

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Marco Laudacher und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Susanne Haim, Mag. Peter Neumann und Mag. Karin Leitner im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek-Benischko in der Beschwerdesache GJR, vom 28. August 2017, vertreten durch MagTT, gegen den Bescheid des Finanzamtes GW vom 26. Juli 2017, betreffend Einkommensteuer 2014 in der Sitzung am 30. Juli 2018

### **beschlossen:**

1. Der angefochtene Bescheid und die dazu ergangene Beschwerdeverentscheidung werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) iVm § 25a VwGG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:**

1. Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 26. Juli 2017 wurde dem Bf. eine Immobilienertragsteuer von 1.085,00 € vorgeschrieben (Bemessungsgrundlage 4.340,00 €). Die Vorschreibung wurde wie folgt begründet:

Im Jahr 2014 sei ein Waldgrundstück für 62.000,00 € verkauft worden. Auf die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte entfielen demnach 35%, das seien 21.700,00 €. Auf den Grundstücksverkauf entfalle eine Immobilienertragsteuer von 1.085,00 € (Grundstücksverkauf 50% = 31.000,00 €, abzüglich 86% = BMGL 4.340,00 €).

2. a. Mit Eingabe vom 28. August 2017 (elektronisch eingelangt am 27.7.2017) erhob der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014: Die Einkünfte aus dem Waldverkauf seien pauschal mit 35% und somit 21.700,00 € festgesetzt worden. Dieser Wert entspreche nicht dem tatsächlichen Wert, welcher durch ein

Sachverständigengutachten nachgewiesen werde. Weiters sei kein Gewinnfreibetrag bei der Einkünfteberechnung des Waldes berücksichtigt worden. Man ersuche um Korrektur des Einkommensteuerbescheides.

b. Der Beschwerde nachgereicht wurde ein „Forstwirtschaftliches Gutachten“ vom 18. September 2017. Vom Bf wurde am 30. August 2017 der Auftrag zur Erstellung dieses Gutachtens erteilt.

(1) Die Befundaufnahme und Besichtigung des Waldgrundstücks erfolgte am 30. August 2017, dabei wurden 27 Farbdigitalphotos aufgenommen.

(2) Der Verkehrswert des stockenden Bestandes wurde mit 3.218,09 € (0,19 €/m<sup>2</sup>) ermittelt.

(3) Der Bodenverkehrswert wurde nach der Vergleichsmethode berechnet. Vertragsdatum 23. Juni 2014, Gesamtkaufpreis 848.511,00 €, Grundstücksgröße 94.279,00 m<sup>2</sup>, Preis 9,00 €, Landwirtschaft nur Boden. Der Verkehrswert unmittelbar nach dem Waldverkauf biete allein in Anbetracht des Käufers und der Grundstücksgröße die Gewähr für einen echten Kaufpreis. Der Verkehrswert unbestockter Waldflächen in guter Bringungslage werde mit einem Drittel des Verkehrswertes guter Ackerflächen angesetzt: 9,00 €/m<sup>2</sup>: 3 = 3,00 €/m<sup>2</sup>.

(4) Schlussbewertung: Im Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 sei ein Kaufpreis von 62.000,00 € (und zwar 37.099,00 €/ha = 3,71 €/m<sup>2</sup>) erzielt worden.

Der Verkehrswert des stockenden Bestandes sei mit 3.218,09 (ds. 1.925,62 €/ha = 0,19 €/m<sup>2</sup>) berechnet worden.

In Anbetracht der überaus starken Nachfrage nach Grund und Boden sei der erzielte Bodenpreis von 3,52 €/m<sup>2</sup> leicht erklärbar.

3. Am 27. November 2017 wurde eine Berufungsvorentscheidung (BVE) zur Einkommensteuer 2014 erlassen.

a. Der Gewinnfreibetrag sei entsprechend angepasst worden (Verringerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 22.098,37 € auf 19.277,37 €).

b. Das im Beschwerdeverfahren vorgelegte Gutachten sei nicht geeignet, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Wert nachzuweisen.

(1) Ermittlung Bestandeswert:

Die Ermittlung des Bestandeswertes habe nach den Vorschriften der Rz 5162 bis 5165 der EStR zu erfolgen. Unter dem Wert des stehenden Holzes sei die Summe aller Bestandeswerte – nicht nur der Werte des hiebreifen Holzes – zu verstehen

- für mittelalte Bestände sei das **Bestandsalter nach dem Bestandserwartungswert** (Jetztwert der in Zukunft vom Bestand zu erwartenden Erlöse) zu ermitteln,

- der **Abtriebswert zum Zeitpunkt des Verkaufes** (wie im Gutachten berechnet) sei **nur für hiebreife Bestände** zulässig,

- der angenommene **Bestockungsgrad von 0,7** sei **im Vergleich zum Luftbild aus 2014 sicherlich zu hoch angesetzt**, wegen des Eschensterbens könne eventuell eine Bestockung von 0,9 angesetzt werden.

(2) Ermittlung Bodenwert:

Beim gegenständlichen Waldgrundstück handle es sich um einen mittelschweren bis schweren Wiesenstandort mit einer Bodenklimazahl von vergleichsweise 22-25 Punkten. Solche landwirtschaftlichen Standorte würden in der Regel mit 2-3 €/m<sup>2</sup> gehandelt. Daraus würde sich der Preis für Waldboden mit etwa 1,00 €/m<sup>2</sup> ableiten. Der Preis von 9,00 € würde eventuell für sehr gute Ackerstandorte mit Böden von 70-90 Punkten bezahlt werden.

Im Gutachten sei **kein übliches Vergleichswertverfahren angewendet worden**, was bedeute, dass Waldverkäufe im räumlichen und zeitlichen Zusammenhang ermittelt würden und daraus ein Vergleichswert für den Waldboden abgeleitet werde. Es sei lediglich ein ortsunüblicher landwirtschaftlicher Kaufpreis angeführt und eine Wertrelation Acker: Waldboden von 1:3 unterstellt worden, welche durch den markanten Anstieg der landwirtschaftlichen Grundpreise nicht mehr zeitgerecht sei.

Folgende Waldverkäufe seien ermittelt worden:

KG	GSt	Nutzung	Fläche	Datum	Kaufpreis	€/m <sup>2</sup>
Xxx04	832	Wald	2.074	21.12.2015	3.837,00	1,85
Xxx04	712	Wald	5.373	18.12.2015	9.671,00	1,80
Xxx09	4497	Wald	4.874	10.12.2015	10.000,00	2,05
Xxx10	1918	Wald	16.509	13.10.2015	29.716,00	1,80
Xxx09	4473	Wald	1.949	13.11.2014	4.814,00	2,47
Xxx04	53	Wald	3.722	05.05.2014	9.400,00	2,53
Xxx10	1884	Wald	5.179	14.05.2012	10.358,00	2,00
Xxx26	753/2	Wald	2.255	26.03.2012	5.638,00	2,50

Der Preis für den Wald schwanke zwischen 1,80 € und 2,53 €/m<sup>2</sup>. Es ergebe sich ein flächengewichtetes Mittel von 1,99 €/m<sup>2</sup>.

Nach Lindemann betrage der Anteil des Waldbodens am Gesamtpreis bei einer größeren Anzahl an Verkaufsfällen 50%. Daher erscheine ein Waldbodenpreis von 1,00 €/m<sup>2</sup> im gegenständlichen Fall als angemessen. Damit sei der vom Gutachter festgestellte Waldbodenwert von 3,52 €/m<sup>2</sup> als weit überhöht anzusehen.

4. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2017 gab der Gutachter eine Stellungnahme zur Bescheidbegründung ab.

a. Grundsätzliches: Der Steuerpflichtige habe die Möglichkeit, den tatsächlichen Wert des steuerpflichtigen stehenden Holzes durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen.

Insbesondere bei einem geringen Wert der Bestockung sei es für den Steuerpflichtigen vorteilhaft, einen Sachverständigen beizuziehen.

In der Bescheidbegründung **werde laienhaft angeführt**, dass dies mit dem vorgelegten Gutachten nicht möglich sei. Es werde jedoch kein neues Gutachten auf fachlich gleicher Ebene angeführt. Einige Bemerkungen zum Gutachten würden ausgeführt. Es sei anzunehmen, dass der Referent des Finanzamtes das betreffende Waldgrundstück nie gesehen habe.

b. Ein Bestandeserwartungswert könne bei mittelalten Beständen nur dann ermittelt werden, wenn ein solcher zu erwarten sei. Im Gutachten vom 18. September 2017 werde jedoch hinlänglich erklärt, warum ein positiver Bestandeserwartungswert nicht zustandekommen werde

- wegen Unterlassung von Pflegemaßnahmen durch den Vorbesitzer und des massiven Absterbens der Hauptbaumart Esche, müsse sofort mit Nutzungs- und Aufräumarbeiten begonnen werden,

- 95% der gesamten Holzmasse weise auch in Zukunft nur Brenn- und Faserholzqualität auf. Ein Belassen der Bestockung führe zu keinem Bestandeserwartungswert, sondern zu Verlusten,

- die stark verbissene Naturverjüngung werde sich unter den gegebenen und auch in Zukunft herrschenden jagdlichen Verhältnissen nicht erholen und entwickeln können. Ein Bestandeserwartungswert könne daher nicht berechnet werden,

- das Luftbild zeige nur den Überschirmungsgrad. Der Bestockungsgrad sei jedoch die Verhältniszahl zwischen tatsächlicher Bestandesmasse und optimal möglicher Bestandesmasse. **Die Annahme eines Bestockungsgrades von 0,9 durch einen Nichtfachmann ohne Erhebungen vor Ort sei kühn.**

c. Bodenwert:

Die Ermittlung des Waldbodenverkehrswertes mittels Bodenklimazahl, die es für Wald nicht gebe, sei unzulässig. Zur Absicherung des Verkehrswertes des stockenden Bestandes sei mit der Vergleichswertmethode der Waldbodenverkehrswert ermittelt worden. Grundlage dazu könnten nur die tatsächlichen Verkaufsergebnisse sein, die aus dem Grundbuch mit ImmonetZT.at- Abfrage erhoben worden seien.

Waldbodenverkehrswerte könnten idR nur über Verkäufe landwirtschaftlich genutzter Grundstücke erhoben werden, weil es keine Vergleichswerte von völlig unbestockten Waldflächen gäbe.

Die in der Beschreibung angeführten Waldverkäufe könnten nicht weiterhelfen, weil nur drei Vergleichswerte aus der gegenständlichen Katastralgemeinde stammten. Diese Waldgrundstücke müssten besichtigt und untersucht werden, wie die auffällig niedrigen Preise von 1,80 €, bzw 1,85 und 2,53 €/m<sup>2</sup> (Xxx04) zustandegekommen seien.

5. Seitens des Fachbereiches wurde mit Schreiben vom 17. Januar 2018 eine „Reaktion auf die gutachterliche Stellungnahme“ übermittelt.

a. Werde von der pauschalen Ermittlung der stillen Reserven des auf Grund und Boden stehenden Holz- und Jagdrechtes abgewichen, bestehe gemäß § 119 BAO in Verbindung mit § 115 BAO erhöhte Mitwirkungspflicht. Das bedeute, dass der Abgabepflichtige den Nachweis mittels eines schlüssigen und nachvollziehbaren Gutachtens erbringen müsse. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliege der behördlichen Beweiswürdigung, auch eine Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag habe keine Bindungswirkung.

b. Laut Erkenntnis des VwGH Zahl 2002/15/0175 sei bei Waldverkäufen der Veräußerungsgewinn durch die Verhältnismethode zu ermitteln. Das bedeute, die Sachwerte von Bestandes- und Bodenwert seien zu ermitteln und deren Verhältnis auf den Kaufpreis umzulegen.

c. Bei der Bestandeswertermittlung sei für mittelalte Bestände der Bestandeserwartungswert anzusetzen. Der Ansatz des Abtriebswertes könne auch nicht durch die Annahme gerechtfertigt werden, dass kein profitabler zukünftiger Bestand durch Eschentriebsterben, unterlassene Pflegemaßnahmen und stark verbissene Naturverjüngung entstehen könne.

d. Die in der Stellungnahme durchgeführte Herleitung des Waldbodenverkehrswertes über den Verkauf **eines** landwirtschaftlich genutzten Grundstücks sei nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar. Ein Vergleich von Verkaufsfällen forstwirtschaftlicher Flächen (bestockt oder unbestockt) in der näheren Umgebung, sei im Zuge des Vergleichswertverfahrens jedenfalls Stand der Bewertungstechnik und zeige überdies im Ergebnis die überhöhte Waldbodenbewertung des Gutachtens.

e. Abschließend sei festzuhalten, dass aufgrund der angeführten Gründe das Gutachten methodisch falsch und nicht geeignet sei, ein von der Pauschalregelung abweichendes Verhältnis zwischen Bestandes- und Bodenwert schlüssig und nachvollziehbar nachzuweisen.

Nach Rücksprache mit dem Forstsachverständigen.

6. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2017 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

a. In der Beschwerde vom 28. August 2017 habe man beantragt, die Einkünfte aus dem Waldverkauf im Jahr 2014 nicht pauschal mit 21.700,00 € festzusetzen, sondern mit den Werten des beigebrachten Gutachtens.

b. Das Gutachten sei in der Beschwerdeverentscheidung nicht anerkannt worden. Man habe nunmehr eine neuerliche Stellungnahme des Gutachters erstellen lassen, in welcher ausgeführt werde, warum die Argumente des Finanzamtes für die Bewertung des Waldes keine Richtigkeit hätten. Beantragt werde, die Ausführungen des Gutachtens vom 18. September 2017 sowie die Stellungnahme vom 12. Dezember 2017 (Beilage) bei

der Ermittlung des Waldbodenwertes zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

c. Beantragt werde gemäß § 272 BAO die Entscheidung durch den zuständigen Senat des BFG.

7. Am 23. Januar 2018 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

a. Der Bf. beantrage unter Vorlage eines Gutachtens (abweichend von der 35%-Regelung in der Verordnung) den Ansatz eines geringeren steuerlich relevanten Veräußerungsgewinnes.

b. Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Gutachten nicht geeignet, einen vom Ansatz in der Verordnung abweichenden Wert zu dokumentieren.

c. Ergänzend sei anzumerken:

Bei der Bestandeswertermittlung sei für mittelalte Bestände der Bestandeserwartungswert anzusetzen. Der Ansatz des Abtriebswertes könne auch nicht durch die Annahme unprofitabler zukünftiger Bestände aufgrund des Eschensterbens gerechtfertigt werden. Die Herleitung des Waldbodenverkehrswertes im Gutachten sei nicht schlüssig. Ein Vergleich von Verkaufsfällen in der näheren Umgebung sei Stand der Bewertungstechnik.

8. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Kaufvertrag vom 14. Februar 2014:

(1) Der Bf ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 5 mit dem Grundstück 7 (Wald).

(2) Die verkaufende Partei verkauft und übergibt an die kaufende Partei ... die Liegenschaft ... um den Kaufpreis von 62.000,00 €.

b. Forstwirtschaftliches Gutachten vom 18. September 2017:

Der Verkehrswert des stockenden Bestandes wird mit 3.218,09 € berechnet.

Der Verkehrswert unbestockter Waldflächen in guter Bringungslage wird mit einem Drittel des Verkehrswertes guter Ackerflächen angesetzt:  $9 \text{ €/m}^2 : 3 = 3,00 \text{ €/m}^2$ .

## **B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt**

Der Bf. hat ein Waldgrundstück mit Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 veräußert.

Vom Gutachter des Bf. wurden Verkehrswerte für Bestand und Grund und Boden ermittelt, es wurde aber keine Verhältnisrechnung durchgeführt. Die Finanzverwaltung hat den Verkehrswert von Grund und Boden ermittelt, nicht aber vom Bestand und keine Verhältnisrechnung durchgeführt.

## **C. Rechtslage**

Gemäß § 21 Abs 2 Z 3 EStG zählen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

## **D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt**

1. Strittig ist die Aufteilung des Waldverkaufes 2014, der vom Finanzamt pauschal (35%) mit 21.700,00 € festgesetzt wurde, während der Bf. in der Beschwerde – ohne Benennung einer konkreten Zahl – bezüglich der Ermittlung des Waldbodenwertes auf das Gutachten vom 18. September 2017 verweist.

2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wurde am 27. Juli 2017 eingebracht (mit der Behauptung die angesetzten Werte seien unrichtig). Der Auftrag zur Gutachtenserstellung erfolgte am 30. August 2017. Der Bf. ist demgemäß in der Beschwerde von der Unrichtigkeit der Werte bereits zu einem Zeitpunkt ausgegangen, als noch gar kein Gutachten in Auftrag gegeben worden war.

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

a. Die veräußerte Liegenschaft ist eine Waldfläche. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken bzw des stehenden Holzes sind von der Pauschalierung nicht abgegolten (Jakom/Baldauf, EStG 7. Aufl., § 21, Rz 106).

Gewinne aus der Veräußerung von Waldparzellen zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Es handelt sich dabei um eine Veräußerung von Grund und Boden einerseits und stehendem Holz andererseits (VwGH 7.10.1970, 873/68).

b. Der Veräußerungserlös ist aufzuteilen:

- Der mit dem normalen Tarif zu versteuernde Wert besteht aus dem stehenden Holz (Bestandeswert) zuzüglich des Wertes für das Jagdrecht (UFS 6.8.2003, RV/2079-W/02). Der Gewinn kann mit 35% des (auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden) Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser ab der Veranlagung 2011 den Wert von 250.000,00 € im Kalenderjahr nicht überschreitet (§ 1 Abs 5 PauschVO; EStR 4194), ein geringerer steuerpflichtiger Gewinn kann nachgewiesen werden (Jakom/Baldauf, EStG 7. Aufl., § 21, Rz 109),

- die Veräußerung von Grund und Boden war bis 31. März 2012 steuerfrei und wird seither nach § 30 EStG ff. als Veräußerungsgewinn mit dem Steuersatz von 25% erfasst, wobei Veräußerungen im betrieblichen (§ 30a Abs 3 EStG) und außerbetrieblichen Bereich betroffen sind. Nach Ansicht des BMF bestehen keine Bedenken, 50% des Gesamterlöses als anteiligen Veräußerungserlös für Grund und Boden anzusetzen.

c. Bezüglich eines die 35%-Grenze unterschreitenden Veräußerungsgewinnes kann der Nachweis erbracht werden. Vorzulegen ist ein Gutachten, das der behördlichen Beweiswürdigung unterliegt (EStR 4195).

Aus dem zu beurteilenden Gutachten müssen jene Tatsachen festzustellen sein, die eine Aufteilung des Veräußerungserlöses in einen Wert für Grund und Boden und in einen Wert für stehendes Holz ermöglicht. Die einzelnen Werte sind nach der Verhältnismethode (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 21, Anmerkung 78 ff und 176 ff; Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Aufl, Seite 266, 3. Absatz; EStR 5082 ff) aufzuteilen (UFS 6.8.2003, RV/2079-W/02). Diese Verhältnissrechnung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte

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

4. a. Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und einer allfälligen Beschwerdevorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

b. Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an eine im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

c. Die bezeichnete Bestimmung stellt klar, dass das Verwaltungsgericht nicht jene Instanz sein soll (und sein kann), die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, weil ansonsten (abgesehen von der Verkürzung des Instanzenzuges) das von der Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführende Ermittlungsverfahren zur Gänze auf das Verwaltungsgericht verlagert werden könnte.

d. Im gegenständlichen Fall hat die Prüfung des vorgetragenen Sachverhaltes ergeben, dass die Sache noch nicht entscheidungsreif ist, weil entscheidungswesentliche Fragen noch nicht beantwortet und maßgebliche Sachverhalte (Ermittlung der Verkehrswerte von Bestand und Grund und Boden, Durchführung einer Verhältnisrechnung) noch nicht bzw nicht mit ausreichender Sorgfalt festgestellt wurden.

e. Aufgrund der von der BP durchzuführenden Ermittlungen (Grundstücksbesichtigung, Bewertung stehendes Holz sowie Grund und Boden, anzustellende Verhältnisrechnung) wäre eine Ermittlung durch das Verwaltungsgericht selbst nicht im Sinne der Raschheit gelegen oder mit Kostenersparnis verbunden.

5. Der streitgegenständliche Bescheid ist aus folgenden Gründen aufzuheben:

a. Zur Vorgangsweise des Finanzamtes:

(1) Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zwischen pauschalierter Besteuerung mit 35% oder Feststellung des tatsächlichen Veräußerungsgewinnes. Der Bf. hat ein Gutachten vorgelegt und damit eine Wahl für die Berechnung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes getroffen. Die Finanzverwaltung hat lediglich auf (ihrer Ansicht



nach) unrichtige Parameter des Gutachtens hingewiesen, dieses für methodisch falsch und nicht geeignet erklärt und den Pauschalwert weiter angewandt.

(2) Tatsächlich können aber teilweise Unrichtigkeiten eines Gutachtens die vom Steuerpflichtigen getroffene Wahl der Berechnungsmethode nicht obsolet machen. Das Finanzamt hätte vielmehr die Verkehrswerte des Bestandes und des Grund und Bodens feststellen müssen, um damit eine Verhältnisrechnung anzustellen. Insofern ist schon die vom Finanzamt gewählte Methode der ohne weitere Ermittlung herangezogenen Pauschalierung unrichtig.

(3) Die Verkehrswerte wurden nicht ermittelt, eine Verhältnisrechnung wurde nicht angestellt.

Bezüglich des Bestandeswertes wurde nur festgestellt, dass eine bestimmte Vorgangsweise heranzuziehen ist (Bestandeserwartungswert, nicht Abtriebswert) und der Bestockungsgrad von 0,7 auf 0,9 verändert werden könnte (ohne auch dazu näheres auszuführen).

Bezüglich des Bodenwertes ergibt sich für das Finanzamt ein durchschnittlicher Waldbodenpreis von 1,00 €/m<sup>2</sup>.

Unter Heranziehung der Fläche des Waldgrundstücks von 16.712 m<sup>2</sup> ergäbe sich damit ein Wert von Grund und Boden iHv 16.712,00 €, der zunächst (ohne Bestandeswert) noch deutlich unter dem bisher angesetzten pauschalierten Wert von 21.700,00 € liegt. Das Gutachten hat auf verschiedene Umstände hingewiesen, die einen niedrigeren Bestandeswert nahelegen. Es ist daher nicht unwahrscheinlich, dass nach ordentlicher Ermittlung eines Bestandeswertes und anlässlich einer nachfolgenden Verhältnisrechnung (Ermittlung der Verkehrswerte Bestandeswert und Bodenwert, Ermittlung des Prozentsatzes Bestandeswert von der Gesamtsumme und Anwendung auf den Veräußerungserlös) ein unter dem pauschalierten Wert liegender Betrag herauskommt.

(4) Von der Finanzverwaltung ist – nach Besichtigung des Grundstückes – ein Bestandeswert zu ermitteln, dessen Parameter darzulegen sind. Die Argumente des Gutachtens sind – soweit relevant – zu berücksichtigen.

Ebenso ist der Verkehrswert des Grund und Bodens zu ermitteln, wobei sich das BFG der Rechtsansicht der Finanzverwaltung anschließt, wonach die Wertermittlung aus Waldverkäufen derselben Gegend und der benachbarten Gegenden näher an der Wirklichkeit ist, als die Berechnung aus einem einzigen Verkauf (noch dazu keine Veräußerung eines Waldes, sondern eines ldw Grundes), wie sie vom Gutachter vorgenommen wurde.

b. Zur Vorgangsweise des Bf.:

Ermittlung von Verkehrswerten, aber keine Verhältnisrechnung.

Im Gutachten werden Werte für den Bestand (3.218,09 €) und Bodenpreise (3,52 €/m<sup>2</sup>) ohne Ermittlung des Gesamtpreises von Grund und Boden dargestellt, eine Verhältnisrechnung wird nicht angestellt. Der Bf. ist daher aufzufordern, Verkehrswerte

für den Bestand und Grund und Boden zu übermitteln und eine Verhältnisrechnung anzustellen. Da die Farbphotos des Gutachtens vom 30. August 2017 stammen, eine Bewertung aber für 2014 durchzuführen ist, wäre auch klarzustellen, welche Veränderungen von 2014 bis 2017 am Grundstück stattgefunden haben, damit durch die Photos nicht ein falsches Bild vermittelt wird.

Dem Gutachter ist insoweit beizupflichten, als die Bestandeswertermittlung durch Besichtigung des Grundstückes und anschließender Wertermittlung durchzuführen ist. Eine bloße Kommentierung der Wertermittlung des Gutachtens ist nicht ausreichend.

c. Gegenüberstellung der ermittelten Werte:

Nach Übermittlung der Unterlagen durch den Bf. ist für das weitere Verfahren eine Gegenüberstellung der beiderseitigen Bemessungsgrundlagen im neu zu erlassenden Bescheid darzustellen. Die allfällige Abweichung von den Bestandeswerten des Gutachtens ist zu begründen. Ebenso ist die Wertermittlung beim Grund und Boden zu begründen und darzustellen.

6. Der Gutachter hat sich auf sachliche Ausführungen zu beschränken. Anmerkungen wie „laienhafte Ausführung“ der Bescheidebegründung der Finanzverwaltung bzw. „kein Gutachten auf fachlich gleicher Ebene“ und damit fachliche Qualifizierungen der Amtspartei oder „die Annahme eines Bestockungsgrades von 0,9 sei kühn“ stehen dem Gutachter nicht zu und sollten in künftigen Ausführungen nicht mehr enthalten sein. Für die Sachlichkeit des Gutachters hat der Bf. Sorge zu tragen.

7. Der Gewinnfreibetrag ist vom festgestellten Veräußerungsgewinn 2014 neu zu berechnen.

8. Der Einkommensteuerbescheid und die BVE für 2014 waren aus den bezeichneten Gründen aufzuheben und zurückzuverweisen.

#### **E. Zulassung zur 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.

Die Entscheidung orientiert sich an der bestehenden Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 30. Juli 2018