumentiert. 10 Vergleichsfälle seien ohne ausreichende Begründung ausgeschlossen worden, mehrere relevante Transaktionen mit Eigenjagdgröße seien unberücksichtigt geblieben. Es sei zu einer statistischen Verzerrung durch Kleinsttransaktionen gekommen. Bei der Berechnung und Ableitung des Waldbodenpreises sei der angenommene Durchschnittswert i.H.v. 1,0945 Euro/m² nach wie vor unüberprüfbar, die Clusterung nach 3-Jahres-Zeiträumen sei ohne Erklärung erfolgt. Einflussfaktoren wie Topographie, Erschließung etc. seien ohne zugängliche Datenquellen herangezogen worden. Der Bodenwert für den Schutzwald sei weiterhin mit dem halben Waldbodenpreis angesetzt worden, Bewertungsansätze mit einem Abschlag von insgesamt 70 % seien methodisch und sachlich nicht fundiert. Es sei die Markt- und Bewertungsentwicklung nicht berücksichtigt worden. Seit 2008 habe es eine starke Nachfrage nach größeren Liegenschaften mit Eigenjagd gegeben. Die Preise seien durch Kapitalflucht und Bodenwertsteigerung deutlich gestiegen. Der Bewertungskatalog der Ziviltechniker aus dem Jahr 2005 sei teilweise veraltet.

Die steuerliche Vertretung selbst wiederholte im Wesentlichen die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente und wies neuerlich darauf hin, dass die Ableitung der gemeinen Werte für Straßenverkehrsanlagen, Forststraßen, Abbauflächen und verbuchte Flächen immer noch nicht begründet worden sei. Auch fehle immer noch eine Begründung, weshalb das Finanzamt den Bodenpreis für Gärten mit dem halben Baulandpreisansatz annehme.

Beim gemeinen Wert für Bauland habe das Finanzamt nur scheinbar die seitens Mag. *B.* in seiner Stellungnahme vom 27.6.2024 angeregten Veränderungen betreffend TZ *2* (56 Euro/m²) und TZ *3.* (32 Euro/m²) übernommen. Diese zwei Transaktionen beträfen ein und dasselbe Grundstück. Der Amtssachverständige beziehe nunmehr beide Transaktionen in seine Bewertung ein. Da jedoch der Verkauf im Falle der TZ *3.* unter Auflagen und Belastungen erfolgt sei und aus diesem Grund einen niedrigen Verkaufspreis aufweise, wäre diese Transaktion nicht in die Berechnungen einzubeziehen gewesen. Da der Amtssachverständige neuerlich die Bewertung betreffend den Bodenwert Bauland verändert habe, verblieben in Abweichung zu der ursprünglichen Bewertung nunmehr

acht Grundstücke in den Vergleichspreisen. Weiters führe dies dazu, dass im oben angeführten Fall die höher bewertete Liegenschaft TZ *2* wieder ausgeschieden werde und die niedriger bewertete, aber nicht vergleichbare und daher auszuscheidende Liegenschaft TZ *3.* in der Bewertung verbleibe, es somit zu keiner Veränderung der ursprünglichen Bewertung komme. Eine Abweichung von 35 % vom Mittelwert sei nicht begründet worden.

Das Finanzamt verzichte weiterhin auf eine Valorisierung der erhobenen Vergleichspreise für den gesamten Zeitraum 2006-2008 mit der Begründung, dass es in der gegenständlichen Region keine Wertsteigerung habe feststellen können und unterstelle somit, dass sämtliche Baugrundstücke im gegenständlichen Gebiet einen Wertverlust erlitten hätten. Eine solche Schlussfolgerung erscheine nicht nachvollziehbar.

12. Am 13. April 2026 fand die beantragte mündliche Beschwerdeverhandlung vor dem Einzelrichter statt. Über den Verlauf der Verhandlung wurde eine Niederschrift aufgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Streitfrage

1. In Streit stand die Frage, wie der Veräußerungspreis auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Liegenschaften aufzuteilen war. Diese Aufteilung war notwendig, um den Teil des Veräußerungspreises, der sich auf die Wirtschaftsgüter des Bestandes der Liegenschaften, das waren das stehende Holz, die Forststraßen und die Eigenjagd, und jenen Teil, der sich auf die Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude bezog, zu bestimmen. Der Gewinn aus der Veräußerung der Bestandeswerte unterlag als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 EStG 1988 der allgemeinen Besteuerung nach der Progression, der Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden samt Gebäude hingegen unterlag gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a und § 30 EStG 1988 der Besteuerung nach den Bestimmungen über die Immo-Est mit dem festen Steuersatz von 25%. Die Streitfrage war auf den nachfolgend dargelegten Rechtsgrundlagen zu entscheiden:

2. Rechtliche Grundlagen

1. Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Z1) sowie Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder Forstwirtschaft zusammenhängt (Z 4).

2. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 auch die Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988.

3. Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 kann der Veräußerungsgewinn von Grundstücken, die - wie im Beschwerdefall - einem Betriebsvermögen zugehörig sind, pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden, sofern der Grund und Boden am 31.3.2012 nicht steuerverfangen war.

4. Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung unterlagen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25%. Der Begriff Grundstück umfasst gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

5. Aufgrund der zitierten gesetzlichen Bestimmungen unterlagen der Veräußerungsgewinn, soweit er auf die mit dem Betrieb des gegenständlichen Forstbetriebes verbundenen Wirtschaftsgüter stehendes Holz, Forststraßen und Jagdrecht entfiel, gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, soweit er auf Grund und Boden sowie Gebäude entfiel, hingegen, weil die in Rede stehenden Liegenschaften am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 mit 25% der ImmoESt, während der Anteil, der auf das Inventar entfiel, steuerfrei blieb.

6. Die Ermittlung des Teiles des Veräußerungserlöses, der den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft unterliegt (Bestandswert), und jenem, der mit der Immo-ESt zu versteuern ist (Grund und Boden, Gebäude), kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch Aufteilung der Sachwerte der betreffenden Liegenschaften erfolgen (vgl. zB. VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027; VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0044; VwGH 05.03.2025, Ra 2023/15/0117). Die Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach als unbedenklichen und sachgerechten Aufteilungsmaßstab von Gesamtkaufpreisen im Zusammenhang mit Grundstücken angesehen (vgl. zu Waldverkäufen auch VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027, sowie zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits zuletzt VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0044).

7. Im Hinblick darauf waren die Verkehrswerte des nackten Grund und Bodens und der Gebäude einerseits und des stehenden Holzes, des Jagdrechtes und der Forststraßen andererseits zum Stichtag, das war der Tag der Veräußerung der Liegenschaften am 27.11.2012, zu ermitteln und der erzielte Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (vgl. VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 24.06.2003, 2003/14/0027). Für die Bewertung galt ein objektiver Maßstab, subjektive Beweggründe waren nicht berücksichtigt (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175).

8. Die einzelnen Werte waren grundsätzlich nach der Verhältnismethode aufzuteilen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 21, Anmerkung 78 ff und 176 ff; EStR 2000

Rz 5082 ff sowie UFS 6.8.2003, RV/2079-W/02 mwN). Die Verhältnismethode kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem vereinbarten Gesamtkaufpreis liegt (vgl. BFG 19.4.2018, RV/4100412/2014 mit Verweis auf VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; VwGH 16.3.1989, 88/14/0073). Die Differenzmethode kommt nur zur Anwendung, wenn der erzielte Veräußerungspreis mit dem Verkehrswert in allen Positionen ident ist (vgl. UFS 19.8.2013, RV/0553-I/09).

9. Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Zu den Beweismitteln zählen auch von den Parteien vorgelegte Sachverständigengutachten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0079). In Betracht kommen Sachverständigengutachten typischerweise über den Verkehrswert eines Grundstückes (vgl. BFG 15.1.2019, RV/5101123/2015).

10. Ein Sachverständigengutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar ist, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (vgl. z.B. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Für die Sachverständigen gibt das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) einen rechtlichen Rahmen für die Bewertung von Immobilien vor, ohne allzu enge Grenzen für diese Tätigkeiten zu ziehen. Wichtige Grundlagen für die Liegenschaftsbewertung enthält ferner die ÖNORM B 1802, die die im LBG enthaltenen Begriffe konkretisiert und ergänzt und neben allgemeinen Grundsätzen wie z.B. Befundaufnahme, Sorgfaltsmaßnahmen, Genauigkeitspflicht, Hinweispflicht und allgemeinen Gutachtenserfordernissen auch die berücksichtigenden Einflussgrößen der Wertermittlung und die im LBG bereits enthaltenen Wertermittlungsverfahren (vgl. *Hauswurz/Prader*, Liegenschaftsbewertungsgutachten, Seite 12f). Weitere Grundlagen für Sachverständige bilden die Bewertungsgrundsätze der Bundeskammer der ZiviltechnikerInnen. Da im Steuerrecht eigene Wertbegriffe und gesetzliche Bewertungsbestimmungen bestehen und auch kein Verweis in den Abgabenvorschriften auf das LBG oder die ÖNORM B 1802 besteht, besteht im Abgabenverfahren allerdings keine Bindung an diese Vorschriften (vgl. z.B. *Hauswurz/Prader*, Liegenschaftsbewertungsgutachten, Seite 16f.; *Lenneis*, Bewertung von Liegenschaften im Abgabenrecht, immolex 2005, 141).

11. Das Gutachten eines Sachverständigen unterliegt der freien Beweiswürdigung (vgl. z.B. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015). Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen (vgl. VwGH 20.5.1983, 81/16/0105). Bei widersprechenden Gutachten hat die Behörde in der Begründung ihres Bescheides in schlüssiger Weise darzulegen, welche Erwägungen dafür maßgebend waren, das eine Beweismittel dem anderen vorzuziehen (vgl. z.B. VwGH 15.4.1988, 85/17/0086; VwGH 23.1.1996, 93/14/0083-0085; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

12. Aufgrund der vorgelegten Akten und insbesondere der von den Parteien vorgelegten Sachverständigengutachten und den dazu abgegebenen Stellungnahmen kam das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu nachfolgend dargelegten (Sachverhalts)Feststellungen betreffend die Sachwerte der in Rede stehenden Liegenschaften:

3. Sachverhalt

Allgemeines:

1. Die in Rede stehenden Liegenschaften liegen zwischen 80 km und 100 km von Wien entfernt östlich von *G.* zwischen Hinterschaid, *U.* und Rossstallfelsen und dem nördlich davon gelegenen Großen und Kleinen Rossstall im Gemeindegebiet *G.*, Bezirk Wiener Neustadt. Grundbuchsrechtlich befinden sich die Liegenschaften in der Katastralgemeinde *x1* *G.* und sind unter den Einlagenzahlen EZ *x2*, *x3*, *x4* im Hauptbuch des Grundbuchs eingetragen.
2. Die Liegenschaften bestehen weit überwiegend aus Wald, vorwiegend Nadelbäume (Fichte, Kiefer), und im geringeren Ausmaß aus Wiesen. Sie sind durch Forststraßen erschlossen und sind mit einem 1904 errichteten Wohngebäude mit Nebengebäude und Scheune bebaut. Mit ihnen verbunden ist zudem die Befugnis zur Eigenjagd. Auf ihnen wurde bis 2012 der land- und forstwirtschaftliche Betrieb „Jagd- und Forstgut *F.*“ betrieben.
3. Die Gesamtfläche der Liegenschaften betrug zum Bewertungsstichtag am 27.11.2012 2.769.275 m² (276,92 ha), wobei die Gesamtflächen der unter EZ *x2* zusammengefassten Grundstücke 2.170.372 m², jene unter EZ *x3* 451.750 m² und jene unter EZ *x4* 147.153 m² umfassten. Im Einzelnen setzten sie sich aus den nachfolgend dargestellten Grundstücks- bzw. Nutzungsarten und Gesamtflächen zusammen:

Waldboden in Ertrag	2.169.079 m ²
Wald außer Ertrag	531.400 m ²
Waldfläche gesamt	2.700.479 m ²
Felder/Wiesen	57.455 m ²
Verbuschte Flächen	1.371 m ²
Wiesen/Felder gesamt	58.826 m ²
Sonstige Straßen	2.486 m ²
Forststraßen	5.683 m ²
Wasser	371 m ²
Baufläche (Gebäude)	369 m ²
Gärten	1.061 m ²
Fläche gesamt	2.769.275 m ²

4. Die Bauflächen und Gärten befanden sich auf den Grundstücken EZ *x2* Grundstücke *GSt.1*, *GSt.2* und *GSt.3*, die Gärten auf den Grundstücken *GSt.1* und *GSt.3*. Auf diesen Grundstücken befanden sich drei Baukörper, und zwar ein Wohngebäude mit einer Nutzfläche von 208,14 m², einem Nebengebäude mit einer Nutzfläche von 84,11 m² und einer Scheune samt Heuboden mit einer Nutzfläche von 334 m².

5. Die Liegenschaften standen bis zu ihrer Veräußerung im (Drittel-)Miteigentum von *C.*, Wien, Mag. *A.*, Wien und *B.*, Paris.

6. Mit Kaufvertrag vom 27.11.2012 wurden die Liegenschaften samt dem dort betriebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den darauf befindlichen Gebäuden samt Einrichtungen und der Eigenjagd um einen Verkaufspreis in Höhe von 3.700.000 Euro verkauft.

7. Käuferin der Liegenschaften war die *L.* Vermögensverwaltung GmbH, FN *X.*, *L-Adr.*. Gesellschafterin der *L.* Vermögensverwaltung GmbH war die KF Privatstiftung, Geschäftsführer *CF.*.

8. Anlass für die Veräußerung der im Familienbesitz stehenden Liegenschaften war das Ableben des langjährigen Pächters im Jahr 2010. Daraufhin entschlossen sich die Miteigentümerinnen am 18.12.2011, Dr. *MH.* mit der Veräußerung zu beauftragen. Verhandlungsbasis waren 4,2 Mio Euro, positive kaufpreisbestimmende Faktoren für die Preisfindung waren die Größe der Liegenschaften, deren Lage, das schöne Gebäudeensemble mit einem Privathaus aus der Jahrhundertwende mit Kachelöfen sowie das schöne Umfeld, als negative Faktoren galten die schlechte Bonität des Waldes und die schwache Erschließung.

Schätzung der Sachwerte:

9. Die Summe der **Bestandeswerte** wurde mit 1.075.750 Euro geschätzt. Diese Werte setzten sich zusammen aus dem Wert für stehendes Holz in Höhe von 880.000 Euro, dem Wert der bestehenden Forststraßen in Höhe von 37.500 Euro und dem Wert des Jagdrechtes in Höhe von 333.250 Euro. Wertmindernd wurden die erst noch zu errichtenden Forststraßen mit 175.000 Euro veranschlagt.

10. Der **Bodenwert für den Wald in Ertrag** wurde mit 0,69 Euro/m² geschätzt. Der **Bodenwert für den Wald außer Ertrag** wurde mit 75% des Bodenwertes für den Wald in Ertrag mit 0,52 Euro/m² geschätzt.

11. Ebenso mit 0,69 Euro/m² wurden die Forststraßen (5.683m²) und die Wasserflächen (371m²) geschätzt.

12. Bei den **landwirtschaftlich genutzten Grundflächen** der in Rede stehenden Liegenschaft handelte sich nahezu ausschließlich um Wiesen, eine Ackernutzung erfolgte kaum. Für das

Flächenausmaß ging das Bundesfinanzgericht von der Gesamtfläche Wiesen laut Grundbuch im Umfang von 57.455m² und verbuschten Flächen im Umfang von 1.371 m² aus.

Der **Bodenwert für die Wiesen** wurde mit 2,04 Euro/m² geschätzt, jener für die verbuschten Flächen mit der Hälfte des Bodenwertes für Wiesen, das waren 1,02 Euro/m².

Zu den landwirtschaftlichen Flächen kamen auch noch die im Grundbuch mit einer Fläche von 2.486 m² ausgewiesenen Straßen. Auch diese Flächen wurden mit dem Bodenwert für Wiesen geschätzt.

13. Beim Bodenwert für **Bauland** ging das Bundesfinanzgericht von einer Grundfläche Bauland im Umfang von 369 m² und einer Grundfläche für Gärten im Umfang von 1,061 m² laut den Eintragungen im Grundbuch aus.

Der Bodenwert für Bauland wurde mit 40 Euro/m² geschätzt, der Bodenwert für Gärten mit der Hälfte, also mit 20 Euro/m².

Der Bodenwert für Bauland betrug somit $369 \times 40 = 14.760$ Euro, der Bodenwert für Gärten beträgt $20 \times 1.061 = 21.220$, was einen gesamten Bodenwert Bauland in Höhe von 35.980,00 Euro ergab.

14. Verkehrswert **Gebäudewert**:

14.1. **Wohnhaus (ehemaliges Gasthaus „*GH*“):**

Das Wohnhaus wies am Bewertungsstichtag eine Nutzfläche von 208,14 m² (127,90 m² Erdgeschoß, 80,24 m² Dachboden) auf. Es wurde 1904 errichtet und gelangte 1917 in den Besitz der Familie der Beschwerdeführerinnen. Es wurde in Massivbauweise errichtet und verfügte über ein Krüppelwalmdach mit Gaupen. Die Putzfassade war teilweise mit Schindeln verkleidet. Die Heizung erfolgte über eine Zentralheizung und zusätzlich mit Kachelöfen und einer Elektroheizung. 1930 wurde eine zweite Küche durch einen Zubau aus Holz eingerichtet, 1993 erfolgte der Einbau einer Holzdecke im Wohnzimmer. Zwischen 1964 und 1966 kam es zu umfassenden Umbau- und Renovierungsarbeiten, bei der die Küche aus Holz weggerissen, das Ziegelmauerwerk neu errichtet und zwei Bäder und WCs eingebaut wurden. Ferner wurden sämtliche Fenster und Außentüren erneuert und der Zugang zum Dachboden, der zuvor durch eine Außenstiege erfolgte, durch eine innenliegende Stiege ersetzt. Dabei wurden das Erdgeschoß um 27,51 m² erweitert und das Dachgeschoß um 29,44 m² vergrößert. Auf dem Dach wurden die Holzschindeln und Eternitdecksteine ersetzt. 1995 wurde eine Gaszentralheizung eingebaut. Das Wohnhaus wurde bis zum Verkauf regelmäßig bewohnt und immer gepflegt.

Der **Verkehrswert für das Wohnhaus wurde wie folgt geschätzt**: Die Bruttoneubaukosten wurden mit 2.000 Euro/m² angesetzt. Bei einer Nutzfläche von 208,14 m² waren das

Bruttoneubaukosten von insgesamt 416.280 Euro. Für Baumängel wurde ein Abschlag von 5% berücksichtigt.

Die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wohnhauses wurde mit 70 Jahren angenommen, das fiktive Alter des Hauses am Bewertungsstichtag aufgrund der Generalsanierung in den sechziger Jahren mit ca. 50 Jahren. Daraus resultierte eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren. Die Alterswertminderung wurde nach der Formel $\text{Alter} : \text{Nutzungsdauer} \times 100$ bzw. $50:70 \times 100 = 71,42$ errechnet.

Der Abschlag für Alter wurde somit gerundet mit 70% berücksichtigt.

Der Verkehrswert für das Wohnhaus betrug somit 118.640 Euro.

14.2. Nebenhaus/Gästehaus („Stöck“):

Das Nebengebäude bzw. Gästehaus wies am Bewertungsstichtag eine Nutzfläche von 84,11 m² auf. Es bestand aus einem Erdkeller und einem Obergeschoß, wurde in Holzbauweise errichtet und verfügte über ein erweitertes Satteldach und Holzfenster. Geheizt wurde mit Kachelöfen und einer Elektroheizung in den Wohnräumen. Es wurde, wie das Hauptgebäude, 1904 errichtet. 1939 wurde ein Zimmer zugebaut, im Jahr 1969 wurde es umfassend generalsaniert. 1969 erfolgte eine umfassende Sanierung, im Zuge dessen ein Bad und ein WC eingebaut wurden. 1999 wurde der überdachte Eingangsbereich saniert. Auch dieses Gebäude wurde regelmäßig gepflegt und instandgehalten.

Der Verkehrswert für das Nebengebäude wurde wie folgt geschätzt:

Die Neubaukosten für das Erdgeschoß bzw. den Erdkeller wurden mit 800 Euro/m² geschätzt, die Neubaukosten für das Obergeschoß mit 1.800 Euro/m². Für Baumängel wurde ein Abschlag von 5 % berücksichtigt.

Die gewöhnliche Nutzungsdauer für das Nebengebäude wurde mit 70 Jahren geschätzt. Das fiktive Alter des Nebengebäudes am Bewertungsstichtag wurde aufgrund der Generalsanierung Ende der sechziger Jahre mit 45 Jahren geschätzt, woraus eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren resultierte. Die Alterswertminderung betrug daher $45:70 \times 100 =$ gerundet 64 %.

Der Verkehrswert des Nebengebäudes betrug demnach 36.833 Euro.

14.3. Scheune:

Die 1905 errichtete Scheune bestand aus einer ehemaligen Kegelbahn (40m²), einem Raum hinter der Kegelbahn (16m²), einem ehemaligen Pferdestall (31,50m²), einem ehemaligen Kuhstall (24,50m²) und einem Schuppen (75m²) und umfasste eine Gesamtnutzfläche von 187m². Sie bestand aus Holz, hatte Holzfenster und ein Satteldach. 1975 wurde das Dach mit

Lärchenschindeln erneuert, 1999 erfolgte eine weiterer Neueindeckung des Daches, 2003 wurde die Stützmauer zum Bach abgetragen und neu errichtet und das Einlaufmauerwerk beim Rohrdurchlass erneuert. Anschließend an die Scheune befand sich ein Heuboden mit 147m².

Die Baukosten für den Schuppen wurden mit 150 Euro/m², die Baukosten für die restlichen Flächen wurden mit 350 Euro/m² geschätzt. Die gewöhnliche Nutzungsdauer für die Scheune wurde mit 30 Jahren geschätzt, die Restnutzungsdauer aufgrund der Erneuerungsmaßnahmen am Dach in den Jahren 1975 und 1999 sowie an Stützmauer und Einlaufmauerwerk im Jahr 2003 wurde mit 15 Jahren geschätzt. Das fiktive Alter der Scheune betrug daher 15 Jahre, die Alterswertminderung betrug $10 : 30 \times 100 =$ gerundet 33%.

Der Verkehrswert der Scheune betrug demnach 64.860 Euro.

15. Die Gebäudeschätzungen erfolgten somit wie in untenstehender Tabelle dargestellt:

	Nutzfläche in m ²	Baukosten in €/m ²	Baukosten in €
Wohnhaus EG	127,90	2.000,00	255.800,00
Wohnhaus DG	80,24	2.000,00	160.480,00
Gesamt	208,14		416.280,00
Abschlag Baumängel 5%			- 20.814,00
Zwischensumme			395.466,00
Alterswertabschlag 70%			- 276.826,00
Verkehrswert Wohnhaus			118.640,00
Nebengebäude EG/Erdkeller	43,70	800,00	34.960,00
Nebengebäude DG	40,41	1.800,00	72.738,00
Gesamt	84,11		107.698,00
Abschlag Baumängel 5 %			-5.385,00
Zwischensumme			102.313,00
Alterswertminderung 64%			-65.480,00
Verkehrswert Nebengebäude			36.833,00
Scheune-Schuppen	75,00	150,00	11.250,00
Scheune Restflächen	259,00	350,00	90.650,00
Gesamt	334,00		101.900,00
Abschlag Baumängel 5%			-5.162,50
Zwischensumme			96.805,00
Alterswertminderung 33%			-31.946,00
Verkehrswert Scheune (ger .)			64.860,00

Die Summe der Verkehrswerte der Gebäude betrug somit 220.333 Euro.

16. Inventar

Für die Einrichtung des Wohnhauses und des Nebengebäudes wurde von der Miteigentümerin *A.* eine Liste mit insgesamt 214 Einrichtungsgegenständen vorgelegt. Der Gesamtwert diese Gegenstände wurde mit 65.000 Euro geschätzt.

17. Ergebnis

Die einzelnen Wirtschaftsgüter werden somit wie folgt bewertet:

	Wirtschaftsgut	Fläche	€/m ²	Sachwert	%	Anteil am Veräußerungserlös
Bestandeswert	Waldwert			880.000		
	Abschlag Forststraßen			-175.000		

Bestandswert	Waldwert			705.000		
Bestandswert	Forstwege			37.500		
Bestandswert	Jagdwert			333.250		
Bestandswerte gesamt				1.075.750	32,62%	1.206.940
Bodenwerte						
Waldboden	Wald in Ertrag	2.169.079 m ²	0,69	1.496.665		
Waldboden	Wald außer Ertrag	531.400 m ²	0,52	276.328		
Waldboden gesamt		2.700.479 m ²		1.772.993		
Grund LW	Wiesen	57.455 m ²	2,04	117.208		
Grund LW	Verbuschte Flächen	1.371 m ²	1,02	1.398		
Grund LW gesamt		58.826 m ²		118.606		
Bodenwert LW	Sonst (Straßen)	2.486 m ²	2,04	5.071		
Bodenwert Wald	Forststraße	5.683 m ²	0,69	3.921		
Bodenwert Wald	Wasser	371 m ²	0,69	256		
Bauland	Baufläche	369 m ²	40,00	14.760		
	Gärten	1.061 m ²	20,00	21.220		
Bauland gesamt				35.980		
Bodenwerte gesamt				1.936.827		
Gebäude	Wohnhaus	208,14 m ²		118.640		
	Nebengebäude	84,11 m ²		36.833		
	Scheune/sonstige	334,00 m ²		64.860		
Gebäude gesamt				220.333		
Bodenwerte + Geb. gesamt				2.157.160	65,41%	2.420.170
Inventar	Inventar			65.000	1,97%	72.890
Summe		2.769.275 m²		3.297.910	100%	3.700.000

4. Beweiswürdigung

1. Für die Sachverhaltsfeststellungen (Punkte 1.-9.) betreffend die Liegenschaften und deren Veräußerung stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die vorgelegten Akten und Eintragungen ins Grundbuch zum Bewertungsstichtag.

2. Für die Feststellungen betreffend die Sachwerte (Punkte 10. – 16.) waren folgende Überlegungen maßgebend:

3. Der Waldwert besteht aus der Summe von Bodenwert (Wert des Waldbodens) und von Bestandeswert (Wert des Holzbestandes). Im Sachwertverfahren ist der Wert des bloßen, unbestockten Waldbodens vor allem von den Einflussfaktoren: Ertragsfähigkeit des Standorts, Bringungsverhältnisse (Neigung, Geländeform, Bringungsdistanz) und lokales Grundstückspreisniveau für land- und forstwirtschaftliche Flächen abhängig (vgl. *Kranewitter*,

Liegenschaftsbewertung², (2017), Seite 280). Der Bodenwert ist im Sachwertverfahren in der Regel als Vergleichswert durch Heranziehung von Kaufpreisen vergleichbarer unbebauter und unbestockter Liegenschaften zu ermitteln. Wertänderungen, die sich demgegenüber aus der Bebauung oder Bestockung der zu bewertenden Liegenschaft oder deren Zugehörigkeit zu einem Liegenschaftsverband ergeben, sind gesondert zu berücksichtigen (vgl. § 6 Abs. 2 LBG; *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*², (2017), Seite 281).

3. Bestandeswerte:

3.1. Für die Bestandeswerte folgte das Bundesfinanzgericht dem Gutachten des Forsttechnischen Büros *M.* vom 7.12.2012, das auch von der Amtspartei anerkannt wurde.

4. Bodenwerte:

4.1. Waldboden:

4.1.1. Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft wies eine Größe von ca. 277 ha auf und verfügte über eine Eigenjagd. Liegenschaften mit Eigenjagdgröße sind für zahlungskräftige Kunden attraktiver als solche ohne Eigenjagd und lassen höhere Preise erwarten. Als Vergleichsgrundstücke waren daher solche mit Eigenjagdgröße heranzuziehen, das waren Grundstücke ab einer Größe von 115 ha. Heranzuziehen waren ferner Grundstücke, die sich in örtlicher Nähe zur gegenständlichen Liegenschaft befanden. Die Vergleichspreise waren auf den Bewertungsstichtag zu valorisieren und insoweit zu harmonisieren, als Ausreißerpreise nach unten oder nach oben auszuscheiden waren, weil solche Preise nicht aufgrund der auf dem Grundstücksmarkt üblichen Preisbildungskriterien, sondern auf Umstände, die nur im jeweiligen Einzelfall galten und das Marktgeschehen daher nicht abzubilden geeignet waren.

4.1.2. Für die Ermittlung des Waldbodenpreises haben die Parteien mehrere Gutachten und Stellungnahmen zu den Gutachten vorgelegt, die beschwerdeführende Partei das Gutachten vom 31.1.2021 von DI *N.* (als Teil der Beschwerdebegründung) sowie zwei weitere Stellungnahmen aus den Jahren 2024 und 2025 (eine als Teil des Vorlageantrages, eine 2025), die Amtspartei insgesamt drei Stellungnahmen zu Wertermittlung durch die beschwerdeführende Partei durch den Forstsachverständigen DI *SV.*, und zwar die Stellungnahme I vom 12.6.2019, die für den angefochtenen Bescheid maßgeblich war, ferner die Stellungnahme II als Beilage und Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 25.1.2024 und eine Stellungnahme III vom 11.3.2025.

In der Stellungnahme I vom 12.6.2019 hat der Sachverständige des FAÖ den Waldbodenwert nach einer Auswertung von 31 Vergleichsfällen mit 0,40 Euro/m² geschätzt. Eine Ableitung dieses Wertes aus den Vergleichsfällen war in dieser Stellungnahme aber nicht erkennbar und konnte dieser daher nicht anerkannt werden.

Demgegenüber hat DI *N.* im Gutachten vom 31.1.2021 den Waldwert unter Heranziehung von 22 Vergleichsfällen mit 1,58 Euro/m² sowie nach Einschränkung auf vier Vergleichstransaktionen mit 1,24 Euro/m² geschätzt. Bei den vom Gutachter herangezogenen 22 Vergleichsfällen handelte es sich ausschließlich um Liegenschaften über 115 ha und mit Eigenjagden. Für die Ermittlung des Sachwertes für den Waldboden ist aber nur der bloße, unbestockte Waldbodenwert relevant. Eine Eigenjagd ist nicht Teil des bloßen Bodens, sie ist vielmehr ein eigenes Wirtschaftsgut und gesondert zu bewerten. Ein aus diesen Grundstücken ermittelter Durchschnittspreis ohne Ausscheiden eines Anteiles für die Eigenjagden war daher für die Ermittlung des Sachwertes nicht geeignet. Zudem wurden die Vergleichspreise nicht auf den Stichtag valorisiert und war der Einzugsbereich mit bis zu 44 km zu weit gefasst bzw. waren die 4 in die engere Auswahl gezogenen Vergleichsfälle aufgrund der geringen Anzahl von zu schwacher Aussagekraft.

Der Gutachter DI Smolka hat in seiner Stellungnahme II (als Begründung zur Beschwerdeentscheidung) für die Ermittlung des Waldbodenwertes 41 Vergleichsfälle (Transaktionen) zwischen 2000 und 2020 im Einzugsgebiet S., *G.* und *R.* herangezogen, die Verkaufspreise je m² zum Bewertungsstichtag valorisiert und den Waldpreis im Mittel mit 1,0945 Euro/m² bewertet. Die Vergleichspreise hat er in weiterer Folge nach der Größe der Liegenschaften gereiht. Diese Reihung nach der Größe der Liegenschaften zeigte einen deutlichen Anstieg der Vergleichspreise für Liegenschaften größer als 100 ha. So betrug etwa der Durchschnittspreis für die 8 Liegenschaften zwischen 30 ha und 100 ha 1,0113 Euro/m², für die 8 Liegenschaften zwischen 100 ha und 200 ha aber 1,4774 Euro/m² und für jene 4 größer als 200 ha 1,3749 Euro/m². Von den 12 Liegenschaften über 100 ha waren 11 größer als 115 ha und damit eigenjagdfähig.

In seiner Stellungnahme (im Rahmen des Vorlageantrages) vom 16.6.2024 in Reaktion auf dieses Gutachten hat DI *N.* aus den vom FAÖ insgesamt aufgenommenen Transaktionen 37 Vergleichsfälle herangezogen (nachdem er acht vom FAÖ herangezogene Vergleichsfälle ausgeschieden und vier vom FAÖ ausgeschiedene berücksichtigt hat) und den zum Stichtag valorisierten Durchschnittspreis mit 1,22 Euro/m² ermittelt. Die Reihung nach Grundstückgröße, die DI *N.* in dieser Stellungnahme vorgenommen hat, zeigt eine ähnliche Preissteigerung für Liegenschaften ab 100 ha wie im Gutachten des FAÖ: Nach Auswertung von 37 Vergleichsfällen betrug der zum Bewertungsstichtag valorisierte durchschnittliche Preis je m² für die 5 Grundstücke zwischen 30 ha und 100 ha 1,1546 Euro/m², für die 9 Liegenschaften zwischen 100 ha und 200 ha aber 1,6416 Euro/m² und für die 7 über 200 ha 1,5726 Euro/m².

4.1.3. Wie bereits ausgeführt, waren als Vergleichsfällen solche über 100 ha heranzuziehen, die sich in der örtlichen Umgebung der in Rede stehenden Liegenschaft befanden und auch hinsichtlich der Größe mit dieser, insbesondere in Bezug auf die Eigenjagdfähigkeit, vergleichbar waren. Dabei ging das Bundesfinanzgericht von den Vergleichsfällen über 100 ha

aus, wie sie DI Smolka in seiner Stellungnahme II ermittelt hat, allerdings mit der Abänderung, wie sie DI *N.* in der Stellungnahme vom Juni 2025 eingewandt hat.

In den 16 Vergleichsfällen über 100 ha in der Stellungnahme von DI *N.* waren die 12 Vergleichsfälle über 100 ha enthalten, die auch der Forstsachverständige für seine Bewertung herangezogen hat, zusätzlich hat er aber 4 Vergleichsfälle, die vom Forstsachverständigen ausgeschieden worden waren, in die Bewertung einbezogen, weil die Ausscheidung dieser Fälle nicht gerechtfertigt gewesen sei.

Die Transaktion unter der TZ *4.* (2,730.876 m², 1,83 Euro/m²) wurde ausgeschieden mit der Begründung „Ausreißer zu hoch“, jene unter TZ *5.* (5.022.044 m², 0,71 Euro/m² mit der Begründung „Käufer ist Manager bei Verkäufer“), jene unter TZ *6.* (2.137.084 m², 1,46 Euro/m²) und TZ *7.* (1.323.079 m², 2,70 Euro/m²) mit der jeweiligen Begründung „Ausreißer zu hoch, ausländischer Investor“.

Das Ausscheiden dieser Transaktionen mit diesen Begründungen war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht gerechtfertigt. Dass der mit der Transaktion unter TZ *4.* mit 1,83 Euro/m² zu hoch sein soll, war schon deshalb nicht verständlich, weil andere Transaktionen mit Verkaufspreisen von 1,95 Euro/m² (TZ *8.*) und 1,88 Euro/m² (TZ *9.*) sehr wohl in die Bewertung durch das FAÖ einbezogen wurden. Auch dass der Käufer bei der Transaktion TZ *5.* Manager im Unternehmen des Verkäufers war, genügte nicht für ein Ausscheiden dieses Verkaufs, zumal der Veräußerungspreis mit 0,71 Euro/m² eher im unteren Segment der Verkaufspreise für Grundstücke dieser Größenordnung lag. Dasselbe galt für die beiden Käufe durch ausländische Investoren. Zwar mag mit ausländischen Investoren ein im Durchschnitt höherer Verkaufspreis zu erzielen sein als mit inländischen, dennoch sind auch ausländische Investoren Teil des Inlandsmarktes und besteht kein Grund, solche Transaktionen nicht zu berücksichtigen, solange nicht subjektive Gründe, und das sind andere als die bloße Auslandseigenschaft der Käufer, für die Preisbildung maßgebend waren. Derartige subjektive Gründen waren bei diesen Transaktionen nicht zu erkennen.

4.1.4. Unabhängig davon zeigten sowohl die Durchschnittspreisermittlung durch den Forstsachverständigen als auch durch den Gutachter für die beschwerdeführende Partei signifikante Preisanstiege für Verkäufe von Grundstücken ab einer Größe von 100ha. Diese Preissteigerung war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in erster Linie darauf zurückzuführen, dass Liegenschaften nach den meisten Landesgesetzen in der Regel ab einer Größe von 115 ha eigenjagdfähig sind (vgl. § 6 Abs. 1 NÖ JagdG 1974), Liegenschaften mit einer geringeren Größe aber nicht. Offensichtlich war die Eigenjagdfähigkeit von Liegenschaften ein stärkeres Motiv für die Preisbildung als die bloße Liegenschaftsgröße. Dass die Größe der Liegenschaften nicht der entscheidende preisbildende Faktor gewesen sein konnte, zeigte auch der Umstand, dass die Verkaufspreise je m² für Liegenschaften über 200 ha in beiden Gutachten unter jenen zwischen 100 ha und 200 ha lagen. Wäre die Liegenschaftsgröße

entscheidend gewesen, hätten die Preise je m² für die Liegenschaften über 200 ha über jenen zwischen 100 ha und 200 ha liegen müssen.

Wenn, wie hier angenommen, die Eigenjagd ein wesentlicher Preisbildungsfaktor gewesen war, musste von den Verkaufspreisen für die Liegenschaften, die hinsichtlich ihrer Größe mit der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft (ca. 277 ha) vergleichbar waren, ein Abschlag für Eigenjagden vorgenommen werden. Auch wenn Grundstücke unter Eigenjagdgröße Jagden haben können, etwa als Teil von Genossenschaftsjagden, ist eine solche Jagd doch sicher nicht mit einer Eigenjagd vergleichbar.

4.1.5. Als weiterer preissteigernder Faktor war die Bebauung dieser Grundstücke mit Gebäuden zu berücksichtigen, allerdings in geringerem Ausmaß als die Eigenjagd. Denn von den von DI Smolka berücksichtigten 12 Liegenschaften größer als 100 ha waren zwar 11 mit einer Eigenjagd ausgestattet, aber nur 8 mit einem Gebäude überbaut, von den 16 Liegenschaften, die DI *N.* in seiner Stellungnahme herangezogen hat, waren 15 eigenjagdfähig, aber nur 10 mit Gebäuden bebaut.

Auch DI *N.* gestand in seinem Gutachten die Berücksichtigung eines Abschlages für Eigenjagd und Gebäude in der Stellungnahme vom 16.6.2024 zu und veranschlagte diesen unter Verweis auf die Bewertungen in den Gutachten *M.* über den Bestandeswert (Eigenjagd) und *Ö.* (Gebäude) mit je 10%. Diese Prozentsätze samt Verweis waren für das Bundesfinanzgericht aber nicht nachvollziehbar, zumal auch die Eigenjagd im Bestandswertgutachten mit dem Ertragswert und nicht mit dem Sachwert bewertet wurde.

4.1.6. Für den Abschlag für Eigenjagden und Gebäude orientierte sich das Bundesfinanzgericht an einem Vergleich der Transaktionen von Liegenschaften über 100 ha mit den Transaktionen von Liegenschaften zwischen 30 ha und 100 ha. In der Stellungnahme II des Forstsachverständigen betrug der valorisierte Durchschnittspreis für die 8 Grundstücke zwischen 30 ha und 100 ha 1,0113 Euro/m², in der Stellungnahme des Gutachters DI *N.* betrug dieser Verkaufspreis für die 5 Liegenschaften in dieser Größenordnung 1,1546 Euro. Sämtliche Vergleichsfälle betrafen Liegenschaften ohne Eigenjagden und ohne Gebäude. In beiden Fällen lag der durchschnittliche Verkaufspreis für Liegenschaften zwischen 100 ha und 200 ha um ca. 31% und für Liegenschaften über 200 ha um ca. 27% über jenem für Liegenschaften zwischen 30 ha und 100 ha. Weil die Liegenschaften über 100 ha in den Vergleichsfällen aber zu einem Drittel nicht bebaut waren und auch nicht auszuschließen ist, dass auch die Größe der Liegenschaften einen, wenn auch geringen Einfluss auf die Preisbildung hatte, schätzte das Bundesfinanzgericht den Abschlag für Eigenjagd und Gebäude mit insgesamt 25%.

Aufgrund der obigen Erwägungen folgte das Bundesfinanzgericht für die Ermittlung des Waldwertes den 16 Vergleichsfällen über 100 ha mit einem Durchschnittspreis von 1,6416

Euro/m² bzw. 1,5726 Euro/m² wie in der Stellungnahme DI *N.*. Nach Berücksichtigung eines Abschlages von 25% waren das 1,2312 Euro/m² bzw. 1,17945 Euro/m², im Mittel 1,20 Euro/m².

4.1.7. Einflussfaktoren für die Ermittlung des Bodenwertes sind ferner die Ertragsfähigkeit und die Bringungsverhältnisse (Neigung, Geländeform, Bringungsdistanz) der Liegenschaft (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*², (2017), Seite 280). Für derartige Einflussfaktoren hat der Forstsachverständige Abschläge von insgesamt 10% ermittelt, und zwar für „Anzahl Feldstücke“ 2,5%, Rauigkeitsindex 5% und Lieferdistanz 2,5%.

Der Abschlag für Feldstücke wurde damit begründet, dass bei der in Rede stehenden Waldfläche aufgrund der Lage der Bezirksgrenzen im Zusammenhang mit der Orographie sehr ungünstige Arrondierungsverhältnisse vorlägen, sodass mittels Fahrzeuge der Zugang zu allen Anschlusspunkten nur dann gegeben sei, wenn größere Umwege um den Betrieb herum in Kauf genommen werden würden.

Der Abschlag Rauigkeitsindex beschreibe das Kleinrelief der Waldfläche, wobei rauhe und ungleichförmige Geländebeziehungen hohe Werte, gleichförmige Gelände niedrige Geländebeziehungen betreffen. Betriebe mit gleichförmigem Gelände würden um bis zu 20% höhere Preise verkauft, Liegenschaften mit ungleichförmigem Gelände würden einen Abschlag von bis zu 10% erfahren. Im Beschwerdefall lägen mit einem Index von 30,5 gegenüber dem Mittelwert mit 26,5 unterdurchschnittliche Verhältnisse vor, die einen Abschlag von 5% rechtfertigten.

Die Lieferdistanz beschreibe die durchschnittliche Horizontaldistanz vom Waldort zur nächstmöglichen Bringungsanlage. Betriebe mit kürzeren Bringungsdistanzen hätten einen Preisaufschlag von ca. 6%, Betriebe mit hohen Lieferdistanzen einen Abschlag von 5% zum Durchschnittspreis erfahren. Im Beschwerdefall lägen unterdurchschnittliche Verhältnisse vor, die einen Abschlag von 2,5% rechtfertigten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war dem Forstsachverständigen grundsätzlich darin zuzustimmen, dass sich Faktoren wie die vorgenannten auf den Bodenpreis ausgewirkt haben. Ein Käufer wird in der Regel für schlecht erschlossene Grundstücke mit rauher und ungleichförmiger Geländeform und großer Bringungsdistanz einen geringeren Bodenpreis bezahlen als für gut erschlossene, gleichförmige Grundstücke mit geringer Bringungsdistanz.

Derartige Faktoren haben zwar, soweit sie die Erschließung der Liegenschaft betrafen, bereits in die Bewertung des Bestandeswertes Eingang gefunden. Im Bestandeswertgutachten von DI *M.* wurde in der Befundaufnahme nach einer Besichtigung der Liegenschaft zur Erschließung ausgeführt: *„Die Waldbestände sind als unerschlossen zu bezeichnen...Um auf eine brauchbare Grunderschließung im Ausmaß von 30 Laufmeter pro Hektar zu kommen, müssten weitere 7.000 Laufmeter Forststraßen gebaut werden. Das bringt eine mittlere Rückedistanz von ca. 350 Meter. Auf Grund der erschließungstechnisch ungünstigen Grundstücksformen kann ein Teil der zu errichtenden Forststraßen nicht ausschließlich über Eigengrund erfolgen. Daher wird es in diesen Teilbereichen einer Zustimmung durch die Grundstücksnachbarn bedürfen. Selbst bei*

Erlangung dieser Zustimmung wird man möglicherweise auch die Errichtungskosten über Fremdgrund zu tragen haben“. Zu den Nutzungsbedingungen wurde ausgeführt: *„Zum jetzigen Zeitpunkt ist der Großteil der stockenden Holzmasse aufgrund der fehlenden Erschließung nicht nutzbar. Auf geschätzten 17% der Waldfläche kann Holz sofort mittels Traktor gebracht werden. Der Rest ist erst nach Erschließung bringbar“.* Im Ergänzungsgutachten vom 15.1.2020 wurde zusätzlich festgestellt, der Befundbetrieb schneide insgesamt u.a. wegen der ungünstigen Topografie schlecht ab (Seite 3 dieses Gutachtens). Der Befund führte den Gutachter schließlich zu einer Berücksichtigung von einem „Wert zu bauender Forststraßen (Sachwert)“ in Höhe von 175.000,00 Euro, und einer entsprechenden Reduzierung des Bestandeswertes.

Dass die mangelnde Erschließung und ungünstige Topografie bereits den Sachwert des Bestandeswertes verminderte, bedeutete nicht, dass derartige Faktoren nicht auch beim Bodenwert berücksichtigt werden durften. Der Bestandeswert betrifft das stehende Holz eines Waldes, der Bodenwert dessen Boden. Faktoren wie die Arrondierung, Hangneigung, Rauigkeit oder Lieferdistanz beeinflussen nicht nur den Wert des stehenden Holzes, sondern auch den Wert des Bodens. Auch *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*², zählt als Einflussfaktoren für den Bodenpreis u.a. die Bringungsverhältnisse (Neigung, Geländeform, Bringungsdistanz) und für den Bestandeswert u.a. die Holzerntebedingungen. Auch wenn die Holzerntebedingungen mit den Bringungsverhältnissen zusammenhängen, beeinflussen sie dennoch auf je unterschiedliche Weise den Bestandes- und den Bodenwert.

Ein Abschlag für die Einflussfaktoren wie Geländeform und Bringungsdistanz beim Bodenwert war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher grundsätzlich gerechtfertigt. Was die Höhe dieses Abschlages anlangte war zu sagen, dass eine exakte Ermittlung eines Prozentsatzes wohl kaum denkbar ist. Vielmehr wird dieser Abschlag aufgrund eines Befundes im Schätzungswege festzusetzen sein, wie auch die gesamte Sachwertermittlung auf Schätzungen beruht, die schon definitionsgemäß eine gewisse Ungenauigkeit an sich haben und typischerweise nur in die Nähe der „wahren“ Werte kommen können.

Der beschwerdeführenden Partei war aber Recht darin zu geben, dass die Prozentsätze, die der Forstsachverständige in seinem Gutachten aufgrund von Gewichtungen hinsichtlich der einzelnen Einflussfaktoren beim beschwerdegegenständlichen Grundstück und bei den Vergleichsgrundstücken auf keiner gesicherten Datengrundlage beruhten und es zu redundanten Ergebnissen kommen konnte, wenn dieselben Umstände bei den Faktoren Rauigkeit, Lieferdistanz oder Schutzwald außer Ertrag (siehe dazu weiter unten) mehrfach berücksichtigt wurden (vgl. die Ausführungen in der Stellungnahme DI *N.* vom 16.6.2020. Seiten 30ff.). Nachvollziehbar war allenfalls der Befund, dass der in Rede stehende Waldbetrieb bei den Faktoren Geländeform (Rauigkeit) und Lieferdistanz (Bringungsdistanz) im Vergleich mit anderen Waldgrundstücken vergleichsweise schlecht abschnitt, weil dieser Befund auch mit dem Befund im Gutachten über den Bestandeswert betreffend mangelnde Erschließung

und ungünstige Topografie übereinstimmte. Es war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher auch nicht gerechtfertigt, diese Einflussfaktoren gar nicht zu berücksichtigen, wie die beschwerdeführende Partei beantragte. Aufgrund der mageren Datenlage hielt das Gericht einen Abschlag von höchstens 4 % für angemessen.

Der Forstsachverständige hat schließlich den Schutzwald außer Ertrag wertmindernd in der Weise berücksichtigt, dass er die darauf entfallende Fläche mit 50% des Bodenpreises bewertet hat. Gleichzeitig hat er bei den Einflussfaktoren zum Schutzwald festgestellt, es lägen durchschnittliche Verhältnisse vor, ein Abschlag für Schutzwald sei daher nicht zu berücksichtigen.

Wie der Forstsachverständige in der mündlichen Beschwerdeverhandlung klargestellt hat, bezog sich die Feststellung zum Einflussfaktor Schutzwald auf den gesamten Schutzwald, also auf Schutzwald in Ertrag und Schutzwald außer Ertrag, und nicht nur auf den Schutzwald außer Ertrag. Weil für Schutzwald außer Ertrag erfahrungsgemäß ein geringerer Preis bezahlt werde, sei für diesen nur der halbe Bodenpreis angesetzt worden. Beim Bestandeswert sei der Anteil Schutzwald außer Ertrag zwar mit 20% angegeben, aber nicht bewertet worden.

Den Ausführungen des Forstsachverständigen war grundsätzlich beizupflichten. Allerdings war auch der beschwerdeführenden Partei darin Recht zu geben, dass nicht nachvollziehbar war, weshalb der Wald außer Ertrag mit 50% des Bodenpreises bewertet werden sollte. Der Forstsachverständige hat den Bodenpreis mittels 41 Vergleichsfällen ermittelt. In allen Vergleichsfällen waren auch Anteile an Schutzwald enthalten. In welchem Ausmaß diese Schutzwaldanteile aus Schutzwald in Ertrag und Schutzwald außer Ertrag bestanden, ging aus dem Gutachten aber nicht hervor. Es war daher nicht auszuschließen, dass in allen Vergleichsfällen auch Schutzwald außer Ertrag enthalten war. Hinzu kam, dass mit dieser Entscheidung nicht die 41 Vergleichsfälle des Forstsachverständigen, sondern die oben erwähnten 16 Vergleichsfälle mit Flächen in die Bewertung einbezogen wurden. Ohne exakte Untersuchung, in welchem Ausmaß die Vergleichsfälle auch Schutzwälder außer Ertrag enthielten, erschien dem Bundesfinanzgericht ein 50%iger Abschlag vom Waldwert nicht gerechtfertigt. Angesichts dieser Unsicherheitsmomente konnte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem ohne Zweifel gegebenen Umstand, dass für Schutzwald außer Ertrag ein geringerer Preis bezahlt wird als für Ertragswald damit Rechnung getragen werden, dass der Wert für den Schutzwald außer Ertrag mit 75% des Wertes für den Wald in Ertrag angesetzt wurde.

Der Waldwert wurde somit entsprechend den obigen Ausführungen mit 1,20 Euro/m² abzüglich Abschläge für Einflussfaktoren in Höhe von 4% mit gerundet 1,15 Euro/m² geschätzt, der Wert für den Wald außer Ertrag wurde mit 0,86 Euro/m² geschätzt.

4.1.8. Da dieser Wert aus Waldvergleichswerten abgeleitet wurde, in den Vergleichswerten aber immer auch anteilig Bestandeswerte enthalten sind, war dieser Anteil im Schätzungswege

auszuscheiden. Der Forstsachverständige hat den Bodenwertanteil mit 55% des Waldbodenwertes angenommen. Dabei hat er sich auf den Bewertungsgrundsatz F-1.1-05 „Ermittlung des Waldbodenwertes“ des Bewertungskataloges der Bundeskammer für Ziviltechniker gestützt, wonach als grober Anhaltspunkt den Veröffentlichungen von Lindemann gefolgt und bei Vorliegen von einer ausreichenden Anzahl von Waldvergleichswerten der Bodenwert mit 50% angesetzt werden könne, gestützt und die Preissteigerung bei Waldgrundstücken nach der Finanzkrise 2008 mit weiteren 5% berücksichtigt.

Dem gegenüber machte die Bf. einen Bodenwertanteil von 60% geltend und berief sich dafür auf die gestiegene Nachfrage nach Waldgrundstücken nach der Finanzkrise, die vom Forstsachverständigen in zu geringem Ausmaß berücksichtigt worden sei. Die Preissteigerungen wurden mit zitierten Stellen aus Zeitungen und Fachpublikationen veröffentlichten Artikeln und Aussagen von Experten belegt sowie mit einer Bundesstatistik über die Entwicklung der Waldpreise (Spiegelfeld International, Stand 12.1.2018) die eine Preissteigerung von 0,93 Euro/m² im Jahr der Finanzkrise 2008 auf 1,05 Euro/m² 2009 und 1,10 Euro/m² 2010, zurück auf 0,96 Euro/m² im Jahr 2011 und wieder hinauf auf 1,15 Euro/m² im Jahr 2012 und einer deutlichen Preissteigerungen ab 2014 und 2015 mit Preisen von bis zu 2 Euro/m² und mehr auswies.

Eine genaue Ermittlung des Waldbodenwertes aufgrund von Vergleichspreisen bei Waldverkäufen ist in der Praxis kaum möglich, weil Kaufpreissammlungen idR keine Transaktionen von unbestockten Waldgrundstücken enthalten. Der Bewertungsgrundsatz F-1.1.05 sieht, den Veröffentlichungen Lindemanns folgend, als groben Anhaltspunkt bei Vorliegen einer ausreichenden Anzahl von Waldvergleichsfällen einen Bodenwert von 50% vor. Die Publikation von Lindemann, „Preisbildung und Marktverhalten auf dem forstlichen Grundstücksmarkt in Abhängigkeit von äußeren Einflüssen“ stammt aus dem Jahr 1992, der Bewertungsgrundsatz aus dem Jahr 2005.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde damit die mit der Finanzkrise 2008 ausgelösten Investitionsfreudigkeit in Immobilien zu wenig berücksichtigt. Es folgte diesbezüglich den Ausführungen von *Schlager* in der Forstzeitung 02/2020, Seite 12ff., wonach Waldpreise infolge der Finanzkrise trotz zunehmender Forstschutzprobleme und sinkender Holzpreise immer noch stiegen. Wörtlich heißt es: *„Diese Preisentwicklung bildet sich im Bodenwertanteil, nicht aber im Bestandeswert ab. Für den Käufer wichtige, monetär nicht messbare Entscheidungsüberlegungen (Region, Erreichbarkeit, landschaftliche Schönheit, Sicherheit der Geldanlage) sind am Boden und nicht am Bestand festzumachen.....Die Bewertungspraxis zeigt, dass der in der LF-Pauschalierungsverordnung 2015 vorgegebene Waldbodenwertanteil von 65% deutlich marktnäher ist. Die im Sachwertverfahren gebotene Marktanpassung gilt damit vornehmlich dem Waldbondeanteil“*. Im Hinblick darauf erachtete das Bundesfinanzgericht den

von der beschwerdeführenden Partei begehrten Ansatz des Waldbodenwertes mit 60% des Waldwertes für nachvollziehbar und angemessen.

Aufgrund dieser Erwägungen wurde der Waldbodenpreis daher mit $1,15 \times 60\% =$ gerundet 0,69 Euro/m² geschätzt.

Der Wert für den Waldboden außer Ertrag wurde mit 75% des Waldbodenpreises mit (gerundet) mit 0,52 Euro/m² geschätzt.

5. Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke - Wiesen

5.1. Gutachter DI *N.* hat den Bodenpreis für Wiesen unter Heranziehung von 21 Vergleichsfällen mit Verkäufen zwischen 2014 und 2020 mit einem Durchschnittspreis in Höhe von 1,73 Euro/m² ermittelt. Zudem hat er den Durchschnittspreis für Grünland in *G.* und den umliegenden Gemeinden aufgrund einer Abfrage auf www.bodenpreise.at mit durchschnittlich 1,77 Euro/m² und für *G.* mit 1,15 Euro/m² ermittelt und aus diesen Werten für den Beschwerdefall einen Durchschnittspreis in Höhe von 1,60 Euro/m² herangezogen.

Der Forstsachverständige hat dem gegenüber 10 Vergleichsfälle aus dem Einzugsbereich *G.*, S. und *R.* mit Verkäufen zwischen 2001 und 2017 herangezogen und nach Ausscheiden der 2 Fälle mit dem niedrigsten und dem höchsten Preis den zum Stichtag valorisierten Durchschnittspreis mit 2,0445 Euro/m² ermittelt. In weiterer Folge hat er unter Berufung auf den Bewertungsgrundsatz L-6.1.05 im Bewertungskatalog der Bundeskammer für ZiviltechnikerInnen einen Abschlag für „Reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche“ in Höhe von 50% vorgenommen und so einen Wert in Höhe von 1,05 Euro/m² ermittelt.

Die vom Forstsachverständigen in der Stellungnahme vom 11.3.2025 geübte Kritik an den herangezogenen Vergleichsfällen und der Ermittlung der Durchschnittspreise durch den Gutachter im Gutachten vom 31.1.2021 war nachvollziehbar und wurde auch von Seiten der beschwerdeführenden Partei anerkannt. Deshalb konnte für den Beschwerdefall von den Vergleichswerten laut Forstsachverständigen ausgegangen werden. Streit bestand zwischen den Parteien allerdings darüber, ob der Abschlag von 50% gerechtfertigt war. Der Forstsachverständige begründete diesen Abschlag damit, die in Rede stehenden Flächen seien „eher“ als extensive Grünlandflächen, das seien Flächen, die nicht öfter als einmal im Jahr gemäht werden würden und kaum einer landwirtschaftlichen Nutzung unterlägen, genutzt worden. Dazu wurde von beschwerdeführender Seite in der Stellungnahme vom 16.6.2024 und in der mündlichen Verhandlung glaubhaft ausgeführt, dass die landwirtschaftlichen Flächen sehr wohl landwirtschaftlich genutzt worden seien. Eine Fläche (12.000 m²) sei an einen Bauer verpachtet worden, der die Wiesen zu Weidezwecken genutzt habe, eine weitere Fläche (4.000 m²) habe als Kartoffelacker gedient, eine andere für die Produktion von Wildfutter. Sämtliche Flächen seien wie die Vergleichsgrundstücke auch in den Agrar-Atlas eingetragen und als Mähwiese/-Weide ausgewiesen und auch tatsächlich mindestens zweimal im Jahr gemäht

worden. Ein Abschlag von 50% sei daher nicht gerechtfertigt, und wenn, hätte auch von den Vergleichsgrundstücken ein Abschlag vorgenommen werden müssen. Dieser Einwand war für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar. Tatsächlich lagen im Beschwerdefall keine hinreichenden Hinweise vor, die einen Abschlag in dieser Höhe gerechtfertigt hätten. Auch der Forstsachverständige hat in der mündlichen Beschwerdeverhandlung eingeräumt, dass der Abschlag unter den in der mündlichen Verhandlung dargestellten Umständen nicht mehr aufrecht zu halten und vom ermittelten Wert in Höhe von 2,0445 Euro/m² auszugehen sei.

6. Bauland

6.1. Der Gutachter der *Ö.* ging in seinem Verkehrswertgutachten vom 27.11.2012 von einer Baulandfläche von 1.679 m² und einer Gartenfläche von 917 m², insgesamt somit von 2.596 m² aus. Für diese Flächenangaben stützte er sich auf die Eintragungen ins Grundbuch im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens im März 2020, wo sich diese Flächen auf die Grundstücke *GSt.1* mit insgesamt 930 m² (Baufläche 215 m², Gärten 715 m²) und *GSt.2* mit insgesamt 1.666 m² (Baufläche 116 m², landwirtschaftlich genutzte Fläche 476 m², Wald 640 m² und Sonstiges 434 m²) verteilten. Davon abweichend waren die Bauland- und Gartenflächen zum Bewertungsstichtag 27.11.2012 in den Grundstücken *GSt.1* mit 930 m² (Baufläche 215m², Garten 715m²), *GSt.2* mit 698 m² (Baufläche 139 m², Wiese 401 m², Wald 58m², Sonstiges Straßen 100 m²), *GSt.3* mit insgesamt 75.297 m² (Baufläche 15 m², Wald 74.*x4* m², Wald Forststraße 243 m² und 2008 mit 346 m² (Garten) erfasst. Aus diesen Grundstücken ergaben sich eine Baufläche mit 396 m² und eine Gartenfläche mit 1.061 m².

6.2. Zur den abweichenden Grundbuchseintragungen beim Grundstück *GSt.2* ist es gekommen, weil nach 2012 und vor 2014 das Grundstück *GSt.4* mit dem Grundstück *GSt.2* vereint worden war. Das Grundstück *GSt.2* wuchs dadurch auf 1.550 m² an. 2014 kam es zu einer Zu- und Abschreibung von Grundstücken in der Weise, dass 116 m² von *GSt.5* EZ *x5* abgetrennt und mit *GSt.2* vereinigt wurden. Das Grundstück *GSt.2* umfasste 1.660 m².

Für den Beschwerdefall maßgeblich waren aber die Grundbuchseintragungen zum Bewertungsstichtag 27.11.2012 und ferner nur die eingetragenen Bauflächen (369 m²) und Gartenflächen (1061 m²), nicht aber die z.B. die Waldflächen. Auch das Finanzamt und der Gutachter im Gutachten vom 31.1.2021 gingen von diesen Flächen aus.

6.3. Für die Ermittlung des Wertes der Baulandflächen lagen Gutachten der Parteien mit einem durchschnittlichen Grundstückswert von 55 Euro/m² laut Verkehrswertgutachten der *Ö.* und 31,50 Euro/m² laut Stellungnahme II des Forstsachverständigen vom März 2005 vor. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes waren die jeweiligen Kritiken der Parteien zu den Gutachten der Gegenseite zu berücksichtigen. Gegen das Verkehrswertgutachten wurde von Seiten des Finanzamtes zu Recht einzuwandt, dass die Vergleichswertgrundstücke in diesem Gutachten sämtlich aus der Gemeinde *P.* stammten, einer Gemeinde, in der die Grundstückspreise deutlich über dem Niveau jener der Gemeinde *G.* lagen und der Abschlag von 10% für die

bessere Lage angesichts der Vergleichspreise, die der Amtssachverständige aus Transaktionen in der Gemeinde *G.* herangezogen hat, deutlich zu niedrig waren. Gegen die Ermittlung der durchschnittlichen Baulandpreise durch den Amtssachverständigen konnte von der beschwerdeführenden Seite mit Recht eingewandt werden, dass die Vergleichspreise nicht valorisiert wurden und Transaktionen von arrondierten Grundstücken mit Preisen über 50 Euro/m² aus der Wertermittlung ausgeschieden wurden, andere mit geringeren Preisen (etwa die Transaktionen Tz *10* oder Tz *11*) aber nicht.

In Berücksichtigung dieser Einwände ging das Bundesfinanzgericht von einem Bodenwert für Wiesen in Höhe von 40 Euro/m² bzw. für die Gärten in Höhe von 20 Euro/m² aus. Damit folgte das Bundesfinanzgericht im Ergebnis der Einigung der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

7. Gebäude

7.1. Bei der Schätzung des Verkehrswertes der Gebäude folgte das Bundesfinanzgericht weitgehend dem Verkehrswertgutachten der *Ö.* GmbH. Sowohl die Beschreibung der Gebäude und ihres Bauzustandes als auch die Heranziehung der Brutto-Neubaukosten gemäß dem BKI für Ein- und Zweifamilienhäuser und des Abschlages für Baumängel waren für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar. Dass der Gutachter die Gebäude nicht vor Ort besichtigt hat, stand dem nicht entgegen, hatte er den Befund doch aufgrund einer umfassenden Dokumentenlage und Angaben der vormaligen (Mit)Eigentümerin der Liegenschaft erstellt. Zudem hat die beschwerdeführende Partei in den Beschwerdeschriften und in der mündlichen Verhandlung glaubhaft dargelegt, dass die Gebäude sehr wohl regelmäßig benutzt und in Stand gehalten wurden. Das Finanzamt hat demgegenüber den Wert der Gebäude mit 185.000 Euro geschätzt, ohne diese Schätzung näher zu begründen. Zudem hat auch das Finanzamt selbst keinen Befund der Gebäude vor Ort aufgenommen. Die gegen die Schätzung durch die *Ö.* GmbH vom Amtssachverständigen ins Treffen geführte Transaktion TZ *12.* mit einem Kaufpreis von 60.000 Euro war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht stichhaltig, zumal keinerlei Information darüber bestand, ob das verkaufte Objekt mit dem in Rede stehenden hinsichtlich Ausstattung und Bauzustand überhaupt vergleichbar war.

7.2. Nicht gefolgt werden konnte dem Verkehrswertgutachten aber hinsichtlich der Nutzungsdauer, dem Alter und der Alterswertminderung der Gebäude. Die gewöhnliche Nutzungsdauer war nicht für alle Gebäude zusammen, sondern für die einzelnen Gebäude gesondert nach ihrer Nutzungsart festzulegen. Die gewöhnliche Nutzungsdauer von Ein- und Zweifamilienhäusern in gewöhnlicher Bauweise beträgt zwischen 60 und 70 Jahren, jene für Wellblechschuppen -oder Holzschuppen in einfacher Bauweise zwischen 20 und 30 Jahre (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Seite 76f.). Dem zufolge waren im Beschwerdefall die Nutzungsdauern des Wohnhauses und des Nebengebäudes mit 70 Jahren, jene für die Scheune mit 30 Jahren zu bestimmen.

7.3. Auch das Alter, die Restnutzungsdauer und die Alterswertminderung waren für jedes Gebäude gesondert zu ermitteln.

7.4. Die Restnutzungsdauer für Gebäude bestimmt sich aus der Differenz zwischen der gewöhnlichen Nutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer wird verlängert, wenn das Gebäude in seinen wichtigsten Bauteilen wie Mauern, Decken, Treppen oder Dach erneuert worden ist. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen oder Instandhaltungsaufwand führen zu keiner Verlängerung der Restnutzungsdauer. Durch die Verlängerung der Nutzungsdauer verjüngt sich das Gebäude und wird mit ähnlichen Gebäuden verglichen, die später errichtet wurden. Es erhält ein fiktives Baujahr (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Seite 78).

Weil das Wohngebäude, wie im Befund des Gutachtens ausgeführt, zwischen 1964 und 1966 umfassend saniert und erweitert wurde, konnte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes von die Nutzungsdauer verlängernden Maßnahmen ausgegangen und das fiktive Baujahr im Jahr 1966 angenommen werden. Das Alter des Gebäudes zum Stichtag 27.11.2012 betrug dann 46 Jahre, die Restnutzungsdauer 24 Jahre. Der Einbau einer Gaszentralheizung und die Sanierung der Küche stellten keine die Restnutzungsdauer verlängernden Maßnahmen dar.

Für das Nebengebäude ergab sich aus den befundmäßigen Umbauten im Jahr 1969 ein fiktives Baujahr 1969 und ein Alter bis zum Bewertungsstichtag im Jahr 2012 von 43 Jahren. Die Restnutzungsdauer betrug dann 27 Jahre.

Für die Scheune wurde aufgrund der Maßnahmen 1999 und 2003 als fiktives Baujahr 2002, das Alter zum Bewertungsstichtag mit 10 Jahren und die Restnutzungsdauer mit 20 Jahren angenommen.

Die Alterswertminderung errechnete sich nach der Formel: Wertminderung = Alter des Gebäudes in Jahren/gewöhnliche Nutzungsdauer x 100 (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Seite 80).

8. Inventar

8.1. Für die Bewertung des Inventars folgt das Bundesfinanzgericht der Schätzung durch die beschwerdeführende Partei. Diese hat die Gegenstände einzeln zum Bewertungsstichtag aufgrund von Recherchen im Internet (ebay) bewertet und die Summe aus diesen Bewertungen wurde mit 65.000 Euro angegeben. Die Amtspartei hat dieser Schätzung in der mündlichen Beschwerdeverhandlung zugestimmt.

5. Rechtliche Beurteilung

5.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Wie unter dem Punkt II.1. bereits ausgeführt, waren für die Aufteilung die Sachwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu ermitteln und diese nach der Verhältnismethode auf den Veräußerungserlös zu übertragen. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, kommt die Differenzmethode nur zur Anwendung, wenn der erzielte Veräußerungspreis mit dem Verkehrswert in allen Positionen ident ist (vgl. UFS 19.8.2013, RV/0553-I/09). Da im Beschwerdefall keine derartige Identität bestand, war für die Anwendung der Differenzmethode kein Platz.

2. Aufgrund der mit der im Sachverhalt festgestellten Sachwerte war der Veräußerungserlös in Höhe von 3.700.000 Euro wie folgt aufzuteilen:

3. Auf die Bestandeswerte (stehendes Holz, Forststraßen, Jagdrecht) entfielen mit einem Sachwertanteil von 32,62% 1.206.940 Euro, auf den Grund und Boden (Waldboden, landwirtschaftlich genutzte Flächen/Wiesen, Bauland) sowie die Gebäude entfielen bei einem Anteil von 65,41% 2.420.170 Euro, auf das Inventar entfielen mit einem Anteil von 1,97% 72.890 Euro.

4. Von dem auf die Bestandeswerte entfallenden Veräußerungserlös in Höhe von 1.206.940 Euro waren anteilige Veräußerungskosten in Höhe von 32,62% von 97.468,43 Euro = 31.794,20 Euro sowie der Buchwert in Höhe von 66.066 Euro abzuziehen. Der im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu versteuernde Veräußerungsgewinn betrug somit 1.109.079,80 Euro.

5. Zu diesem Gewinn kamen weitere Erlöse in Höhe von 481,60 Euro und waren weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.811,79 Euro abzuziehen. Solcherart ergaben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2012 in Höhe von 1.107.749,61 Euro.

6. Diese Einkünfte waren zu je einem Drittel auf die Miteigentümerinnen aufzuteilen, das waren je 369.249,87 Euro.

5.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

1. 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.

2. Dieses Erkenntnis hatte in erster Linie die Ermittlung der Sachwerte der einzelnen veräußerten Wirtschaftsgüter aufgrund von den Parteien vorgelegten Gutachten zum Gegenstand. Diese Beurteilung unterlag der freien Beweiswürdigung, die im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufwirft (vgl. z.B. VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). Für die Aufteilung des Veräußerungserlöses nach den Sachwertverhältnissen ist das Gericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist mit diesem Erkenntnis daher nicht angesprochen und ist eine (ordentliche) Revision an der Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Wien, am 2. Juni 2026