

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein des Schriftführers in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer, vertreten durch LBG Steiermark Steuerberatung GmbH, Rathausplatz 3, 8940 Liezen, über die Beschwerde vom 24.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 02.09.2016 betreffend Einkommensteuer 2014 in der Sitzung am 19.12.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr 2014 eine pauschalierte Land- und Forstwirtschaft betrieben. In seinem landwirtschaftlichen Vermögen befand sich ein unbebautes Grundstück (Grundstück), das er im Jahr 2013 veräußert hat. Der Kaufpreis iHv 1000 Euro ist ihm zur Gänze im Jahr 2014 zugeflossen.

In seiner Einkommensteuererklärung 2014 hat der Bf. ImmoESt-pflichtige Einkünfte iHv 500 Euro erklärt.

Auf einen Vorhalt des Finanzamtes hin hat der Bf. eine berichtigte Einkommensteuererklärung eingereicht, in der 600 Euro als Bemessungsgrundlage für die ImmoESt (Abzug von 86% des vereinbarten Verkaufswertes für Grunds und Boden gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG) sowie ein Veräußerungsgewinn für stehendes Holz iHv 200 Euro angegeben wurden. Hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes für das Holz wurde ein Antrag auf Verteilung auf 3 Jahre gestellt.

Im Zuge der darauf erfolgten Außenprüfung wurde - vor der erstmaligen Veranlagung - Folgendes festgestellt:

Mit Kaufvertrag vom 4.12.2013 hat der Bf. das neu vermessene Trennstück „1“ des oben erwähnten Grundstückes im Ausmaß von 292.387 m² an die Käuferin zum einvernehmlich

festgelegten Kaufpreis von insgesamt 1000 Euro veräußert. Der Kaufpreis ist ihm zur Gänze im Streitjahr 2014 zugeflossen.

Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass ein Teilbetrag von 900 Euro auf die Grundstücksfläche und ein Teilbetrag von 9 Euro auf die, auf dem Kaufobjekt befindliche, Bestockung entfällt.

Ebenfalls ausdrücklich im Kaufvertrag festgehalten wurde der Umstand, dass der bezahlte Kaufpreis von 1000 Euro einen Liebhaberpreis (Überzahlung) darstellt (Punkt XI laesio enornis).

Der Wertermittlung liegt ein Gutachten von Dipl.-Ing., Zivilingenieur für Forst- und Holzwirtschaft zugrunde. In diesem Gutachten wird der Verkehrswert der veräußerten Flächen mit 100 Euro bemessen. Vom Verkehrswert entfallen 90 Euro auf den nackten Grund und Boden, 9 Euro auf den Bestand (Bestockung) und 1 Euro auf die Jagd.

Anders als im Kaufvertrag festgehalten, teilte das Finanzamt den Gesamtkaufpreis für die Einkommensermittlung im Erstbescheid nach der „Verhältnismethode“ auf: Entsprechend den Verhältnissen im Gutachten von Dipl.-Ing. (die dort festgestellten Werte bzw. Verhältnisse sind auch für das Finanzamt unstrittig) wurden 75% dem Grund und Boden zugerechnet und 25% dem stehenden Holz. Daraus ergab sich eine Bemessungsgrundlage für die ImmoEST iHv 5 Euro und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv 12 Euro für den Verkauf des stehenden Holzes.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus, dass sich die Überzahlung objektiv nur auf den Wert des Grund- und Bodens beziehen könne, weil der Ankauf für Zwecke der Arrondierung erfolgte.

Die Verwertbarkeit des Holzes sei demgegenüber eingeschränkt, weil es sich zum Teil um Schutzwald handelt. Dementsprechend wurde auch bei der Kaufpreisbemessung darauf Rücksicht genommen.

Im Falle eines Kahlschlages könne eine Zuordnung der gesamten Überzahlung, also 100%, auf den Grund und Boden erfolgen, da sich dadurch überhaupt kein stehendes Holz mehr auf der Liegenschaft befindet. Es sei nicht schlüssig, dass es im Falle einer Überzahlung zu einer „Vergoldung“ des stehenden Holzes kommen solle.

Im Übrigen habe die Erwerberin den gesamten Kaufpreis als Grund und Boden aktiviert (was im Rahmen der mündlichen Verhandlung mit einem Schreiben bzw. einem Auszug aus dem Anlageverzeichnis der Käuferin belegt wurde).

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung begründete das Finanzamt im Wesentlichen mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 6.7.2006, 2002/15/017) und ergänzte,

dass das subjektive Interesse an einer Arrondierung keinen Einfluss auf die objektiven Wertverhältnisse haben könne.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erläuterte der Bf. nochmals sein Vorbringen und führte zum Gutachten von Dipl-Ing. aus:

Der Wald wurde nach Lage, Alter und Zustand bewertet. Der Grund und Boden mit einem Mittelwert der vergleichbaren Waldverkäufe der letzten Jahre in der Gegend. Dabei sei kein Augenmerk auf die besondere Lage des Grundstückes gelegt worden:

Die angrenzenden Grundstücke befinden sich allesamt im Eigentum der Käuferin.

Aufgrund der Möglichkeit des Verkaufes an die Käuferin hätte jeder Dritte mehr für das Grundstück bezahlt als für die zum Vergleich herangezogenen Grundstücke.

Der Bf. beantragte, ein Gutachten eines Immobilienmaklers nachbringen zu dürfen.

Mit diesem Gutachten wolle er beweisen, dass im vorliegenden Gutachten die Ertragschancen, die mit dem möglichen Verkauf an die Nachbarin (die Käuferin hat ein besonderes Interesse am Erwerb des Grundstückes) verbunden sind, nicht berücksichtigt wurden. Bislang habe ihm ein Immobilienmakler jedoch noch keinen Wert, auch nicht näherungsweise genannt. Zweck dieses Gutachtens sei einzig und allein der Nachweis, dass die besondere Lage der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft, deren Wert auch objektiv erhöhe. Es werde nicht bezweifelt, dass die von Dipl-Ing. herangezogenen Vergleichswerte aus Verkäufen aus der Vergangenheit fehlerhaft seien, allerdings fände die besondere Lage der Streitliegenschaft darin keinen Niederschlag.

Die besondere Lage der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft, nämlich dass sie zu 100% von Liegenschaften der Erwerberin umgeben ist und die Erwerberin daher ein massives Interesse an deren Erwerb hatte, erhöhe auch automatisch auch deren objektiven Wert.

Das BFG wies den Antrag auf Nachreichung eines derartigen Gutachtens mit Beschluss ab und begründete dies damit, dass der Bf. damit nur den Nachweis erbringen könne, dass die Nachbarin, also die Erwerberin ein besonderes Interesse an der Anschaffung des Grundstückes hatte.

Dieses besondere Interesse der Stiftung die anliegende Liegenschaft zum Zwecke der Arrondierung ihres Besitzes anzuschaffen, ist offenkundig und unstrittig, hat jedoch keinen Einfluss auf den Verkehrswert als objektiven Wert des veräußerten Grundstückes.

Zu seinem Vorbringen, dass die erwerbende Stiftung auch für den Fall der gänzlichen Abholzung der veräußerten Liegenschaft vor dem nunmehriger Anschaffungsvorgang eine Mio Euro für den nackten Grund und Boden entrichtet hätte, musste der Bf. in der mündlichen Verhandlung einräumen, dass eine Schlägerung ab 2ha

genehmigungspflichtig sei und dass beim verkauften Wald überdies zum Teil nicht schlägerbarer Schutzwald vorliege.

Rechtslage

§ 21 EStG, BGBl. Nr. 400/1988 lautet:

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.
3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 30 EStG 1988, idF BGBl. I Nr. 105/2014 (gültig ab 30.12.2014) lautet auszugsweise:

Private Grundstücksveräußerungen

§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte: (...)

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

– die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;

(4) (idF BGBl. I Nr. 112/2012, gültig am 31.12.2014) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

(...)

Das BFG hat erwogen

Bei Waldverkäufen stellt der auf den Holzbestand entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar (siehe schon VwGH 7.10.1970, 873/68).

Demgegenüber unterliegt die Veräußerung des unbebauten Grundstückes im Jahr 2014 der Regelung des § 30 EStG 1988 (Immobilienertragsteuer).

Laut Punkt XI des Kaufvertrages wurde das Grundstück „zu einem beträchtlich über dem ermittelten Verkehrswert liegenden Kaufpreis“ erworben.

Strittig ist im Beschwerdefall nunmehr, ob die Überzahlung ausschließlich für den Grund und Boden erfolgte (so der Bf.), oder ob die Überzahlung verhältnismäßig auf die der ImmoESt entfallende Grundstücksveräußerung und die zum Tarif zu versteuernden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufzuteilen ist (so das Finanzamt).

Dazu liegt ein Gutachten über den Verkehrswert des Grund und Bodens, des stehenden Holzes und des Jagdreiches vor, das einen Verkehrswert von insgesamt rund 100 Euro ausweist.

Bis zur mündlichen Verhandlung war unstrittig, dass die im vom Bf. selbst vorgelegten Gutachten angegeben Werte dem objektiven Verkehrswert des Grundstücke bzw. des Holzes entsprechen.

In der mündlichen Verhandlung vermeinte der Bf., ein (nicht namentlich genannter) Immobilienmakler würde den objektiven Wert des Grund und Bodens anders ermitteln als der Forstsachverständige:

Dipl.-Ing. habe die Waldverkäufe der letzten Jahre als Vergleichspreise herangezogen während ein Immobilienmakler auch das besondere Interesse der Käuferin an dem Grundstück in die Wertermittlung einfließen lassen würde.

Der entsprechende Beweisantrag wurde vom BFG abgewiesen, weil damit dem Antrag zufolge nur das besondere Interesse der Käuferin nachgewiesen werden kann.

Dazu ist zu ergänzen:

Der Forstsachverständige bediente sich bei der Bewertung des Grundstücks des so genannten Vergleichswertverfahrens. Bei diesem vom VwGH als zulässige Bewertungsmethode angesehen Verfahren (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033) wurden Vergleichsgrundstücke herangezogen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit der zu begutachtenden Liegenschaft weitgehend übereinstimmen.

Der vom Bf. ins Treffen geführte „objektive Wert der besonderen Lage“ ergibt sich hingegen nicht aus Lagemarken wie einer schönen Aussicht, einer guten Erreichbarkeit oder einer allgemein beliebten Gegend, sondern einzig und allein aus dem subjektiven Interesse der Käuferin an dieser speziellen Liegenschaft. Aus diesem subjektiven Interesse an der Arrondierung heraus hat die Käuferin auch weit mehr für das Grundstück bezahlt als es dem Verkehrswert entspricht (so explizit in Punkt XI des Kaufvertrages festgehalten). Denkt man sich die Käuferin weg, so hätte das Grundstück für fremde Dritte keinen höheren Wert mehr.

Abgesehen davon, dass das angedachte Gutachten aufgrund der o.a. Überlegungen keinen anderen objektiven Wert des Grundstückes belegen kann, ist es auch unerheblich für die Beantwortung der Rechtsfrage:

Das Ziel des Bf. ist es nämlich nicht, durch ein anderes Gutachten die der (Sachwert)Verhältnismethode zugrunde gelegten Wertverhältnisse zu verändern, sondern die von ihm bevorzugte Aufteilung nach der Differenzmethode zu untermauern.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in seiner Rechtsprechung (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175) bereits mit einem Fall zu beschäftigen, in dem die Abgabenbehörde - wie im Beschwerdefall - der Berechnung des auf den Holzbestand entfallenden anteiligen Gewinnes aus der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften den Anteil am Gesamterlös aus der Veräußerung der Liegenschaften zugrunde gelegt hat, der dem Verhältnis des (unstrittigen) Holzbestandswertes am (unstrittigen) Verkehrswert der gesamten jeweiligen Liegenschaft entspricht.

Dabei hat der VwGH die von der Abgabenbehörde herangezogene Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen als unbedenklich angesehen (stRSpr VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175 mit Hinweis auf VwGH 6.6.1978, 2913/76, VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027, sowie sinngemäß zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits VwGH 4.6.2003, 99/13/0238).

Im zitierten Erkenntnis (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175) hatte der VwGH auch das Argument des Verkäufers, der höhere Kaufpreis für die Liegenschaften sei aus ganz anderen Motiven (Erlangung einer Eigenjagd bzw. größere Weidefläche) ausschließlich am Grund und Boden, nicht am Bestandswert des Holzes gelegen, zu würdigen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH hat die Aufteilung eines Kaufpreises nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hiezu ist bei bebauten Liegenschaften jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses; VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008 unter Verweis auf VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033, mwN). Analoges gilt für das stehende Holz (vgl abermals VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175).

Von dieser Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen kann nur dann abgesehen werden, wenn die Stichhaltigkeit der in einem Vertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann und gem. §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin geprüft wurde.

Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zu Stande kommt (vgl. VwGH 14.1.1986, 84/14/0019).

Abgesehen davon, dass der Bf. nach einjährigem Verfahren keinen speziellen Gutachter namhaft machen konnte, ergehen sich seine Ausführungen zum Inhalt des Gutachtens in Spekulationen. Im Endeffekt soll es offenbar zu einem anders ermittelten Verkehrswert kommen wenn man das besondere Interesse des Käufers an dem Grundstück in die Bewertung einfließen lässt.

Dieses subjektive Interesse ist jedoch – wie oben dargelegt – weder geeignet, den objektiven Wert des Grundstückes zu verändern noch vermag es die Stichhaltigkeit der in dem Vertrag angeführten Kaufpreisanteile nachzuweisen:

Es steht außer Zweifel, dass die Käuferin für das Grundstück samt Bestockung objektiv betrachtet mehr bezahlt hat, als es dem Verkehrswert entspricht (so die Vereinbarung in Pkt XI des Kaufvertrages). In subjektiver Hinsicht hat sie dies aufgrund der Lage des Grundstückes getan (abermals in Pkt XI des Kaufvertrages festgehalten).

Da es aber faktisch unmöglich ist, das Grundstück ohne Bestockung zu erwerben (vgl. die Ausführungen zum Schutzwald, die Genehmigungspflicht für umfangreiche Schlägerungen) und die Käuferin auch Interesse an dem Wald hat (wenn nicht in Form der Verwertbarkeit des Holzes dann zumindest in Form der Ermöglichung der Ausübung ihres Jagdrechtes), hat sie die Überzahlung objektiv betrachtet nicht nur für den nackten Grund und Boden, sondern auch für die Bestockung geleistet.

Die vom Bf. vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises nach der „Differenzmethode“ (Heranziehen des Verkehrswertes des stehenden Holzes als Entgeltsbestandteil für das Holz und Zurechnung der gesamten Überzahlung auf den nackten Grund und Boden) kann daher nicht zur Anwendung kommen, weil diese Aufteilung nicht nach streng objektiven Maßstäben erfolgte: Der einzige wiederholt vorgebrachte Grund für die Zurechnung der gesamten Überzahlung auf den Grund und Boden ist nämlich ausschließlich das subjektive Interesse der Käuferin am Erwerb der veräußerten Liegenschaft. Ein solches subjektives Interesse ist für die Aufteilung des Kaufpreises jedoch irrelevant, da die Aufteilung nach der Rechtsprechung des VwGH nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hat (stRSpr: VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033; VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175 u.v.m.).

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 19. Dezember 2017

